

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Liisu Lell

**RAHVUSVAHELISTE JA SISERIIKLIKE ÕIGUSNORMIDE
KOHALDAMISE VÕIMALUSED JA PROBLEEMID SEOTUD ISIKUTE
VAHELISTE TEHINGUTE MAKSUSTAMISEL**

Magistritöö

Juhendaja: Marek Herm, LL.M

Tallinn 2015

Sisukord

Sisukord	2
Kasutatavad lühendid	4
Sissejuhatus	5
1. Kontsernisesteste piiriüleste tehingute rahvusvahelise maksuõiguse regulatsiooni areng ning selle eesmärk	8
1.1. Kasumi varjatud kujul siirdamisega seotud rahvusvahelised maksuõiguslikud probleemid	10
1.2. Rahvusvahelise siirdehinna regulatsiooni mõju Eesti siseriiklikule õigusele	12
1.2.1. Seotud isiku mõiste maksuõiguses ning tehingutega kaasnevad raamatupidamislikud kohustused	12
1.2.2. Siirdehinna korrigeerimise õiguslikust alusest	16
1.3. Rahvusvahelise maksuõiguse regulatsiooni nõrkustest seotud isikute vahelistes tehingutes	21
1.3.1. Siirdehindade määramise protsessi üldpõhimõtted	23
1.3.2. Siirdehindade regulatsiooni rakendamise probleemidest	25
1.3.3. Seotud isikute vaheliste tehingutes võrreldavate andmete leidmise probleemidest	29
1.3.4. Siirdehinna dokumentatsiooni peamised puudused	31
2. Seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamise ja maksustamise probleemidest Eestis	33
2.1. Eesti omapärasest tulumaksusüsteemist ja dividenditulu maksustamise erisustest	33
2.2. Eestis maksuplaneerimist piiravad reeglid ja nende puudustest	35
2.2.1. Majandusliku tõlgendamise reeglid maksuõiguses	36
2.3. Alakapitalisatsiooni reeglid ja nende rakendusala võimalustest	41
2.4. Kasumi varjatult välja viimisega kaasnevatest maksuõiguslikest probleemidest Eestis	43
2.4.1. Dividendide maksustamine Eestis ja dividendide vabastusmeetodi ärakasutamine	44

2.4.2. Eestis asuvale äriühingule antava laenu abil kapitalitulu siirdamine.....	47
2.4.3. Eestis asuvast äriühingust väljuvate laenude abil kapitalitulu siirdamine	49
2.4.4. Kontsernikontol laenu andmine vabade rahaliste vahendite paigutamisega kontserni pangakontole	53
2.4.5. Äriühingute reorganiseerimistega kaasnevad maksuõiguslikud probleemid.....	54
2.4.6. Ema- ja tütarettevõtete direktiivi mõju	56
2.5. Tagajärgedest maksumenetluses tuvastatud eksimuste eest	57
2.6. Ettepanekud ja võimalikud arengusuunad	60
KOKKUVÕTE.....	65
Summary	68
Kasutatud allikad.....	73
Kasutatud kirjandus.....	73
Kasutatud normatiivmaterjal.....	76
Kasutatud kohtumaterjalid.....	77
Lisa.....	79

Kasutatavad lühendid

KarS – Karistusseadustik

EK - Euroopa Kohus

EL – Euroopa Liit

MKS – Maksukorralduse seadus RKHK - Riigikohtu halduskolleegium

OECD – “*Organisation for Economic Co-operation and Development*“ Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon

RT – Riigi Teataja

TuMS – Tulumaksuseadus

VÕS – Võlaõigusseadus

ÄS – Äriseadustik

Sissejuhatus

Rahvusvahelises maksuõiguses on olulisel kohal võrdne kohtlemine ja topeltmaksustamise vältimine. Siirdehind (*transfer price*) on hind, mida rakendavad seotud isikud omavahelistes tehingutes ning turuväärtus (*arm's length price*) on hind, mida kasutavad mitteseotud isikud omavahelistes tehingutes.¹ Siirdehindade regulatsiooniga soovitakse tagada seda, et seotud isikud ei saaks omavahelistes tehingutes tegeleda maksuplaneerimisega selliselt, et tehingute hindade sees suunatakse kasum sellesse riiki või isikusse, mis on just neile kõige sobilikum. Maksuõiguse kontekstis vajavad seotud isikute vahelised tehingud erilisemat tähelepanu, kuna antud olukorras võidakse omavaheliste tehingute hinnad kujundada selliselt nagu neile konkreetselt hetkel kõige sobilikum on. Seejuures võidakse tehingute hindade abil akumulierida kasum sellesse riiki või sellele isikule, kus maksukohutus oleks väiksem.

Rahvusvaheline regulatsioon seotud isikute vaheliste tehingute maksustamisel on vajalik mitmel põhjusel. Äritegevuses on olulisel kohal aus konkurents ja õiguspärane maksuplaneerimine. Kasum ja selle maksustamine on reguleeritud erinevates riikides (lähtuvalt maksupoliitikast jms teguritest) erinevalt. Ka tulumaksumäär on kasumi jaotamisel riigiti erinev. Iga riik on õigustatud tulumaksu saama sellelt kasumilt, mis tavapäraselt oleks sellesse riiki või konkreetsele isikule pidanud tekkima. Maksuõiguse ühetaolise ja neutraalse maksustamise põhimõtte tagamisel on oluline, et seotud isikuid tuleb kohelda sarnaselt mitteseotud isikutega.

Töös analüüsib autor erinevaid rahvusvahelisi õigusnorme, toob välja kuidas Eesti neid järgib ja mis on nende sätete järgimisel kõige suuremaks probleemiks. Töös toob autor näiteid, kuidas Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriigid sh Eesti naaberriigid antud norme kohaldavad ning analüüsib võimalusi rakendada tõhusamaid meetmeid kasumi varjatud väljaviimise tõkestamiseks Eestist. Töös keskendub autor Eesti residendist äriühingu kasumi maksuvabalt riigist välja viimise probleemidele, analüüsib rahvusvahelist maksustamist antud valguses, toob välja arengusuunad antud probleemiga tegelemisel ja teeb ettepanekud, kuidas takistada Eestis maksuvabalt kapitalitulu siirdamist.

¹ Maksu- ja Tolliamet. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. 2011. www.emta.ee/public/Siirdehinna_maaramise_juhend_2011.pdf (01.04.2015)

Kasumi varjatud väljaviimine on topelt mittemaksustamise probleem, mis kaasneb piiriüleste ärisuhetega. Maksubaasi õõnestamine ja kasumi ümberpaigutamine on koos riikidevahelise ebaõiglase maksukonkurentsiga tõusnud taas aktuaalseks ka EL-i tasandil. Alates 1997. aastast on liikmesriigid võtnud äriühingute maksustamise käitumisjuhendi raames poliitilise kohustuse järgida õiglase maksukonkurentsi põhimõtteid. Liikmesriigid teevad käitumisjuhendi tööruhmas koostööd, et kontrollida maksusüsteeme ning püüda tagada siseturul maksuküsimustes hea valitsemistava põhimõtete järgimine. Kuigi käitumisjuhend, mis on poliitilisel tasandil heaks kiidetud, ei ole õiguslikult siduv, on aastate jooksul siiski õnnestunud lõpetada mitme kahjuliku maksustamistava rakendamine.² Kasumi varjatud maksuvaba siirdamise teema on rahvusvaheliselt aktuaalne. Rahandusministrid (*Group of Twenty* edaspidi G20, *Finance Ministers and Central Bank Governors*) on kutsunud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (*Organisation for Economic Co-operation and Development* edaspidi OECD) üles töötama välja tegevuskava maksubaasi õõnestamise ja kasumi ümberpaigutamise (*base erosion and profit shifting*, edaspidi BEPS) vastu. Tegevuskava avaldati 2013. aastal juulis ning praegu tegeleb OECD tegevuskava punktides antud ülesannetega, kus valmistatakse ette soovitusi konkreetsete olukordade lahendamiseks.³

Käesoleva uurimustöö eesmärk on analüüsida Eesti siirdehindade regulatsiooni ning selles sätestatud põhimõtteid ja puudusi ning detailsemalt asutakse uurima seotud isikute vaheliste tehingute maksustamise probleeme rahvusvahelise maksuõiguse valguses.

Töö lähtekohaks on hüpotees, et kehtiv Eesti maksuregulatsioon võimaldab ühte kontserni kuuluvate äriühingute vahel piiriüleste tehingutega Eestist kasumi maksuvabalt välja viimist, mida maksumaksjatel on võimalik saavutada rahvusvaheliste maksuplaneerimise skeemide kasutamisega.

Töös soovib autor leida vastuse küsimusele, kas tänane siirdehinna regulatsioon Eestis jätab äriühingutele võimaluse siin teenitud kasumit maksukohustust täitmata jättes riigist välja siirdada

² Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Komisjoni teatis Euroopa parlamendile ja nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu. Brüssel, 2015. www.koda.ee/public/Komisjoni_teatis (20.04.2015)

³ Aujean, M. Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?, *The Netherlands/Herman, EC Tax Review: Kluwer Law International* 2013/22/2, lk 64-65.

- kui jah siis analüüsib autor töö lõpu osas riigi võimalusi tõkestamaks maksutulu laekumata jäämist seotud isikute vahelistes tehingutes.

Töös analüüsib autor Eesti põhilisi probleeme seoses kasumi varjatud väljaviimisega ning uurib, kuidas piiriüleste seotud isikute vahelisi tehinguid annaks Eesti siseriikliku maksuõiguse valguses tõhusamalt reguleerida ning rakendada. Töö spetsiifikast tulenevalt puudub mitmete püstitatud probleemide kohta Eestis kohtupraktika, mille tulemusel uurimustöö tugineb ka Euroopa Kohtupraktika analüüsile.

Magistritöö ülesehitus on järgmine. Töö esimeses peatükis keskendutakse rahvusvaheliste siirdehinna regulatsioonile ning kasumi siirdamise maksustamise probleemidele. Töö teises peatükis keskendutakse Eesti maksuõiguse regulatsiooni puudustele rahvusvaheliste kontsernide piiriüleste tehingute maksustamise valguses ning analüüsitakse võimalikke lahendusi, kuidas tõkestada kasumi varjatud kujul maksuvabalt siirdamist.

Töö tugineb erialakirjandusele ning kohtupraktikale, mis käsitleb rahvusvahelist maksustamist, Eesti tulumaksuseadust (edaspidi TuMS) ja maksukorralduse seadust (edaspidi MKS). Allikmaterjalina on kasutatud inglise- ja eestikeelseid allikaid. Esmaseks allikaks on siirdehindade regulatsioon, mis asub TuMS-s, selle alusel kehtestatud rahandusministri määrus ning nende kõrval ka OECD liikmesriikide poolt vastu võetud dokument „*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“ (edaspidi OECD Juhend), milles antakse juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks rahvusvaheliste ettevõtetele ja maksuhalduritele. Teiste allikatena on EL-i siirdehindade alase ühendatud foorumi tegevuse tulemusel koostatud juhendmaterjal ning OECD poolt välja antud tegevusjuhendid.

1. Kontsernisestest piiriüleste tehingute rahvusvahelise maksõiguse regulatsiooni areng ning selle eesmärk

Euroopa Komisjoni peamine poliitiline prioriteet maksude valdkonnas on võitlus maksudest kõrvalehoidumisega, et kindlustada siseturul võrdsed võimalused ja majanduslik tõhusus. Lisaks on selle valdkonnaga tihedalt seotud ka äriühingu tulumaksu vältimise vastane võitlus. Erinevalt maksudest kõrvalehoidumisest, mis on ebaseaduslik, jääb maksustamise vältimine enamasti seadusega ettenähtud piiridesse. Siiski on paljud maksustamise vältimise vormid vastuolus seaduse mõttega, püüdes tõlgendada seaduslikuna võimalikult paljusid olukordi, et vähendada äriühingu üldist maksukoormust.⁴ Selleks, et vältida maksude tasumist õiglasel määral, kasutavad äriühingud maksude agressiivsel planeerimisel maksusüsteemi seaduste lünkasi ja riiklike eeskirjade vastuolusid. Lisaks on mitme riigi maksusüsteemides loodud äriühingutele võimalus paigutada kasum maksuvabalt ümber nende riikide jurisdiktsiooni alla, julgustades sellega agressiivset maksuplaneerimist. Selline tegevus õhnestab maksukoormuse õiglast jaotumist maksumaksjate vahel, ettevõtete ausat konkurentsi ning liikmesriikide võrdsed võimalusi koguda ettenähtud tulumaksu. Maksupoliitika kuulub enamasti riikide pädevusse. Agressiivse maksuplaneerimise, kahjulike maksusüsteemide ja maksupettuste puhul kasutatakse ära maksukeskkonna keerukust ja puudulikku koostööd. Maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemine eeldab seega maksuhaldurite avatust ning riikide valitsuste tihedamat koostööd.

Rahvusvahelise organisatsiooni OECD eesmärk on liikmesriikide vaheline intensiivne majanduslik koostöö, olles seega ka rahvusvahelise õiguse subjekt.⁵ Selleks, et tagada sarnaste põhimõtete rakendamist on OECD liimesriigid võtnud vastus OECD Juhendi, milles antakse

⁴ Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Komisjoni teatis Euroopa parlamendile ja nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu. Brüssel, 2015. www.koda.ee/public/Komisjoni_teatis (20.04.2015)

⁵ Oppermann, T. Euroopa õigus. Tallinn Juura Õigusteabe AS 2002, lk 50-51.

juhised siirdehindade turuväärtuse kindlaksmääramiseks rahvusvahelistele ettevõtetele ja maksuhalduritele.

Kõige olulisem ja üldisem Euroopa Ühenduse põhimõte on järgida ausat konkurentsi ja lojaalset koostööd. Antud printsiibi väljatöötaja ja järgija on Euroopa Kohus, mille idee lojaalsest koostööst on kasutusel olnud väga laiaulatuslikult. Antud põhimõtet järgitakse ja kohaldatakse koos liidu õigustega. On oluline seega järgida õigusloomes, et kõik hilisemalt EL-is loodud sätted, nii siseriiklikud kui ka rahvusvahelised (maksulepingud), järgiksid antud üldist põhimõtet (Euroopa Kohtu artikkel 10).⁶

Kui kahe seotud isiku vahel tehtud tehingu väärtus on erinev sõltumatute isikute vahel tehtavate sarnaste tehingute väärtusest, võib maksuhaldur määrata tulumaksu lähtuvalt sellisest tehinguväärtusest, mida rakendavad sarnastes tingimustes iseseisvad isikud. Varjatud kasumisiirded on samaväärsed dividendidega ning tuleb selliselt ka maksustada. Tegemist on rahvusvahelises maksunduses väga levinud võttega, mille eesmärk on takistada maksustatava tulu siirdamist madalama maksukoormusega välisriiki või tulumaksust vabastatud isikule. Rahvusvahelisel pinnal avaldab olulist mõju siirdehindadele G20 algatatud ning OECD-le läbi viia antud BEPS projekt, mille eesmärk on vaadata, mida tuleks muuta rahvusvahelises maksuregulatsioonis, et see vastaks tänapäevase ettevõtluse reaalsusele.⁷ Oluline on, et kasum makstakse ära seal riigis ja nende seaduste alusel, kus see tekkis. BEPSi ei loodud mitte ainult selleks, et vältida topeltnmaksustamist vaid ka selleks, et kuskil riigis ei jääks maks üldse määramata.⁸

⁶ De Broe, L. Relief of Double Taxation of Cross-border Dividends within the Union and the Principle of Loyal Cooperation, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/4, lk 181.

⁷ G20 (The Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors) — Kahekümne Rahandusministri ja Keskpangajuhi Grupp, mis arutab maailmamajanduse stabiilsuse küsimusi. <http://g20.org/about-g20/> (20.01.2015)

⁸ Dr. Kemmeren. E. C.C.M. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/4, lk 174-175.

1.1. Kasumi varjatud kujul siirdamisega seotud rahvusvahelised maksuõiguslikud probleemid

Maailma uurivate ajakirjanike ühendus ICIJ avalikustas novembris 2014. aastal dokumente enam kui 340 suur korporatsiooni maksukokkulepete kohta Luksemburgis. Ajakirjanikud vaatasid läbi ligi 28 000 lehekülge lekkinud dokumente, mis kirjeldasid mõnede maailma suurimate firmade erikokkuleppeid Luksemburgi maksuametnikega. Antud dokumentide uurimine tõi päevavalgele, et sajad firmad on siirdanud Luksemburgi kaudu sadu miljardeid dollareid, hoides nii maksudelt kokku miljardeid (maksumäär ettevõtte jaoks oli paljudel juhtudel alla 1%). Analüüs näitas, et aastatel 2002-2010 saavutati rahvusvahelistel firmadel vähemalt 548 maksukokkulepet. Ajal, mil vastavad maksukokkulepped sõlmiti, oli Euroopa Komisjoni president Jean-Claude Junckerile Luksemburgi peaminister. Antud teemaga seonduvate uudiste valguses on näha, et liigutakse suunas, kus otsitakse lahendusi kasumi maksuvabalt varjatud kujul siirdamise probleemidele.

Agressiivne maksuplaneerimine on ülemaailmselt aktuaalne teema, kuna tulenevalt äriühingute rahvusvahelistest tehingutest, sidemetest, uute äriühingute asutamisest (valdusühingud jne) on nähtunud, et äriühingud teevad kõik selleks, et ära kasutada erinevaid lünki maksulepingutes ja erinevate riikide jurisdiktsioone koosmõjus, et maksta võimalikult vähe makse või üldse mitte maksta. Uurides rahvusvaheliste organisatsioonide tegevusprogramme agressiivse maksuplaneerimise valguses, kerkib järjest rohkem esile probleeme seoses varade varjamistega erinevates maksuparadiisides. Seega rahvusvaheline maksusüsteem vajab pidevat arengut ja kaasajastamist, lähtuvalt majanduskeskkonna eripäradest ja muutustest. Ärid on muutunud mobiilseks (digitaalne äritegevus) ja kasumite liigutamise lihtsus kontsernisiseselt seotud isikute vahelistes tehingutes võimendab riikidevahelist maksukonkurentsi. Toimuvad piiriülese reorganiseerimised, mille motiivid võivad olla osaliselt samad kui riigisisestel reorganiseerimistel. Põhjuseks võib olla nii osanike isikliku vastutuse välistamise soov, finantsturule ligipääsu parandamine kui ka senisest erinev aruandluskord. Piiriülene ühinemine ja jagunemine võivad teenida ühingule kohalduva õiguse muutmise eesmärki. Ühinemine teenib tihti senise kontsernistruktuuri lihtsustamise eesmärki, jagunemine seevastu selle suurema

⁹ Rank, S. Luksemburgist suur maksuinfo leke, 2014.

www.aripaev.ee/uudised/2014/11/06/luksemburgist-suur-maksuinfo-leke (02.03.2015)

liigendamise eesmärki. Ühinguõiguslike motiivide kõrval võib piiriülest reorganiseerimist motiveerida ka mõne teise riigi parem infrastruktuur või tooraine parem kättesaadavus, samuti kvalifitseeritud või odavam töötajaskond. Väga olulist rolli mängib aga piiriüleste reorganiseerimiste juures ka maksuõiguslik keskkond.¹⁰

Tulenevalt eelnevast tegelevad praegu paljude riikide maksuametid oma maksubaasi (maksutulu) kaitsmisega ja OECD on asunud nende probleemidega tegelema võttes kaustusele meetmed, et agressiivset maksuplaneerimist ohjata.¹¹

Maksu- ja Tolliamet on viimastel aegadel (2012-2014) teinud aastas ligikaudu 15 siduvat eelotsust.¹² 2014. aasta detsembris äripäevale antud intervjuus selgitas Maksu- ja Tolliameti avalike suhete juht Rainer Laurits, et viimastel aastatel küsitakse siduvaid eelotsuseid kõige¹³ enam ühinemiste ja jagunemiste ning erinevate laenutehingute tulumaksu aspektide kohta. Luksemburgis aset leidnud rahvusvahelise maksuskandaali valguses on Euroopa Komisjon muuhulgas küsinud maksuametilt infot otsuste kohta, kus Eesti maksuamet annab ettevõtjale seadusest soodsama tõlgenduse. Maksu- ja Tollimati selgituste kohaselt puudutavad Eesti maksuhalduri tehtud otsused ainult seaduse sätte selgitamist ehk ei anna eelotsustega maksusoodustusi.¹⁴

Valitsuse viimaste aastate maksupoliitika tegevusplaan on analüüsida võimalusi rakendada tõhusamaid meetmeid kasumi varjatud väljaviimise tõkestamiseks.¹⁵ 8.04.2015 kinnitati Eestis uue valitsusliidu tegevusprogramm aastateks 2015-2019, kus punktis 8 on välja toodud erinevad fiskaal- ja maksupoliitika põhimõtted, sh tegevusplaan analüüsida Eestis teenitud kasumi

¹⁰ Feldman, K. Ühinguõiguslike liikumise Euroopa Liidus. Tartu: Juridica 2015, nr 2, lk 114.

¹¹ Zielke, R. Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, United Kingdom and Italy Compared, The Netherlands/Hermans, EC Tax Review: Kluwer Law International 2014/23/6, lk 333.

¹² Maksu- ja Tolliamet. Siduvate eelotsuste kokkuvõtteid. www.emta.ee/index.php?id=36510 (20.03.2015)

¹³ Rank, S. Luksemburgist suur maksuinfo leke, 2014. www.aripaev.ee/uudised/2014/12/19/luksemburg-teeb-maksukokkulepped-avalikuks (20.03.2015)

¹⁴ *Ibid*

¹⁵ Vabariigi Valitsus. Maksupoliitika, 2015. www.valitsus.ee/et/eesmargid-tegevused/maksupoliitika (01.05.2015)

dividendidena välja maksmist ning meetmed maksuhalduri töö hõlbustamiseks kasumi Eestist välja viimise kontrollimisel.¹⁶ Kuna suurtes kontsernides kaasneb kasumi riigist välja siirdamisega ka iga riigi huvi kaitsta oma maksubaasi (ettevõtte tulumaks) on töös analüüsivat Eesti maksulaekumise probleemi vaja käsitleda nii rahvusvaheliselt kui ka siseriiklikult.

