

Vilniaus Universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Vytenio Raudonio,

V kurso, mokesčių ir finansų teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

Susijusių asmenų sandorių kainodaros reglamentavimas

Pricing Regulation of Related Persons Transactions

Vadovas: Lekt. Dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: Partnerystės Dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Toliau sparčiai didėjant globalizacijai ir plečiantis tarptautinei prekybai, atskirų valstybių mokesčių administratoriai susiduria su vis didesniais iššūkiais, kylančiais dėl manipuliavimo sandorių kainomis tarp susijusių (asocijuotų) asmenų. Įmonių grupės pasitelkdamos sandorių kainodarą, mažina mokestinę bazę ir perkelia uždirbtą pelną į valstybes, kuriose taikomi mažesni pelno mokesčio tarifai. Tai kelia ypač didelį susirūpinimą tarptautiniu mastu ir skatina valstybių bendradarbiavimą sandorių kainodaros srityje numatant tam tikrus reguliacinius rėmus. Šiame magistro darbe sistemingai bus analizuojamas sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų reglamentavimas Lietuvoje per Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos leidžiamas rekomendacijas bei ištiestosios rankos principo prizmę. Darbe pateikiamos pagrindinės problemos, praktiniai pavyzdžiai bei minimaliai lyginamas kitose valstybėse esantis reguliavimas.

Pagrindiniai žodžiai: sandorių kainodara, susiję asmenys, ištiestosios rankos principas pelno mokestis

As globalization continues to accelerate and international trade expands, national tax authorities are facing increasing challenges from the manipulation of transfer pricing between related parties. Enterprises use transfer pricing to reduce their tax base and shift profits to countries with lower corporate tax rates. This is of particular concern internationally and encourages cooperation between countries in the area of transfer pricing by providing a regulatory framework. This master's thesis will systematically analyze the regulation of transfer pricing between related parties in Lithuania through the guidelines issued by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and the arm's length principle. The thesis will present the main issues, practical examples with a minimal comparison of regulation in other countries.

Keywords: transfer pricing, related persons, arm's length principle, profit tax

TURINYS

ĮVADAS	2
1. SANDORIŲ KAINODAROS IR SUSIJUSIŲ (ASOCIJUOTŲ) ASMENŲ SAMPRATA.....	6
1.1. Sandorių kainodaros samprata.....	6
1.2. Susijusių (asocijuotų) asmenų samprata.....	9
2. IŠTIESTOSIOS RANKOS PRINCIPAS, JO TAIKYMAS IR TRŪKUMAI	11
2.1 Ištiesiosios rankos principas	11
2.2 Ištiesiosios rankos principo taikymas	12
2.3 Ištiesiosios rankos principo trūkumai	13
3. SANDORIŲ KAINODAROS TARP SUSIJUSIŲ (ASOCIJUOTŲ) ASMENŲ REGLAMENTAVIMAS	16
3.1 EBPO rekomendacijų įtaka sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų reglamentavimui Lietuvoje.....	16
3.2 Lietuvos sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų taisyklių bendrieji bruožai	19
3.3 Sandorių palyginamumo analizė	20
3.4 Sandorių kainodaros metodai	27
3.5 Ištiesiosios rankos intervalas	31
3.6 Sandorių kainodaros dokumentacija.....	32
IŠVADOS.....	37
PASIŪLYMAI	38
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	39
SANTRAUKA	44
SUMMARY	45

ĮVADAS

Magistro darbo temos aktualumas. Turbūt ne daug kas pasiginčytų, kad pastarieji keliolika metų buvo ypač palankūs ekonomikos augimui. Besitęsiantis ekonominių sienų griuvimas toliau skatina verslus žvalgytis perspektyvų skirtingose valstybėse ir plėsti savo prekybos perimetrą ten, kur sąlygos geresnės. Valstybės savo ruožtu konkuruoja bei siekia būti patrauklios užsienio investicijoms savo teisine baze, taip kurdamos „Delavero efektą“ ir pildydamos nacionalinius biudžetus. Neabejojama, kad įmonės, vykdančios veiklą skirtingose jurisdikcijose, atlieka labai svarbų vaidmenį ekonomikoje. Remiantis 2020 metų *EUROSTAT* duomenimis net 135 450 tūkstančiai tarptautinių įmonių grupių vykde veiklą Europos sąjungos ir šalių priklausančių Europos Laisvosios prekybos asociacijai teritorijoje, o tai sukūrė apie 42 milijonus darbo vietų.

Primityviausiu požiūriu, kiekvienos tarptautinės įmonės ar įmonių grupės veikimo tikslas dažniausiai siejamas su pelno uždirbimu ir tolimesne verslo plėtra. Neretu atveju, siekiant maksimalios ekonominės naudos, kaip priemonė minėtiems tikslams pasiekti yra pasitelkiama sandorių kainodara. Šis verslo vadybos ir mokesčių teisės konceptas tampa ypač aktualus tada, kai skirtingose valstybėse esančius subjektus galima pripažinti susijusiais (asocijuotais) asmenimis. Teisiniai santykiai, kylantys tarp skirtingose valstybėse esančių subjektų, kurie patenka po susijusių (asocijuotų) asmenų sąvoką, yra ypatingai patraukli terpė verslininkams, siekiantiems perkelti uždirbtą pelną į valstybes, kuriose taikomi mažesni mokesčių tarifai ir labai darbinga terpė atskirų valstybių mokesčių administratoriams, kurių tikslas yra įsitikinti, kad sandoriai atitiktų rinkos kainą, arba kitaip, tarptautiniu mastu pripažįstamą standartą - „ištiestosios rankos“ principą.

Nors oficialios statistikos surasti nepavyko, tačiau „Tax Justice Network“ 2019 metais atlikto tyrimo metu nustatyta, kad apie 1/3 visos pasaulinės prekybos vyksta tarp susijusių tarptautinių įmonių. Akivaizdu, kad sandorių kainodaros nustatymo klausimai gali turėti rimtų pasekmių ne tik atskirų valstybių biudžetams, tačiau ir ekonomikai regioniniu ar pasauliniu mastu. Įdomu tai, kad net žiaurios Rusijos invazijos į Ukrainą akivaizdoje, Ukrainos parlamentas atšaukė moratoriumą, stabdantį tam tikrų rūšių mokestinius patikrinimus. Vienas iš jų – sandorių kainodaros dokumentacijos. To priežastis akivaizdi – karo sukeltas drastiškas biudžeto pajamų sumažėjimas.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, galima daryti išankstinę išvadą, jog ateityje sandorių kainodaros probleminiai klausimai niekur nedings ir išliks ypač aktualūs, todėl nacionalinei ir tarptautinei teisei yra svarbu adaptuotis prie ekonominių pasikeitimų ir nustatyti,

vienodai traktuojamą, nedviprasmišką mechanizmą, skirtą reguliuoti sandorių kainodaros klausimus tarp susijusių asmenų.

Darbo originalumas. Viešai prieinamų, lietuviškų šaltinių, kuriuose nagrinėjama sandorių kainodara tarp susijusių (asocijuotų) asmenų analizė parodė, kad ši tema yra vis dar labai mažai nagrinėta teisės mokslo kontekste, todėl autoriaus nuomone, bet kokios naujos įžvalgos susijusios su sandorių kainodaros reglamentavimu, gali būti reikšmingos teisės mokslui. Didžiausi laurai analizuojant sandorių kainodaros reglamentavimą tarp susijusių asmenų be abejonės turėtų atitekti Vilniaus universiteto Teisės fakulteto alumnei K. Savickaitei, kuri 2014 metais apsigynė disertaciją „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“ ir taip paklojo stiprų pagrindą tolimesniems sandorių kainodaros reglamentavimo Lietuvoje tyrimams. Darbe detalai išanalizuotas sandorių kainodaros teisinis reguliavimas per Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau - EBPO) ir Europos sąjungos rekomendacijų prizmę. Taip pat, neabejotinai vienas iš svarbiausių atliktų mokslinių tyrimų buvo Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto doktoranto M. Novikovo, 2011 metais apsiginta disertacija „Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui“. Joje ypač detalai aprašomi kainodaros modeliai praktiškai padedantys tiek įmonėms, tiek mokesčių administratoriui nustatyti rinkos kainas. Nors pastarasis mokslinis darbas parašytas ekonomikos fakultete, išliekamąja šio darbo verte teisės mokslui negalima abejoti, kadangi tam tikros šios disertacijos dalys buvo cituojamos Lietuvos teismų praktikoje. Pagal viešai publikuojamus mokslinius darbus matyti, kad per paskutiniuosius penkerius metus Vilniaus universiteto teisės fakultete buvo apsiginti 3 magistro darbai, kuriuose būtų nagrinėjamas sandorių kainodaros reglamentavimas. Tiesa, du iš jų analizavo sandorių kainodarą iš esmės panašiam kontekste – kaip antivengiminių normų sistemos dalį. Trečiasis magistro darbas „Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo priemonės dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis, daugiašalė konvencija, įgyvendinimas Lietuvoje“ savo turiniu, ko gero, panašiausias į šį baigiamąjį darbą. Tačiau autoriaus nuomone, jame nebuvo atskleisti visi svarbiausi sandorių kainodaros reglamentavimo Lietuvoje aspektai. Tik bendrais bruožais paliestas Lietuvoje esantis reglamentavimas per EBPO rekomendacijų prizmę, nes darbo objektu buvo pasirinkta – sandorių kainodara, kaip viena iš EBPO patvirtinto projekto skirto kovos pelno mokesčio bazės sumažinimu ir pelno perkėlimu, priemonė. Apibendrinant galima teigti, kad aukščiau išvardinti moksliniai darbai yra naudingi šaltinių prasme, tačiau kai kuri informacija jose yra pasikeitusi arba ne iki galo detali, todėl manytina, kad tai pagrindžia šio magistro darbo originalumą.

Darbo tikslas. Šio baigiamojo magistro darbo tikslas yra atskleisti, koks sandorių kainodaros tarp susijusių asmenų reglamentavimas nustatytas Lietuvoje, kokiais tarptautiniais įsipareigojimais jis grindžiamas ir kokie šio reglamentavimo trūkumai, privalumai bei perspektyvos.

Darbo uždaviniai. Pirma, pateikti sandorių kainodaros skirtingas sampratas ir apibrėžti, kurios sampratos yra reikšmingos šio mokslinio tyrimo kontekste. Antra, tiksliai apibrėžti sandorių kainodaros taisyklių taikymo ribas per subjekto prizmę, t. y. nustatyti, kas yra susiję (asocijuoti) asmenys. Trečia, pasigilinti į ištiesiosios rankos principą ir jo trūkumus. Ketvirta, atskleisti EBPO sandorių kainodaros rekomendacijų teisinę reikšmę Lietuvos teisei sistemai. Penkta, išanalizuoti Lietuvos sandorių kainodaros taisykles, skiriant daugiausiai dėmesio palyginamumo analizei, metodams ir dokumentacijai. Šešta, pateikti trumpas, aiškiais magistrinio darbo išvadas bei pasiūlymus.

Darbo objektas. Sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros reglamentavimas Lietuvoje ir EBPO rekomendacijų reikšmė Lietuvos teisei sistemai. Darbe nenagrinėjamos Lietuvos sandorių kainodaros taisyklių specialiosios taikymo sąlygos. Atsižvelgiant į tai, kad sandorių kainodara dažniausiai turi tarptautinį elementą, autorius pasilieka galimybę trumpai aptarti, palyginti kitose valstybėse esantį teisinį reguliavimą, tam, kad būtų aiškiau atskleistas Lietuvos reguliavimo modelis.

Darbo metodologija. Šiame baigiamajame magistro darbe buvo naudotasi šiais moksliniais metodais: analitiniu, loginiu, lyginamuoju, lingvistiniu, aprašomuoju, dokumentų analizės bei sisteminiu. Analitiniu ir loginiu metodu buvo nagrinėjami Lietuvos ir užsienio teisės aktai sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų, Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo praktika. Daug dėmesio skirta lyginamajam metodui, kuriuo naudojantis buvo tiriama teisės doktrina bei jos atstovų pozicijos sandorių kainodaros srityje. Lingvistinis bei dokumentų analizės metodas naudotas teisės aktams ir tarptautinėms rekomendacijoms analizuoti. Aprašomojo metodo būdu nagrinėjama teorinė magistrinio darbo dalis – Lietuvos sandorių kainodaros reglamentavimas. Neapsieita ir be sisteminio metodo, kuris rašant šį magistrinį darbą leido pažvelgti į sandorių kainodarą kaip visos teisinės sistemos dalį.

Svarbiausi šaltiniai. Šiame magistriniame darbe naudotasi šiais pagrindiniais šaltiniais: Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu; Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu; 2022 m. EBPO sandorių kainodaros rekomendacijos tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (angl. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) (toliau - EBPO rekomendacijos) (šio teisės šaltinio negalima hierarchiškai įvardinti šioje vietoje, tačiau

autoriaus nuomone, jos turi ypatingai didelę įtaką Lietuvos teisiniam reguliavimui, todėl pagal svarbą šaltinis paliktas šioje vietoje); 2004 m. balandžio 9 d. LR finansų ministro įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ (toliau - SK taisyklės arba sandorių kainodaros taisyklės). Taip pat labai svarbūs šaltiniai yra Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“ (toliau – VMI leidinys). Ypač didelis dėmesys skirtas analizuojant K. Savickaitės daktaro disertaciją „Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje“ ir taip pat M. Novikovo daktaro disertaciją „Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui“. Taip pat neapsieta ir be užsienio mokslinės literatūros, tačiau ji darbe minima tik prie atskirų situacijų, siekiant pagrįsti arba papildyti autoriaus teiginius.

1. SANDORIŲ KAINODAROS IR SUSIJUSIŲ (ASOCIJUOTŲ) ASMENŲ SAMPRATA

1.1. Sandorių kainodaros samprata

Norint teisingai suprasti sandorių kainodaros reglamentavimą, manytina, kad visų pirma turėtų būti išsiaiškinta, kas tai per reiškinys ir kodėl įstatymų leidėjas jam sukūrė atskirą teisinį mechanizmą. Kadangi mokesčių tarifai ir mokesčių apskaičiavimo principai įvairiose šalyse yra skirtingi, tarptautinės bendrovės, siekdamos sumažinti mokėtinų mokesčių sumas bei įgyti įvairių papildomų privalumų, sandoriuose su asocijuotais asmenimis dažnai nustato kainas, neatitinkančias tikrosios rinkos kainos (Novikovas, 2011, p. 9). SK taisyklių 3.4 papunktis numato, kad sandoris tarp asocijuotų asmenų yra kontroliuojamasis sandoris. Būtent kontroliuojamieji sandoriai tapo dideliu galvos skausmu atskirų valstybių įstatymų leidėjams, kurie turėjo pasirūpinti tinkamu teisiniu mechanizmu nustatant, ar tarp asocijuotų asmenų įvykęs sandoris buvo įvykdytas pagal rinkos kainas ir pagal tai atlikti tolimesnius pelno koregavimus. Autoriaus nuomone, net pats žodis kaina (arba kainodara) iš savęs yra ypač sudėtingas ir lankstus instrumentas, paliekantis begalę vietos interpretacijoms iš skirtingų kampų. Užbėgant įvykiams už akių, iš karto verta pabrėžti, kad nėra tokių sąvokų kaip „teisinga“ ar „tikroji“ kaina (Traidler, 2020, p. 4). Tačiau manytina, kad galima ir reikia paanalizuoti sandorių kainodaros sampratą iš skirtingų pusių ir taip išvelgti, kokį teisinį santykį įstatymų leidėjas siekia sureguliuoti.

Mokslo literatūra pateikia skirtingus sandorių kainodaros apibrėžimus pagal skirtingus nagrinėjimo aspektus. M. Novikovas savo disertacijoje išskyrė, kad sandorių kainodarą galima nagrinėti iš dviejų pagrindinių sričių, kaip įmonės valdymo objektą ir mokesčių teisės objektą. Manytina, kad reikia sutikti su tokių objektų išskirimu. Liniją galima nubrėžti ten, kur baigiasi sąžininga, normali, kasdienė verslo veikla, susijusi su kainų nustatymu ir prasideda kainų manipuliavimas, kurio vienintelis tikslas sumažinti bendrą įmonės apmokestinamąją bazę išnaudojant skirtingus valstybių apmokestinimo režimus. Kadangi šis mokslinis darbas yra teisinio pobūdžio tyrimas apie sandorių kainodaros reglamentavimą, jame nebus pateikiama detalesnė analizė sandorių kainodaros sampratos iš įmonės valdymo perspektyvos pusės, bet bendri bruožai pateikti bus.

Sandorių kainodara kaip įmonės veiklos vertinimo ir efektyvaus išteklių paskirstymo objektas. Natūralu, kad tarptautinės įmonės siekia pasirinkti kuo optimalius verslo sprendimus, numatyti ateities perspektyvas ir tikslus. Tai būtų

sunku padaryti negaunant atgalinio ryšio iš pačių bendrovių. Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara leidžia keistis informacija tarp tos pačios grupės įmonių, kuri būtina norint priimti optimalius valdymo sprendimus (Novikovas, 2011, p. 19).

Sandorių kainodara kaip vadovų skatinimo objektas. Sandorių kainodara yra grupės įmonių vadovų skatinimo bei motyvavimo priemonė, nes šių bendrovių vadovų atlygis priklauso nuo įmonės veiklos rezultatų, lemiamų sandorių kainodaros (Hyde, Chloe 2005 cituota Novikovas, 2011, p. 20).

Šio magistrinio darbo kontekste, žymiai svarbesnė sandorių kainodaros pusė atskleidžiama per **sandorių kainodarą, kaip mokesčių planavimo objektą ir mokesčių įstatymų laikymosi objektą.**

1) Mokesčių planavimo objektas. Mokesčių planavimas arba minimizavimas yra mokesčių naštos mažinimas teisėtomis priemonėmis (Palijanskas, 2002). Tai tokie veiksmai, kai nepažeidžiant mokesčių įstatymų siekiama sumažinti mokesčių našta išnaudojant mažesnę kitos valstybės pelno mokesčio tarifą ir taip padidinti visos grupės generuojamą grynąjį pelną. Įmonės reorganizuoja verslus į tokias jurisdikcijas, kuriose ne tokie dideli pelno, turto, nekilnojamojo turto mokesčiai arba taikomos įvairios lengvatos. Sandorių kainodaros samprata per mokesčių planavimo prizmę yra labai reikšminga šio darbo turiniui, kadangi galima teigti, kad tai yra atspirties taškas kontroliuojamiesiems sandoriams. Beveik visada reorganizavus verslą, grupės įmonės tarpusavyje pradeda sudarinėti naujus kontroliuojamus sandorius, kartu nustatinėti šių sandorių kainodarą (Novikovas, 2011, p. 20).

2) Mokesčių įstatymų laikymosi objektas. Ši samprata taipogi ypač svarbi temos nagrinėjimo kontekste, kadangi didelė dalis valstybių, tarp jų ir Lietuvą, nacionaliniuose mokesčių įstatymuose numatė, kad sandoriai tarp susijusių (asocijuotų) asmenų turi būti sudaryti rinkos kaina. Tam įstatymo leidėjas sukūrė visumą teisės normų, kurios padeda mokesčių mokėtojui nepažeidžiant sąžiningos konkurencijos ir mokesčių įstatymų - perskirstyti pelną tarp valstybių, kuriose įmonė vykdo veiklą. Šiam tikslui numatyti atskiri kainodaros metodai: palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, „sąnaudos plus“, pelno padalinimo ir sandorio grynosios maržos. Nuostatos yra kildinamos iš ištiesiosios rankos principo, kuris bus analizuojamas detaliau kitoje šio magistrinio darbo dalyje.

Sandorių kainodara, kaip mokesčių vengimo priemonė? Anksčiau išsiaiškinome, kad sandorių kainodara gali būti vertinama, kaip neišvengiama, kasdienė ir normali tarptautinės įmonių grupės veiklos dalis, kuri yra išprausta į tam tikrus teisinio reguliavimo rėmus. Neretu atveju gali būti sunku atskirti teisėtą ir neteisėtą sandorių kainodarą.

Sandorių kainodaros taisyklės grindžiamos „ištiesiosios rankos“ principu, pagal kurį asocijuotos įmonės turi sudaryti sandorius tokiomis pačiomis sąlygomis, kuriomis ji sudarytų su nepriklausomomis šalimis. Tačiau tokių sandorių, sudarytų rinkos sąlygomis, dažnai nėra, nes kontroliuojamieji sandoriai būna sudaryti dėl produktų, kuriais neprekiuojama atviroje rinkoje, arba produktų, kuriais prekiuojama kitomis sąlygomis nei kontroliuojamojo sandorio (Savickaite, 2014, p. 28).

Jei kainodara neatitinka „ištiesiosios rankos“ principo, tuomet turėtų būti kalbama apie „neteisingą ar nepagrįstą kainodarą“ ir šiais atvejais gali kilti klausimas dėl mokesčių vengimo ar sukčiavimo mokesčių srityje (Cottani, 2012 cituota Savickaitė, 2014, p. 27). Natūraliai gali kilti ir kitas klausimas, ar sandorių kainodaros taisyklės yra skirtos būtent kovai su mokesčių vengimu? Atsakymą galima pateikti tik išsiaiškinus, kas yra mokesčių vengimas ir mokesčių planavimas. Šaltiniuose pateikiami tokie apibrėžimai: „Mokesčių vengimas – tai sąmoningas veiksmas, kurio imamasi siekiant išvengti teisingos mokesčių dalies mokėjimo.“ (Terminų žodynas); „mokesčių planavimas – veiksmai, kuriais siekiama teisėtai sumažinti mokėtiną mokesčių sumą“ („Verslo žinios“ žodynas). Mokslo literatūroje plačiai nagrinėjama siaura riba tarp mokesčių vengimo ir planavimo, pažymint, kad labai sunku atskirti šiuos reiškinius (Popa, Kulcsar, 2013, p. 396–398). Autoriaus nuomone, mokesčių vengimas galėtų būti įvardijamas kaip neteisėta mokesčių planavimo dalis, o sandorių kainodara gali būti priskiriama tiek prie mokesčių vengimo tiek prie planavimo, vertinant teisės normas bei ekonominį kontroliuojamųjų sandorių turinį kiekvienu atskiru atveju. Todėl sandorių kainodara galima laikyti ypač svarbia ir neatsiejama mokesčių planavimo dalimi (Novikovas, 2011, p. 21).