1.2. Rahvusvahelise siirdehinna regulatsiooni mõju Eesti siseriiklikule õigusele

1.2.1. Seotud isiku mõiste maksuõiguses ning tehingutega kaasnevad raamatupidamislikud kohustused

2011. aasta algusest kehtib TuMS-s varasemast redaktsioonist märksa laiem isikute seotuse määratlus. Seadusesse toodud loetelu on näitlik ja isikute seotus tuvastatakse ühise majandusliku huvi või valitseva mõju abil. Seaduseelnõu algataja seletuskirjas on leitud sellele muudatusele maksumaksja huvidest lähtuv põhjendus: see säästab ettevõtjaid osaluse määra arvutamisest ning võimaldab keskenduda tehingutele kehtestatavale hinnale. Antud selgitusest tulenevalt peavad kõik seotud isikute vahelised tehingud olema turuhinnale vastavad. Muudatus tõi olulist mõju tulumaksuarvestusele, sest maksuhalduril on võimalik seotud isikute vaheliste tehingute abil toimunud kasumi siirdamist maksustamise abil korrigeerida (varjatud kasumijaotuse maksustamine). Seotud isikute määratluse laiendamisel muutus laiemaks ka tehingute ring, mille suhtes saab maksuhaldur turuhinnale vastavust ja tulumaksuarvestust kontrollida. Käesolevas töös asub autor analüüsima seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamise probleeme rahvusvahelise maksuõiguse valguses ning proovib välja selgitada Eestis enim levinud kasumi varjatud väljaviimisega seotud maksustamise probleemid.

Analüüsides Maksu- ja Tolliameti kodulehel avalikku infot siduvate eelotsuste taotluste kohta ning seal kajastatud tulumaksu aspekte, valis autor välja kahel viimasel aastal enim maksumaksjates küsimusi tekitanud seotud isikute vaheliste tehingutega seotud maksuõiguslikud teemad. Silma jäid nii ühinemiste ja jagunemistega seotud tulumaksu aspektid kui ka erinevad laenu temaatikad. Teema avamiseks analüüsib autor seotud isikute mõistet, piiriüleste

¹⁶ Vabariigi Valitsus. Eesti Reformierakonna, Sotsiaaldemokraatliku erakonna ning Erakonna Isamaa ja Res Publica Liit kokkulepe valitsuse moodustamise ja valitsusliidu tegevusprogrammi põhialuste kohta, 2015. <https://valitsus.ee/sites/default/files/content-editors/failid/re-sde-irl-valitsusliidu-lepe-2015.pdf> (24.04.2015)

tehingutega kaasnevaid rahvusvahelisi maksõiguslikke probleeme ning keskendub seejuures Eestis viimastel aastatel enim küsimusi tekitavatele tulumaksu aspektidele, analüüsides kas antud tehingutega on maksumaksjal täna võimalik kasumit maksuvabalt Eestist välja siirdada.

Kuni 01.01.2013 kehtinud Eesti hea raamatupidamise tava kohaselt loeti pooli seotuks juhul, kui üks osapool omas kas kontrolli teise osapoole üle või olulist mõju teise osapoole äriilistele otsustele.¹⁷ Uue redaktsiooni kohaselt peab võimalike seotud osapoolte vaheliste suhete tuvastamisel arvesse võtma suhte sisu, mitte ainult selle õiguslikku vormi.¹⁸ Ettevõtte on seotud aruandva ettevõttega järgnevatel juhtudel:¹⁹

- kui ettevõtte ja aruandev ettevõtte on ühise kontrolli all (st nad on kas sama kontserniliikmed või neid kontrollib sama isik (või selle isiku lähedane pereliige);
- üks ettevõtte on kolmanda osapoole poolt kontrollitav ettevõtte ja teine ettevõtte on selle kolmanda osapoole (juhul kui kolmandaks osapooleks on isik, siis selle isiku või tema lähedase pereliikme) olulise mõju all olev ettevõtte;
- ettevõtte omab aruandva ettevõtte üle kontrolli või olulist mõju;
- ettevõtte on aruandva ettevõtte kontrolli või olulise mõju all;
- ettevõtted, mille üle isik või selle isiku lähedane pereliige määratletud isikud, omavad kontrolli või olulist mõju;
- ettevõtted, mille juhtkonda kuuluvad isikud (või nende lähedased pereliikmed), kes omavad kontrolli või olulist mõju aruandva ettevõtte üle.

TuMS § 8 fikseerib isikud omavahel seotuks, kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju. Seotud osapoolte nimekiri ei ole lõplik, st tegemist on avatud definitsiooniga. Igal juhul (kuid mitte ainult) käsitletakse seotud isikutena järgmisi isikuid:

- abikaasad, elukaaslased või otse- või külgsõones sugulased;
- ühte kontserni kuuluvad äriühingud äriseadustiku § 6 tähenduses;

¹⁷Raamatupidamise Toikonna juhendid, kehtis kuni 01.01.2013. RTJ 2.45 www.rmp.ee/raamatupidamine/rjtj/raamatupidamise-toimkonna-juhendid-kuni-01-01-2013 (01.04.2015)

¹⁸ Raamatupidamise Toikonna juhendid, RTJ 2.54 www.rmp.ee/raamatupidamine/rjtj/ (01.05.2015)

¹⁹ Raamatupidamise Toikonna juhendid, RTJ 2.53 www.rmp.ee/raamatupidamine/rjtj/ (01.05.2015)

- juriidiline isik ja füüsiline isik, kellele kuulub vähemalt 10% selle juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või kasumi saamise õigusest;
- isikule kuulub koos teiste temaga seotud isikutega kokku üle 50% juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;
- juriidilised isikud, kelle aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või kasumi saamise õigusest üle 50% kuulub ühele ja samale isikule või seotud isikutele;
- isikud, kellele kuulub üle 25% ühe ja sama juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või kasumi saamise õigusest;
- juriidilised isikud, kelle juhatuse või juhatust asendava organi kõik liikmed on ühed ja samad isikud;
- tööandja ja tema töötaja, töötaja abikaasa, elukaaslane või otsejoones sugulane;
- isik on juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige (TuMS § 9), juhtimis- või kontrollorgani liikme abikaasa või otsejoones sugulane.

Kui aastani 2007 oli siirdehindade turuväärtuse leidmise koormus pigem maksuhalduril, siis alates 01.01.2007 on TuMS-i lisandunud maksumaksjale seotud isikute vaheliste tehingute asjaolude täiendava dokumenteerimise kohustuse ning dokumenteerimise nõudeid on täpsustatud määrusega. Seoses uuendustega siirdehindade turuväärtuse määramises on muudetud deklaratsioonivormi tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioonil vormil (edaspidi TSD), millele alates jaanuarist 2007 lisandus kolm kontrollküsimust maksumaksjale:

- Kas maksustamisperioodil on sooritatud tehinguid seotud isikutega?
- Kas maksukohustuslane on osaline seotud isikute vahelises kulude jaotuse kokkuleppes, millele laienevad kohustuslikud kulude jaotuse kokkulepete dokumenteerimise nõuded?
- Kas maksukohustuslasele on kohustuslikud seotud isikute vaheliste tehingute detailsed dokumenteerimise reeglid?

Nimetatud küsimustiku täitmine on igal maksustamisperioodil kohustuslik residentist juriidilisele isikule ja mitteresidendile, kes tegutseb Eestis püsiva tegevuskoha kaudu.

Kuna seotud isikutega tehtud tehingute puhul on ka lisaks siirdehinna risk, peaks äriühingute juhtkond olema teadlik, et tehinguid tuleb teha turuhinnas ning kõikide tehingute turuhinna määramise aluseks olevaid dokumente, kokkuleppeid, meetodite valikute põhjendusi jms tuleb raamatupidamises kajastada ning alles hoida. Kuna äritegevuses võivad juhatuse liikmed vahetuda ning seotud isikute ring muutuda, on oluline järjepidevalt dokumenteerida seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamise aluseks olevaid asjaolusid. Näiteks, kui äriühingu osas alustatakse revisjoni kaks aastat tagasi toimunud tehingu osas, ajal mil juhatuse liikmed olid teised ning olukorras, kus tehinguga seotud asjaolusid pole dokumenteeritud, siis võib olla keeruline uuel äriühingu seaduslikul esindajal selgitada maksuhaldurile ärilisi kaalutlusi, miks ettevõtte on võtnud turuhinna määramise aluseks tehingus seotud osapoolega just vastava hinna jne.

Lisaks asjaolule, et "seotud isiku" mõiste ei kattu Eesti TuMS-s ja raamatupidamises, on mõiste käsitus ja ulatus erinev ka rahvusvaheliselt. Erinevates riikides võib seotud isiku mõiste olla siseriiklikus seaduses määratletud erinevalt, mis võib kaasa tuua maksuhaldurite koostöös (piiriüleste tehingute ühise kontrolli puhul) raskusi.

Seotud isikute vaheliste tehingutega kaasnevad ka raamatupidamisliku kohustused, sest vastavalt Raamatupidamise Toimkonna juhendile tuleb aastaaruande lisades avalikustada järgmine informatsioon seotud osapoolte ja nendega tehtud tehingute kohta:²⁰

- ettevõtet kontrolliva osapoole (näiteks emaettevõtte või enamusosalust omava isiku) nimetus;
- seotud osapooltega tehtud tehingute liik ja maht aasta jooksul;
- saldod seotud osapooltega bilansikuupäeva seisuga ning nende saldode lepingulised tingimused (sh intressimäärad ja info tagatiste kohta);
- seotud osapoolte vastu olevate nõuete allahindlused ja vastav kulu aruandeperioodil.

²⁰ RTJ 15.19, 01.01.2013

Informatsiooni seotud osapooltega tehtud tehingute kohta eraldi tuleb avalikustada vähemalt kõigi loetletud seotud osapoolte rühmade lõikes. Konsolideeritud aruannetes ei ole vaja avalikustada konsolideerimise käigus elimineeritavaid tehinguid tütarettevõtetega. Antud asjaolu raskendab autori hinnangul maksuhalduri kiiret riskianalüüsi, kuna kehtiva regulatsiooni kohaselt ei ole antud isikute vahelisi tehinguid võimalik ilma kontrolli alustamata automaatsel kujul eelanalüüsida.

Seotud osapoolte kohta lisainformatsiooni andmine on kohustuslik, kuna raamatupidamise seaduse (edaspidi RPS) § 4 kohaselt (raamatupidamise korraldamise põhinõuded) on raamatupidamiskohustuslane kohustatud:²¹

- korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest;
- dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid;
- kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites;
- koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded RPS-is ja teistes õigusaktides sätestatud korras;
- säilitama raamatupidamise dokumente.

Võimalike sanktsioonide ning tagajärgede kohta antud peatükis kirjeldatud nõuete mitte täitmise osas peatub autor töös p-s 2.5.

1.2.2. Siirdehinna korrigeerimise õiguslikust alusest

Siirdehindade raames kuulub maksustamisele kas tulu, mille maksumaksja oleks saanud, või kulu, mis oleks maksumaksjal jäänud kandmata, kui seotud isikuga tehtud tehingu väärtus oleks olnud selline, mida rakendavad sarnastes tingimustes mitteseotud iseseisvad isikud. Seega tuleb

²¹ RPS. RT I, 13.03.2014, 50

seotud isikute puhul – nagu siirdehindade regulatsiooni puhul üldse – koguda võrdlusandmeid ja tõendeid, et tegemist on turutingimustel tehtud tehingutega.

Siirdehindade korrigeerimise õigust sisaldanud säte oli Eesti TuMS-s olemas juba 1998. aastast. Oluline muudatus leidis aset 2007. aastal, kui siirdehindade korrigeerimise sätete kehtivus laienes Eesti juriidiliste isikute vahelistele tehingutele ning seoses sellega kehtestati uus ja varasemat märksa põhjalikum rakendusakt.²² TuMS-i muudatusega 2011. aastal laienes isikute ring, kellele siirdehindade sätted kohalduvad. Lisaks kehtestati rahandusministri 10.11.2006 määruse nr 53 §-s 18 suurettevõtjatele täiendavad dokumenteerimise nõuded, mida käsitletakse lähemalt töös p-s 1.2.1. ning sätestati määruse §-des 12-16 viis meetodit, millest siirdehindade võimaliku korrigeerimise puhul tuleb lähtuda: võrreldava hinna meetod, edasimüügihinna meetod, kulupõhine meetod, jagatud kasumi meetod, tehingupõhise tootluse meetod.²³

Siirdehinna regulatsiooni eesmärk on tagada põhiseaduslike põhimõtete realiseerimine.²⁴ Eesti kontekstis on siirdehindade korrigeerimise eesmärk tagada Eesti maksuõiguses sätestatud põhiseaduslike põhimõtete - maksumaksjate ühetaoline kohtlemine ja neutraalsus – järgimine.²⁵ TuMS-i § 54 lg 6 kohaselt on sätestatud, et maksustamise osas tehakse tagasiarvestus, kui teatud maksustamist tingivad asjaolud on ära langenud. Näiteks kehtib see tehingutele madala maksumääraga territooriumil asuvate äriühingutega, väljamaksetele ettevõtlusega mitteseotud teenuste soetamisel jne. Kui anda laenu off-shore-firmale, siis on tegemist maksustatava sündmusega. Kui laen tagastatakse, on tegemist asjaolude äralangemisega ning riik maksab maksuraha tagasi.

Siirdehindade puhul kehtib samuti asjaolude äralangemise regulatsioon, kuid see ei ole kehtestatud mitte seaduse, vaid rahandusministri määrusega „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid“. Määruse § 19 lõike 3 kohaselt maksu tasumise õigusliku aluse äralangemise korral võimaldab maksuhaldur riigisisese topeltmaksustamise

²² Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506 Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

²³ Lentsius, H. Siirdehinandede maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? MaksuMaksja. Tallinn: Maksumaksjate Liidu Kirjastus 2008, nr 6/7, lk 54-59.

²⁴ Annus, T. Riigiõigus. Tallinn. Kirjastus Juura 2006, lk 203.

²⁵ Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Tartu: Juridica 1999, nr 5, lk 245.

vältimiseks teisele tehingupoolele ettenähtust suurema maksusumma tagastamist või tasaarvestamist vastavalt maksukorralduse seadusele. Asjaolude äralangemise mõiste vajab praktikas konkreetse sisuga täitmist. Iga maksumenetluse raames tuleks maksuhalduril tutvustada ja selgitaks maksumaksjale igal konkreetsel juhul asjaolude äralangemise võimalikkust. Kui maksuamet näiteks tuvastab, et on tehtud tehing, millega on siirdunud x ühikut kasumit ühelt seotud isikult teisele, siis piisab paljudel juhtudel, kui selle summa kohta esitatakse kreditarve vms, millega ongi maksustamist tingivad asjaolud ära langenud.

Seotud osapoolte vahelisi tehinguid on võimalik rahvusvahelise maksustamise põhimõtteid tõhusamalt järgides ja rakendades paremini hinnata, mille abil oskaksid maksumaksjad paremini viia läbi korrektset maksuarvestust (ausat konkurentsi silmas pidades) ning, mille abil saaks riik teostada efektiivsemalt antud tehingute üle kontrolli.

Maailmakaubanduses on suurenenud hargmaiste ettevõtjate roll. Nii hargmaiste ettevõtjate kui ka maksuhaldurite probleemid tekivad peamiselt praktilistest raskustest hargmaiste ettevõtjate kontserni kuuluvate ettevõtjate või püsivate tegevuskohtade tulude ja kulude määratlemisel konkreetses jurisdiktsioonis.²⁶

Konkreetses riigi maksustamisõiguse eeldus sõltub sellest, kas kasutatakse asukohajärgset või tuluallikal põhinevat maksustamissüsteemi või mõlemat. OECD liikmesriigid (mille hulka kuulub ka Eesti) üheks olulisemaks ülesandeks on ettevõtjate võrdse kohtlemise printsiibi järgimine ja riikidevahelise topeltnmaksustamise riski vähendamine.²⁷ Seega maksustatakse iga hargmaiste ettevõtjate kontserni liiget tema poolt teenitud tulu alusel (asukohajärguse või tulu allika baasil).

Kontsernisisised omavahelised tehingud peavad olema sooritatud turuhinnas, kuid samas võivad nende ettevõtjate omavahelised suhted lubada kehtestada liikmetele kontsernisiseseks tegevuseks eritingimusi, mis erinevad tingimustest, mis oleksid kujunenud siis, kui liikmed oleksid tegutsenud turul iseseisvate ettevõtjatena. OECD liikmesriigid on taoliste olukordade korrektse

²⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations - Paris: OECD Publication 2010, lk 17.

²⁷ *Ibid.*, lk 18.

rakendamise eesmärgil võtnud kasutusele turuväärtuse põhimõtte, mille kohaselt eritingimused ei tohi mõjutada ettevõtjate kasumi suurust.²⁸

OECD Mudellepingu artikkel 9 lõige 1 sätestab turuväärtuse põhimõtte mille kohaselt loetakse ettevõtja kasumiks eeldatav kasum ja see maksustatakse asjakohaselt, kui ettevõtjad järgivad omavahelistes äri- ja rahandussuhetes sõltumatute mitteseotud iseseisvate ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu jääb ettevõtja eeldatav kasum väiksemaks.²⁹

Turuväärtuse põhimõtte järgimine tagab, et ettevõtja ei suunaks kasumit teise riiki, kus kehtivad madalamad maksumäärad või kus kasumi maksustamisest ei toimu üldse. Need on riskid, mille tõttu peab ka Eesti olema veendunud, et rahvusvaheliselt kehtestatud õigusnorme ja juhiseid on järgitud eesmärgipäraselt ja tulemuslikult.

OECD on viimastel aastatel keskendunud peamiselt võitlusele maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastu (BEPS). Antud projekti raames on plaan koondada ja kaardistada ühe korraga väga lai rahvusvaheline maksustamise probleemide valdkond ning uuendada kogu tänase rahvusvahelise maksustamise reeglite kogum (toetus G20-lt, ÜRO-lt, IMF-lt).³⁰ Muudatused plaanitakse ajavahemiku 2013 – 2015.

BEPS koondab enda alla järgmised teemad³¹:

- Digitaalset majandus
- Hübriidseid olukordi
- CFC – tütarühingute tulu maksustamine emaettevõttes
- Finantskulud

²⁸ Glahe, M. Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/5, lk 222.

²⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris: OECD Publications 2010, lk 27-28.

³⁰ Aujean, M. Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/2, lk 64.

³¹ Zielke, R. Transfer Pricing of Mayor EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared. Kluwer Law International 2013/22/5, lk 350.

- Kahjulik maksukonkurents
- Maksulepingute väärkasutus
- Püsivate tegevuskohtade staatus
- Vaidluste lahendamine
- Multilateraalne instrument
- Intellektuaalse omandi siirdehinna
- Siirdehinnad ja kapital/riskid
- Kõrge riskiga tehingute siirdehinnad
- Siirdehindade dokumenteerimine
- Üldine informatsioonikohustus (andmed ja metodoloogia)
- Agressiivse maksuplaneerimise avalikustamine

Lisaks BEPS-i rahvusvahelisele tegevusplaanile siirdehinna küsimustes tegi 25.11.2013 Euroopa Komisjonile ettepaneku muuta nõukogu direktiivi, mis on seotud eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksusüsteemi kohta.³² Antud muudatuse eesmärk on kaitsta riikide maksubaasi kahanemist - riikide maksusüsteemide erinevusest tulenevate maksulünkade sulgemisega, mis on osa siseturu nõuetekohase toimimise pidevast tõhustamisest. Topeltnmaksuvabastuse tõttu jääb liikmesriikidel saamata märkimisväärne tulu ning see põhjustab ettevõtjatevahelist ebaausat konkurentsi ühtsel turul.

Rahvusvahelise maksuõiguse valguses peavad riigid olema kursis ka teiste riikide siseriiklike maksusüsteemidega. Võib tekkida olukord, kus Eestisse liigub raha, mis on tulnud teisest liikmesriigist maksuvabalt siia (kuid maksuõiguse kohaselt pole see korrektne), siis Eestis võidakse saada omakorda topeltnmaksuvabastus või vastupidi. Seepärast nähtub ka ema- ja tütarettevõtjate direktiivis pidevaid täiendusi, eesmärgiga töötada välja konkreetsed viisid, kuidas

³² Zielke, R. Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared. Kluwer Law International 2013/22/5, lk 350.

parandada maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastast võitlust. Euroopa Komisjoni ettepanekul on liikmesriikidele soovitatud võtta kasutusele üldised kuritarvituste vastased eeskirjad, et võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu. Euroopa Parlament võttis 21. mail 2013 vastu resolutsiooni 10, milles kutsus liikmesriike üles komisjoni tegevuskava toetama ja rakendama agressiivset maksuplaneerimist käsitlevat soovitus t äies ulatuses. 2012. aastal esitas komisjon tegevuskava, mis sisaldas 30 meedet, et võidelda maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu. Paljud neist keskendusid maksualase läbipaistvuse ja teabevahetuse parandamisele.³³

Kokkuvõtvalt on Euroopa Komisjoni tegevusplaanis järgmine:

- tegevused infovahetuse ja maksuhaldurite koostöö tõhustamiseks revisjonide koordineerimiseks;
- direktiivide (ema- ja tütarühing) tõhustamine;
- maksulepingutes ettenähtud maksuvabastuse piiramine (vabastus rakenduks üksnes juhul, kui tulu on teises lepinguriigis maksustatav);
- üldine väärkasutuse vastane reegel (analoogne Eestis kohalduvale MKS § 84; kuna paljudes riikides ei ole seda).

1.3. Rahvusvahelise maksuõiguse regulatsiooni nõrkustest seotud isikute vahelistes tehingutes

Riigi õiguskeskkond on üks olulisi majanduse konkurentsivõimet määravaid tegureid. On tekkinud reaalne konkurents ettevõtjate jaoks atraktiivseima keskkonna nimel, kus riik, mis suudab kujundada kõige ettevõtjasõbralikuma ärikeskkonna, saab suurima tulu maksude ja loodud töökohtade näol. Paljud EL-i riigid koostavadki ja on juba vastu võtnud riiklikke programme oma konkurentsivõime parandamiseks.

³³ Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Komisjoni teatis Euroopa parlamendile ja nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu. Brüssel, 2015. www.koda.ee/public/Komisjoni_teatist (20.04.2015)

Rahvusvahelises maksuõiguses eristatakse majandusliku ja juriidilise topeltmaksustamise mõisteid. Majandusliku topeltmaksustamise korral maksustatakse kahte erinevat isikut ühe ja sama tulu osas. Juriidiline topeltmaksustamine toimub olukorras, kus ühe ja sama isiku tulu maksustatakse kahe või enama riigi poolt.³⁴

Rahvusvahelised tehingud pakuvad lugematul arvul erinevaid maksude optimeerimise viise. Kolme põhilise rahvusvahelises maksude planeerimises tuntud mõistena võiks välja tuua siirdehindade kasutamise (*usage of transfer prices*), alakapitalisatsiooni (*thin capitalisation*) ja maksulepingute väärkasutamise.

Seotud isikutel on võimalik kaupu või teenuseid vastavalt kas siis alla või üle omahinna (või turuväärtuse) müües või ostes vähendada oma maksustatavat tulu. Kaupade või teenuste alla või üle reaalse turuväärtuse müümist seotud isikutele nimetataksegi siirdehindade kasutamiseks.

Siirdehindade kasutamine võimaldab ettevõtjal³⁵:

- suunata oma tulud siirdehindu kasutades kõrgema maksumääraga riigist madalama maksumääraga riikidesse;
- tasandada seotud isikute vahelist tulu ja kulu, mille saavutamiseks siiratakse maksustamiseelne tulu ühest äriühingust kulutusi kandvasse äriühingusse teises riigis;
- vähendada finantstehingute tegemisega seonduvaid kulutusi. Suure tulu näitamine ühes äriühingus ja dividendide jagamine teises riigis olevale emaühingule võivad kaasa tuua suurema maksukohustuse (olenevalt kinnipeetavast tulumaksust, topeltmaksustamise vältimise meetoditest jne), mis ületavad tulude siirdehindadega emaühingusse üleviimiseks tehtavaid kulutusi.

Analüüsides rahvusvahelisi erialakirjanduses välja toodud prognoose piiriüleste tehingute maksustamise valguses, ollakse tihti mures maksuhalduri ja maksumaksja omavahelise koostöö

³⁴ Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ja –mõistetest. Tartu: Juridica 1998, nr 3, lk 126.

³⁵ Uustalu, E. Välismaised variühingud. Tartu: Juridica 1998, nr 6, lk 302.

osas. Piiriüleised maksustamise probleemide juures on olulisel kohal hea infovahetus nii maksumaksja kui ka maksuhaldurite (rahvusvaheliselt) vahel.³⁶

Siirdehindade regulatsiooni järgmine toob ettevõtjatele kaasa mitmeid kohustusi, nõudes ettevõtjatelt palju aega, raha ja teadmisi. Kontsernisisesed tehingud on tihtipeale väga keerukad, mille osas tuleb järgida äriühingu huve (äriühing tegutseb oma majandustegevuses kasumi teenimise eesmärgil), arvestades seejuures raamatupidamiskohutuste korrektset järgimist. Järgnevas alapeatükis analüüsib autor seotud isikute vaheliste tehingute siirdehindade regulatsiooni rakendamise viise EL-is, toob välja Eestis kehtiva regulatsiooni erisused ning analüüsib nende kohaldamisega kaasnevaid probleeme.

1.3.1. Siirdehindade määramise protsessi üldpõhimõtted

Rahvusvahelistes siirdehinna määramise juhendites on välja toodud, et tehingu hinnastamise protsessis on kõige peamine eesmärk leida hinnatava tehinguga võimalikult sarnane võrreldav turutingimustel teostatud tehing. Seejuures on oluline aru saada, et erinevate kaupade ja teenuste turuhind kujuneb erinevalt.³⁷ Siirdehindade leidmiseks ei piisa vaid rakendatava meetodi valikust. Selleks, et maksumaksja poolt leitud siirdehinna oleks võimalik edukalt maksuvaidluses kaitsta, tuleb järgida ka teatud reegleid.

Siirdehinna määramise protsessi pole Eesti maksuseadused üks-ühele määratlenud. Tegemist on protsessiga, milles tuleb võimalikult täpselt maksumaksja ja temaga seotud isikute vaheliste tehingute asjaolud kaardistada. Erinevate tehingute turuhind kujuneb erinevalt. Nii nagu samu kaupu ja teenuseid pakkuvad ettevõtted võivad teenida erinevates suurustes kasumeid sõltuvalt näiteks osutavatest lisateenustest, tuleb ka kõigi teiste seotud isikute vahelistes tehingutes arvestada tehingu omadustega. Antud tehingute kaardistamise eesmärgiks on välja selgitada, milliseid tehinguid ning millises mahus on teostatud seotud osapooltega. Lisaks tasu eest tehtud seotud isikute vahelistele tehingule, tuleb tähelepanu pöörata ka tehingutele, mis on tehtud tasu saamata (selleks võib olla nii raamatupidamise teenus, konsultatsioon vms). Tehingu

³⁶ Kogels, H. Tax Systems Twenty-Five Years from Now. The Netherlands/Hermans, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/6, lk 266-267.

³⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations - Paris: OECD Publication 2010, lk 31.

kaardistamisel tuleb kirjeldada tehingute hinnastamise põhimõtted ehk kuidas leitakse seotud osapoolte vahelise tehingu hind. Siirdehind vastab turuväärtusele, kui see jääb võrdlusandmete põhjal määratud hinnavahemiku piiridesse. Rahandusministri määruse § 11 lg 8 kohaselt, kui siirdehind jääb väljapoole hinnavahemiku piire, on maksuhalduril õigus korrigeerida tehingu hinda nii, et tulemus jääks hinnavahemiku piiridesse. Kui leitud turuväärtuste hinnavahemik on väga lai, korratakse analüüsi kasutades konkreetsemaid andmeid või teisi meetodeid.³⁸

Kui üldine tehingu kaardistamine on toimunud, tuleb läbi viia majandusharu ja ettevõtte analüüs. Kui on kaardistatud ettevõtte tegevus, tuleb siirdehindade määramisel valida õige meetod. Võrdlusandmete otsimisel tuleb arvestada eelpool välja toodud asjaoludega, et võrdlus toimuks õigetel alustel. Tuleb üle vaadata majanduskeskkond, milles maksumaksja tegutseb (aeg, millal tehing toimus on siinkohal turuhinna määramisel samuti asjakohane).

Edasise sammuna tuleb läbi viia ettevõtte finantsanalüüs, mille eesmärgiks on selgitada välja äriühingu peamised nõrkused ja tugevused (võrreldes konkurentidega). Analüüsi käigus on vaja mõista millistest teguritest sõltub konkreetset hinnatava ettevõtte kasumlikkus. Ettevõtte tegevusanalüüsist peab selguma, milliseid ülesandeid seotud isikud omavahelistes tehingutes täidavad, kuidas jaotuvad osapoolte riskid ning milliseid varasid vastavates tehingutes kasutatakse. Lisaks tegevusanalüüsile on vaja kaardistada riskid, mida kontserniettevõtted tehingutes kannavad. Määrates tehingule siirdehinda on vaja see ka dokumenteerida koos asjakohaste analüüsiks kasutatud dokumentidega.

Viimases etapis peaks siirdehinna määramisel teostama ka kontrolli, mille käigus saadud hinna usaldusväarsust analüüsida.

³⁸ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506
Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

1.3.2. Siirdehindade regulatsiooni rakendamise probleemidest

Maksukohustuse määramisel lähtutakse vajaliku info saamisel üldistest majandustehingute dokumenteerimise nõuetest. Mitteseotud isikute vaheliste tehingute puhul sellest ka piisab, sest mitteseotud isikud tegutsevad eesmärgiga oma kasumit maksimeerida ning risk kasumi siirdamise soovi osas siinkohal puudub. Seotud isikute vahel aga esineb huvide konflikt, mistõttu võib vajalikuks osutada tehingute täiendav dokumenteerimine. Täiendav dokumenteerimine toob endaga tihti kaasa lisakulusid. Lisakulud on seotud asjaoluga, et suured kontsernid tegutsevad ettevõtjatena erinevates riikides, kus maksuõiguse regulatsioonis võidakse käsitleda ühte ja sama mõistet erinevalt (näiteks seotud isikute mõiste) ning nõuded võivad olla erinevad. Ka tehingute asjaolude tõendamise reeglid on riigiti erinevad (turuhinna määramisel).

Raamatupidamise Toimkonna juhendid nõuavad, et raamatupidamise aastaaruande lisades tuleb avalikustada informatsioon seotud osapoolte ja nendega tehtud tehingute kohta. Informatsiooni seotud osapooltega tehtud tehingute kohta eraldi tuleb avalikustada vähemalt kõigi loetletud seotud osapoolte rühmade lõikes. Konsolideeritud aruannetes ei ole vaja avalikustada konsolideerimise käigus elimineeritavaid tehinguid tütarettevõtetega. Seega esmane allikas, kus saab infot isiku tehingute kohta seotud isikute vahel on majandusaasta aruannete lisad.

Tulenevalt MKS-st on Eestis üldine tõendamise kohustus maksumaksjal. MKS § 56 sätestab maksukohustuslase kaasaitamiskohustuse, st maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise isukohast tähendust. MKS § 57 sätestab lisaks ka raamatupidamisarvestuse pidamise kohustuse.³⁹

Seotud isikute vaheliste tehingute asjaolude täiendavad dokumenteerimise reeglid on residendist äriühingutele Eestis kohustuslikud alates 01.01.2007. Maksuhalduri nõudmisel on maksumaksja kohustatud esitama täiendavad andmed seotud isikutega tehtud tehingute, samasse kontserni kuuluvate äriühingute tegevuse ja kontserni struktuuri kohta. Nõuded esitatavatele andmetele on sätestatud rahandusministri määrusega nr 53.⁴⁰

³⁹ MKS. RT I, 23.12.2014, 20

⁴⁰ TuMS. RT I, 19.03.2015, 66

Rahandusministri määrus nr 53 sätestab, et täiendavaid dokumenteerimise nõudeid kohaldatakse lisaks residendist krediitiasutusele, kindlustusseltsile ning väärtpapieribörsil noteeritud äriühingutele alati ka tehingutele, mille üheks osapooleks on madala maksumääraga territooriumil asuv isik (§ 18 lg 1).⁴¹ Dokumenteerimismõõded on ka seotud isikutega tehinguid tegevatel suurtel ettevõtjatel. Antud dokumentatsioonile ja sellele kehtivale nõuetele on aluseks võetud OECD ja EL-i siirdehindade alase ühendatud foorumi materjalid ja soovitused. Määruse kohaldamisel on soovitatav kasutada Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni koostatud juhised „Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhaldurile“ niivõrd, kuivõrd juhised ei ole määrusega vastuolus (§ 20).⁴²

Euroopa Komisjon tegeleb ülepiiriliste topeltmaksustamise probleemidega ja üldiste äri ja maksukeskkonda kaardistavate meetmetega.⁴³ Euroopa Komisjon on välja töötanud 2003. aasta 6. mai soovitused 2003/361/EC, suurte äriühingute eristamise võimaluste kohta väikestest ja keskmise suurusega äriühingutest. Soovituse kohaselt loetakse väikesteks ja keskmise suurusega äriühinguteks neid, kellel on töötajaid arvestatuna koos seotud isikutega vähem kui 250 ning kelle majandusaasta käive koos seotud isikutega on vähem kui 50 miljonit eurot või kelle konsolideeritud bilansimaht on väiksem kui 43 miljonit eurot.⁴⁴

Analüüsid EL-i liikmesriikide siirdehinna kontekstis dokumenteerimiskohutuse piirmäärasid, võib tõdeda, et ehki antud soovitused ei ole oma olemuselt kohustusliku, on need nõuded enamikes EL-i liikmesriigis üle toodud just antud piirmäärasid arvestades. Ka Eestis on antud soovitustest lähtudes loonud oma nõuded. Eestis on detailsed dokumenteerimise reeglid residendist äriühingule kohustuslik (nagu ka mitteresidendile, kes tegutseb Eestis püsiva tegevuskoha kaudu), kui töötajaid on koos seotud isikutega 250 või rohkem või kelle tehingueelse majandusaasta käive koos seotud isikutega oli 50 miljonit eurot või rohkem või

⁴¹ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506
Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

⁴² Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506
Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

⁴³ I. J.F.A van Vijfeiken ja H.F. van der Weerd-van Joolingen. Double Taxation of Inheritance and the Recommendations of the European Commission. The Netherlands/Hermans, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/6, lk 309.

⁴⁴ Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises 2003/361/EC, art 2

kelle konsolideeritud bilansimaht oli 43 miljonit eurot või rohkem (§ 18 lg 1 p 4).⁴⁵ Erinevalt Euroopa Komisjoni soovitudest kasutatakse Eestis suurte ning väikeste ning keskmise suurusega äriühingute eristamiseks kõiki kolme kriteeriumi eraldi. Äriühingule laienevad detailsed dokumenteerimise nõuded juba olukorras, kus täidetud on üks eelpool loetletud kriteeriumitest.

Analüüsides Komisjoni soovitusi ja Eesti määrusega sätestatud nõudeid, saab välja tuua, et Eesti on oma siirdehinna dokumentatsiooni nõuete kehtestamisel olnud küllaltki range. Analüüsides aga naaberriigi Soome maksuõiguse norme seotud isikute vaheliste tehingutel ja siirdhinna dokumenteerimise nõudeid, saab välja tuua maksukohustuslase jaoks aga veelgi koormavama meetme. Nimelt tuleb Soomes maksumaksjal edastada lisaks siirdehinna dokumentatsioonile ka regulaarselt deklaratsioon, kus on kirjas kõik seotud isikute vahelised tehingud, nende mahud, suurused, kohaldatavad intressid jpm (lisa1).

Eestis on sätestatud, et seotud isikute vaheliste tehingute kohta tuleb anda maksuhaldurile vajalik teave ja dokumentatsioon ka juhtudel, kui tegu ei ole määruses välja toodud siirdehinna dokumenteerimiskohustuslasega.⁴⁶ Maksumenetluses tuleb kaasaaitamiskohustust täita erisusega, kus residendist äriühing on kohustatud maksuhalduri nõudmisel esitama täiendavaid andmeid seotud isikutega tehtud tehingute, samasse kontserni kuuluvate äriühingute tegevuse ning kontserni struktuuri kohta. Tulenevalt TuMS § 50 lg 7 peab maksuhaldur äriühingule andmete esitamiseks andma vähemalt 60-päevase tähtaja. TuMS-i § 8 lg 2 kohaselt peab seotud isikute vaheliste tehingute hind (siirdehind) olema vastavuses omavahel mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu hinnaga.

Rahandusministri määruse § 18 kohaselt peab dokumenteerimise detailsus ja põhjalikkus olema proportsionaalne tehingu ja selle hinna kujunemise keerukusega ning võimaldama maksuhalduril veenduda selles, et maksumaksjal oli põhjust uskuda, et siirdehind vastab turuväärtusele.⁴⁷ Lisaks on maksumaksjal õigus esitada dokumente, mis tõendavad, et seotud isikutevahelistes tehingutes vastab siirdehind turuväärtusele. Kui dokumendid on koostatud võõrkeelselt, esitab

⁴⁵ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506
Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

⁴⁶ MKS § 5 lg 1 kohaselt on riiklike maksude maksuhaldur Maksu- ja Tolliamet

⁴⁷ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506
Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

maksumaksja maksuhaldurile võõrkeelsed dokumendid. Samas võib maksuhaldur Rahandusministri määruse § 18 lg 8 ja 9 alusel nõuda dokumentide tõlkimist eesti keelde, määrates tõlke esitamiseks mõistliku tähtaja. Rahvusvaheliste kontsernide puhul koostatakse siirdehinna dokumentatsioon aga tihti võõrkeeles (enamjaolt inglise keeles). Tulenevalt MKS § 57 lõigetest 3 ja 4 on maksumenetluses maksuhalduril võimalus nõuda vajalike dokumentide tõlget eesti keelde. Tõlkimise vajaduse üle otsustakse menetluse vältel. Uurides tõlkimise nõudega seotud kohtuvaidlusi, saab järeldada, et maksuhaldur peab tõlkimise vajalikkuses mõistliku aja jooksul maksumaksjale teada andma, vastasel juhul tuleb maksuhalduril kanda tõlkimisega seotud kulud.

Seotud isikute vaheliste tehingutele seatud dokumenteerimisnõudeid kohaldavad EL-i liikmesriigid aga erinevalt. Näiteks Soomes ei ole maksuhalduril kohustust alustada maksumenetlust siirdehinna dokumentatsiooni küsimiseks seotud isikute vaheliste tehingute asjaolude kontrollimiseks. Eestis kehtiva MKS-i § 60 lg 1 ja § 62 lg 1 ja lg 3 kohaselt peab aga maksuhaldur dokumentide ja teabe küsimiseks alustama kontrolli. Kuna seotud isikute vahelised tehinguid on vaja dokumenteerida, on maksumaksjal asudes tehinguid tegema seotud osapoolega- mõistlik pidada arvestust regulaarselt ning täita ka antud tehingute osas head raamatupidamise tava. Maksuõiguse erialakirjanduses on toodud välja, et dokumenteerimisnõude täitamata jätmisel säilib maksumaksjal endiselt õigus tõendada siirdehindade vastavust turuväärtusele, toetudes maksulepingu artiklile 9.⁴⁸ Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on nõutav, et maksuseadus peab olema sedavõrd konkreetne, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe. Maksuseadus peab olema arusaadav, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma tulevased maksud välja arvutada.⁴⁹ Tulenevalt avaliku võimu kohustusest isikuid abistada menetlustoimingute tegemisel, tuleks ka maksumenetluses keeruka siirdehinna tehingute dokumenteerimisel ja tehingute turuhinna määramisel maksuhalduril maksumaksjaid nõustada ning regulaarselt abistada.⁵⁰ Eesti siirdehinna regulatsiooni korral ei ole maksuhalduril õigus määrata maksumaksjale täiendavat tulumaksu olukordades, kus maksumaksja on jätnud

⁴⁸ Kroppen, K-H., Rasch, S. Interpretation of the Arms Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty.: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements?- International Transfer Pricing Journal 2004, no 2, lk 26.

⁴⁹ Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Tartu: Juridica 1999, nr 5, lk 243.

⁵⁰ Annus, T. Riigiõigus. Tallinn. Juura 2006, lk 113.

täitmata siseriiklikus õiguses sätestatud dokumenteerimismõuded, kuid tõendab maksumenetluse käigus, et tema poolt rakendatud siirdehinnad vastavad turuväärtusele.

Seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamist määrav siirdehindade reeglistik eksisteerib ka Soomes, Lätis ja Leedus. Ka detailse siirdehindade dokumentatsiooni koostamise nõue kehtib kõigis kolmes riigis. Deloitte Advisori uuringute kohaselt kehtestati need viimasena antud neljast riigist (2013. aasta algusest) Lätis. Eestis arvestatakse kõiki näitajaid koos seotud isikutega (nt kontserni koondnäitajate põhjal). See tähendab, et erinevalt Lätist ja Leedust võib Eestis vastava dokumentatsiooni koostamise kohustus tekkida ka juhul, kui Eesti üksusel käive puudub või on minimaalne. Kui maksuhaldur soovib siirdehindade dokumentatsiooniga tutvuda, siis Lätis ja Leedus antakse ettevõtjale aega üks kuu, Eestis aga kaks kuud.⁵¹

1.3.3. Seotud isikute vaheliste tehingutes võrreldavate andmete leidmise probleemidest

Siirdehinna võrdlemiseks mitteseotud isikute vahel tehtud tehingu väärtusega peavad vaatluse all olevate tehingute hindu mõjutavad tegurid olema oma olemuselt sarnased. Vastavalt Rahandusministri määruse § 18 lõigetele 8 ja 9 analüüsitakse võrreldavuse üle otsustamisel tehinguga seotud kõiki asjaolusid ja tegureid (tehingupoolte keskkond, majanduslik mõju, äristrateegia jms).⁵² Kuna tehingu objekti omadused võivad olla väga erinevad, tuleb turuhinna määramisel arvestada kõiki sellega seotud mõjutegureid.⁵³

Tehingute võrdlemisel eelistatakse Eesti rahandusministri määruse kohaselt üldjuhul Eesti andmebaasides sisalduvaid andmeid. Piiriüleste tehingute puhul on tihti vaja kasutusele võtta ka välisriigi andmebaasid. Võrdlusandmete otsimisel aga kehtivad oma kindlad reeglid. Antud peatükis keskendub autor võrdlusandmete leidmise osas kerkivatele probleemidele.

Andmeid võrreldavate tehingute kohta võib leida näiteks järgmistest andmebaasidest: Krediidinfo, Äriregister, Amadeus, Orbis. Amadeus (*analyse major databases from European*

⁵¹ Vanasaun, I. Maksuerisused Baltikumis tegutsedes, 2013. www.rup.ee/maksud/artiklid/maksudest-uldiseelt/maksuerisused-baltikumis-tegutsedes (10.02.2015)

⁵² Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid - RTL 2006, 81, 1506 Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53

⁵³ King, E. Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. USA. Springer 2009, lk 14-17.

sources) on mitmekülgne üleeuroopaline andmebaas, mis sisaldab finantsinfot ligikaudu 21 miljoni ettevõtja kohta. Amadeusi andmebaasist on võimalik leida andmeid erinevate riikide äriühingute finantsolukorra kohta, krediidianalüüse, majandusaasta aruandeid ja muud infot.⁵⁴ Amadeus annab ülevaate Euroopa äriühingutest, koondades sinna infot sarnaselt Eesti äriregistrile. Analoogsel põhimõttel, kuid sh ka väljaspool Euroopat asuvate äriühingute laiapõhjalisem andmebaas on Orbis, mille kasutamise litsents on aga kordades kallim. Andmebaasides saab otsida sarnaste finantsnäitajatega samadel tegevusaladel samades piirkondades tegutsevaid ettevõtjaid ning nende tehingutes kasutatavaid tehinguväärtuseid saab siirdehinna turuväärtuse määramisel aluseks võtta.

Teostades seotud isikute vaheliste tehingute osas võrreldavate andmete analüüsi sõltub antud võrreldavate andmetest siirdehinna turuväärtuse määramiseks kasutatava meetodi valik. Siirdehinna turuväärtuse määramise meetodid, mida kasutatakse, on riigiti erinevad. Üldist tunnustust on leidnud OECD kolm traditsioonilist meetodit: võrreldava hinna meetod, edasimüügi hinna meetod ja kulupõhine meetod.⁵⁵ Et aga antud meetodeid kasutada, peab olema hea võrdlusandmete baas (meetodite valiku analüüs, mida sagedamini kasutatakse ja miks). Probleem on selles, et andmebaasid on kallid ja ettevõtjad, kellel on seadusest/määrusest tulenev siirdehinna dokumentatsiooni koostamise kohustus - ei oma sellisteks lisakulutusteks vahendeid. Rahvusvahelistes kontsernides on võimalik suurte käivete ja kasumliku äritegevuse korral antuid nõudeid täita (käive ja kasum on suuremad, kulusid saab kontserni siseselt hajutada) ning vajalikke andmebaaside litsentse omada või tellida teenust maksukonsultatsiooni büroolt (kes omab antud litsentse ja saab teenusena antud päringu ja analüüsi äriühingule ise ära teha), kuid äriühingud Eestis, kelle käibemahud ja tootlikkus on väiksemad on olukorra ees, kus tehingute hinnastamisel seotud isikute vahel, peavad omama ettevõttes sees piisavat kompetentsi, et osata koostada vajalikke dokumente ja põhjendada vajadusele ka maksuhaldurile hinna kujunemise asjaolusid. Kui maksumaksja on tehingu teinud korrektselt järgides turuväärtuse põhimõtteid, siis ei ole vaja teha ka kulutusi maksunõustajatele. Siirdehindade analüüsi läbiviimisel ning

⁵⁴ Amadeus andmebaaside kodulehekül. www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/company-information/international-products/amadeus (10.01.2015)

⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris: OESC Publication 2010, II-I

dokumentatsiooni koostamisel on kõige olulisem see, et omataks piisavat infot tehingu kõikide oluliste asjaolude kohta. Antud teavet aga valdab maksumaksja ise kõige paremini. Seega maksuhaldurile edastatava info ja dokumentide jagamisel on vaja edastada tehingute kohta kogu olemasolev teave ja info.