Tai, kad sandorių kainodaros taisyklės neturėtų būti siejamos vien su mokesčių vengimo prevencija (nors ir gali būti panaudojama šiam tikslui pasiekti) pažymima ir EBPO rekomendacijose (Pupeikytė, 2020, p. 39). Valstybių mokesčių administratorių požiūriu sandorių kainodara dažnai suprantama kaip „pusiausvyros ieškojimas“. Manytina, kad pats Lietuvos mokesčių administratorius nelaiko sandorių kainodaros vien kovos su mokesčių vengimu priemone, nes Valstybinės mokesčių inspekcijos leidinyje nurodoma, kad sandorių kainodaros tikslas – pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą (VMI leidinys, p. 3). Žinoma, tokia mokesčių administratoriaus pozicija vis tiek yra glaudžiai susijusi su mokesčių vengimo prevencija, bet tai kartu ir parodo, kad sandorių kainodara yra daug platesnis reiškinys nei kovos su mokesčių vengimu priemonė (Pupeikytė, 2020, p. 39).

Apibendrint galima teigti, kad atsižvelgiant į tai, koks platus reiškinys yra sandorių kainodara, nėra vienos, universalios sandorių kainodaros sampratos. Samprata priklausys nuo to, ar

nagrinėsime ją kaip įmonių valdymo objektą ar kaip mokesčių teisės objektą. Autorius nesistengia pateikti konkrečios sampratos, tačiau nori atkreipti dėmesį į atskirus sandorių kainodaros nagrinėjimo kampus. Šio magistrinio darbo kontekste, manytina, kad sandorių kainodara bus analizuojama daugiausiai iš šių glaudžiai susijusių sričių - mokesčių planavimo, vengimo ir mokesčių įstatymų laikymosi perspektyvos.

1.2. Susijusių (asocijuotų) asmenų samprata

Mokesčių administratoriai gali taikyti sandorių kainodaros taisykles ir koreguoti pelną tik tokiu atveju, jei transakcija įvyko tarp susijusių asmenų, t. y. kaip numatoma EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos dėl pajamų ir kapitalo (angl. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*) 9 straipsnyje, tarp įmonės arba kelių įmonių, kurios dalyvauja kitoje įmonėje (Savickaitė, 2008, p. 129). Toliau kryptingai siekiant darbo pradžioje numatytų tikslų, manytina, kad būtina apsibrėžti teisės normų taikymo ribas pagal subjektą ir išanalizuoti, kas yra susiję ir asocijuoti asmenys. Autoriaus pastebėjimu, neretu atveju, sandorių kainodaros kontekste, spaudoje ir moksliniuose darbuose naudojama susijusių asmenų sąvoka arba abi sąvokos naudojamos kaip tapačios, tačiau taip neturėtų būti. Siekiant maksimalaus teisinio tikslumo, reikėtų bent bendrais bruožais nusistatyti susijusių ir asocijuotų asmenų skirtumus ir toliau darbe naudoti tikslų apibrėžimą.

Lietuvoje asocijuotų asmenų sąvoka pateikiama Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio ir pelno mokesčio įstatymų 2 straipsniuose: „asocijuoti asmenys – asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: 1. yra tarpusavyje susiję; 2. gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos. Šio straipsnio kontekste iš karto pastebima, kad asocijuoti asmenys yra platesnė sąvoka, apimanti tarpusavio susijusius asmenis ir kitus atvejus, kai asmenys gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tokių asmenų sandorių arba kitokių ūkinių operacijų sąlygos būna ne tokios, kokios būtų, jeigu šie asmenys siektų sau maksimalios naudos, t. y. veiktų visiškai nepriklausomai vienas nuo kito. Įstatymų leidėjas palieka galimybę konkrečiu atveju įvertinti asmenų vienas kitam daromą įtaką, kuri gali būti nepateisinama ekonominio turinio prasme (Vaivadaitė, 2008, p. 51). Šio atvejo pavyzdys galėtų būti toks, kad gamintojui prekės gamybos procesui reikalinga speciali žaliava, kuri gali būti gaunama tik iš vienintelio tiekėjo. Gamintojas yra priklausomas nuo žaliavos šio tiekėjo, todėl šiuo atveju gamintojas ir žaliavų tiekėjas laikomi asocijuotais asmenimis (PMĮ komentaras). Nors pelno mokesčio įstatymo komentaras pateikia ir

daugiau pavyzdžių, vis tik jie yra rekomendacinio pobūdžio (sąrašas baigiamas žodžių junginiu „ir panašiai“), todėl atvejus, kai asmenys vienas kitam daro įtaką, nustatyti yra sunku (Vaivadaitė, 2008, p. 51). Kadangi įtaka yra esminis, bet pakankamai neapibrėžtas kriterijus, mokesčių administratoriui paliekama didelė diskrecija vertinti asmenų vienas kitam daromą įtaką ir pasirinkti tikrintinus asmenis sandorių kainodaros prasme. Iš to, kas aptarta aukščiau galima daryti išvadą, kad sandorių kainodaros taisyklės gali būti taikomos asmenims, kurie yra susiję, ir asmenims, kurie yra asocijuoti, tačiau manytina, kad siekiant tikslumo reikėtų naudoti platesnę sąvoką – asocijuoti asmenys.

Neoficialiai išvertus EBPO pateiktą asocijuotų asmenų apibrėžimą jis skambėtų maždaug taip: „Įmonės yra asocijuotos, kai tie patys asmenys tiesiogiai arba nepriklausomai dalyvauja tų įmonių valdyme, kontroliavime ar kapitale“. EBPO toliau nedetalizuoja, kaip reikėtų interpretuoti dalyvavimą valdyme, kontroliavime ar kapitale. Tai nustato kiekviena valstybė savo vidaus teisinėje sistemoje, atsižvelgdama į poreikius ir interesus. Valstybės dažniausiai naudoja papildomus kriterijus, tam kad nustatytų asmenų buvimą asocijuotais. Tokie kriterijai dažniausiai būna: įmonės akcijų turėjimas tam tikra procentine išraiška; balsavimo teisių dydis; dalyvavimas vieneto valdyme ar administravime; įvairūs giminystės ryšiai ir pan. Remiantis EPBO internetinėje svetainėje pateiktais valstybių profiliais matyti, kad dauguma valstybių asocijuotus asmenis prilygina susijusiems ir atvirkščiai. Valstybės kaip Lietuva ar Didžioji Britanija yra ypač detalčiai apibrėžusios, kas yra laikomi susiję ir asocijuoti asmenys, tuo tarpu Norvegijos teisinėje sistemoje išvis nėra nei susijusių, nei asocijuotų asmenų apibrėžimo.

Apibendrinant skyrių galima teigti, kad Lietuvos teisinėje sistemoje yra išskirtos dvi persipynusios ir tarpusavyje susijusios sąvokos, tačiau Lietuvos sandorių kainodaros kontekste, manytina, kad reikėtų naudoti platesnę sąvoką – asocijuoti asmenys. Taip pat reikia neužmiršti ir to, kad skirtingų valstybių, nevienodas susijusių (asocijuotų) asmenų interpretavimas sukuria savų iššūkių. Vienas iš jų, manytina galėtų būti, tai, kad dėl skirtingo valstybių interpretavimo, kas yra asocijuoti asmenys, yra ypatingai sunku sukurti tarpvalstybines informacines bazes skirtas sandorių kainodaros nustatymui ir taip apkraunami mokesčių administratorių žmogiškieji ištekliai.

2. IŠTIESTOSIOS RANKOS PRINCIPAS, JO TAIKYMAS IR TRŪKUMAI

2.1 Ištiesiosios rankos principas

Sandorių kainodaros specialistai kasdieną susiduria su daugybę teisės aktų iš skirtingų valstybių. Jiems tenka gilintis į skirtingas teises sistemas, o tai jau yra nelengvas darbas žinant kaip stipriai skiriasi mokestinis reglamentavimas tarp valstybių. Laimei, dažniausiu atveju, skirtingas, nacionalines teisės normas sandorių kainodaros srityje sieja vienas aspektas - ištiesiosios rankos principas, kuris iš esmės panašiai traktuojamas visame pasaulyje.

Ištiesiosios rankos principas yra tarptautinis standartas, dėl kurio susitarė EBPO valstybės narės ir turėtų būti naudojamas nustatant sandorių kainas mokesčių tikslais. Lietuvos teisinėje sistemoje ištiesiosios rankos principas yra įgyvendinamas per pelno mokesčio įstatymo 40 str. 1 ir 2 d., kurioje įtvirtinta, kad sandoriai ir ūkinės operacijos turi būti sudaromi tikraja rinkos kaina, o atvejais, kai tarp asocijuotų asmenų sudaryto sandorio ar ūkinės operacijos sąlygos yra kitokios nei būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, asocijuotų asmenų sandoris turi būti įvertinamas ir apmokestinamas pagal Finansų ministro patvirtintas taisykles (Pupeikytė, 2020, p. 39). Šių straipsnių pagrindu įstatymo leidėjas priėmė sandorių kainodaros taisykles bei jose ištiesiosios rankos principą įtvirtino taip - principas, pagal kurį kontroliuojamųjų sandorių kainos, įvertinus visas reikšmingą poveikį kainai turinčias sandorio sąlygas, neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo iš tikraja rinkos kaina atlikto sandorio galimo uždirbti pelno arba galimų gauti pajamų. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamojo sandorio sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu ar sandoriais (SK taisyklių 3.3 punktas). Galima drąsiai teigti, kad pagrindinis Lietuvos teisinis reguliavimas sandorių kainodaros srityje yra įtvirtintas šiose SK taisyklėse. Jose yra apibrėžtos tiesiogiai su sandorių kainodara susijusios sąvokos, taikymo sritis, nustatyti pagrindiniai veiksmai, kurie turi būti atlikti siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančių kontroliuojamųjų sandorių kainą, apibūdinti kainodaros metodai ir aptarti kiti su sandorių kainodara susiję klausimai (VMI leidinys, p. 3).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad ne visada sandorių įmonių grupės viduje sąlygos būtinai skirsis nuo esamų rinkos sąlygų. Praktikoje nemažai atvejų, kai asmenys pripažinti asocijuotais, veikia pakankamai autonomiškai, turi atskirą vadovybę, administraciją su savais siekiais ir dažnu atveju sudarinėja sandorius tarsi būtų nepriklausomi asmenys. Tai patvirtinta pačios EBPO rekomendacijos nurodančios, kad mokesčių administratoriai

neturėtų automatiškai preziumuoti, kad asocijuoti asmenys siekia manipuliuoti sandorių kainomis (EBPO rekomendacijos, 2022, p. 29). Aiškumo dėlei, reikėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad gali pasitaikyti atveju, kai įmonėms yra naudinga manipuliuoti kainomis, net jei tos įmonės veikia toje pačioje šalyje ar skirtingose šalyse, kur vienodi pelno mokesčio tarifai, kai viena iš įmonių dirba nuostolingai, o kita pelningai (Novikovas, 2011, p. 38). Neatsižvelgiant į tai, kokių būdu buvo pasirinkta neatspindėti tikrosios sandorių kainos, sandorių kainodaros taisyklės, paremtos ištiesiosios rankos principu, turėtų suveikti ir išspręsti neatitikimus.