1.3.4. Siirdehinna dokumentatsiooni peamised puudused

Turuväärtusele vastavuse hindamine ei ole alati lihtne ülesanne, kuivõrd seotud isikute vahelisi tehinguid tuleb analüüsida nende majanduslikus kontekstis ja võrdlemisel mitteseotud isikute vaheliste tehingutega arvesse võtta kõiki tehingu hinda mõjutavaid tegureid. Näiteks tuleb arvesse võtta:

- tehingu objekt;
- võetud riskid;
- tehingu raames täidetud ülesanded;
- kasutatud ressursid;
- tehingu tingimused;
- osapoolte äristrateegiad.

Selle töö hõlbustamiseks ning puuduliku üldpildi pinnalt järelduste tegemise vältimiseks (eriti kui tegemist on suurte rahvusvaheliste kontsernidega), nõuavad arenenud riikide maksureeglid tihti suurematelt ettevõtjatelt nende äritegevust, organisatsiooni struktuuri ja seotud isikutega tehtud tehingute asjaolusid kirjeldava ning tehingute hindasid põhjendava dokumendi ehk nn siirdehindade dokumentatsiooni koostamist.

Isikud, kes on kohustatud dokumentatsiooni omama ning dokumentatsiooni eeldatav sisu ja maht võib riigiti oluliselt varieeruda. Positiivne on aga see, et rahvusvahelisel tasandil on OECD eestvedamisel nii turuväärtusele vastavuse hindamise metoodika kui ka dokumenteerimise nõuete osas toimumas regulatsioonide pidev ühtlustumine.

Hinnastades rahvusvaheliste kontsernide seotud isikute vahelisi tehingute väärtusi, on oluline, et kõik tehinguid puudutavad asjaolud oleksid täpselt argumenteeritud ja dokumenteeritud. Järgnevas loetelus toob töö autor kokkuvõtvalt välja Maksu- ja Tolliametile esitatud siirdehinna

dokumentatsioonide peamised puudused, rõhutades asjaolusid, mis võivad lähtuvalt rahvusvahelisest maksustamise praktikast ning juhenditest, autori hinnangul, õiglase turuhinna määramisel takistuseks osutada:

- maksuhaldurile esitatud dokumentatsioonis on võetud võrreldavad andmed tundmatutest andmebaasidest, mis ei ole avalikud ja kõigile kättesaadavad;
- dokumentatsioonis on puudu vajalik info, st puuduvad kõik kontserni kuuluvad äriühingud (mh kontserni struktuuri ei ole lisatud);
- dokumentatsioon on koopia siirdehinna juhendist ja ei anna head ülevaadet tehingu asjaoludest;
- seotud isikuid ei ole kaardistatud (suurema riskiga seotud isikute vahelised tehingud on dokumentatsioonist välja jäetud);
- kõiki tehinguid ei ole kajastatud (nt laenu tehingud on dokumentatsioonist välja jäetud);
- tehinguid on kajastatud, kuid ilma arvandmeteta ja võrdluseta, st dokumentatsioon koosneb ainult kirjeldavast tekstist;
- meetodi valikut ei ole piisavalt põhjendatud;
- tavapäraselt on dokumentatsioon ingliskeelne ja maksumaksja ei ole seda nõus tõlkima või kui lastakse tõlkida, siis see võtab palju aega;
- esitatakse kontserni emaettevõtte siirdehinna dokumentatsioon, kuid eraldi enda tehingute kohta ülevaadet ei koostata;
- teenuse puhul ei ole välja toodud kulude spetsifikatsiooni;
- jäetakse välja siirdehinna dokumentatsiooni juurde kuuluvad lisad;
- võrreldavate analüüsi osas on esitatud liiga vähe andmeid või kajastavad võrdlusandmed valesid järeldusi;
- dokumentatsioon on koostatud keeruliselt ja struktureerimata.

Eestis on siirdehindade dokumenteerimise sisulised nõuded sätestatud rahandusministri 2006. aasta määrusega nr 53 “Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” §-s 18. Reeglina nõutakse Eestis siirdehindade dokumenteerimisel lähtumist üldistest

majandustehingute dokumenteerimise nõuetest. Põhjalik ettekirjutatud sisuliste nõuetega dokumenteerimise kohustus langeb Eestis enamasti suurtele kontsernidele, st isikutele, kellel koos seotud isikutega majandusaasta käive on vähemalt 50 miljoni eurot, töötajaid kokku 250 või rohkem või bilansimaht 43 miljonit eurot või rohkem. Tehingud seotud isikutega peavad olema tehtud turuväärtuses ning ettevõtjad peavad olema võimelised neid maksuhaldurile vajadusel tõendama lähtudes rahandusministri määruses nr 53 toodud põhimõtetest.

Vaatamata asjaolule, et ettevõtjal ei pruugi olla Eesti õigusaktidest tulenevat kohustust omada põhjalikku siirdehindade dokumentatsiooni, on maksuhalduril õigus alati nõuda temalt täiendavate andmete ja selgituste esitamist seotud isikutega tehtud tehingute kohta (maksumaksja kaasaaitamiskohustus maksumenetluses). Juba eelnevalt väljatöötatud kindel siirdehindade alane strateegia ja selle turuväärtusele vastavuse täpne põhistamine dokumentatsiooni vormis on seega alati maksumaksja enda huvides, et veenda maksuhaldurit siirdehindade korrektsuses ja maandada ühte konkreetset tüüpi äririski. Tegutsedes piiriüleselt ka teistes maksujurisdiktsioonides, tasub kindlasti teadlik olla ka kohalikest nõuetest siirdehindade küsimustes, sh dokumenteerimise nõuetes.

2. Seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamise ja maksustamise probleemidest Eestis

2.1. Eesti omapärasest tulumaksusüsteemist ja dividenditulu maksustamise erisustest

Juriidilise isiku tulumaksu laekumine kasvas 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga 29,4%. Laekumisest moodustas 81,1% tulumaks dividendidelt. Erasektoris välja makstud dividendide tugeva kasvu (46% kasv võrreldes 2012. aastaga) põhjuseks võib olla nii ettevõtjate kindluse kasv ja aastatega kogunenud jaotamata kasum. Osaliselt võib põhjuseks olla ka investeerimisvajaduse vähenemine. Suur osakaal oli nendel ettevõtetel, kes maksid dividende

esmakordselt viimase viie aasta jooksul.⁵⁶ Dividenditulu maksustamispoliitika mõjutab kapitalitulu välja viimist Eestist ja riigile laekuvat maksutulu, mistõttu on oluline analüüsida ka tulumaksusüsteemi ja sellega seotud maksureformide mõjusid.

Alates 1. jaanuarist 2000 kehtiv TuMS võeti vastu eesmärgil vabastada juriidiliste isikute jaotamata kasum tulumaksust. Residendist juriidilised isikud maksavad Eestis tulumaksu ainult jaotatud kasumilt (dividendidelt) ning sellega võrdsustatud väljamaksetelt (siirdehinnad, ettevõtlusega mitteseotud kulud, vastuvõtukulud). Ettevõtluses akumulieeritud kasumiosa jääb maksuvabaks. Täiendavalt on juriidiliste isikute maksuobjekti hulgas väljamaksed, mida mujal riikides tavaliselt maksustatakse väljamakse saaja tuluna, kuid Eestis on maksu lihtsama haldamise huvides pandud maksukohutus väljamakse tegijale.⁵⁷

Eesti tulumaksusüsteem erineb muudes riikides kasutatavatest eelkõige selle poolest, et maksukohustus on nihutatud kasumi teenimise hetkelt kasumi jaotamise hetkele. Antud tulumaksusüsteem soodustab siseinvesteeringuid ühe äriühingu raames. Kui kontsernis soovitakse kasumit investeerida uude tegevusvaldkonda, siis on kasulikum mitte jagada kasumit dividendidena, vaid luua Eesti äriühingus uus struktuuriüksus, asutada tütarühing, omandada osalus teises äriühingus või viia läbi jagunemine. Makstes kasumit välja dividendina emaühingule, tekib tulumaksukohustus sõltumata sellest, kas emaühing jagab saadud tulu oma aktsionäridele edasi või investeerib selle mõnes teises äriühingus Eestis või välismaal.⁵⁸

2011. aasta alguses avaldatud Praxise uuringute kohaselt on Eestis aset leidnud tulumaksureformist kõige rohkem kasu olnud Eesti kapitalil baseeruvatel väikestel äriühingutel, sest jaotamata kasumi maksuvabastus on suurendanud omakapitali ja vähendanud sõltuvust võõrkapitalist (sh pangalaenudest).⁵⁹ Rahvusvahelistes regulatsioonides on maksustamise subjekt

⁵⁶ Laurit, R. Maksutulu laekus eelarvesse plaanitust enam, 2013. www.fin.ee/maksutulu-laekus-eelarvesse-plaanitust-enam (01.02.2015)

⁵⁷ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2014, lk 81.

⁵⁸ *Ibid.* lk 81-82

⁵⁹ Jürgen, J. Ettevõtte tulumaksu reformi mõjudest. MaksuMaksja. Tallinn: MaksuMaksjate Liidu Kirjastus 2011, nr 2, lk 39-40 (2013 kommentaarid, lk 78)

üldsõnaline, mis võimaldab liikmesriikidel käsitleda maksusubjektina ka kapitali, mis liigub piiriülestes tehingutes.⁶⁰

Eestis teenitud kasum maksustatakse selle esmakordsel jaotamisel tulumaksuga, mille määraks on 20/80. Sisuliselt on tegemist edasilükatud "ettevõtte tulumaksu", mitte "dividendi tulumaksuga" (dividenditulu on Eestis sõltumata saajast maksuvaba). Äriühingu kasum on Eestis tulumaksustatud ja Eesti allikast saadav dividenditulu on maksustamata nii residendi kui mitteresidendi puhul. EL-i ema-tütarettevõtte direktiivi rakendamisel on topeltmaksustamise vältimiseks vajalik mitte maksustada saaja tuluna mitteresidendile makstavat dividendi.⁶¹

Eestis asutatud ettevõtetes on kasvanud oluliselt omakapitali osa, mida ei reinvesteerita Eesti majandusse, vaid siirdatakse maksuvabalt laenudena, deposiitidena jne välisriikidesse. Kui reformi algne idee oli vabastada tulumaksust reinvesteeringud kohalikku majandusse, siis on kätte jõudmas olukord, kus tuleb hinnata sätte eesmärki ja selle rakendamisel kaasnevaid probleeme.

2.2. Eestis maksuplaneerimist piiravad reeglid ja nende puudustest

Eestis on olemas mõned maksuplaneerimist piiravad reeglid, kuid neid ei ole võrreldes naaberriikidega palju. Olemas on seotud isikute vaheliste tehingute regulatsioon ja tehingute ümberkvalifitseerimist võimaldavad sätted MKS § 83 ja MKS § 84. Eestis puuduvad aga näiteks alakapitalisatsiooni reegleid ning dividendide ja palgatulu jagamise reegleid.

Seotud isikutevaheliste tehingute regulatsioonile on keskendunud autor oma varasemates peatükkides. Kuna Eesti siseriiklikus maksuõiguse regulatsioonis on tehingute ümberkvalifitseerimist võimaldav säte, siis analüüsib töö autor käesolevas peatüki alapeatükis lähemalt antud sätte olemust ja toob välja Soome 2014. aasta kohtulahendi antud teema valguses. Samuti keskendub töö autor eraldi peatüki alakapitalisatsiooni reeglitele.

⁶⁰ Marchgraber, C. The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject- To-Tax Clause Recommended by the European Commission, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2014/23/5, lk 296.

⁶¹ Dr Spengel, Evers, C. L. The Cross-border Taxation of Dividends in the Case of Individual Portfolio Investors: Issues and Possible Solutions, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/1, lk 17.

Dividendide ja palgatulu jagamise reeglite puudumisele on viidanud Tallinna Ringkonnakohus juba 2009. aasta otsuses. Ringkonnakohus ei nõustunud antud vaidluses metoodikaga, kuidas maksuhaldur tegi kindlaks igakuise brutotasu, mida kaebaja oleks pidanud maksuma ning tõi välja otsuse punktis 10, et kui asjakohaseid norme (juhendit) ei ole vastu võetud, peab maksuotsus olema piisavalt põhjalik selleks, et veenda kohut maksusumma arvutamise metoodika asjakohasuses.⁶² Kuna käesoleva töö eesmärk on analüüsida seotud isikute vaheliste tehingutega kapitali maksuvabalt välja siirdamisega kaasnevat maksuõiguslikke probleeme, siis keskendub autor eraldi peatüki kasumi varjatud välja viimise võimalustele Eestist, tuues näiteid dividenditulu välja maksmisel kasutatavaid skeeme (tulenevalt Maksu- ja Tolliameti kodulehel kajastuvatest eelotsuste taotlustest) ning toob välja ettepanekud Eesti riigi maksutulu kaitsmiseks maksuõiguse regulatsiooni valguses.

2.2.1. Majandusliku tõlgendamise reeglid maksuõiguses

Üldiseks maksudest vältimise tõkestamise meetodiks tuleks lugeda majandusliku tõlgendamise reeglit, mille kohaselt tehingu maksustamisel lähtutakse tehingu tegelikest majanduslikest tingimustest.⁶³ Kui tehingu juriidiline vorm ning lepingulised sätted erinevad tegelikkuses toimunud tehingust, jäetakse maksustamise seisukohalt tehingu juriidiline vorm ning lepingulised sätted tähelepanuta.

Erialakirjanduses eristatakse tehingu ümberkvalifitseerimise seisukohalt tehinguid, mis on ajendatud üksnes maksukohustuse vältimise kavatsusest ja tehinguid, kus tehingu majanduslikule olemusele lisandub kokkuhoid vähem tasumisele kuuluvate maksude näol.⁶⁴ Eesti õiguses on tahe ja tahte avaldus lepingu tingimatud elemendid, seaduses ettenähtud juhtudel on lepingu tingimatuks elemendiks ka alus. Motiividest sõltub tehingu kehtivus ainult olukorras, kui motiivile on antud tehingus või seaduse juriidiline tähendus.⁶⁵ Maksustamisel tuleb eristada tehinguid, mis on ajendatud maksukohustuse vältimisest, nendest, millega kaasneb lisaks majanduslikule resultaadile kokkuhoid vähem tasumisele kuuluvate maksude näol. Tuleb arvesse

⁶² TlnRnK 3-08-364

⁶³ Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning mõistest, Tartu: Juridica 1998, nr 3, lk 127.

⁶⁴ Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Tallinn: Juridica 2010, nr 3, lk 206.

⁶⁵ Kull, I. Lepinguõigus I. Tallinn: Juura 1999, lk 21.

võtta, et maksude planeerimine on maksukohustuslase üldtunnustatud õigus, mille järgi on lubatud majandustegevuses juhinduda ka maksustamise aspektidest. Tasakaal lepinguvabaduse ja ühetaolise maksustamise põhimõtete vahel sõltub sellest, kui intensiivselt realiseerib maksukohustuslane maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi. Lepinguvabaduse riive ebaproportsionaalsus on ilmne, kui maksukohustuslane on loonud õigussuhted, mis küll arvestavad soodsamat maksustamist ettenägevat maksunormi, kuid see on kohane ärilise tulemuse saavutamiseks.⁶⁶

Soome Maksuamet sai juulis 2014 tagasilöögi, kus Soome ülema halduskohtult tuli otsus, mida kajastati ka laiaulatuslikult meedias.⁶⁷ Antud otsuse kohaselt andis kohus mõista, et tehingute ümber kvalifitseerimine tulenevalt OECD juhenditest (TPG, 1.65) ei ole Soome siseriikliku siirehindade määramise seadusega kooskõlas.⁶⁸ Autor analüüsib antud peatükis lähemalt Euroopa kohtupraktikat ja Eesti kohtupraktikat tehingute ümberhindamise valguses ning toob näiteid, millistes olukordades oleks võimalik kasumi maksuvabalt väljaviimise valguses antud sätete rakendada.

Riigikohtu õigusteabeosakonna 2012. aasta kohtupraktika analüüs näitab, et MKS § 84 kohta käiv Riigikohtu praktika puudutab enamasti tulumaksuvaidlusi, seevastu Euroopa Kohus on majandusliku tõlgendamise meetodit rakendanud pigem käibemaksuvaidlustes.⁶⁹ MKS §-s 84 sätestatakse, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Maksudest kõrvalehoidumise mõistet MKS ei ava, kuid selle kohta on kogunenud mahukas Riigikohtu praktika.⁷⁰ Tallinna Halduskohus on määratlenud, et maksudest kõrvalehoidumisega on tegemist juhul, kui maksukohustuslane

⁶⁶ Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel, Tartu: Juridica 2010, nr 3, lk 206.

⁶⁷ Fortumin ja Nokian Renkaiden jättimätkyt saatetaan perua - "verottajalle koittaa samanlainen loppu kuin ahneelle" Talouselämä, 4.7.2014 www.talouselama.fi/uutiset/fortumin+ja+nokian+renkaiden+jattimatkyt+saatetaan+perua++verottajalle+koittaa+samanlainen+loppu+kuin+ahneelle/a2256391 (01.05.2015)

⁶⁸ KHO:2014:119, 3.7.2014/2117, www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2014/201402117

⁶⁹ Kanger, L. Kohtupraktika analüüs Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. 2012. www.riigikohus.ee/vfs/1267/maksuasjades_viited_EK_lahenditele_%20analyyis_L_Kanger.pdf (01.05.2015)

⁷⁰ haldusajad nr 3-3-1-62-06, 3-3-1-34-07, 3-3-1-57-08, 3-3-1-23-09, 3-3-1-52-09, 3-3-1-67-09, 3-3-1-74-09, 3-3-1-15-11, 3-3-1-42-11

kasutab teatava tulemuse saavutamiseks mingisugust kindlat viisi pelgalt selleks, et vältida vastasel korral kaasnevat maksukohustust. Tulumaksuasjades on Euroopa Kohtu praktikale viidatud 2 lahendis, mis mõlemad pärinevad Tallinna Halduskohtust. Probleem, mida Euroopa Kohtu praktika käsitlemine toetab, on maksueelise mõiste ja majandusliku tõlgendamise meetod. Euroopa Kohtu tõlgenduse kohaselt piisab majanduslikust sisust lähtumiseks ning tehingute ümberkvalifitseerimiseks, kui maksusoodustuse saamine on skeemi peamine eesmärk. Samas ei pea see olema ainus eesmärk. Seejuures võivad skeemil olla ka teatud majanduslikud eesmärgid, mõningate majanduslike eesmärkide (põhjenduste) olemasolu ei välista majanduslikust sisust lähtumist.⁷¹

Tallinna Halduskohus on 2010. aastal viidanud Euroopa Kohtu lahendile, milles märgib, et tuleb arvestada Euroopa Kohtu käsitlusi majandusliku tõlgendamise meetodi osas (21.02.2006 otsus nr C-255/02). Eeltoodud seisukohad kinnitavad Riigikohtu sedastust, et isikult ei nõuta, et ta peaks valima kõrgeima maksukoormusega tehingu. 14. oktoober 2010.a haldusasja otsue punktis 34 on välja toodud, et maksumaksjad võivad korraldada oma äritegevust selliselt, et nad saaksid piirata oma maksukoormust.⁷²

Vastasseis maksu- ja tsiviilõiguse vahel tekib vajadusest takistada maksude vältimist tehingu vormi kuritarvitamise korral. Analüüsides viimaste aastate kohtu seisukohti, siis Riigikohus on oma 2012. aasta otsuses välja toonud, et maksustamise aluseks on tehingu majanduslik sisu, seetõttu ei saa maksuhaldur jätta eraõiguslike poolte õigussuhet maksuõiguslikult kvalifitseerimata, kui maksustamist takistab tehingule antud õiguslik vorm. Maksuametil pole pädevust poolte vahel sõlmitud lepingu tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks, sest MKS § 84 näeb ette ainult maksude korrigeerimise. Tsiviilõiguslikult jäävad korrigeeritud tehingud kehtima ja pooled täidavad lepingulisi kohustusi nii, nagu nad kokku leppisid. Konflikt maksuõigusliku käsitlemisega on tingitud eelkõige sellest, et maksevõimelisuse põhimõtte alusel hinnatakse majanduslikku tulemust, mitte aga ei seata esikohale poolte tahte väljendust kokkulepitud vormis. Siiski tuleb arvestada tsiviilõigusliku kujundusega, kuid maksukohustuse määramisel tuleb tehinguid käsitada selliselt, nagu need oleksid siis, kui õiguse kuritarvitamist ei

⁷¹ EKo 21.02.2008, C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze versus Part Service Srl*.

⁷² TlnHKo 3-10-1087

oleks olnud.⁷³ Riigikohtu halduskolleegiumi käsitlese kohaselt (13.02.2012 tehtud otsuse punktis 18) on MKS § 84 kohaldamine õigustatud juhul, kui tegemist on tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist.⁷⁴

Euroopa Kohtu lahenditest tulenevalt kehtib liidu õiguses üldpõhimõte, et liidu õigusnormide kohaldamist ei saa laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitamisega seotud tegevusi, st tehinguid, mida tehakse eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu liidu õigusega ette nähtud soodustustest (mitte tavapärase majandustehingute raames).⁷⁵ Kui tehingu peamiseks eesmärgiks on maksusoodustuse saamine ning tehingu tulemusel tekib maksumaksjal maksusoodustus, on kuritarvitus tuvastatud.⁷⁶

Kuna antud töö eesmärk on uurida kapitalitulu siirdamise võimalusi seotud isikute vaheliste tehingute kaudu ning sellest tulenevat riikidevahelist maksude optimeerimise võimalusi, toob autor järgnevas peatükis välja enda hinnangul kõige levinumad tehingud antud analüüsi valguses, kus MKS § 84 võimaldab kvalifitseerida (maksuhalduril, kohtul, audiitoril) maksumaksja tehinguid ümber lähtuvalt nende tegelikule majanduslikule sisule, kui tehingu eesmärk oli maksudest kõrvalehoidumine.

Analüüsitud kohtupraktika valguses ja sätte olemusest tingituna on MKS § 84 kohaldamiseks vaja tuvastada peamiselt kolm asjaolu:

- kohaldamisele kuuluv maksunorm, st norm, millest on püütud kõrvale hoiduda;
- maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing või toiming;
- tehingu või toimingu tegeliku majandusliku sisuga vastavuses olev tehing või toiming.

Eesti Riigikohtu seisukohtadest on olulised tegurid, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama tehingu majandusliku sisu puudumist:

- tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed;

⁷³ Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel, Taru: Juridica 2010, nr 3, lk 206.

⁷⁴ RKHK 3-3-1-79-11

⁷⁵ EKo 10.11.2011, C-126/10, *Foggia*, p50

⁷⁶ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax*, p 74-75, 86

- tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu;
- tehingutejada etteplaneeritus;
- jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine;
- tehingute ebaloomulikkus võrreldes tavalise majandustegevusega;
- tehingute ajaline järgnevus ja kiirus.

Järgnevalt analüüsib autor oma uurimustöö hüpoteesist lähtuvalt mõningaid näiteid, milliste tehingute kaudu on seotud isikutel võimalik maksukoormust optimeerida ning, kuidas annab neid tehinguid antud sätte abiga ümber hinnata ning kohaldada maksunormi, millest on püütud kõrvale hoiduda.

Näiteks laenu andmist seotud isikule (lõplik kasusaaja ehk dividendi õiguslik isik) saaks lugeda teatud juhtudel ka varjatud kujul dividendi maksmiseks. Üldreeglina kohaldatakse antud juhtudel ettevõtlusega mitteseotud väljamakse maksustamise sätteid (TuMS §-d 51 ja 52), kuid näiteks kui varem välja antud laen tasaarvestatakse hiljem dividendimaksega (sooviga kasutada ära tulumaksumäära langemist), on võimalik ka dividendiks kvalifitseerimine ja tulumaksu nõudmine laenu andmise hetkel. Sama loogika rakendub ka näiteks palgale, rendi- või litsentsitasudele või mistahes muule väljamaksele, millelt tuleks tulumaksu kinni pidada, aga mida püütakse laenusuhte taha varjatuna tulevikku nihutada.

Tehingu kvalifitseerimisel võidakse varjata tehingu tegelikku majanduslikku sisu ka olukorras, kus äriühingust dividendidena makstav kasum on oma olemuselt palgatulu ning tuleks seega maksustada lisaks ka sotsiaalmaksuga. Kui äriühingu osanikud osutavad äriühingu kaudu teenuseid või teevad igapäevaselt äriühingus aktiivselt tööd ja kui dividenditulu on isiku peamine või ainus sissetulekuallikas, tekib küsimus, kas tehtud töö eest makstav väljamakse peaks olema oma olemuselt dividend (passiivne tulu liik) või palgatulu (aktiivne tulu liik). Käesoleva töö koostamise seisuga puudub Eestis selles küsimuses veel kohtupraktika. Analüüsides maksuõiguse sätteid antud teema valguses, pole võimalik üheselt välja lugeda kas olukorras, kus äriühingu ainuosanik ning juhatuse liige on samas isikus, oleks võimalik välja tuua üheselt kalkuleeritavat proportsiooni või ette kirjutada kuidas maksumaksja peaks lähtuma olles valiku ees kus kasumi väljamaksmisel on dividenditulul oluliselt madalam maksumäär, kui juhatuse liikme tasul või palgatulul. Juriidilisele isikule makstav dividend võib sama loogika alusel

osutada ka hoopis varjatud tasuks juhtimisteenuse eest ja see võib tähendada veel lisaks sotsiaalmaksule ka käibemaksuga maksustamist.

2.3. Alakapitalisatsiooni reeglid ja nende rakendusala võimalustest

Eestis on üsna levinud see, et aktsionär või osanik annab äriühingule laenu ja saab sellelt intresse. Neid intresse ei saa dividendiks ümber kvalifitseerida isegi siis, kui intressimäär on seotud laenusaaaja käibe või kasumiga. Eestis tunnustati alates 01.01.2009 kehtetuks dividendide mitteresidendi tuluna maksustamist puudutav TuMS § 29 lg 8 (kõiki dividende maksustatakse ühekordselt TuMS § 50 lg 1 alusel). Välismaalt saadud dividendidele kehtib 10% osaluse nõude täitmise korral maksuvabastus (TuMS § 50 lg¹), väiksema osaluse korral saab välismaal dividendidelt kinni peetud tulumaksu Eesti tulumaksust maha arvata (TuMS § 54 lg 5). Muude teenustasude (nt rendi- või litsentsitasud, juhtimisteenus jne) puhul on rakendatavad siirdehindade sätted (TuMS § 50 lg 4). Eestis puuduvad alakapitalisatsiooni reeglid, mis võimaldaksid näiteks kvalifitseerida osa intresse ümber dividendideks, kui aktsionäri poolt antud laenu osakaal on võrreldes omakapitaliga ülemäära suur.⁷⁷

Deloitte Advisory juhtiva maksukonsultandi uurimuse kohaselt kehtivad nii Lätis kui Leedus äriühingu tulumaksu osas alakapitalisatsiooni (*thin capitalisation*) reeglid, mis piiravad omanikulaenu kaudu äriühingu finantseerimist. Nimelt kehtib mõlemas riigis piirang, mille kohaselt ei tohi võõrkapitali ja omakapitali suhe olla üle 4 : 1. See tähendab, et kui äriühingu tegevuse finantseerimiseks kasutatakse laenurohkem kui lubatud, siis piirmäära ületava(te)lt laenu(de)lt arvutatud intressi ei tohi tulumaksuarvestuses kuludesse kanda. Piirang kehtib eeskätt seotud isikutelt võetud laenudele. Pangast võetud laenudele piirang reeglina ei kehti. Lisaks 4 : 1 suhtele on Lätis täiendav piirang: võetud laenu intressimäär ei tohi olla kõrgem kui 1,2-kordne lühiajaliste laenude keskmine intressimäär turul. Eesti maksureeglid on finantseerimisallika valiku osas oluliselt ettevõtjasõbralikumad.⁷⁸

⁷⁷ Lehis, L. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte, MaksuMaksja 2008. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=755 (01.04.2015)

⁷⁸ Vanasaun, I. Maksuerisused Baltikumis tegutsedes, 2013. www.rup.ee/maksud/artiklid/maksudest-uldiseelt/maksuerisused-baltikumis-tegutsedes (01.02.2015)

Alakapitalisatsiooni kasutamise võimaluse korral on kontsernidel soodsam rahastada oma kõrgema maksumääraga riigis asuvaid seotuid äriühinguid laenukapitaliga ning seega⁷⁹:

- säästa dividendide pealt makstavat tulumaksu Eestis;
- vähendada oma vastutust Eesti äriühingu kohustuste ees – pankroti korral on seotud mitteresidendil võimalik oma laenukapitaliga tehtud finantseeringut nõuda tagasi teiste võlausaldajatega võrdsetel alustel;
- säilitada oma kapitalile suurem likviidsus – dividende saab jaotada enamasti vaid kord aastas kinnitatud aastaaruande alusel, kuid intresse põhimõtteliselt vabalt valitud ajahetkel.

Alakapitalisatsiooni reeglite algseks mõtteks on intressimaksete mahaarvamise keelamine mitteresidendist intressimaksete saaja korral, mis aga oma olemuselt ei vasta EL-i põhivabadusele seoses asutamisvabadusega. Antud küsimuses on oluline Euroopa Kohtu lahend *Thin Cap* asjas, kus kohus viitas p-s 72, et hinnates Inglismaa alakapitalisatsiooni reeglite vastavust liidu põhivabadustega väljakujunenud kohtupraktikale, võib asutamisvabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud siis, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist.⁸⁰ Kohus leidis otsuse p-s 79, et ei ole proportsionaalsed siseriiklikud õigusnormid, mille spetsiifiline eesmärk ei ole välistada maksusoodustuse andmist puhtalt fiktiivsetele skeemidele, et vältida nende õigusnormide kohaldamist, vaid mis käsitlevad üldisel viisil kõiki olukordi, kus emettevõtja asukoht on mis tahes põhjusel teises liikmesriigis. Antud Euroopa Kohtu lahendi seisukohast võib järeldada, et siseriiklikud normid ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste vältimiseks. Maksukohustuslasele antakse iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus ilma üleliigsetele halduskohustustele allumata esitada tõendeid tehingu äriliste põhjuste kohta (p 82).

Eespool toodust tulenevalt on liikmesriikidel mitmed võimalused, kuidas vältida vastuolusid liidu õigusega:

⁷⁹ Uustalu, E. Välismaised variühingud. Tartu: Juridica 1998, nr 6, lk 302.

⁸⁰ EKo 13.03.2007, C-524/04, *Thin Cap*

- laiendades alakapitalisatsiooni reegleid ka riigisisestele olukordadele (nagu seda teeb Saksamaa) vältides seeläbi diskrimineerimist;
- sätestades alakapitalisatsiooni piiranguid nii, et nad tugineksid üksnes objektiivsetele kriteeriumidele kunstlike skeemide tuvastamisel;
- kohaldades alakapitalisatsiooni reegleid üksnes tehingutele kolmandate riikide residentidega (nagu Tšehhis).

Euroopa Komisjoni hinnangul tuleks esimesest lahendusest hoiduda, kuivõrd riigisisestel juhtudel ei ole kuritarvituste ohtu, kahjustades liikmesriikide majanduse konkurentsivõimet. Komisjoni hinnangul peab aga liikmesriikidel olema võimalus võtta Euroopa Majanduspiirkonna siseselt kasutusele meetmeid, millega piirata oma maksubaasi kunstlikku vähendamist, mis tuleneb näiteks rahastamisest struktureeritud võlakohustuste kaudu.⁸¹ Seega tuleks alakapitalisatsiooni reegleid kohaldada üksnes täielikult kunstlike skeemide korral. Töö kirjutamise ajal on välja antud (18.3.2015) ka Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu, millele autor viitab ka töös läbivalt. Kehtestades ka Eestis alakapitalisatsioonireglid, võimaldaks see olukorras, kus aktsionäri poolt antud laenu osakaal on võrreldes omakapitaliga ülemäära suur, kvalifitseerida osa intresse ümber dividendideks.

2.4. Kasumi varjatult välja viimisega kaasnevatest maksõiguslikest probleemidest Eestis

2014. aasta detsembris Äripäevale antud intervjuus selgitas Maksu- ja Tolliameti avalike suhete juht Rainer Laurits, et viimastel aastatel küsitakse siduvaid eelotsuseid kõige enam ühinemiste ja jagunemiste ning erinevate laenutehingute tulumaksu aspektide kohta.⁸² Töö autor analüüsis

⁸¹ Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 (KOM) 2007, lk 6, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:et:PDF> (14.04.201)

⁸² Rank, S. Luksemburg teeb maksukokkulepped avalikuks, 2014. www.aripaev.ee/uudised/2014/12/19/luksemburg-teeb-maksukokkulepped-avalikuks (02.05.2015)

asutuse kodulehel antud taotluste kokkuvõtteid ja otsuseid ning tegi lähtuvalt maksuhaldurile esitatud infost valimi võimalikest maksustamise probleemidest, mille raames püütakse töös püstitatud hüpoteesi tõesust testida.

2.4.1. Dividendide maksustamine Eestis ja dividendide vabastusmeetodi ärakasutamine

Uurides dividenditulude maksustamise erisusi Eesti viimaste aastate kohtupraktika valguses, analüüsib autor järgnevalt kohtulahendit, kus jõuti järeldusele, et dividendidelt tulumaksu kinni pidamisel mindi vastuollu Euroopa õigusega. Antud kohtuasjas on toodud välja ka ebavõrdse kohtlemise asjaolu, kuna mitteresidendist aktsionäridelt peetakse tulumaks kinni koheselt ja Eesti residendist aktsionärid võisid aga oma maksukohustust lõpmatuseni edasi lükata või üldse tulumaksu mitte maksta (olukorras, kus kasumit ei jaotata).

20. aprillil 2010 otsustas Riigikohus (määrus 7-1-3-579-09) mitte võtta menetlusse Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebust Tallinna Ringkonnakohtu 25. novembri 2009. aasta otsusele kohtuasjas 3-06-389 (*Fidelity Funds* juhtum). Selle otsuse tulemusena jõustus Tallinna Ringkonnakohtu lahend, mis kinnitas, et välisfondidele makstavatelt dividendidelt tulumaksu kinnipidamine Eestis enne 2009. aastat oli vastuolus Euroopa Ühenduse asutamislepingus sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõttega. Tegemist oli esimese kohtuasjaga Eesti kohtutes, kus käsitleti tulumaksuseaduse kooskõla Euroopa Ühenduse asutamislepingu sätetega. Antud kohtuasjas (*Fidelity Funds*) oli tegemist Luksemburgis asutatud ning juriidilise isikuna registreeritud avatud investeerimisfondiga (*société d'investissement à capital variable*) ehk niinimetatud eurofondiga Euroopa Liidu Nõukogu 20.12.1985 direktiivi 85/611/EMÜ tähenduses.⁸³

Asi sai alguse sellest, et 2004. ning 2005. aastal sai Fidelity Funds dividende Eesti residendist äriühingutelt AS Hansapank ning AS Merko Ehitus. Kuna Fidelity Funds'i osalus nimetatud äriühingutes oli väiksem kui 20%, peeti makstud dividendidelt TuMS-i § 29 lõike 8 alusel Eestis kinni tulumaks (tänapäevaks kehtetu - RT I 2008, 51, 286 - jõust. 01.01.2009).

⁸³ Euroopa Liidu õigusaktide portaal EUR-Lex. Euroopa Liidu organite õigusaktid ning Euroopa Kohtu otsused. <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm> (01.05.2015)

Antud maksuvaidluses leidis Fidelity Funds, et tulumaksuseadus kohtleb ebavõrdselt residente ning Eesti äriühingutes alla 20%-list osalust omavaid mitteresidente, olles seetõttu vastuolus Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklist 56 tuleneva kapitali vaba liikumise takistamise keeluga. Fidelity Funds oli arvamusel, et välisriigi eurofondi tuleks võrrelda Eesti eurofondiga. Kuna Eestis lepinguliste fondidena registreeritud eurofonde saadud dividendide osas ei maksustata, ei tohiks samamoodi maksustada ka välisriigi eurofondidele makstavaid dividende.

Maksu- ja Tolliamet leidis oma menetluses, et välisriigi juriidilist isikut tuleks võrrelda Eestis asuva juriidilise isikuga, mistõttu nende arvates sellise võrdluse tegemise korral ebavõrdset kohtlemist Eestis ei tekiks. Eesti äriühingutes alla 20%-list osalust omavatele mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt peetakse tulumaks kinni, alla 20%-list osalust omavate residentidest äriühingute puhul aga topeltnmaksustamist ei väldita.

Fidelity Funds oli siiski arvamusel, et hoolimata vastustaja tõstatatud võrdlusest eksisteerib siiski ebavõrdne kohtlemine, kuna mitteresidentidest aktsionäridelt peetakse tulumaks kinni koheselt, Eesti residentidest aktsionärid võisid aga oma maksukohustust lõpmatuseni edasi lükata või üldse tulumaksu mitte maksta, kui nad kasumit ei jaota.

Antud vaidluses jõudis Ringkonnakohus järeldusele, et võrdlus tuleb teha majanduslike funktsioonide alusel, st võrrelda eurofondi eurofondiga ning sellest tulenevalt leidis, et tulumaksuseadus kohtles välismaiseid ning kodumaiseid fonde diskrimineerivalt. Kohus ebavõrdset kohtlemist õigustavaid kaalukaid avalikke huve ei tuvastanud, mistõttu otsustas, et tulumaksuseaduse § 29 lõige 8 (tänaheks kehtetu - RT I 2008, 51, 286 - jõust. 01.01.2009) tuleb jätta kohaldamata ning maksumaksjale enamkinnipeetud tulumaks koos intressidega tagastada.

Kuna Euroopa Kohtu praktika kohaselt tohib erinevalt kohelda ainult objektiivselt erinevas olukorras olevaid residente ning mitteresidente, tõusetus küsimus, kellega võrrelda Luksemburgis juriidilise isikuna registreeritud eurofondi olukorras, kus Eestis on eurofondi võimalik asutada ainult lepingulise fondina. Kas võrdlus tuleks teha juriidilise isikuga, kes ei ole eurofond, või eurofondiga, kes ei ole juriidiline isik?

Ehk, kas Luksemburgis juriidilise isikuna registreeritud eurofondi tuleks võrrelda Eestis residentidest äriühinguga või hoopis lepingulise fondiga, see tähendab, kas võrdluse tegemisel oleks tulnud lähtuda kitsalt juriidilisest vormist (võrrelda juriidilist isikut juriidilise isikuga),

nagu leidis samas vaidluses Tallinna Halduskohus, või hoopis majanduslikest funktsioonidest (võrrelda eurofondi eurofondiga) nagu pidas õigeks Tallinna Ringkonnakohus? Kui liikmesriik otsustab maksustada mitteresidente, ei tohi ta reeglina rakendada mitteresidentide osas koormavamalt maksustamist võrrelduna maksustamisega, mida ta rakendab residendist maksumaksjate osas. Seega kui residendist aktsionärid on topeltnmaksustamise vältimise eesmärgil osaliselt või täielikult tulumaksust vabastatud, peaks allikariik samal moel vältima topeltnmaksustamist ka mitteresidendist aktsionäride puhul. Samuti kui on antud muid soodustusi residendist äriühingutele, tuleks samu soodustusi kohaldada ka objektiivselt sarnases olukorras olevatele mitteresidentidele.

Kohtuotsuses käsitleti ebavõrdset kohtlemist maksukohustuse tekkimise hetke osas. Nimelt mitteresidendist aktsionäride puhul peetakse tulumaks kinni koheselt, Eesti residendist aktsionärid võivad oma maksukohustust lõpmatuseni edasi lükata või üldse tulumaksu mitte maksta, juhul kui nad kasumit ei jaota. Oluline küsimus, mida halduskohus oma otsuse ei käsitlenud, oli erisus maksumäärade osas. Nimelt mitteresidendilt tulumaksu kinnipidamisel rakendati tulumaksumäära, mis rakendus kalendriaastal, millal dividende saadi. Residentidele kohaldati aga kasumi jaotamise hetkel rakendatavat maksumäära, mille suurus sõltus aastast, millal kasumit otsustati jaotada (tulumaksuseadus tol hetkel nägi ette maksumäära järk-järgulise vähenemise), kui ka kasumi jaotamise meetodist (näiteks likvideerimisjaotiste, aktsiate tagasiostmisel või kapitali vähendamisel tehtavate väljamaksete puhul tol ajal kasumiosa ei maksustatud äriühingu tasemel üldse). Oleks ringkonnakohus halduskohtu võrdlusega nõustunud, oleks ta pidanud ka seda probleemi põhjalikumalt analüüsima.

Eesti äriühingute maksusüsteemi puhul on üldreeglina mitteresidentidelt tulumaksu kinnipidamise ning residendist äriühingute dividendide jaotamisel tasumisele kuuluva tulumaksu ajaline vahe mõõdetav aastates. On kaheldav, kas olukord, kus residentidel lubatakse ilma igasuguste ajaliste piiranguteta oma maksukohustust edasi lükata, kuid mitteresidendid peavad tulumaksu tasuma tulu saamisel, on ikka proportsionaalne saavutada soovitava eesmärgiga. Tegemist on küsimusega, mida tuleks kindlasti tulevastes juhtumites Euroopa Kohtu kaudu täpsustada.

Eestis kehtiva TuMS-i § 50 lg 1` p 3 kohaselt saab topeltnmaksustamise vältimiseks EL liikmesriigi maksukohustuslasest ettevõttelt saadud dividendid või muud kasumieraldised Eestis

maksuvabalt välja maksta (kui maksjas oli vähemalt 10% osalus ehk talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häälest ning dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud). Oluline ei ole, kas teises EL riigis tegelikult sellelt tulult on maks makstud, sest eeldatakse, et maksukohustuslasel see kohustus üks hetk tekib.

Teatud riikides on ka äriühingu tasandil tulu, mida ei maksustatagi tulumaksuga – st et seda, et tekib olukord, kus tulu ei maksustata ei välisriigis ega ka Eestis. Antud olukorras tekib äriühingule topeltmaksuvabastus. Näiteks Rootsis, Küprosel ja Lätis on äriühingu tulu, mida ta teenib väärtpaberite müügist, maksuvaba. Ja kui kasum koosneb täies ulatuses väärtpaberite müügist, saabki selle maksuvabalt välja maksta. Kuna tegu on aga välisriigi maksukohustuslasega, on sellele tulule Eestis kohaldatav vabastusmeetod, ehk selle saab maksuvabalt dividendide või kasumieraldistena välja maksta.

Kuna ema ja tütarettevõtete puhul näeb sellise maksuvabastuse ette EL-i direktiiv, siis töö autori hinnangul nende osas ei õnnestu kehtiva maksuõiguse regulatsiooni valguses midagi teha. Kuid kui osalus äriühingus on alla 10%, st tegu pole EL-i direktiivi alla käiva juhtumiga, peaks TuMS-i sätestama reegli, et vabastusmeetodit saab dividendi ja omakapitali väljamaksete edasimaksemisel rakendada vaid siis, kui äriühingul on see väljamakse (või selle aluseks olev kasum) maksustatav.

2.4.2. Eestis asuvale äriühingule antava laenu abil kapitalitulu siirdamine

Käesolevas alapeatükis analüüsib autor kaasust, kus välismaine emaettevõtte annab Eesti tütarettevõttele laenu ning selle laenu eest makstav turuhinnast kõrgem intress võimaldab tütarettevõttest kasumit dividende maksmata välja võtta.

Intressimäär näitab finantseerimistehingu riskantsust ning tavapäraselt krediidasutustest võetud laenuintressid jagunevad riskivabaks baasintressiks, millele lisandub lähtuvalt laenusaaaja krediidivõimekusele ja tagatise positsioonile ka riskipremia. Intressi määra sõltub ka laenu tähtajast, valuutast, laenu sihtosttarbest jpm. Krediidasutustelt võetud laenu intressi määrade kujunemise kohaselt, tuleks ka kontsernisisesel laenuintressi määramisel lähtuda kirjeldatud meetodikast. Kogu laenutehinguga seotud osapoole poolt võetud riski tuleb analüüsi nii nagu teevad seda igapäevaselt krediidasutused. Olukorras, kus kontsernisiseselt antakse alustavale

tütarettevõttele laenu, esineb maksumaksjal siirdehinna maksurisk, sest tõendada tuleb, mis seotud osapool oli nõus andma laenu olukorras, kus pank vastavat laenulepingut ei oleks tavapäraselt sõlminud (alustaval ettevõttel ei pruugi olla head tagatise positsiooni pakkuda ega häid rahavoogusid vms usaldusväärseid majandusnäitajaid).

OECD aruteludes on pakutud sellise juhu peamiseks lahenduseks kasumist mahaarvatava intressi piirangu reeglit (*interest limitation rule*), mis üldjoontes seisneb selles, et äriühingutele on pandud üldine limiit, millise summa ulatuses on võimalik maksustatavast kasumist maha arvata seotud äriühingule makstud intressi. Mahaarvatava intressi piirangu reegel lähtub põhimõttest, et mingist piirist ei ole laenuga finantseerimine majanduslikult põhjendatud ja seega ei ole ka vastavale intressikulule majanduslikku põhjendust.⁸⁴ Üks seniseid võimalusi laenudega kaasnevate probleemide ohjeldamiseks on olnud ka laenu ja omakapitali suhte reguleerimine (*thin capitalisation rules*). Seda lahendust kavatakse käsitleda OECD konsultatsioonidokumendis kui intresside mahaarvamise piirangu meetmete kompleksi üht võimalikku alameedet.⁸⁵

Täiendav vahend intressimäära mõistliku suuruse hindamisel on siirdehindade regulatsioon. Kontserni kõrgemate maksumääradega riigis asuvatel liikmetel on sageli suur laenukohustus madalama maksustamistasemega riikides asuvate kontserniliikmete ees, sest turuhinnast kõrgemate laenuintresside maksetega on võimalik vähendada selles riigis maksustatavat kasumit.