2.2 Ištiesiosios rankos principo taikymas

Aptariant ištiesiosios rankos principo taikymą svarbu paminėti, kad jo privalo laikytis tiek mokesčių administratorius tiek pats mokesčių mokėtojas. Principo taikymo skirtumas geriausiai atsispindi laiko perspektyvoje. Mokesčių mokėtojas principo privalo laikytis dabar arba ateityje, pavyzdžiui sudarant sandorį arba ruošiant vidaus sandorių kainodaros politiką (metodiką), kuria bus vadovaujama. Tuo tarpu mokesčių administratorius ištiesiosios rankos principą taiko retrospektyviai, kai vertina jau įvykusio sandorio atitikimą ištiesiosios rankos principui.

Sandorių kainodaros taisyklių 6 punkte numatyta, jog siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamojo sandorio kainą, turi būti atlikti šie veiksmai: 1) įvertinamas kontroliuojamasis sandoris, t. y. nustatomos sandorio dalyko charakteristikos, sandorio šalių funkcijos atliekant funkcinę analizę, įvertinamos sandorio sąlygos, ekonominės aplinkybės bei verslo strategija; 2) vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąjį sandorį, palyginimui atlikti parinktas nekontroliuojamasis sandoris; 3) įvertintas parinktas nekontroliuojamasis sandoris (vadovaujantis tai pačiais kriterijais numatytais 1 punkte); 4) vadovaujantis gauta informacija ir taisyklių nuostatomis, pritaikytas tinkamiausias sandorių kainodaros nustatymo metodas. Deja, nėra vienos, universalios taisyklės, kurią būtų galima taikyti kiekvienai situacijai, todėl Lietuvos (ir daugelio kitų valstybių) reguliavimas pasirėmė EBPO rekomendacijomis ir numatė, kad kiekviena individuali situacija turi būti išanalizuota ir pagal ją pritaikytas labiausiai tinkamas sandorių kainodaros nustatymo metodas (Fraga, 2019, p. 17). Šioje darbo dalyje nebus detaliau analizuojami šie ypač svarbūs veiksmai nustatant kontroliuojamųjų sandorių kainas, tačiau norima pabrėžti, kad tai yra pagrindinė taisyklių visuma, atspindinti ištiesiosios rankos principą ir orientuota į rinkos kainos nustatymą pagal Lietuvos įstatymų leidėją.

2.3 Ištiesiosios rankos principo trūkumai

Nors EBPO sandorių kainodaros rekomendacijos stipriai pritaria ištiesiosios rankos principo taikymui, „tačiau tuo pačiu yra atvirai pripažįstama, kad standartinis principo taikymas kartais sukelia rimtų sunkumų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui“ (Vaivadaitė, 2008, p. 56). Manytina, kad toliau reikėtų aptarti ištiesiosios rankos principo pagrindinius trūkumus.

Ištiesiosios rankos principo pagrindas yra gebėjimas palyginti kontroliuojamuosius sandorius su nekontroliuojamaisiais (Solilova, 2018, p. 16). Palyginamumo analizė susideda iš sandorio dalyko charakteristikos, sandorio šalių funkcijos atliekant funkcinę analizę, įvertinamos sandorio sąlygos, ekonominės aplinkybės, verslo strategija. Tai sąlygoja, kad tinkamam palyginimui yra reikalingas milžiniškas kiekis faktų apie nekontroliuojamojo sandorio turinį. Pasak Solilovos, išsami palyginamumo analizė turi būti "nuosekli, skaidri, sisteminga", todėl priklausomybė nuo tiek daug faktų ir sąlygų apsunkina administravimą ir reikalavimų laikymąsi. Neretu atveju besivystančiose šalyse apskritai palyginamųjų duomenų nėra arba jų skaičius ypač ribotas, o prieigos prie tarptautinių duomenų bazių tokių kaip „Orbis“, „Compustat“ ir pan., yra finansiškai brangios (Mpfu, Y., Wealth, 2022, p. 143). Ištiesiosios rankos principo kritikai teigia, kad yra atvejų, kai duomenų ieškojimas tapatinamas su adatos ieškojimu šieno kupetoje (Oguttu 2020, p. 79). Manytina, kad tokios situacijos atveria plačias erdves subjektyvumui, netikrumui ir konfliktams.

Kai kurie mokslininkai ypatingai atkreipia dėmesį į minėtąjį subjektyvumą. Teigiama, kad ištiesiosios rankos principas ir juo paremti kainos nustatymo metodai suteikia lankstumo, tačiau kartu didina ir dviprasmiškumą ir tikrumo trūkumą mokesčių administratoriams nustatinėjant kainas. Oguttu teigia, kad ištiesiosios rankos principas tampa mokesčių administratorių ir tarptautinių bendrovių derybų reikalu, be aiškių taikymo kriterijų. Dėl šio subjektyvumo, gali atsirasti erdvė prieštaravimams ir ginčams ne tik tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių, bet ir pačios įmonės viduje, tarp valdomojo organo ir mokesčių konsultantų (Mpfu, Y., Wealth, 2022, p. 143).

Ištiesiosios rankos principas kelia didelės dokumentacijos reikalavimą ir aukštos kvalifikacijos specialistų poreikį (Savickaite, 2014, p. 103). Avi-Yonah ir Benshalom patvirtindami užsimena apie tai, kad sandorių kainodaros teisės aktų taikymas ir vykdymas "pagimdė didžiulę teisininkų, buhalterių ir ekonomistų pramonę, kurių profesinis vaidmuo

- padėti tarptautinėms bendrovėms" planuoti mokesčius siekiant jų išvengti arba užtikrinti atitiktį teisės aktams (Avi-Yonah, Benshalom, 2010, p. 8).

Taip pat nemenkos ištiesiosios rankos principo taikymo spragos sukuriamos dėl sandorių, susijusių su nematerialiuoju turtu. Nustatyta, kad sandoriai, susiję su nematerialiuoju turtu, yra pagrindiniai pajamų perkėlimo kanalai (Elemes *et al.* 2021 p. 2). Tai apsunkina nematerialaus turto netradicinis pobūdis, dėl kurio sunku jį apskaityti ir audituoti. Padėtį dažnai apsunkina tai, kad trūksta palyginamų nematerialiojo turto sandorių. Ištiesiosios rankos principo trūkumai, susiję su nematerialiuoju turtu yra ypač didelis iššūkis atsižvelgiant į tai, kad skaitmeninė ekonomika vis plečiasi.

Covid-19 pandemija turėjo didelį poveikį ekonomikai, tiekimo grandinei, vartotojų poreikiams ir verslo sprendimams (Gould ir Arnold, 2020). Reaguodamos į pandemijos poveikį, vyriausybės ėmėsi įvairių ribojimo ir kitų apsaugos priemonių. Šios priemonės turėjo didelį poveikį verslui, jo išlikimui ir tvarumui. Pandemijos poveikis neaplenkė ir sprendimų dėl sandorių kainodaros. Covid-19 pandemijos poveikis darė didelį poveikį kainodaros sprendimams ir galimai kenkė kainų patikimumui palyginamumo tikslais sandorių kainodaros srityje (Waclawik, 2021, p. 387). Pasirinkti verslo išgyvenimo būdai galėjo lemti nesąžiningus sandorius ir nukrypimus nuo pradinių nustatytų komercinių ir įmonės vidaus susitarimų. Dėl to taip pat galėjo padidėti skolinimas ir skolinimasi, beprocentinės paskolos arba paskolos, kurių palūkanos gerokai mažesnės už rinkos palūkanas ir panašiai. Net ir tais atvejais, kai sandoriai sudaromi laikantis ištiesiosios rankos principo gali tapti ypatingai sunku pagrįsti palyginamumą, nes pandemijos poveikis kiekvienoje šalyje ar kiekvienoje bendrovėje buvo skirtingas. Įmonėms gali būti sudėtinga rasti palyginamų nekontroliuojamųjų sandorių, kadangi pandemija skirtingai paveikė įmones ir į pačią pandemiją buvo reaguojama skirtingai. Dėl to kyla klausimų dėl ištiesiosios rankos principo taikymo neįprastomis aplinkybėmis, tokiomis kaip pandemija, ekonominis nuosmukis ar kitos ekonominės nelaimės. Tai kelia didelių abejonių dėl ištiesiosios rankos principo taikymo universalumo bei pritaikomumo.

Apibendrinant apie ištiesiosios rankos principą galima teigti, kad iš pažiūros paprastas šio principo apibrėžimas suponuoja vaizdą, kad kontroliuojamieji sandoriai tiesiog turi atitikti rinkos kainas. Tačiau, kaip matyti, iš tiesų viskas nėra taip paprasta ir teisės mokslo tyrėjai neretai kritikuoja šį principą dėl jo praktinio nepritaikomumo, neapibrėžtumo, subjektyvumo ir pan. Autoriaus nuomone, ištiesiosios rankos principas gali būti sėkmingai taikomas tik esant ypač aktyviam valstybių bendradarbiavimui, vienodinant principo taikymo aspektus. Ko gero, reikėtų sutikti su Oliver Treidler, kuris sandorių kainodarą įvardija kaip meną – kai taikant ištiesiosios rankos principą niekada negalima pamiršti

konkreto verslo realybės; rasti tinkamą pusiausvyrą tarp verslo ir mokestinių aspektų, reikia vengti trumparegiškumo, susijusio su fragmentiška kiekvieno sandorio analize ir visada atsižvelgti į ekonominę verslo santykių visumos esmę

3. SANDORIŲ KAINODAROS TARP SUSIJUSIŲ (ASOCIJUOTŲ) ASMENŲ REGLAMENTAVIMAS

3.1 EBPO rekomendacijų įtaka sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų reglamentavimui Lietuvoje

Lietuva nuo 2018 metų tapo vieno svarbaus tarptautinio forumo, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) nare. Viena iš šios tarptautinės organizacijos funkcijų yra sutelkti valstybių narių specialistus ir formuoti gerąją praktiką atskirose srityse. EBPO sandorių kainodaros kontekste atlieka labai svarbų vaidmenį leisdamas Rekomendacijas dėl sandorių kainodaros tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (*angl. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*). Nors pats pavadinimas sufleruoja, jog tai rekomendacijos, tačiau daug pasaulio valstybių, net ir nebūdamos EBPO narėmis vadovaujasi šiomis sandorių kainodaros rekomendacijomis tarsi jos būtų privalomos. Lietuva nėra išimtis, todėl manytina, kad toliau siekiant magistro darbo pradžioje išsikeltų tikslų ir uždavinių, reikėtų panagrinėti šių rekomendacijų reikšmę Lietuvos teisiniam reguliavimui sandorių kainodaros srityje.