Siirdehindade raames kuulub maksustamisele kas tulu, mille maksumaksja oleks saanud, või kulu, mis oleks maksumaksjal jäänud kandmata, kui seotud isikuga tehtud tehingu väärtus oleks olnud selline, mida rakendavad sarnastes tingimustes mitteseotud iseseisvad isikud. Seega tuleb seotud isikute puhul koguda võrdlusandmeid ja tõendeid, et tegemist on turutingimustel tehtud tehingutega.

30. mai 2007 on Riigikohus oma lahendis välja toonud, et võlaõigusseaduses sätestatud intressimäär ei ole maksustamisel määrava tähendusega. Võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) § 94

⁸⁴ Lang, M. Direct Taxation: Recent ECJ Developments. Netherlands: Kluwer Law International. 2003, lk 51.

⁸⁵ Glahe, M. Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms, The Netherlands/Hermans, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/5, lk 232.

kohaselt juhul, kui kohustuselt tuleb vastavalt seadusele või lepingule tasuda intressi, on intressimääraks poolaasta kaupa Euroopa Keskpannga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav viimane intressimäär enne iga aasta 1. jaanuari ja 1. juulit, kui seaduses või lepinguga ei ole ette nähtud teisiti. Paragrahvi eesmärk on sätestada rahaliselt kohustuselt tasumisele kuuluv intressimäär nendeks juhtudeks, kui intressimäär ei ole mujal seaduses sätestatud ega tulene see ka lepingust.⁸⁶ Otsuse tegemise ajahetkel oli selleks intressimääraks 4%. Kohus tõi välja oma otsuse asjaolu, et võlaõigusseadus lubab pooltel kokku leppida ka teisiti, mistõttu VÕS-is sätestatud piirmäär ei ole kohustuslik ja sellest võib alati kõrvale kalduda.⁸⁷

Igapäevase majandustegevuse seisukohast kohane intressimäär sõltub erinevatest kriteeriumitest nagu laenu suurus, tagasimakse tähtaeg, tagatise olemasolu ja väärtus, tagasimakseperioodi pikkus jm. Kohtu selgutuse kohaselt on laenu andmine suunatud tulu saamisele eelkõige siis, kui lepatakse kokku ka intressi tasumises, kuid erandlikel asjaoludel võib ettevõtlusega seotuks lugeda ka intressita laenu. Seda näiteks juhul, kui laenuandja saab laenutehingust kasu mõnel muul viisil (soodustused, osa ühise äriprojekti kasumist vms).

Töö autori hinnangul tuleks käsitleda teatud piiri (mitte turuhinnas) ületavat intressi maksustamisel nagu muud kasumieraldist või ettevõtlusega mitteseotud kulu.

2.4.3. Eestis asuvast äriühingust väljuvate laenude abil kapitalitulu siirdamine

Olukorras, kus laen on antud ebamõistlikel tingimustel, nt väga pikaks ajaks ning ilma vahepealsete laenu põhiosa tagasimakseteta ja intressimakseteta või lühiajalised laenud, mille tähtaega pidevalt pikendatakse vm tehingud, on ohuks, et kasumit siirdatakse ja antud laenu raha ei pruugita ettevõttesse tagasi maksta. Rahvusvahelise maksustamise kontekstis tuleb märkida, et seotud isikute vahelised laenud on väga sagedane maksude planeerimise meetod.

Antud probleemi juures saaks olla lahenduseks kehtiva õiguse tõhusam rakendamine. Lähtudes MKS-ist ja Riigikohtu 2007. aasta lahenditest on võimalik sellised tehingud maksustada.⁸⁸

⁸⁶ Varul, P., Kull, I. Kõve, V., Käerdi, M. Võlaõigusseadus I kommenteeritud väljaanne. Tallinn Kirjastus Juura 2006, lk 288.

⁸⁷ RKHK 3-3-1-22-07

⁸⁸ RKHK 3-3-1-22-07

Riigikohtu halduskolleegiumi otsus toob välja, et analüüsimisel, kas laenu andmine on ettevõtlusega seotud või mitte, tuleb hinnata ettevõtja majandustegevust tervikuna. Üldjuhul tuleb eeldada, et mistahes investeringu tegemine (kaasa arvatud laenu andmine) on ettevõtlusega seotud, kui sellelt on eeldatavasti võimalik saada tulu ning laenu andmine vastab sedalaadi tehingu tavapärastele tingimustele. Samuti tuleb arvestada ka laenu andja ja saaja omavahelisi suhteid (seotus osaluse või juhtimise kaudu, varasem või tulevikus kavandatav koostöö jms). Oluline võib olla arvestada ka laenu andja võimalikke alternatiive investeerimisel ning laenu saaja alternatiivseid võimalusi laenu saamisel. Kohus on oma seisukohas punktides 18 ja 19 viidanud, et põhjendamatu on maksuhalduri lähenemine, et laenu andmiseks tehtud väljamakse tulumaksuga maksustamisel on oluline, kas laenu andmine kuulub äriühingu põhitegevuse hulka. Hindamaks laenu vastavust tavapärastele tingimustele, tuleb eelkõige tähelepanu pöörata laenu tagasimakse tähtajale ja laenusaaaja võimele saadud laenu tagasi maksta. Tagasimaksmise tõenäosuse seisukohast on oluline analüüsida laenusaaaja olemasolevat ja kavandatavat äritegevust, tema äriplaani või muud majandustegevusega seonduvat informatsiooni. Tulumaksuga maksustamine TuMS-i § 52 lg 2 p 1 alusel on õigustatud eelkõige siis, kui laenulepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see osutub ilmselgelt võimatuks.⁸⁹

Vaidlustada saab tehingu juures asjaolu, kas tegemist oli tegelikult laenuga, ja ka seda, kas selline tegevus üldse antud ettevõtte tavapärasele majandustegevusele vastab. Samas nõuab sellise kaasuse tõendamise maksuhaldurilt rohkelt ressursi. Puudub ka aruandlus, mille põhjal oleks maksuhalduril võimalik teostada automaatset riskianalüüsi ja süsteemselt selekteerida objekte selliste kuritarvituste kontrollimiseks. Maksukohustuslasel tuleb majandusaasta aruandes kajastada äriühingu (pikaajalised) nõuded ja kirjeldada tehinguid seotud isikutega.

Maksuhalduri tööd riskianalüüsi tegemiseks lahendaks aruandluskohustuse loomine, näiteks seotud isikutele antud laenude deklareerimine TSD-l. Antud nõue tõstaks mõnevõrra ettevõtete halduskoormust, kuid täiendaks maksuhalduri riskianalüüsi võimalusi. Analoogne ettepanek on kirjas ka 8.04.2015 kinnitatud Eestis uue valitsusliidu tegevusprogrammis (aastateks 2015-2019), kus punktis 8 on välja toodud erinevad fiskaal- ja maksupoliitika põhimõtted, sh tegevusplaanid

⁸⁹ RKHK 3-3-1-22-07

analüüsimeks Eestis teenitud kasumi dividendidena välja maksmist ning meetmed maksuhalduri töö hõlbustamiseks kasumi Eestist välja viimise kontrollimisel.⁹⁰ Antud tegevusplaanis on kirjas suunis võtta täiendava tähelepanu alla ema- ja tütarettevõtete vahelised tehingud ja kohustada iga kuu deklareerima seotud osapooltele antud ja neilt saadud laenuid ning hoiused koos intresside ja tootlustega, et hõlbustada maksuhalduri kontrolli kasumi Eestist väljaviimise üle.⁹¹

Seotud isikute vaheliste laenuhingute deklareerimise nõue oleks üks vahenditest, kuidas distsiplineerida maksumaksjat esitama regulaarselt õigeid andmeid. Maksumaksjas võib tekitada küsimusi meetme otstarbekus, kuna lisaks kasumi välja viimise üle kontrolli läbiviimise vajalikkuse kõrval seisab ka koalitsioonilepingu tegevusplaanis punkt parandada majanduskasvu ja ausa konkurentsi huvides jätkuvalt maksude kokku kogumist suurendamata ebasproportsionaalselt ettevõtete halduskoormust (p 8.2). Maksudel on enamasti fiskaalne eesmärk ja maks peab ka tulus olema. Maksu efektiivsusel on ka vastupidine mõju: maksuarvestus ja maksu tasumine ei tohi muutuda maksumaksja jaoks koormavaks. See tähendab, et igasugune piirang, nagu õigusriigis ikka, peab olema proportsionaalne.⁹²

Deklareerimise kohustus oleks aga oma olemuselt maksumaksja halduskoormust tõstev asjaolu. Maksuhalduri poolt läbiviidav riskianalüüs (kontrollimaks kasumi varjatud kujul maksuvabalt välja viimist) on ebatäpne olukorras, kus aastaaruande lisades pole maksumaksja andmeid esitanud või need on ebatäpsed. Deklareerimise kohustuse täitmata jätmise sanktsioonid on aga oma olemuselt maksumaksja jaoks oluliselt karmimad. MKS-i § 154 lg 1 kohaselt on maksudeklaratsiooni tähtpäevaks esitamata jätmise eest ette nähtud rahaträhv ja lg 2 kohaselt karistatakse juriidilist isikut sama teo eest rahaträhviga kuni 3200 eurot. Antud asjaolu võib autori hinnangul mõjuda tõhusa vahendina ja parandada andmete kvaliteeti (võrreldes majandusaasta aruannete lisades kajastuvate andmetega) ning kergendada maksuhalduri poolt teostatavat riskianalüüsi. Et hinnata antud sätte proportsionaalsust uuris autor ka Eesti Vabariigi põhiseaduse (edaspidi PS) §-i 31, mis sätestab Eesti kodanike õigust tegelda ettevõtlusega. Eesti

⁹⁰ Vabariigi Valitsus. Eesti Reformierakonna, Sotsiaaldemokraatliku erakonna ning Erakonna Isamaa ja Res Publica Liit kokkulepe valitsuse moodustamise ja valitsusliidu tegevusprogrammi põhialuste kohta, 2015. www.valitsus.ee/sites/default/files/content-editors/failid/re-sde-irl-valitsusliidu-lepe-2015.pdf (24.04.2015)

⁹¹ *Ibid.*

⁹² Lind, K. Tulu mõiste. Tartu: Juridica 2003, nr 5, lk 338-348.

kohtupraktika senised käsitlused ettevõtlusvabaduse kaitsealast on oma sisult sama üldised kui põhiõigusnorm ise ega ava tegelikult ettevõtluse ainuomast olemust. Sellisel juhul ei saa rääkida ka nende üldistuste efektiivsest toimest seadusandlikele ja haldusmeetmetele põhiõigusliku kaitse ulatuslikuma tagamise tähenduses.⁹³

Eestis asuva äriühingu poolt seotud isikutele antavad laenud võiksid olla ka teatud juhtumitel kasumi jaotamisena TuMS-i § 50 lg 1 alusel maksustatavad. MKS § 83 lg 4 sätestatust kohaldatakse maksustamisel näilikule tehingule, mis tehakse teise tehingu varjamiseks, varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Selleks, et laenutehingut ümber kvalifitseerida tehinguna, mis on tehtud MKS § 84 mõistes maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Majandusliku tõlgendamise reeglitele ja nende eeldustele on pikemalt peatatud töö p-s 2.2.1. Sellega kaoks näilike laenude maksueelis ning väheneks kontserniettevõtete huvi siirdada Eestis teenitud kasumit välja laenuna. Raha jääks Eesti majandustegevusse ja kasumi välja maksmisel saaks riik oma maksutulu kätte.

Käsitletud lahendused hõlmavad endas seotud isikute vahel piiriüleste laenutehingutega kaasnevaid tulumaksu aspekte, kuid käsitlemata juhtum, kus laen on antud ebaselge taustaga ja/või ilma muude ettevõtlussidemeteta isikule. Käesoleva töö eesmärk on aga kaardistada olukord seotud isikute vaheliste tehingute kaudu kasumi maksuvabalt siirdamisel ning sellel teemal seetõttu analüüs ei jätku.

Näidis kaasus avamaks ka teisi maksustamise probleeme seoses seotud isikute vaheliste laenutehingutega:

Välisriigi ematettevõtte nõuab Eesti AS-lt laenu (kontserni kasumlikum ettevõtte). Seejärel mööduvad aastad ning laenu jääk jääb muutumata kujul ehk laenu tagasi ei maksta. Aastate möödumisel kantakse raamatupidamises laen maha.

⁹³ Mitt, A. Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. Tartu: Juridica 2006 nr 6, lk 380.

Olukorras, kus maksumenetluse raames tõestatakse, et emattevõttele antud laen oma olemuselt oli sissenõutava ning laenu maha kandmine ei oleks olnud vajalik, saab antud väljamaksed maksustada.

Töö autor leiab, et olukorda leevendaks ja muudaks paremaks see, kui kehtestada täiendav deklareerimiskohustus seotud isikutele antud laenudele, mis hõlbustaks võimalust teostada maksuhalduril riskianalüüsi kontrolli vajavate äriühingute üle. Ühe võimaliku näitena saaks kasutada Soome deklaratsiooni lisa, kus on aga andmeid seotud isikute vaheliste tehingute osas veelgi rohkem (lisa 1).

2.4.4. Kontsernikontol laenu andmine vabade rahaliste vahendite paigutamiseks kontserni pangakontole

Olukorras, kus oluline on välisriigis asuvale kontserni ettevõttele, kes vajavad lisafinantseerimist, Eestis tekkivate vabade rahavoogude kasutamine, sobib selleks laenu või kontsernikonto kaudu raha liigutamine.

Kontsernikontot kasutades on võimalik saavutada laenude väljaandmisega sama efekti. Üht liiki kontsernikontode puhul toimuvad päeva lõpus füüsilised kanded näiteks emattevõtja või kontserni finantsüksuse pangakontole (Eesti tütarühingu kontole jääb minimaalne ettenähtud summa tegevuseks vajalike kulude katteks).

Kui Eesti äriühingu kontolt toimub füüsiline kanne, võib seda sisuliselt võrrelda laenu andmisega seotud isikule, mille puhul tuleb eeldada turutingimustel intressi saamist. Asjaolu, kas kontsernikontolt intressi maksjaks on krediidiandja või seotud isik, ei ole määrav. Praktikas on autori hinnangul kontsernikontode puhul rakendatavad intressimäärad pigem madalad. Kui Eesti äriühingu rahalised vahendid on pikaajalised ja tugevalt positiivsed, siis kasvõi tähtajalises deposiidis raha hoidmine võib sageli anda kõrgemat intressitootlust (olenevalt aastast). Kontsernikonto puhul tuleks eeldada intressi vastavust turutingimustele ja seega on ka siin siirdehinna regulatsioon kohane lisavahend õiglase ja õiguspärase maksustamise tagamiseks.

Kuna kontsernikonto kaudu kontserni teistele liikmetele rahaliste vahendite andmine on sarnane laenu andmisega, peaks äriühingust väljuvate laenude suhtes valitav lähenemine kohalduma ka kontsernikonto kaudu raha andmisele.

Rahaülekanded kontsernikontole tuleks maksustamise seisukohalt lugeda laenu väljastamiseks ja nõuda vastavalt nende kannete deklareerimist. Siinkohal aga toob töö autor välja probleemid, mis võivad antud väljamaksete maksustamisel tekkida nii maksumaksjal endal, kui ka maksumenetluse raames maksuhalduril.

Emaettevõtted omavad tihti suur mõju oma tütarde üle, seega emale antav raha või emalt liikuva raha osas pole tütrele tihti otsustamise sh ka tehingu tegemisest keeldumise võimalust. Kui maksuhaldur teeb maksuotsuse, kus on vastavasisuline tehing maksustatud, jääb agressiivselt maksuplaneerimisega tegelevale emaettevõttele otsustamise koht, kas antud riigis tasub jätkata äritegevust või asutada uus äriühing mõnes teises riigis, kus vastavasisulisi kontrole maksuhaldur oma maksumenetluse raames läbi ei vii (näiteks puudub pädevus või maksustamise aluseks olev regulatsioon). Seega peaks riik lisaks maksutulu küsimusele analüüsima siinkohal ka riigi üldist ettevõtluse maastikku ja muid võimalikke riske, mis on seotud majandusega (väliskapitali kaasamine Eesti majandusse, töökohad jpm).

2.4.5. Äriühingute reorganiseerimistega kaasnevad maksuõiguslikud probleemid

Äriühingute maksukohustuse edasilükkamise eesmärgil ühinemiste ja eraldumiste korral kasutatakse maksuvabastust, mis kehtivad äriühingu omakapitali tehtud sissemakse ulatuses makstud omakapitali väljamaksetele. Rahvusvahelised uurimused näitavad, et seda kasutatakse nii piiriüleste kui ka riigisiseste reorganiseerimiste korral.

Näidis kaasus avamaks maksustamise probleeme seose ühinemistega:

Äriühing ostab omale tütarettvõtte, mille osade eest tehakse kas rahaline või mitterahaline sissemakse. Mõne aja pärast ühinetakse selle isikuga ning toimub äriühingutesse tehtud sissemaksete omavahel liitmine. Peale ühinemist toimub ka omakapitali vähendamine ning selle arvelt tehakse maksuvaba väljamakse.

Tegu on olukorraga, kus ühinemisega saadi enda väljamakstud vara tagasi ning see vara on nüüd võimalik ettevõtlusest maksuvabalt välja võtta. Ilma ettevõtte ostmise ja sellega ühinemiseta poleks raha maksuvaba väljavõtmine võimalik olnud.

Esineb ka olukordi, kus ettevõtted ei pruugi vähendada reorganiseerimise teel oma maksukohustust, vaid lükkavad maksustamishetke edasi. Maksustamishetke edasilükkamise

puhul esineb aga oht, et ajaks, mil eeldatav maksustamishetk võiks saabuda, on äriühing tegelikult jõudnud hoopis kahjumisse ja dividendimakseid ei olegi võimalik enam teha. See oht kaasneb Eesti tulumaksusüsteemiga, kuid leevenduseks on eeldus, et omanik soovib äriühingusse kogunenud kasumi mingil ajal ikkagi dividendina välja võtta ja seega on maksuraha laekumine tagatud. Sissemaksete skeeme ära kasutades saab omanik aga vähemalt osa kasumist esialgu ka maksuvabalt välja võtta.

Tütarettevõtte asutamine (s.h olemasolevas ettevõttes osaluse omandamine) on käsitletav investeerimisena ja seepärast on praegu selliseid tehinguid võimalik teha maksustamata kasumi arvel. Kui asuda seisukohale, et antud skeeme kasutatakse liialt palju, siis oleks lahenduseks see, kui lubada selliseid investeeringuid teha ainult maksustatud kasumi arvelt. Praktiliselt toimiks see nii, et teise äriühingu omakapitali tehtav sissemakse oleks tulumaksuga maksustatav.

Selline lähenemine oleks aga üsna radikaalne muudatus Eesti äriühingute tulumaksu süsteemis. Kehtivasse kasumi maksuvabastuse süsteemi tekiks teatud liiki äriliselt põhjendatud investeeringutele maksukohustus. Kahjumisse jõudmine on üldiselt vaid oht ja ükski normaalselt tegutsev ettevõtte selle peale ei peaks mängima. Sisuliselt on selle probleemi näol tegemist siiski maksustamishetke edasilükkamisega, mis on kogu Eesti äriühingute tulumaksusüsteemi üks olemuslik osa.

Autori hinnangul tuleks jätkata investeerimist soodustava tulumaksu süsteemiga.

2.4.6. Ema- ja tütarettevõtete direktiivi mõju

Ema- ja tütarettevõtete direktiivi⁹⁴ (edaspidi PSD) kohaldamisel võib tekkida olukord, kus teenitud kasumit üheski Euroopa Majanduspiirkonna (edaspidi EMP) riigis ei maksustata.

PSD nõuab (art 4 lg 1), et liikmesriik ei maksustaks kasumit, mille emaettevõtja saab teises EL liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt.⁹⁵ Teise võimalusena võib sellist kasumit maksustada, lubades emaettevõtja tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata tütarettevõtte kasumilt makstud tulumaksu osa, mis vastab kasumijaotisele. Eesti on TuMS-i § 50 lg 1¹ valinud esimese lähenemise – ei maksusta EMP-s ja Šveitsis asuvate tütarettevõtjate makstud dividende Eestis asuva emaettevõtte tasandil (s.t. ei maksusta dividendi, mille väljamakse aluseks on sellise tütarettevõtte makstud dividend).

Lihtsal juhtumil ei peaks PSD regulatsioon otseselt võimaldama kasumi Eestist maksustamata väljaviimist. Direktiiv võimaldab liikmesriigil maksustada selles riigis asuva tütarettevõtte kasumit (s.t. Eesti maksustab Eestist väljuvat dividendi). Samas on võimalik, et Eesti emaettevõtte on omakorda EL liikmesriigis asuva emaettevõtte tütarettevõtte. Kui selle Eesti ettevõtte dividendimakse aluseks on teises EL liikmesriigis asuva tütarettevõtte dividend, tuleb PSD kohaselt vastav dividendiosa jätta maksustamata. Samuti ei kontrolli Eesti praegu, kas välismaise tütarettevõtte kasum (või selle arvelt tehtud väljamakse osa) on ka tegelikult maksustatud, mistõttu on võimalik, et ühest liikmesriigist läbi Eesti teise liikmesriiki liikuv ettevõtete grupi kasumiosa jääbki täielikult maksustamata.

Sulgemaks sellist topeltmittemaksustamise võimalust leevendaks olukorda see, kui anda maksuvabastus ainult tingimusel, et dividendi väljamaksele vastava kasumiosa pealt on välisriigis ettevõtte tulumaks tasutud.

⁹⁴ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 30.11.2011 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, ELT L 345, 29.12.2011, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0096&from=EN>, lk 8.

⁹⁵ *Ibid*

2.5. Tagajärgedest maksumenetluses tuvastatud eksimuste eest

Olukorras, kus seotud isikud on teinud omavahel tehingu, mis ei ole seadusega kooskõlas sõltuvad antud teo tagajärjed sellest, kas ja kelle huve on kahjustati. Näiteks äriühingu omanikke petnud või pettuses kaasaaidanud isikud võidakse vallandada, kuid äriühingu raamatupidamise ebakohase korraldamise eest võidakse karistada ka tõsisemalt.

Näiteks karistusseadustiku (edaspidi KarS) § 381¹ sätestab raamatupidamise kohustuse rikkumisel, et raamatupidamise korraldamise nõuete teadva rikkumise eest või teadvalt raamatupidamisdokumentide ebaseadusliku hävitamise, varjamise või kahjustamise või raamatupidamisdokumendis andmete esitamata jätmise või ebaõigete andmete esitamise eest, kui sellega on oluliselt raskendatud ülevaate saamine raamatupidamiskohustuslase varalisest seisundist, karistatakse rahalise karistuse või kuni üheaastase vangistusega.⁹⁶ Sama teo eest, kui kohus on välja kuulutanud raamatupidamiskohustuslase pankroti või lõpetanud pankrotimenetluse raugemise tõttu, karistatakse rahalise karistuse või kuni kolmeaastase vangistusega jne. Tagajärjed maksumenetluses tuvastatud eksimuses eest võivad aga tuua kaasa lisaks muid ebameeldivusi, millele antud peatükk lähemalt peatubki.

Nii nagu tavapärase üksikjuhtumi kontrolli või revisjoni puhul, on ka seotud isikute (TuMS § 8) vahelise tehingu osas alustatud kontrolli puhul vaja esitada maksuhaldurile nii tehingutega seotud dokumente kui ka teavet (suulises ja/või kirjalikus vormis). Teabe andmisest ja dokumentide esitamisest on maksumaksjal õigus keelduda üksnes MKS §-s 64 toodud alustel. Näiteks on teabe andmisest vabastatud teatud kutse- või ametitegevusega seotud isikud, ja maksumaksjate abikaasa ning seadusega sätestatud sugulaste ring, kelle puhul vastamine tähendaks maksumaksjate enda või sugulaste õigusrikkumises süüditunnistamist. Kui seotud isikutega tehtava tehingu hind on erinev turuhinnast, kuulub see hinnavahe (TuMS § 115 ja § 117 lg 1 kohaselt) Eestis tulumaksuga maksustamisele määras 20/80 (vastavalt

⁹⁶ KarS. RT I, 12.03.2015, 21

maksustamisperioodil kehtivale tulumaksumäärale). Hiljem deklareeritud summale lisandub ka intress 0,06% päevas.

Olukorras, kus isikul on siirdehindade dokumentatsiooni koostamise kohustus, kuid maksuhaldur alustades kontrolli tuvastab, et vastavasisulist raamatupidamiskohutust pole täidetud, võidakse maksumaksjat selle eest karistada. Tulenevalt MKS § 154 lg-test 1 ja 2, võib maksudeklaratsiooni, muu dokumendi või asja tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures registreerimata jätmise, arvestuse pidamise nõuete eiramise või maksuhalduri korralduse täitmata jätmise eest karistada juriidilist isikut rahatrahviga kuni 3200 eurot.

Juriidilise isiku kriminaalvastutus on vastuoluline karistusõiguse instituut. Olukorras, kus ühel äriühingul võib olla mitu juhti erinevate ülesannete ning vastutusvaldkondadega, on keeruline menetleda individuaalset vastutust iga isiku lõikes eraldi. Sellest tulenevalt otsustati XIX sajandi lõpus ja XX sajandi alguses anda volitus uuele kollektiivsele subjektile ehk juriidilisele isikule Inglise ja USA kohtupraktikas.⁹⁷ Seejärel võeti vastavad seadused vastu Mandri-Euroopas sh Hollandis (1976.a). Eesti karistusseadustiku eeskujuks oli siinkohal Prantsusmaa *Code penal*, mis kehtestas juriidilise isiku kriminaalvastutuse 1994.a.⁹⁸

Olulist mõju juriidilise isiku vastutuse määratlemisel on avaldanud ka rahvusvahelised soovitusel ja EL-i õigusaktid, mis ei nõua ilmtingimata karistusõiguslikke, küll aga tõhusate ja teo raskusele vastavate sanktsioonide kehtestamist.⁹⁹ Riigid, kes ei tunnista juriidilise isiku kriminaalvastutust on näiteks Saksamaa ja Itaalia ning meie lähinaabrid Venemaa ja Läti, kes kasutavad juriidilise isiku sanktsioneerimiseks halduskaristuslikke meetmeid.

Enne Eesti KarS-i jõustumist nägid juriidilise isiku vastutuse haldusrikkumiste (praeguses mõistes väärteude) eest ette eri valdkondade seadused, nt MKS. Alates KarS-i jõustumisest on juriidilise isiku vastutus võimalik nii kuriteo kui ka väärteo eest. KarS § 389', lg-te 1, 2 ja 3 kohaselt saab juriidilist isikut rahaliselt karistada, kui ta varjab maksu jättes maksuhaldurile

⁹⁷ Sootak, J. Karistusõigus üldosa, Tallinn: Juura 2010, lk 700.

⁹⁸ Sootak, J. Kaks aastat karistusseadustikku, Tartu: Juridica 2005, nr 1, lk 40.

⁹⁹ Durdevic, Z. Criminal Liability of Legal Persons. Current Issues in European Criminal Law and the Protection of European Union Financial Interests. Zagreb: Austrian Association of European Criminal Law 2006, lk 76.

andmed esitamata või esitades valeandmeid. Kui äriühing ei tasu maksumenetluse raames määratud makse, võib maksuhaldur teha ka vastutusotsuse ning nõuda maksuvõla tasumist juhatuse liikmelt. Maksuõigusliku vastutuse eesmärk anda riigile õiguslik instrument, millega oleks võimalik vältida kahju tekkimist riigile kui võlausaldajale. Vaatamata vastutusotsuse reeglite fiskaalselt tõhusale olemusele, on alles viimastel aastatel maksuhaldur asunud seda õiguslikku instituuti rohkem rakendama. Maksu- ja Tolliameti andmete kohaselt tehti äriühingu juhatuse liikmete kohta 2010. aastal 18, 2011. aastal 38 ja 2012. aastal 31 vastutusotsust. Maksuhalduri andmetel oli 2013 kohtutes ca 70 vastutusotsuse teemalist vaidlust.¹⁰⁰

Seotud isikute vaheliste tehingute osas peaksid äriühingute juhatuse liikmed arvestama, et antud tehinguid tehes on neil äriseadustikust tulenev hoolsuskohustus. Äriseadustiku § 306 lg 2 kohaselt on juhatus kohustatud tegutsema äriühingu huvides ehk ettevõtte jaoks majanduslikult kõige otstarbekamal viisil.¹⁰¹ Ka Riigikohtu lahendis nr 3-2-1-41-03 tuuakse välja, et juhatuse liige peab olema hoolas, otsuste vastu võtmisel piisavalt informeeritud ning ei tohi võtta juriidilisele isikule põhjendamatuid riske. Riigikohtu lahend nr 3-2-1-67-03 sätestab, et juhatuse liiget võib pidada hoolsuskohustuss rikkunuks, kui ta ei tegutse hoolsusega, mida ilmutaks tavaline mõistlik inimene taolises ametis sarnasel tingimusel. Seega juhul kui juhatuse liige on rikkunud hoolsuskohustust, võib teatud juhtudel kohustada teda hüvitama tekitatud kahju. Riigikohus on erandina juba aktsepteerinud ka võimalust, et juriidiline isik vastutab ka juhul, kui füüsilisest isikust toimepanijat ei ole võimalik kindlaks teha, kuid otsuse vastuvõtmise fakt on vaieldamatu (RK 3-1-1-82-04 p 11).

Vaatamata asjaolule, et maksumenetluse raames on maksumaksjal kohustus teatud juhtumitel nii siirdehinna dokumentatsiooni esitada kui ka tavapärasele maksumenetlusele kohaselt esitada teavet ja muid tehingutega seotud dokumente, võib tagajärg nende nõuete rikkumisel ja järgimata jätmisel lisaks rahalisele karistusele olla ka see, et maksusumma võidakse määrata kontrolli tulemusel hindamise teel. Hindamise teel maksustamine on aga oma olemuselt eraldiseisev uurimisteema, mida autor antud töös edasi ei analüüsi. Käesoleva peatüki eesmärk oli selgitada

¹⁰⁰ Lopman, V., Lorents, K. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest, Tartu: Juridica 2013, nr 2, lk 118.

¹⁰¹ ÄS. RT I, 19.03.2015, 45

välja kas piiriüleste seotud isikute vaheliste tehingutega kaudu agressiivse maksuplaneerimise näol on võimalik kõrvale hiilida tagajärgedest maksumenetluses tuvastatud eksimuse eest. Analüüs näitab, et juriidilist isiku vastutus on võimalik nii kuriteo kui ka väärteo eest. Äriühingu nõe oma juhatuse liikme või muu juhtiva isiku (töötaja) vastu süü läbi toime pandud rikkumisel on aga samuti eraldiseisev teema.

2.6. Ettepanekud ja võimalikud arengusuunad

EL on näidanud järjepidevalt eeskuju heade maksuhaldustavade osas ning edendanud paljude aastate jooksul selles valdkonnas põhimõtteid, mis nüüd kogu maailmas toetust leiavad. Uus lähenemisviis, mille eesmärk on tagada, et igaüks maksab oma osa, on andnud märkimisväärseid tulemusi nii EL-i kui ka rahvusvahelisel tasandil. EL on OECD ja G20 raames osalenud aktiivselt läbipaistvusnõuete läbivaatamises ning võitluses kuritarvitavate maksutavadega kogu maailmas. 2015. aastal tuleb lõpule viia maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist käsitlev projekt (BEPS). See peaks toetama ülemaailmse maksukeskkonna põhjalikku reformimist, muutes tulevikus agressiivse maksude planeerimise ja maksudest kõrvalehoidumise palju keerulisemaks. Siiani on riigid väga palju pööranud tähelepanu topeltmaksustamise vältimisele, kuid tähelepanu vajab ka topelt mittemaksustamine.¹⁰² 2013. aasta juuniks valminud kõikehõlmav tegevuskava viib kokku kolm vaatenurka: maksubaasi hajumine, maksustamisõigusega jurisdiktsiooni valimine, siirdehind. Siirdehinna raames tuleb muuhulgas kaaluda, kas ALP tuleks osaliselt või täielikult asendada millegi paremaga, sest tihti väidetakse, et rahvusvaheliste ettevõtete maksude optimeerimine on lihtsalt mittetöötava siirdehinna regulatsiooni peegeldus.¹⁰³

25. juunil 2013 OECD maksuküsimuste komitee (CFA) koosolekul võtsid kõik G20 riigid heaks ambitsiooniks tegelemaks rahvusvaheliselt agressiivse maksude planeerimisega. Tegevuskavas on välja toodud 15 meetet käsitleda BEPS terviklikul ja kooskõlastatud viisil, mis annab üldise tegevuskava, mis võimaldab valitsustel koguda maksutulud, mida nad vajavad selleks, et teenida

¹⁰² Lang, M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD 2010 Netherlands, lk 25.

¹⁰³ Zielke, R. Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared. Kluwer Law International 2013/22/5, lk 350.

oma kodanikke. Samal ajal annab see ettevõtetele kindlustunde, mida nad vajavad, et investeerida ja kasvada. Peamine eesmärk BEPSi tegevuskavas on anda riikidele vahendid (nii siseriiklikud kui ka rahvusvahelised), mille eesmärk on paigutada maksuraha tegelikku majandustegevusse.

BEPSi tegevuskavas on 3 meetet (8, 9 ja 10), mis on suunatud siirdehinna probleemide lahendamisele. Need kolm meetet lähenevad erinevate nurkade alt. Siirdehindade eeskirjad ja erimeetmed on välja töötatud selleks, et tagada, et „sobimatu“ tulu ei laekuks ettevõttele ainuüksi sellepärast, et on lepinguliselt võetud riskid või on andnud kasutada kapitali.¹⁰⁴ BEPS tegevuskava näitab, et erimeetmeid või muid turutingimuste põhimõtteid tuleb arendada, et tagada tulemus.

Hoolimata tehtud edusammudest on vaja täiendavaid meetmeid, et aidata liikmesriikidel kaitsta oma maksubaasi ja ettevõtjate ausat konkurentsi siseturul ning tagada ühtlasi põhiõiguste (nt õigus isikuandmete kaitsele) järgimine. Seda silmas pidades on välja antud Euroopa Komisjoni teatis, mis on oma olemuselt maksustamise läbipaistvust käsitlev õigusaktide pakett, milles keskendutakse selle valdkonna kõige pakilisematele lahendamist vajavatele küsimustele. See on esimene samm komisjoni 2015. aasta põhjaliku tegevuskava rakendamisel, et võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu. Veel enne suve 2015. aastal on komisjoni teatise kohaselt kavas esitada äriühingute maksustamist käsitlev üksikasjalik tegevuskava, milles sätestatakse komisjoni seisukohad äriühingute õiglase ja tõhusa maksustamise osas EL-is ja esitatakse ideed ja ettepanekud selle eesmärgi saavutamiseks.¹⁰⁵

Autori hinnangul tuleks Eesti maksuõiguse regulatsioonis sisse viia mõned muudatused ning kasutada maksumenetluse raames tõhusamalt olemasolevat siseriiklikku korda. Seaduse muudatuste kohapealt tuleks kaaluda järgnevaid meetmeid:

¹⁰⁴ Zielke, R. Transfer Pricing of Mayor EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared. Kluwer Law International 2013/22/5, lk 350.

¹⁰⁵ Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Komisjoni teatis Euroopa parlamendile ja nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu. Brüssel, 2015. www.koda.ee/public/Komisjoni_teatis (20.04.2015)

- kehtestada selged reeglid, kus laenu andmisel seotud osapoolle tuleb turuhinnas laenuintressi tasumisel järgida kindlaid ettekirjutusi;
- kehtestada Eestis alakapitalisatsioonireeglid, mis võimaldaksid näiteks kvalifitseerida osa intresse ümber dividendideks, kui aktsionäri poolt antud laenu osakaal on võrreldes omakapitaliga ülemäära suur;
- tuleks täiendavalt kaaluda Eestis asuvale tüdarettevõttele välisriigi ettevõttelt antava laenu puhul OECD-s tehtava töö põhjal maksuvabalt makstavale intressile piirmäära kehtestamise teostatavust ja põhjendatust;
- Eesti äriühingute antavate laenude puhul täiendada aruandekohustust, et Maksu- ja Tolliametil oleks täiendav vahend riskianalüüsi teostamiseks ja tõhusamaks kontrolliobjektide valikuks;
- kehtestada reegel, kus raha ülekandeid kontsernikontole käsitleda nagu laene, sealhulgas deklareerimiskohustuse kehtestamisega.

Eesti peaks hakkama enam mõtlema viisidele, kuidas kaitsta oma maksutulu. Seotud isikute vaheliste tehingute kaudu on Eesti ettevõtjatel võimalik mitteresidentidest aktsionäridele kasumit varjatult jaotada ilma sellelt tulumaksu tasumata, mis on vastuolus ühetaolise maksustamise põhimõttega ning loob ebaausa maksukonkurentsi. Siirdehindade regulatsiooni tõhusa rakendamiseta on võimalik kasum varjatult Eestist välja viia ilma sellelt tulumaksu tasumata. Kaaluda tuleks ka parema info vahetuse viise. Maksumaksjal võiks olla võimalus küsida eelotsuseid ka siirdehinna tulumaksu küsimuste osas (APA ehk *advance pricing agreement*). See aga nõuks seaduse muudatust, mis antud tehingute osas kohustaks maksuhaldurit eelotsust väljastama. Eestis on võimalik saada mitmepoolne eelotsus (MAP ehk *Mutual Agreement Procedure*) tulumaksuga topeltnmaksustamise vältimise lepingute alusel ja Vahekohtu lepingu alusel (*Tax Treaties and Arbitration Convention*). Euroopa Kohtu seisukohalt on horisontaalne infovahetus maksumaksja sõbralik ning annab maksumaksjale hea võimaluse korrigeerida kaardistada kogu kontserni piiriüleised topeltnmaksustamise aspektid. Tulenevalt artiklist 25 OECD (*Model Convention*) on isikul õigus küsida maksuhaldurite vastastikust kokkulepet oma lepingujärgses riigis, st maksuhaldurid peavad kokku leppima tehingule kohalduvas hinnas sh leppima kokku maksustamise küsimustes ja andma selle kohta siduva eelotsuse

maksumaksjale.¹⁰⁶ Erialakirjanduse analüüsimisel tuakse välja ka erinevaid probleeme, mis võivad kaasneda olukorras, kus riigid proovivad piiriüleste tehingute osas jääda nõ „kinni“ vaid maksustamise aspektidele. Kõik seotud isikute vaheliste tehingute siirdehinna aspektid ei pruugi turuhinna mõistes olla seotud vaid maksude optimeerimise küsimusega, sh tuleb ka eri riikide maksuhaldurite huvidega minna nõ kontrollima tehinguid, mis vähendaksid antud riigi maksulaekumist. Kontsernisesed suhted ja maksuhaldurite vahelised huvide konfliktid võivad tihti ka kontrolli tulemusel tuvastatud maksulaekumise rikkumise osas jätta maksuhalduri raskustesse maksutulu reaalseks kätte saamiseks.¹⁰⁷ Tulenevalt Euroopa Komisjoni 2015. aasta teatisele on praegu liikmesriikide ametiasutuste maksuotsuste-alane teabevahetus vähene. Liikmesriigid, kelle tulubaasi teiste riikide maksuotsused kahjustavad, ei saa võtta vajalikke meetmeid kasutusele. Lisaks ühistele jõupingutustele äriühingu tulumaksu vältimise vastases võitluses on näeb ka Euroopa Komisjon, et on tungivalt vaja suurendada piiriüleste maksuotsuse, sh siirdehindade kokkulepete läbipaistvust ja asjakohast teabevahetust.¹⁰⁸

Komisjon teeb oma 2015. aastal välja antud teatise ettepaneku automaatse teabevahetuse nõude kehtestamiseks seoses piiriüleste maksuotsustega. Riikide maksuametitele pandaks kohustus esitada kõikidele teistele liikmesriikidele korrapäraste ajavahemike järel automaatselt põhilandmeid oma piiriüleste maksuotsuste kohta. Vajaduse korral saavad liikmesriigid, kellele teave esitati, taotleda seejärel lisateavet. Komisjon teeb teatise ettepaneku, et nõuded lisataks juba olemasolevasse teabevahetust käsitlevasse õigusraamistikku, muutes halduskoostöö direktiivi.¹⁰⁹

Hetkel on Eesti oma tulumaksusüsteemiga veel võrdlemisi atraktiivne riik. Meie süsteem võimaldab teatud soodustuste ärakasutamist, kuid samas ei võimalda selliseid agressiivseid skeme, mis on mõnede teistele riikidele (nt Luksemburg) kaasa toonud kahtlaseid skeme

¹⁰⁶ Lang, M., Pistone, P., J.S and C. Staringer. Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Kóuwer Law International Netherlands 2010, lk 12.

¹⁰⁷ Barenfeld, J. Taxation of Cross-Border Partnerships. IBFD 2005. Netherlands, lk 332-333.

¹⁰⁸ Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Komisjoni teatis Euroopa parlamendile ja nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu. Brüssel, 2015. www.koda.ee/public/Komisjoni_teatis (20.04.2015)

¹⁰⁹ *Ibid.*

võimaldavate riigi maine ja tugeva rahvusvahelise surve nende süsteemide muutmiseks.¹¹⁰ Kui äriühingud saavad mõõdukalt teatud sätete koostoimet enda huvides ära kasutada, jäädes samas oma tegevuses seaduse piiridesse ja kaasnev saamata jäänud (või ajas edasi lükatud) maksutulu ei ole riigi jaoks märkimisväärne, võiks pigem sellise olukorraga leppida.

PS-i § 113 välistab välislepingute kohaldamise maksukohustust suurendavas suunas. Välislepinguga saab maksuseaduses sätestatud maksukohustust piirata, kuid vahetult välislepingu alusel ei saa makse kehtestada ega sisse nõuda. Kui välisleping (näiteks kahepoolsed tulumaksuga topeltnmaksustamise vältimise lepingud) annab Eestile maksustamise õiguse, siis peab Eesti selle õiguse realiseerima maksuseaduse sätetes. Sama kehtib ka EL direktiivide kohta. Direktiivis sätestatud maksustamisõigus või isegi sõnaselgelt liikmesriigile pandud kohustus kehtestada teatud maksualased eeskirjad ei anna õigust makse vahetult direktiivi alusel sisse nõuda.¹¹¹ Samuti ei saa maksuseaduste lünki direktiivi abil laiendavalt maksumaksja kahjuks tõlgendada. Küll aga on võimalik direktiivi sätete otsekohaldamine maksumaksja kasuks, kui liikmesriik on jätnud üle võtmata või ebapiisavalt rakendanud direktiivis sisalduvat maksuvabastust või muud soodustavat sätet.

¹¹⁰ Käredi, M., Lang, R., Raidla, J., Varul, P., Volens, U. Ettevõtja õigus. Tegevuskava ettevõtlusealase õiguskeskkonna rahvusvahelise konkurentsivõime parandamiseks Juridica 2006, nr 4, lk 227.

¹¹¹ Madise, Ü., Aaviksoo, B., Kalmo, H., Mäliksoo, L., Narits, R., Pruks, P., Vinkel, P. Eesti Vabariigi põhiseadus, kommenteeritud väljaanne Tallinn Kirjastus Juura, 2012, lk 669.

KOKKUVÕTE

Eesti siirdehindade regulatsioon kehtib alates 2007. aastast tehingutele seotud residentide ja mitteresidentidega. Kuni 2007. aastani kehtinud redaktsioon võimaldas siirdehindade reeglite alusel maksustada vaid residendist juriidilise isiku ja temaga seotud mitteresidendi või füüsilise isiku vahel tehtud tehinguid. Eestis hetkel kehtiva tulumaksusüsteemi kohaselt ei ole kasum maksustatav tekkepõhiselt, seega seni kuni puudub enamusi riikides kehtiv kasumipõhine maksustamine, ei ole siirdehinna temaatika maksustamise seisukohalt esmatähtis siseriiklike tehingute puhul (Eesti residendi seotud isikutevaheline tehingu hind). Piiriüleste tehingute maksuõiguslikuks reguleerimiseks on lisaks OECD liikmesriikide vahel kehtivale OECD Juhendile, milles antakse juhiseid siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks rahvusvahelistele ettevõtetele ja maksuhalduritele, ka maksulepingud ning Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu konventsioon 90/436/EMÜ (seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkivad topeltnmaksustamise kõrvaldamise konventsioon).

Käesoleva uurimustöö eesmärk on analüüsida Eesti siirdehindade regulatsiooni ning selles sätestatud põhimõtteid ning detailsemalt on uuritud seotud isikute vaheliste tehingute maksustamise probleeme rahvusvahelise maksuõiguse valguses. Töö lähtekohaks on hüpotees, et kehtiv Eesti maksuregulatsioon võimaldab ühte kontserni kuuluvate äriühingute vahel piiriüleste tehingutega Eestist kasumi maksuvabalt välja viimist, mida maksumaksjatel on võimalik saavutada rahvusvaheliste maksuplaneerimise skeemide kasutamisega.