Atsižvelgiant į tai, kad sandorių kainodara tarp susijusių (asocijuotų) asmenų dažniausiai apima kelias valstybes ir skirtingas teises sistemas, šiai sričiai reguliuoti turi būti rastas tam tikro lygio susitarimas. Konsensusas, kurio valstybės laikytųsi savanoriškai. K. Savickaitės nuomone, sunku būtų įsivaizduoti, kad visos pasaulio valstybės sutartų tokiu opiu klausimu, koks yra mokesčiai, ir šį sutarimą įtvirtintų „kietosios teisės“ forma. Tarptautinės EBPO rekomendacijos didžiąja dalimi yra leidžiamos tik „minkštosios teisės“ pavidalu ir valstybės narės gali laisvai rinktis ar pritaikyti rekomendacijas į nacionalinę teisę. Net EBPO internetiniame puslapyje nurodyta, jog šios tarptautinės organizacijos rekomendacijos nėra teisiškai privalomos, tačiau joms suteikiama „moralinė jėga“ ir tikimasi, kad valstybės narės padarys viską joms įvykdyti. Tačiau rekomendacijos, nors nebūdamos teisiškai privaloma tarptautinės teisės forma, gali ribotai veikti teisminių ir arbitražinių sprendimų priėmimo procesą kaip papildomi argumentai aiškinant esamą teisę“ (Shaw, 2006, p. 111). Valstybėse, kurių teisės aktuose nurodomos EBPO SK rekomendacijos, dažniausiai įtvirtinama, kad šios rekomendacijos turi aiškinamąją galią (Savickaite, 2014, p. 73). EBPO sandorių kainodaros rekomendacijos gali turėti įtakos ir valstybių vidaus teisei nurodant, kad į jas reikia atsižvelgti aiškinant įvairias nacionalines

sandorių kainodaros nuostatas arba išleidžiant nacionalines normas šioje srityje (Silbeztein, 2013 cituota Savickaitė, 2014, p. 73).

. Lietuvos įstatymo leidėjas pasiūlė pagal abu aukščiau aptartus variantus. Pirma, tai, kad Lietuvos teisinis reguliavimas sandorių kainodaros srityje yra pagrįstas EBPO SK rekomendacijomis (Savickaite, 2014, p. 74). Antra, Lietuvos sandorių kainodaros taisyklių 96 punktas numato, kad taikant taisyklės, rekomenduojama naudotis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos sandorių kainodaros gairėmis tarptautinėms įmonėms ir mokesčių institucijoms tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja taisyklių nuostatoms. Iš normos turinio matyti, kad tikslus adresatas joje numatytas nėra, tad ji turėtų būti taikoma tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui. Ši taisyklių nuostata suformuota gana neapibrėžtai, kadangi ji nepateikia, kokia tiksliai EBPO rekomendacijų redakcija reikėtų vadovautis. Ar ta, kuri galiojo įsakymo dėl taisyklių priėmimo dieną, ar kitomis (naujesnėmis) redakcijomis. EBPO rekomendacijos yra tobulinamos atsižvelgiant į poreikius ir praktikoje kylančias problemas. K. Savickaitės nuomone, reikėtų vadovautis paskutine šių rekomendacijų versija, kuri geriausiai atitinka šių santykių ekonominę išsivystymą, tačiau iš karto pabrėžiama, kad tai gali sukelti pavojų mokesčių mokėtojų teisėtiems lūkesčiams, kadangi tuo atveju, jei mokesčių administratorius visgi vadovautųsi EBPO rekomendacijomis aiškinant taisyklės, nebūtų aišku, kokiais principais jis vadovaujasi (jeigu tas pats klausimas EBPO rekomendacijose būtų traktuojamas skirtingai, dėl rekomendacijų redakcinių skirtumų). Kaip sektiną pavyzdį, reikėtų paminėti Jungtinės Karalystės įstatymų leidėją, kuris konkrečiai nurodo aiškinant nacionalinės teisės nuostatas vadovautis naujausiomis EBPO sandorių kainodaros rekomendacijomis (Jungtinės karalystės 2010 m. Mokesčių (tarptautinių ir kitų nuostatų) įstatymas). Esant tokiam šio klausimo reguliavimui, iš karto būtų užkirstas kelias galimiems ginčams ir neatitikimams ateityje ir būtų užtikrinamas mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių principas.

Pastebėtina tai, kad Lietuvoje ištiesiosios rankos principo taikymas ir teisinis reglamentavimas sandorių kainodaros srityje, nėra labai išsamus (Savickaite, 2014, p. 75). Tai gali įtakoti, kad EBPO rekomendacijos bus naudojamos atsiradusioms teisės aktų spragoms užpildyti, nors tai prieštarautų, kad jų paskirtis – aiškinamoji.

Lietuvoje kol kas kilęs tik vienas mokestinis ginčas sandorių kainodaros srityje byloje A575-1421/2013 ir tai parodė, kad mokesčių administratorius ir teismai gali nepagrįstai išplėsti Lietuvos sandorių kainodaros taisyklės ir mėginti naudotis EBPO rekomendacijomis siekiant užpildyti teises spragas. Ginčas kilo dėl „ištiesiosios rankos“ intervalo kraštinių reikšmių susiaurinimo naudojant statistinį metodą – kvartiles. Pagal tuo metu galiojusią sandorių kainodaros taisyklių 51 punktą mokesčių administratoriui

koreguojant kainą naudojant „ištiesiosios rankos“ intervalą ir neturint tikslesnių duomenų, „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina arba pelnu laikoma kaina arba pelnas, kurie yra „ištiesiosios rankos“ intervalo vidurkis, nebent aplinkybės leidžia teigti arba mokesčių mokėtojas įrodo, kad „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina arba pelnas yra kitokie. Mokesčių administratorius nusprendė, kad minėtos kraštinės reikšmės nėra patikimi palyginimai, ir siekdamas padidinti jų patikimumą pritaikė minėtą statistinį metodą. Tačiau sandorių kainodaros taisyklėse nebuvo jokių nuostatų dėl statistinių metodų taikymo ar jų pasirinkimo ir jais remiantis galima gauti skirtingas „ištiesiosios rankos“ intervalo kraštines reikšmes. Lietuvos sandorių kainodaros taisyklių 78 punkte aiškiai buvo numatyta analogiška nuostata esanti dabar, kad taikant šias taisykles rekomenduojama naudotis EBPO rekomendacijomis tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja šių taisyklių nuostatomis ir papildomai pabrėžiama, kad būtent EBPO rekomendacijų 3.57 punkte, numatyta, jog statistinių metodų, leidžiančių susiaurinti intervalo ribas, naudojimas gali padidinti analizės patikimumą. Toks remimasis EBPO rekomendacijomis yra kritikuotinas. Šiuo atveju buvo pažeisti mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai pažeidžiami dėl to, kad jis negali būti užtikrintas, kokiomis EBPO rekomendacijomis remsis mokesčių administratorius. VMI leidinyje taip pat aiškiai nėra nurodyta, kuria šių rekomendacijų versija reikėtų remtis. Telioka apgailestauti, kad teismas neištaisė įstatymų leidybos klaidos ir taip nesuformavo precedento remtis naujaisiomis EBPO SK rekomendacijomis.

Vienas iš nepaaiškinamų reiškinių Lietuvos sandorių kainodaros reglamentavime vienareikšmiškai tai, kad taisyklių 96 punktas tiesiogiai nukreipia į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos sandorių kainodaros rekomendacijas, tačiau šios rekomendacijos nėra oficialiai išverstos į lietuvių kalbą. Manytina, kad tai neapateisinama ir vienareikšmiškai prasilenkia su Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatyme įtvirtintais skaidrumo, viešumo principais.

Apibendrinant galima teigti, kad EBPO rekomendacijos yra „minkštoji teisė“ ir tai yra šiuo metu priimtinausias sandorių kainodaros tarptautiniu lygmeniu reguliavimo instrumentas. Dauguma valstybių, turėdamos tą pačią problemą – mokesčių bazės perkėlimą į kitas valstybes ir siekdamos kovoti su tuo, laikosi EBPO rekomendacijų net jeigu jos ir nėra privalomos. Manytina, kad taip yra daugiau dėl bendro valstybių politinio spaudimo nei dėl teisinės prievolės. Atsižvelgiant į tai, kad EBPO rekomendacijų negalime laikyti teisės aktu, reikėtų ypač atkreipti dėmesį į tai, kaip ateityje mokesčių administratorius ir teismai traktuos šias rekomendacijas ir ar nekils pavojus, kad jos bus naudojamas nacionalinėmis teisinėmis spragoms užpildyti. Tai, kad Lietuvos sandorių

kainodaros taisyklės būtų aiškinamos plečiamai nulemtų, kad gali būti pažeidžiami mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai.

3.2 Lietuvos sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų taisyklių bendrieji bruožai

Lietuvoje sandorių tarp susijusių (asocijuotų) asmenų kainodara buvo įteisinta 2004 m., kai buvo priimtas Finansų ministro 2004-04-09 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“, nors pačiame pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje, iki kainodaros taisyklių įteisinimo, jau buvo nurodyta, kad sandoriai tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromi tikrąja rinkos kaina. Toliau šiame magistrinio darbo skyriuje bus detaliau nagrinėjamas pats sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų nustatymas Lietuvoje, vadovaujantis Lietuvos įstatymo leidėjo priimtomis sandorių kainodaros taisyklėmis ir VMI aiškinamuoju leidiniu. Bus aptarta, kokia procedūra turi vadovautis mokesčių mokėtojas norintis atitikti teisės aktų reikalavimus ir ištiestosios rankos principą bei aptariami galimi iššūkiai taikant taisykles.

Kaip jau buvo minėta ankstesnėje darbo dalyje, SK taisyklių tikslas – užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną arba apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais ar ribojamųjų dydžių leidžiamais atskaitymais pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio sumą, atitinkančią tokio sandorio tikrąją rinkos kainą, išskyrus atvejus, kai Pelno mokesčio įstatymo nuostatos nustato kitaip. Paprastai ir apibendrintai tariant, kad sandoriai ir ūkinės operacijos turi būti sudaromi rinkos kaina, taip, kaip reikalauja ištiestosios rankos principas. Kaip jau apsibrėžėme ankstesnėje darbo dalyje, SK taisyklės taikomos asocijuotiems asmenims ir, be abejo, mokesčių administratoriui. Ypatingai svarbus yra SK taisyklių 3.3 punktas numatantis, kad ištiestosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamojo sandorio sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu ar sandoriais. Galima teigti, kad SK taisyklės sukurtos tam, kad vadovaujantis jomis, būtų sudaryta galimybė palyginti kontroliuojamąjį sandorį su nekontroliuojamuoju ir taip nustatyti rinkos kainą. Manytina, kad siekiant detaliai išanalizuoti reglamentavimą Lietuvoje, pirma reikėtų skirti ypatingą dėmesį palyginamumo analizei.

3.3 Sandorių palyginamumo analizė

Palyginamumo vertinimą apima kontroliuojamojo sandorio ir nekontroliuojamojo sandorio, su kuriuo galbūt galima palyginti pirmąjį sandorį, analizė. SK taisyklių 3.12 papunktis numato, kad „sandorių palyginamumas - galimybė palyginti panašių sąlygų kontroliuojamąjį sandorį ir nekontroliuojamąjį sandorį taikant bent vieną iš SK taisyklėse aprašytų sandorių kainodaros metodų. Palyginamumas priklauso nuo taikomo sandorio kainodaros metodo. Palyginamumas galimas tik tuo atveju, jeigu lyginamų sandorių veiksniai, kurie yra svarbūs taikant pasirinktą metodą, tarpusavyje nesiskiria tiek, kad turėtų esminės įtakos sandorio kainai arba pelningumui, arba skirtumo poveikį galima įvertinti ir pakoreguoti;“. Apibendrinant galima teigti, kad palyginamumas galimas tik tarp savo turiniu panašių kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių. Prieš pradėdant gilintis į sandorių palyginamumą reikia papildomai pabrėžti, kad Lietuvos mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ) 10 straipsnyje yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris paprastai tariant suteikia teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčių pagal savo vertinimą, tuo atveju, kai surenkami įrodymai, kad mokesčių mokėtojas fiksavo kitokio, nei realiai įvykusios, turinio ūkinės operacijas siekiant mokesstinės naudos. Šis principas gali būti pritaikytas ir sandorių kainodaros srityje.

Reikia atkreipti dėmesį, kad palyginamumas nėra suprantamas kaip tapatumas. (Vaivadaitė, 2008, p. 49). Visiškas sandorių sąlygų sutapimas, ko gero, apskritai yra neįmanomas ir neįgyvendintinas reikalavimas. Tačiau Lietuvos įstatymų leidėjas yra numatęs tam tikrus palyginamumo veiksnius, kuriais vadovaujantis įmanoma pasiekti ištiestosios rankos principo keliamus reikalavimus. Visų pirma, kontroliuojamasis sandoris turi būti įvertintas per sandorių kainodaros taisyklių 7-13 punktuose pateiktus palyginamumą apibrėžiančius veiksnius: sandorio dalyko (turto ar paslaugų) charakteristika, sandorių šalių funkcijos, sandorio sąlygos, ekonominės aplinkybės ir verslo strategija. Toliau apibūdinamas kiekvienas iš šių veiksnių.

Sandorio dalyko (turto ar paslaugų) charakteristikų panašumas. Sandorių kainodaros taisyklių 8 punktą detalizuoja, kad vertinant sandorio dalyko charakteristikas, reikia atsižvelgti į visus lyginamų sandorių dalykų skirtumus, kurie gali lemti jų kainų skirtumą laisvojoje rinkoje. Jeigu sandorio dalykas yra materialusis turtas, reikia įvertinti turto fizines savybes, kokybę, galiojimo laiką, turto bei galimų pakaitų prieinamumą nagrinėjamoje prekių rinkoje ir pan. Jeigu sandorio dalykas yra nematerialusis turtas arba paslaugos SK taisyklės nukreipia į papildomas charakteristikas, numatytas SK taisyklių IV skyriaus pirmojo ir antrojo skirsnio nuostatose. Dėl ribotos darbo apimties specialiosios SK

taisyklių taikymo sąlygos nebus detalizuojamos šiame magistriniame darbe. Pažymėtina, kad sandorio dėl nekilnojamojo turto atvejais Lietuvoje dažnai kyla problemų, nes mokesčių mokėtojai neretai mokesčių administratoriui pateikia nekilnojamojoje turto vertinimo ataskaitą siekdami įrodyti palyginamojo sandorio objekto rinkos kainą (Savickaite, 2014, p. 102). Deja, toks įrodymas nėra priimtinas, kadangi jis neatitinka palyginamumo reikalavimų, t. y. sutarties sąlygų, šalių funkcinių panašumų, ekonominių aplinkybių ir pan.

Sandorio šalių funkcinis panašumas. Funkcinė analizė gana abstrakčiai pateikta SK taisyklių 9 punkte, tačiau detalesnis jos taikymas apibūdintas VMI leidinyje. Sandoriuose tarp dviejų neasocijuotų asmenų atlyginimas paprastai rodo asmenų atliktų funkcijų, atsižvelgiant į panaudotą turtą, lėšas ir prisiimtą riziką, apimtį (Novikovas, 2011, p. 58). Todėl nustatant, ar kontroliuojamas ir nekontroliuojamas sandoris gali būti palyginami, turi būti atlikta *Funkcinė analizė* – sandorio šalių atliktų su sandoriu susijusių funkcijų analizė, atsižvelgiant į sandorių šalių atliktus veiksmus, panaudotus išteklius ir prisiimtą riziką. Ji taikoma kontroliuojamiems ir nekontroliuojamiems sandoriams (VMI leidinys, p. 5). Dažniausiai, kad funkcinė analizė būtų tinkamai atlikta, pirmiausia reikia išanalizuoti pačią verslo terpę, kurioje vyksta sandoris. Ši analizė paprastai apima bendrą pramonės šakos apžvalgą, kartu išsamiai pasiaiškinant jos ekonomines charakteristikas kaip antai rinkos sudėtį, konkurentus ir panašiai (Savickaite, 2014, p. 122). Išanalizavus pramonės šaką bus galima nustatyti, kokį vaidmenį atliekantys ūkio subjektai gali veikti panašiomis aplinkybėmis kaip ir sandorio šalys (Savickaite, 2014, p. 121). Funkcinės analizės metu ypatingas dėmesys turi būti skiriamas sandorių šalių teisėms ir pareigoms. Atliekant funkcinę analizę, reikia įvertinti: įmonės (įmonių grupės) struktūrą ir veiklos organizavimą; įmonės kompetencijos ribas; įmonės atliekamas funkcijas ir jų reikšmingumą; funkcijoms atlikti panaudotą turtą ir prisiimtą riziką (VMI leidinys, p. 5). Funkcijų kokybė nėra nurodyta kaip palyginamumo požymis, todėl sandoriai gali būti laikomi palyginamais, jeigu atliktų funkcijų pobūdis ir apimtis yra vienodi, nors skiriasi jų kokybė (Savickaite, 2014, p. 122).

VMI leidinyje „Kontroliuojamų sandorių kainodaros rekomendacijos mokesčių administratoriui“ (leidinys nėra viešai prieinamas, tačiau autoriui prieigą suteikė VMI atstovai) nurodyta, kad mokesčių administratorius, atlikdamas pats ar vertindamas mokesčių mokėtojo atliktą funkcinę analizę, turi atsakyti į du svarbiausius klausimus. Pirma, kuri nagrinėjamo sandorio šalis yra pagrindinė vertės kūrimo grandinėje, t. y., kuri šalis turėtų gauti didesnę sandorio pelno dalį. Antra, kokie žingsniai (etapai) buvo atlikti iki įnašas (indėlis) į verslą atnešė naudą (t. y. kada išlaidos tapo pajamomis). Taip pat

minėtame leidinyje išskirta chronologinė veiksmų seka mokesčių administratoriui siekiant atlikti funkcinę analizę: 1) informacijos surinkimas; 2) surinktos informacijos įvertinimas; 3) informacijos rūšiavimas; 4) preliminarios funkcinės analizės atlikimas; 5) preliminarios analizės rezultatų aptarimas su mokesčiu mokėtoju; 6) funkcinės analizės užbaigimas. Kiekvienas iš minėtųjų funkcinės analizės etapų yra savaip svarbus, tačiau manytina, kad pagrindiniu galima laikyti pirmąjį, t. y. funkcinę analizę reikalingos informacijos surinkimą. Išskiriami du pagrindiniai informacijos šaltiniai. Pirmas - pats tikrinamasis mokesčių mokėtojas (apsilankymas pas mokesčių mokėtoją, pokalbiai su mokesčių mokėtojo atstovais atsakingais už pardavimus, marketingą, finansus, veiklos organizavimą ir kt., mokesčių mokėtojo kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentų surinkimas ir pan. Antras - VMI turimos duomenų bazės, *AMADEUS* duomenų bazė, bendros mokesčių administratoriaus turimos (sukauptos) žinios apie atitinkamą pramonės šaką, informacijos paieška internetiniuose puslapiuose bei kituose prieinamuose šaltiniuose). Atkreiptinas dėmesys, kad sandorių kainodaros taisyklių 18 punktą numato, kad mokesčių administratorius, tikrindamas kontroliuojamųjų sandorių kainodaros atitiktį ištiesiosios rankos principui, turi naudoti mokesčių mokėtojo pateiktą ir kitą mokesčių mokėtojui prieinamą informaciją. Įdomu tai, kad šiuo klausimu VMI leidinys pasisako kitaip: „tais atvejais kai, mokesčių mokėtojas pateikia tikrovės neatitinkančią informaciją, mokesčių administratorius turi teisę naudoti mokesčių mokėtojui neprieinamą informaciją“. EBPO rekomendacijų 3.36 punktą numato, kad mokesčių administratoriai gali turėti informacijos, gautos tikrinant kitus mokesčių mokėtojus arba iš kitų informacijos šaltinių, kuri gali būti neatskleista mokesčių mokėtojui. Tačiau būtų nesąžininga pritaikyti sandorių kainodaros metodą remiantis tokiais duomenimis, jeigu mokesčių administratorius, laikydamasis vidinių konfidencialumo reikalavimų, negalėtų atskleisti tokių duomenų mokesčių mokėtojui, kad šis turėtų tinkamą galimybę apginti savo poziciją. Autorius nėra užtikrintas, kodėl toks teiginys įtvirtintas VMI leidinyje ir mano, kad neturėtų būti juo vadovaujama, kadangi tai prieštarautų Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme įtvirtintam skaidrumo principui, o atskleidus tokius duomenis – būtų pažeista kitų mokesčių mokėtojų teisė į duomenų apsaugą.