Omavahel mitteseotud isikud tegutsevad enamasti kasumit maksimeerides, mistõttu vastab mitteseotud isikute vahelistes tehingutes kasutatav hind tavaliselt turuväärtusele. Omavahel seotud isikute vahelise tehingu käigus võib seotud osapooltel tekkida maksukohustuse optimeerimiseks kiusatus leppida kokku turuväärtusest erinev tehingu hind. Turuväärtusest erinevaid hindu kasutades suunavad seotud isikud oma tehingute kaudu kasumid riikidesse või ettevõtlusvormidesse, kus maksumäär on madalam. Seotud isikute vaheliste tehingute kaudu võib tekkida ka kiusatus kasum “ära kaotada”, teha “ettevõtlusega seotud” kulusid üle turuhinna, kanda kasum äriühingusse, millel on suuremad kulud. Näiteks, ostetakse teenust turuväärtust oluliselt ületava hinnaga seotud isikutelt, et varjatult kasum välja võtta.

Kui seotud isikute vahelistes kokkulepetes kehtestatakse tingimused, mis erinevad mitteseotud isikute vahelistest suhetest, maksustatakse tulu, mis oleks ilma nende tingimusteta lisandunud ühele nendest isikutest, kuid mis nende tingimuste tõttu ei lisandunud, või ka kulu, mis seotuseta ei oleks tekkinud. Eesti maksusüsteemi eripärast tulenevalt, loetakse selline lisandumata jäänud tulu või ebamõistlik kulu isiku jaotatud kasumiks (TuMS § 50 ja § 53).

Töös analüüsib autor Eesti põhilisi probleeme seoses kasumi varjatud väljaviimisega ning pakub välja lahendusi rahvusvahelise maksõiguse tõhusamaks kohaldamiseks kontserni sisestes piiriülestes tehingutes. Autor analüüsib Maksu- ja Tolliametile eelotsuste taotlustega küsitud tulumaksu aspekte kasumi väljaviimise valguses, Eesti ja Euroopa kohtupraktikat, tänast siirdehinna regulatsiooni ning seotud isikute vahelisi tehinguid reguleerivat seadusandlust. Analüüs näitas, et täna on äriühingutel võimalus siin teenitud kasumit maksukohustust täitmata jättes riigist välja siirdada. Eestis kehtivad maksuplaneerimist piiravad reeglid, kuid neid ei ole palju. Täna saaks tehingu tegeliku sisus tuvastamisel näiliku tehingu maksustada tulumaksuga, mis näitab, et maksuhalduril tasuks senisest enam kehtivat maksuregulatsiooni rakendada ning luua ka siirdehinna küsimustes ulatuslikum kohtupraktika. Analüüsides seotud isikute vaheliste tehingute kaudu kasumi maksuvabalt siirdamise võimalusi, toob autor välja, et maksuhalduri töö hõlbustamiseks riskianalüüsi tegemisel oleks abiks, kui seotud isikute vahelistele laenuhingutele kehtiks regulaarne deklareerimise kohustus sh teeb ettepaneku kehtestada kindlad ettekirjutused ja reeglid laenu andmisel seotud osapooltele.

Kuigi erinevate riikide siirdehindade maksustamise eeskirjad võivad üksteisest oluliselt erineda, tingituna vastavate riikide õigussüsteemist, majandustavast, halduspraktikast jms, on nende aluspõhimõtted samad. Antud eeskirjade kohaselt ettevõtja tulumaksukohustuse arvestamisel ignoreeritakse seotud osapoolte vahel teostatud tehingute korral tegelikkuses rakendatud hinda ning kohaldatakse neile sarnaste tehingute turuhinda, milliselt vaadeldavad tehingud oleks teostatud sõltumatute lepingupoolte vahel.

Eestis kehtivad maksuplaneerimist piiravad reeglid, kuid neid ei ole piisavalt. Täna saab MKS § 83 ja § 84 abil näiliku tehingut maksustada tulumaksuga, tuvastades tehingu tegeliku sisu ja iseloomu. Kui järgida määruses kehtestatud dokumentatsiooni nõudeid on maksumaksjatel võimalus ise (või osta vastavasisulist teenust) välja uurida tehingute väärtuste vahe, kontrollida tema poolt tehtavate tehingute vastavust kehtestatud printsiipidele või hoiduda selliste tehingute

tegemisest, mis annaksid maksuhaldurile võimaluse neid korrigeerida. Koostades korrektset ja ülevaatlikku siirdehinna dokumentatsiooni, on maksuhalduril kergem kontrollida tehingute siirdehinna turuväärtuse vastavust ja maksumaksjal jääb parem positsioon oma seisukohtade kaitsmiseks.

Tulu varjatud kujul siirdamine maksuoptimeerimise eesmärgil on rahvusvaheline probleem. Töös analüüsitud probleemidele lahendust otsides tuleb arvestada, et mida põhjalikumalt muuta Eesti tulumaksusüsteemi, seda enam esineb oht vähendada Eesti atraktiivsust välisinvestorite jaoks. Siirdehindade regulatsiooni rakendamisel peab arvestama majandusteooriaga ning andma tihti tehingutele subjektiivseid hinnanguid. Eesti peab kasvatama oma võimekust kaitsta oma maksubaasi ning võtma kasutusele kõik meetmed kasumi maksuvabalt välja siirdamise tõkestamiseks.

Summary

Transfer pricing is a globally important topic and requires high attention of the tax administrators and taxpayers. The purpose of thesis paper was to analyse Estonian transfer pricing regulation and to find out is it possible regarding today existing tax regulations to transfer profit out of the country without paying any income tax. Thesis is analysing also the transfer pricing regulation, court decisions and the ways how taxpayers can use aggressive techniques of tax planning.

Intra-group transactions can be difficult to compare. The pricing difficulties that can arise are not directly comparable to transactions that commonly take place between unrelated parties, or because they involve the provision of highly specialised services and the use of unique intangible assets, are becoming more commonplace. It follows that where these factors are present transfer pricing enquiries and disputes require high levels of resource and specialist industry and economic expertise that is scarce within tax administrations and which may need to be obtained externally.

Tax administrations see transfer pricing as one of the most significant tax risks they have to manage. The internationally accepted arm's length principle and the existing guidance on its application provide a widely adopted framework for the resolution of transfer pricing issues.

The OECD is working on significant reports on intangible assets, transfer pricing safe harbours and documentation issues. The organisation is also working on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) action plan. The BEPS action plan states that the OECD will develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency, and the intangibles work is specifically listed in the BEPS action plan. BEPS project will likely encompass the other OECD projects and affect worldwide transfer pricing for decades to come. The OECD presented a BEPS action plan at the G-20 finance ministers' meeting in 2013. The action plan identifies 15 actions:

- address the challenges of the digital economy;
- neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements;
- strengthen the controlled foreign company rules;
- limit base erosion via interest deductions and other financial payments;

- counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance;
- prevent treaty abuse;
- prevent the artificial avoidance of permanent establishment status;
- assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation regarding intangibles, risks and capital, and other high-risk transactions;
- establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it;
- require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements;
- re-examine transfer pricing documentation;
- make dispute resolution mechanisms more effective;
- develop a multilateral instrument to enable interested countries to implement measures developed in the course of the BEPS work and amend bilateral tax treaties.

Many of these projects will directly affect the future of worldwide transfer pricing. The action plan also specifies deadlines for completing the work at the end of the year 2015.

The primary purpose of the transfer pricing regulation is to protect the tax base and to secure tax revenue of the country. Without effective transfer pricing regulation the country loses tax revenue on the hidden profit distribution. Estonian entity bears transfer pricing tax risk when transferring money out of the company with a price that third party would not. The general anti-avoidance rules in the Taxation Act s 84 and the transfer-pricing rules contained in the Income Tax Act are the possibilities to recharacterize the transactions that are made without any economical reasons and mainly with the purpose to avoid income tax.

The increasingly integrated nature of the global economy and the ongoing importance of Multinational Enterprises (MNEs) in that economy mean that questions of transfer pricing are some of the most significant tax issues that MNEs and tax administrations have to manage. These issues are significant not just because large amounts of tax can be involved but also because they can be complex and their resolution is dependent on a good understanding of the facts and specific commercial context of the case. Consequently, the resolution of transfer pricing disputes tends to be resource intensive for both MNEs and tax administrations.

Business, tax advisers and tax administrations alike see transfer pricing as one of their biggest risks. Business fears double taxation when adjustments to taxable profits have to be made following a transfer pricing enquiry, tax administrations are concerned that multi-national enterprises can choose how they allocate their global profits by the way they organise their affairs and as a result they can allocate profits to low tax jurisdictions without moving the underlying economic activity. The OECD has produced Transfer Pricing Guidelines to help business and tax administrations apply the arm's length principle, which requires internal transactions to be priced as though they had taken place between independent parties. This thesis paper looks at the challenges tax administrations face in the process of selecting and working transfer pricing audits and enquiries. It analyses how audits and enquiries can be managed more effectively and resolved more efficiently. The final chapter of thesis focuses on suggestions what would help Estonian tax administration during risk analyse on transfer pricing audits. Author makes some proposals what kind of changes should be taken in to consideration regarding tax regulation.

Estonia does not have "classical" thin capitalization legislation to address thin capitalization issues. The Estonian "thin capitalization rules" do not deny a deduction for interest payments, but, rather, tax interest payments at the level of either the debtor or the beneficiary. Estonian tax authorities have started to pay more attention to interest payments made to non-residents.

The Estonian Income Tax Act contains provision that can be used if interest payments are considered to be excessive and not at arm's length. General transfer pricing provision in Art. 50(4) of the ITA (hereinafter: the transfer pricing rule) states that, if the value of a transaction between a resident legal person and a non-resident or natural person associated with the resident legal person differs from the value of similar transactions conducted between unassociated persons, the tax authorities may, in determining the income tax due, use the values of transactions applied by unassociated independent persons under similar conditions.

Under the Estonian corporate income tax system, Estonian companies pay corporate income tax when they distribute profits or make payments that are not considered to be business expenses. In other words, the expenses that would not be deductible from taxable income under traditional corporate income tax systems are taxed under the Estonian corporate income tax system. The main difference between the Estonian corporate income tax system compared to the corporate

income tax systems of other countries lies in the timing of the payment of the tax liability. Estonian companies pay corporate income tax when profits are distributed. In other words, the profits earned create a tax liability for a resident company, but the tax liability is realized (recaptured) when the profits are distributed. A list of associated persons is contained in Art. 8 of the ITA.

Under Art. 8 of the ITA, persons are deemed to be associated if:

- one person is the spouse, a direct blood relative, a sister or brother, a descendant of a sister or brother, a direct blood relative of the spouse, or a sister or brother of the spouse of the other person;
- the persons are companies that belong to one group as defined in Art. 6 of the Estonian Commercial Code;
- a person holds more than 10% of the share capital, the total number of votes or the rights to the profits of a legal person;
- a person, together with other persons with whom the person is associated, holds more than 50% of the share capital, the total number of votes or the rights to the profits of a legal person;
- more than 50% of the share capital, the total number of votes or the rights to the profits of a legal person are held by one and the same person;
- the persons hold more than 25% of the share capital, the total number of votes or the rights to the profits of one and the same legal person;
- all of the members of the management boards or the bodies substituting for the management boards of two or more legal persons are the same persons;
- a person is an employee of another person, the employee's spouse or a direct blood relative;
- a person is a member of the management or controlling body of a legal person or the spouse or a direct blood relative of a member of the management or controlling body.

Estonia income tax system differs substantially from the tax systems of other countries. Naturally, the government of Estonia cannot guarantee that all foreign countries will understand what happens here and that there will not be any sanctions imposed on Estonia. Each country has a different tax system and the slightest discrepancy may lead to collisions in either direction. It

may cause double taxation or make tax avoidance possible. Estonia's success has, in large part, been the result of courageous economic reforms, liberal economic policy and flat income tax.

It is desirable to every country to clarify, standardise, and confirm the fiscal situation of taxpayers who are engaged in commercial, industrial, financial, or any other activities in other countries through the application by all countries of common solutions to identical cases of double taxation.

Kasutatud allikad

Kasutatud kirjandus

1. Amadeus andmebaaside kodulehekülj. www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/company-information/international-products/amadeus (10.01.2015)
2. Annus, T. Riigiõigus. Tallinn: Juura 2006
3. Aujean, M. Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/2
4. Barenfeld, J. Taxation of Cross-Border Partnerships. IBFD Netherlands: 2005
5. De Broe, L. Relief of Double Taxation of Cross-border Dividends within the Union and the Principle of Loyal Cooperation, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/4
6. Dr Spengel, C. Evers, L. The Cross-border Taxation of Dividends in the Case of Individual Portfolio Investors: Issues and Possible Solutions, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/1
7. Dr. Kemmeren. E. C.C.M. Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/4
8. Durdevic, Z. Criminal Liability of Legal Persons. Current Issues in European Criminal Law and the Protection of European Union Financial Interests. Zagreb: Austrian Association of European Criminal Law 2006
9. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Komisjoni teatis Euroopa parlamendile ja nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu. Brüssel, 2015. www.koda.ee/public/Komisjoni_teatist (20.04.2015)
10. Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007(KOM)2007,<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:et:PDF> (14.04.201)

11. Feldman, K. Ühingute piiriülene liikumine Euroopa Liidus. Tartu: Juridica 2015, nr 2
12. Fortumin ja Nokian Renkaiden jättimätkyt saatetaan perua - "verottajalle koittaa samanlainen loppu kuin ahneelle" Talouselämä, 4.7.2014
www.talouselama.fi/uutiset/fortumin+ja+nokian+renkaiden+jattimatkyt+saatetaan+perua++verottajalle+koittaa+samanlainen+loppu+kuin+ahneelle/a2256391 (01.05.2015)
13. Glahe, M. Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms, The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/5
14. Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel, Tartu: Juridica 2010, nr 3
15. I.J.F.A van Vijfeiken ja H.F. van der Weerd-van Joolingen. Doeble Taxation of Inheritance and the Recommendations of the European Commission. The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2012/21/6
16. Jürgen, J. Ettevõtte tulumaksu reformi mõjudest. MaksuMaksja. Tallinn: MaksuMaksjate Liidu Kirjastus 2011, nr 2
17. Kanger, L. Kohtupraktika analüüs Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. 2012.
www.riigikohus.ee/vfs/1267/maksuasjades_viited_EK_lahenditele_%20analyyys_L_Kanger.pdf (01.05.2015)
18. King, E. Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. USA. Springer 2009
19. Kogels, H. Tax Systems Twenty-Five Years from Now. The Netherlands/Hermam, EC Tax Review: Kluwer Law International 2013/22/6
20. Kroppen, K-H., Rasch, S. Interpretation of the Arms Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements? - International Transfer Pricing Journal 2004, no 2
21. Kull, I. Lepinguõigus I. Tallinn: Juura 1999
22. Käredi, M., Lang, R., Raidla, J., Varul, P., Volens, U. Ettevõtja õigus. Tegevuskava ettevõtjate alase õiguskeskonna rahvusvahelise konkurentsivõime parandamiseks. Juridica 2006, nr 4
23. Lang, M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD Netherlands: 2010

24. Lang, M., Pistone, P., Staringer, J.S. and C. Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International, Netherlands 2010
25. Laurit, R. Maksutulu laekus eelarvesse plaanitust enam, 2013. www.fin.ee/maksutulu-laekus-eelarvesse-plaanitust-enam (01.02.2015)
26. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2014, lk 81
27. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012
28. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Tartu: Juridica 1999, nr 5
29. Lehis, L. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte, MaksuMaksja 2008. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=755 (01.04.2015)
30. Lentsius, H. Siirdehinandede maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? MaksuMaksja. Tallinn: Maksumaksjate Liidu Kirjastus 2008, nr 6/7
31. Lind, K. Tulu mõiste. Tartu: Juridica 2003, nr 5
32. Lopman, V., Lorents, K. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. Tartu: Juridica 2013, nr 2
33. Madise, Ü., Aaviksoo, B., Kalmo, H., Mälksoo, L., Narits, R., Pruks, P., Vinkel, P. Eesti Vabariigi põhiseadus, kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012
34. Maksu- ja Tolliamet. Siduvate eelotsuste kokkuvõtted. 2014. www.emta.ee/index.php?id=36510 (20.03.2015)
35. Maksu- ja Tolliamet. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. 2011. www.emta.ee/public/Siirdehinna_maaramise_juhend_2011.pdf (01.04.2015)
36. Marchgraber, C. The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject- To-Tax Clause Recommended by the European Commission, The Netherlands/Hermans, EC Tax Review: Kluwer Law International 2014/23/5
37. Mitt, A. Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. Tartu: Juridica 2006, nr 6
38. Oppermann, T. Euroopa õigus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS 2002
39. Rank, S. Luksemburg teeb maksukokkulepped avalikuks, 2014. www.aripaev.ee/uudised/2014/12/19/luksemburg-teeb-maksukokkulepped-avalikuks (02.05.2015)
40. Sootak, J. Kaks aastat karistusseadustikku. Tartu: Juridica 2005, nr 1
41. Sootak, J. Karistusõigus üldosa. Tallinn: Juura 2010

42. Zielke, R. Transfer Pricing of Mayor EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, United Kingdom and Italy Compared, The Netherlands/Hermans, EC Tax Review: Kluwer Law International 2014/23/6
43. Uustalu, E. Välismaised variühingud. Tartu: Juridica 1998, nr 6
44. Uustalu, E. Rahvusvahelise maksõiguse põhimõtetest ning mõistest, Tartu: Juridica 1998, nr 3
45. Vabariigi Valitsus. Eesti Reformierakonna, Sotsiaaldemokraatliku erakonna ning Erakonna Isamaa ja Res Publica Liit kokkulepe valitsuse moodustamise ja valitsusliidu tegevusprogrammi põhialuste kohta, 2015. www.valitsus.ee/sites/default/files/content-editors/failid/re-sde-irl-valitsusliidu-lepe-2015.pdf (24.04.2015)
46. Vanasaun, I. Maksuerisused Baltikumis tegutsedes, 2013. www.rup.ee/maksud/artiklid/maksudest-uldiseelt/maksuerisused-baltikumis-tegutsedes (10.02.2015)
47. Varul, P., Kull, I. Kõve, V., Käerdi, M. Võlaõigusseadus I kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Kirjastus Juura 2006

Kasutatud normatiivmaterjal

1. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises 2003/361/EC, art 2
2. Euroopa Liidu õigusaktide portaal EUR-Lex. Euroopa Liidu organite õigusaktid ning Euroopa Kohtu otsused. <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm> (01.05.2015)
3. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, ELT L 345, 29.12.2011. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0096&from=EN> (10.04.2015)
4. Karistuseseadustik. 01.05.2015. - RT I, 12.03.2015, 21
5. Maksukorralduse seadus. 18.03.2015. - RT I, 17.03.2015, 10
6. Organisation for Economic Co-operation and Development. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris: OESD Publication 2010.

7. Organisation for Economic Co-operation and Development. Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris: OECD Publications 2010.
8. Raamatupidamise seadus. 23.03.2014. - RT I, 13.03.2014, 50
9. Raamatupidamise Toikonna juhendid, RTJ 2.53 www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/ (01.05.2015)
10. Raamatupidamise Toikonna juhendid, kehtis kuni 01.01.2013. - RTJ 2.45 www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/raamatupidamise-toikonna-juhendid-kuni-01-01-2013 (01.04.2015)
11. Raamatupidamise Toikonna juhendid, RTJ 2.54 RTJ 15.19, 01.01.2013. www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/ (01.05.2015)
12. Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53 "Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid" - RTL 2006, 81, 1506
13. Tulumaksuseadus. 01.05.2015. - RT I, 19.03.2015, 66
14. Äriseadustik. 29.03.2015. - RT I, 19.03.2015, 45

Kasutatud kohtumaterjalid

1. TlnRnK 3-08-364
2. TlnHK 3-10-1087
3. RKHK 3-3-1-62-06
4. RKHK 3-3-1-22-07
5. RKHK 3-3-1-34-07
6. RKHK 3-3-1-57-08
7. RKHK 3-3-1-23-09
8. RKHK 3-3-1-52-09
9. RKHK 3-3-1-67-09
10. RKHK 3-3-1-74-09
11. RKHK 3-3-1-15-11
12. RKHK 3-3-1-42-11
13. RKHK 3-3-1-79-11
14. EK 21.02.2006, C-255/02, *Halifax*

15. EK 21.02.2008, C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze versus Part Service Srl.*
16. EK 13.03.2007, C-524/04, *Thin Cap*
17. EK 10.11.2011, C-126/10, *Foggia*
18. KHO 3.7.2014, 2284/2/13, *Siirtohinnoitteluokaisu*

Taxpayer's name	Business ID			
	Accounting period (ddmmyyyy - ddmmyyyy)			
	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 60%; border: none;"></td> <td style="width: 5%; border: none; text-align: center;">-</td> <td style="width: 35%; border: none;"></td> </tr> </table>		-	
	-			

1 Taxpayer's business category (more than one box can be ticked)

11 <input type="checkbox"/>	Sales	12 <input type="checkbox"/>	Manu- facturing	13 <input type="checkbox"/>	Research	14 <input type="checkbox"/>	Services	15 <input type="checkbox"/>	Finance	16 <input type="checkbox"/>	Other
-----------------------------	-------	-----------------------------	--------------------	-----------------------------	----------	-----------------------------	----------	-----------------------------	---------	-----------------------------	-------

2 Information on profitability

M

	%
17. Taxpayer's EBIT margin (EBIT divided by net sales x 100)	
18. Consolidated EBIT margin (EBIT divided by net sales x 100)	
19. Taxpayer's ROI (EBIT divided by invested capital)	
20. Consolidated ROI (EBIT divided by invested capital)	

3 Description of associated transactions

Please specify in euros.

30541

	€
21. Sales of goods and other current assets	
22. Purchases of goods and other current assets	
23. Sales of services	
24. Purchases of services	
25. Compensation received for intangible property rights	
26. Compensation paid for intangible property rights	
27. Proceeds of selling intangible property rights	
28. Purchase prices for buying intangible property rights	
29. Sales of fixed assets	
30. Purchases of fixed assets	
31. Other compensation received for selling out parts of the taxpayer's business	
32. Other compensation paid for acquisition of business or parts thereof	

M

78

Business ID	
-------------	--

Q

3 Description of associated transactions (continued)

Please specify in euros

	€
33. Compensation received for collateral, guarantee or similar contract	
34. Compensation paid for collateral, guarantee or similar contract	
35. Interest income	
36. Interest expenses	
37. Other intercompany income	
38. Other intercompany expenses	
39. Long-term receivables	
40. Short-term receivables	
41. Long-term debt	
42. Short-term debt	
43. Given collateral, guarantee or similar contract	
44. Collateral or guarantee or similar contract received	

30542

VEROH 3054 2/2 8.2014

M

Q

To first page

Print