Kontroliuojamasis ir nekontroliuojamasis sandoriai yra nepalyginami, jei didžiąja dalimi skiriasi prisiimtos rizikos ir šie skirtumai negali būti koreguojami. Funkcinė analizė yra atliekama tinkama tik tada, kai įvertinta kiekvienos šalies prisiimta rizika ir įsipareigojimai, nes tai daro įtaką sandoriams tarp asocijuotų įmonių. Gali būti nagrinėjamos ir vertinamos tokios rizikos rūšys: 1) rinkos rizika, susijusi su kaštų ir gautinų pajamų svyravimais; 2) nuostolių rizika, susijusi su investicijų, nuosavybės, įrenginių ir

kito turto panaudojimu; 3) sėkmės (nesėkmės) rizika, susijusi su investicijomis į tyrinėjimą ir plėtrą; 4) finansinė rizika, susijusi su valiutų kursų ir palūkanų normų svyravimais; 5) rizika, susijusi su kreditavimu (kredito gavimu / teikimu); 6) kitokia panaši rizika (kokybės, technologinės, atsargų, atsiskaitymų ir pan.). Rizikos svarba sandorių kainodaros tikslais priklauso nuo konkrečios rizikos ekonominės reikšmės. Taigi, jei rizika vertinama kaip ekonomiškai nesvarbi, jos įtaka sandorių kainodarai, tikėtina, bus taip pat nereikšminga. EBPO SK rekomendacijose pabrėžiama, kad per funkcinę analizę turi būti nustatyta tik „reikšminga“ rizika (EBPO rekomendacijos, 2022, p. 53). K. Savickaitės nuomone, mokesčių mokėtojai gali kilti klausimų kiek išsamiai įvertinti prisiimtą riziką, kadangi VMI leidinyje toks paaiškinimas nepateikiamas. Reikia sutikti, su K. Savickaitės nuomone, tačiau atkreipiamas dėmesys, kad VMI kontroliuojamųjų sandorių kainodaros pateikiamame klausimyne reikšminga rizika paaiškinama, kaip rizika daranti įtaką įmonės veiklai, todėl manytina, kad turėtų būti aprašoma visa rizika, turinti įtakos verslo veiklai ir tvarumui.

Sutarties sąlygų panašumas. Sandorių kainodaros taisyklių 10 punktą numato, kad „sandorio sąlygos vertinamos siekiant nustatyti prievolių, rizikos ir naudos padalijimą tarp sandorio šalių. Apie sandorio sąlygas galima spręsti iš rašytinių sutarčių, kitų dokumentų (pavyzdžiui, sąskaitų, užsakymo dokumentų ir kt.), sandorio šalių susirašinėjimo, taip pat iš sandorio šalių veiksmų ir ekonominių principų, kuriais paprastai grindžiami tokios rūšies nekontroliuojamųjų sandorių šalių veiksmai, bei kitų įrodymų. Vertinant sandorio sąlygas, reikia atsižvelgti į tai, kad dėl asocijuotųjų asmenų bendrų interesų buvimo faktinės sandorio sąlygos gali skirtis nuo sąlygų, pateiktų rašytiniuose įrodymuose, ir vadovautis faktinėmis sandorio sąlygomis.“ Galima teigti, kad svarbu, kad tiek kontroliuojami, tiek nekontroliuojami sandoriai būtų sudaryti kuo panašesniais sutarties sąlygomis. Svarbu pažymėti tai, kad be rašytinės formos dokumentų (sutarčių, sąskaitų, užsakymų ir kt.) sutarties sąlygos taip pat gali atsispindėti sandorio dalyvių korespondencijoje bei kitose laikmenose (VMI leidinys, p. 6). Vertinant sutarties sąlygas, reikia atsižvelgti ne tik į rašytinės formos dokumentus, bet ir į žodinius susitarimus. Neasocijuoti asmenys siekia, kad būtų laikomasi rašytiniuose dokumentuose nustatytų įsipareigojimų ir tokius įsipareigojimus keičia tik tuo atveju, jei tai yra priimtina sandorio šalims. Kitokia situacija gali susidaryti, kai sandoryje dalyvauja asocijuoti asmenys. Todėl funkcinės analizės metu svarbu išsiaiškinti, ar kontroliuojamojo sandorio dalyviai faktiškai laikėsi sutartinių įsipareigojimų, ar tas laikymasis nebuvo apsimestinis (VMI leidinys, p. 6).

Ekonominis aplinkybių panašumas. Ekonominiai panašumai detalizuojami SK taisyklių 10 punkte. Trumpai apibendrinant, lyginamų kontroliuojamojo ir

nekontroliuojamojo sandorių kaina gali kisti priklausomai nuo rinkos, kurioje tokie sandoriai yra sudaromi, sąlygų, todėl ieškant tinkamų nekontroliuojamų sandorių, būtina nustatyti ekonomines aplinkybes ir įvertinti rinkas kuriose nepriklausomi ir asocijuoti asmenys vykdo veiklą tam, kad būtų galimybė juos tinkamai palyginti. Ekonominės aplinkybės, kurios gali turėti įtakos galimybei rinkas palyginti, gali būti: geografinė padėtis, rinkos dydis, ekonominė situacija rinkoje, bendra konkurencinė padėtis rinkoje, sandorio šalių konkurencinė padėtis rinkoje, prekių arba paslaugų pakaitalų prieinamumas, paklausos ir pasiūlos lygis rinkoje, vartotojų perkamoji galia, valstybės reguliavimo lygis, sąnaudos, reikalingos gamybai, transportui ir kitoms funkcijoms atlikti, rinkos tipas, kitos nepaminėtos aplinkybės (VMI leidinys, p. 6). Gaila, tačiau nei Lietuvos įstatymų leidėjas nei mokesčių administratorius nedetalizavo kiekvienos iš šių aplinkybių.

Verslo strategijų panašumai. SK taisyklių 12 punkte numatyta, kad turi būti vertinama sandorio šalių verslo strategija, kuri buvo vykdoma sandorio kainodaros metu. Verslo strategijoje paprastai atsispindi daugelis įmonei svarbių aspektų, tokių kaip naujovių įdiegimas, naujo produkto plėtra, siūlomo asortimento (produkcijos, paslaugų) apimtis, siekimas išvengti rizikos, politiniai pokyčiai ir daugelis kitų panašių aspektų, būtinų vykdant kasdieninę veiklą, todėl, nustatant kontroliuojamo ir nekontroliuojamo sandorio palyginamumą būtina į tai atsižvelgti (VMI leidinys, p. 7). Verslo strategijose gali būti nustatytos įvairios įsiskverbimo į rinką schemas. Ištiestosios rankos principo nesilaikymu nelaikoma, kai mokesčių mokėtojas laikinai sumažina pelningumą, taikydamas mažesnes sandorio kainas, negu būtų taikomos kitomis aplinkybėmis, arba laikinai padidindamas sandorio sąnaudas, pavyzdžiui, sąnaudas reklamai ir reprezentacijai, jeigu jis įrodo, kad toks laikinas pelningumo sumažinimas yra būtinas naujai veiklai pradėti, naujai prekei rinkoje pristatyti, užimamos rinkos daliai padidinti, įeiti į naują rinką, prisitaikyti prie tam tikros srities teisinio reguliavimo pasikeitimų ar kitais panašiais tikslais (SK taisyklių 12 punktas). Sandorių kainodaros taisyklių 13 punktas numato, kad siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas gali pagrįsti sandorių kainodarą verslo strategijos vykdymu, reikia nustatyti toliau aptariamus veiksnius. Pirma, ar mokesčių mokėtojo veiksmai atitinka jo deklaruojamą verslo strategiją. Reikia pabrėžti, kad iš VMI leidinio galima daryti išvadą, kad verslo strategija turi būti įtvirtinta raštiškai. Antra, ar mokesčių mokėtojas pagrįstai prisiėmė sandorio sąnaudas, susijusias su verslo strategija, atsižvelgdamas į sandorio šalių tarpusavio ryšį, ar neasocijuotasis asmuo, veikdamas panašiomis aplinkybėmis ir vykdydamas panašų sandorį, prisiimtų panašias sandorio sąnaudas ir rizikas, susijusias su verslo strategija, kurias prisiėmė mokesčių mokėtojas. Trečia, ar greitai buvo pakeista nesėkminga verslo strategija. Gali susiklostyti situacija, kai verslo strategija nėra sėkminga

ir įmonė veikia nuostolingai, tačiau nepaisydama to, toliau tęsia veiklą (nors neasocijuotas asmuo vargu ar toliau vadovautųsi tokia strategija), asocijuoto asmens tvirtinimai, kad per ilgesnį laikotarpį tokios strategijos įgyvendinimas duos tikėtiną grąžą gali būti abejotini (VMI leidinys, p. 7). Nustatant laikotarpį, kurį neasocijuotas asmuo dar tęstų nesėkmingai pasirinktos verslo strategijos įgyvendinimą, mokesčių administratorius gali įvertinti kitas toje pačioje rinkoje vykdomas verslo strategijas (VMI leidinys, p. 7).

Sandorių kainodaros taisyklių 14-18 punktuose pateikiamos nuostatos padedančios atsakyti į papildomus klausimus, susijusius su palyginamumo analize, todėl toliau bus trumpai aptariami šie punktai. SK taisyklių 14 punktas numato, kad „Mokesčių mokėtojai, laikydamiesi ištiesiosios rankos principo, kiekvieno kontroliuojamojo sandorio kainodarą turi vertinti atskirai. Jeigu mokesčių mokėtojas įrodo, kad keli sandoriai yra taip glaudžiai susiję tarpusavyje, kad vertinant juos atskirai neįmanoma tiksliai nustatyti ištiesiosios rankos principo atitinkančios kainos ar pelno, kelių sandorių kainodara gali būti vertinama kartu. Jeigu mokesčių mokėtojas įrodo, kad sandorio kainodaros vertinimas yra pernelyg sudėtingas, kad vertinant jį visą neįmanoma tiksliai nustatyti ištiesiosios rankos principo atitinkančios kainos ar pelno, vertinant tokio sandorio kainodarą, galima jį padalyti į keletą atskirų dalių.“ VMI leidinyje pateikiami keli pavyzdžiai, kai sandoriai galėtų būti vertinami kartu. Situacija, kai prekės arba paslaugos yra teikiamos ilgą laiką, atskirų sutarčių pagrindu (t. y. sutarčių gali būti pasirašyta daug), tuomet svarstyтина, ar nebūtų racionaliau įvertinti ne kiekvieną tokį sandorį atskirai, o visus sandorius kartu. Tokiais atvejais reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad gali skirtis prekių, tiekiamų pagal ilgalaikes sutartis, ir prekių, tiekiamų pagal atskiras viena po kitos sudarytas sutartis, savybės (VMI leidinys, p. 10). Kita situacija galėtų būti, „kai prekės yra panašios arba susijusios ir jas galima laikyti „vienu krepšeliu“ (t. y., jeigu prekės yra labai panašios savo savybėmis, pagaminimo (išigijimo) savikaina, išlaidų, skiriamų reklamai suma, pardavimo kaina ir pan., tuomet galima būtų tokias prekes laikyti viena bendra visuma) (VMI leidinys, p. 10). Tai tik pora iš VMI leidinyje pateikiamų pavyzdžių, kadangi neįmanoma numatyti visų aplinkybių, kai sandoriai turėtų būti vertinami kartu. Tai patvirtina ir pats mokesčių administratorius savo leidinyje pabrėžęs, kad kiekvienu atveju tiek asocijuotas asmuo, tiek mokesčių administratorius turės įvertinti būtinybę ir/ar galimybę kelis sandorius vertinti kartu. Tai priklausys nuo nustatytų aplinkybių, sandorių unikalumo ir pan. Paliekama galimybė ir elgtis priešingai, jeigu pagal faktines aplinkybes nustatyta, kad verta vientisą sandorį skaidyti į atskirus. Tokiais atvejais, nustačius kiekvieno iš tokių atskirų sandorių kainą, turi būti sprendžiama, ar paketo kaina laikytina atitinkančia IRP.

Sandorių kainodaros taisyklių 15 punktą padeda atsakyti į klausimą, kurių metų duomenimis reikėtų naudotis atliekant palyginimą. Punktą numato, kad gali būti naudojami ne tik tų metų, kuriais vyko sandoris, bet ir ankstesnių metų duomenys, jeigu šie duomenys padeda atskleisti aplinkybes, galinčias turėti įtakos kontroliuojamojo sandorio kainodarai. Be to, gali būti naudojami metų, einančių po metų, kuriais vyko sandoris, duomenys, jeigu šie duomenys padeda atskleisti šias aplinkybes, pavyzdžiui, paaiškina tam tikros verslo strategijos ciklišumą.

SK taisyklių 16 punkte nustatyta, kad parenkant palyginti nekontroliuojamuosius sandorius visų pirma turi būti naudojami vidiniai sandoriai. Nesant vidinių palyginimų arba siekiant patikrinti rezultatą, pasiektą naudojant vidinius palyginimus, gali būti naudojami išoriniai sandoriai. Vidinis palyginamumas – tai kontroliuojamajam sandoriui palyginti naudojamas nekontroliuojamasis sandoris, kurio viena iš šalių yra kontroliuojamojo sandorio šalis. Paprasčiausias vidinio palyginamumo pavyzdys gali būti įmonė, kuri parduoda produkciją asocijuotam asmeniui ir tą pačią produkciją parduoda neasocijuotiems asmenims. Išorinis palyginamumas – tai palyginamumas, kai kontroliuojamajam sandoriui palyginti naudojamas tarp kitų nei šį kontroliuojamąjį sandorį atlikusių asmenų sudarytas sandoris.

Vadinasi, vien išoriniai duomenys galės būti naudojami tik tokiu atveju, kai nebus vidinių palyginimų. K. Savickaitės nuomone, tai, kad visų pirma turi būti naudojami vidiniai sandoriai, yra perteklinis ir nereikalingas įstatymo leidėjo reikalavimas ir pateikia tokį pavyzdį: mokesčių mokėtojas didelę dalį savo produkcijos parduoda užsienyje įsteigtam kontroliuojamam asmeniui ir labai mažą dalį nepriklausomam asmeniui, tikėtina, kad šiuo atveju pardavimo kiekio skirtumas iš esmės darys įtaką dviejų sandorių palyginamumui, todėl jei neįmanoma atlikti tikslaus koregavimo šiai įtakai išvengti, manytina, kad toks sandoris nebus patikimas palyginimo šaltinis. Šio magistrinio darbo autorius, sutinka su K. Savickaitės nuomone, kad įstatymų leidėjas įtvirtino perteklinį reikalavimą.

Sandorių kainodaros 17 punktą numato, kad „nustatant, ar nekontroliuojamasis sandoris gali būti naudojamas palyginimui atlikti, reikia įvertinti sandorio sąlygas ir aplinkybes taip, kaip jas įvertintų neasocijuotieji asmenys, sudarydami panašų sandorį. Tačiau jeigu to padaryti neįmanoma - turi būti įvertinami kiti veiksniai ir panaudojamos priemonės, leidžiančios padidinti palyginamųjų sandorių informacijos patikimumą (pavyzdžiui, taikomos statistinės priemonės, siekiant nustatyti pagrindinę intervalo reikšmių tendenciją ir eliminuoti nebūdingas kraštutines intervalo reikšmes). VMI leidinyje

galima rasti, kad siekiant eliminuoti nebūdingas kraštines, galima naudotis statistiniais metodais, kaip paprastuoju vidurkiu, svertiniu vidurkiu ar kaupiamuoju vidurkiu.

SK taisyklių 18 punktą jau buvo aptartas šios magistrinio darbo dalies pradžioje, tačiau pasikartotina, kad, autoriaus nuomone, mokesčių administratorius negali remtis mokesčių mokėtojų neprieinama informacija, kadangi mokesčių mokėtojas tokiu atveju negalėtų apginti savo pozicijos.

Iš šio magistrinio darbo poskyrio matome, kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių palyginamumo analizė yra ypač sudėtingas ir ilgas procesas. Dažnai šiame procese kyla didžiausios ištiesiosios rankos principo taikymo problemos. Vien apibendrinant tai, kas pasakyta šioje darbo dalyje, patvirtina, kad sandorių kainodaros nustatymo klausimai kelia labai rimtus žinių ir profesionalumo kriterijus mokesčių mokėtojams (ar jų konsultantams) ir mokesčių administratoriui. Toliau bus bendrais bruožais aptarti atskiri sandorių kainodaros metodai.

3.4 Sandorių kainodaros metodai

Nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą ir koreguojant ištiesiosios rankos principo neatitinkančią kainą arba pelną, turi būti taikomas vienas iš šių kainodaros metodų įtvirtintų SK taisyklių 20 punkte:

- 1) palyginamosios nepriklausomos kainos;
- 2) perpardavimo kainos;
- 3) „sąnaudos plus“;
- 4) pelno padalijimo;
- 5) sandorio grynosios maržos.

SK taisyklės nedraudžia derinti ir modifikuoti išvardintų metodų, jeigu tai padarius bus tiksliausiai įgyvendintas ištiesiosios rankos principas, tačiau toks pasirinkimas turi būti pagrįstas. Toliau bendrais bruožais aptariami kiekvienas iš šių metodų.

Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas (toliau - PNK). PNK metodo taikymas įtvirtintas SK taisyklių 26-28 punktuose. SK taisyklių 26 punkte nurodyta, kad taikant PNK metodą, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamojo sandorio dalyko kainą su nekontroliuojamojo sandorio dalyko kainą. SK taisyklių 28 punktą numato dvi šio metodo taikymo sąlygas: pirma, tarp lyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų, o jeigu jų yra ar jos nedaro poveikio kainai; antra, jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalykų kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima koreguoti. PNK metodas gali būti

taikomas tais atvejais, kai neasocijuotas asmuo parduoda tokios pačios rūšies produktą kaip ir asocijuotas asmuo. Šis metodas labiausiai tinka įvertinti rūšies požymiais apibūdintus daiktus (Narbutas, 2019, p. 19), nes jų kaina yra gana aiškiai apibrėžta rinkos, tačiau kaip jau buvo minėta ankstesnėje darbo dalyje, praktikoje šį metodą gali būti sunku pritaikyti dėl palyginamumų nebuvimo.

Perpardavimo kainos metodas (toliau - PKM). Šis metodas reglamentuojamas SK taisyklių 29–35 punktuose. SK taisyklių 29 punktas įtvirtina, kad taikant PKM, „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina nustatoma iš sandorio dalyko, įsigyto iš asocijuoto asmens, tolesnio perpardavimo nepriklausomam asmeniui kainos atimant „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią sandorio bendrąją maržą. Sandorio bendroji marža – perpardavimo ir įsigijimo kainos skirtumas, kuriame atsispindi su perpardavimu tiesiogiai susijusios sąnaudos ir uždirbtas tam tikras pelnas (SK taisyklių 30 punktas). Sandorio bendroji marža apskaičiuojama:

$$N = \frac{K2 - K1}{K2} \times 100 \%, \text{ kur}$$

N – sandorio bendroji marža;

K2 – perpardavimo kaina;

K1 – įsigijimo kaina.

SK taisyklių 31 punkte numatyta, kad „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti sandorio bendroji marža – tai sandorio bendroji marža, susidariusi atliekant palyginamą nekontroliuojamąjį sandorį. Taikant šį metodą palyginamų kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių dalykai gali būti nepanašūs, bet tuo piktnaudžiauti nerekomenduotina. Palyginimui vis vien turi būti ieškoma panašiausia prekė, kadangi ji suteiks patikimiausius duomenis. Vertinant, ar nekontroliuojamojo sandorio palyginamumas kontroliuojamojo sandorio atžvilgiu pakankamas tiek, kad būtų galima taikyti aptariamą metodą, reikia įsitikinti, kad: 1) tarp palyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų. Jeigu tokių skirtumų yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai; 2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalykų kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima pakoreguoti (SK taisyklių 35 punktas).

VMI leidinyje plačiau paaiškinama, kad, kalbant apie perpardavimo kainos metodo ypatumus, reikia pažymėti tai, kad metodą paprasčiausia taikyti tada, kai nupirkta prekė parduodama nesusijusiam asmeniui tiesiogiai (tai reiškia, kad prekė nėra keičiama, transformuojama ir pan.). Be to, taikant PKM taip pat svarbus yra laiko veiksnys, t. y.

laikas, praėjęs nuo prekės įsigijimo iš asocijuoto asmens iki tolimesnio jos perpardavimo tretiesiems asmenims (Savickaite, 2014, p. 140).

„Sąnaudos plus“ metodas. Šis metodas reglamentuojamas SK taisyklių 36–41 punktuose. Taikant sąnaudos plus metodą, ištiestosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma prie mokesčių mokėtojo sandorio sąnaudų pridėdant „ištiestosios rankos“ principą atitinkantį sandorio antkainį. Sandorio antkainis apskaičiuojamas taip:

$$N = \frac{K - S}{S} \times 100 \%, \text{ kur}$$

N – sandorio antkainis;

K – pardavimo kaina;

S – sandorio sąnaudos.

SK taisyklių 37 punktą numato, kad ištiestosios rankos principą atitinkantis sandorio antkainis – sandorio antkainis, susidaręs atlikus palyginamąjį nekontroliuojamąjį sandorį. Kaip ir naudojant perpardavimo kainos metodą, taikant „sąnaudos plus“ metodą yra svarbus sandorio funkcijų palyginamumas, rizikos veiksnių bei sutarčių sąlygų panašumas (Novikovas, 2011, p. 32). Dažniausiai šis metodas yra taikomas nebaigtoms prekėms ar pasirašius ilgalaikes sutartis dėl prekių tiekimo ar bendradarbiavimo ir panašiais atvejais (Narbutas, 2019, p. 22). Kaip ir PKM metodo taikyme, kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių dalykai gali būti nepanašūs, bet panašumas padeda geriau atitikti ištiestosios rankos principą. SK taisyklių 40 numatyta, kad sandorių palyginimui atlikti naudojant išorinį sandorį, reikia įsitikinti, kad kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių šalių apskaitos taisyklės nesiskiria tarpusavyje tiek, kad turėtų įtakos pardavimo savikainos apskaičiavimui, arba šiuos skirtumus galima gana tiksliai ir patikimai pakoreguoti. Analogiškai kaip ir PNK IR KPM metoduose, numatyta, kad taikant šį metodą, reikia įsitikinti, kad: tarp lyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų, o jeigu jų yra ar jos nedaro poveikio kainai; jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalykų kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima koreguoti. Atskiras dėmesys turi būti skirtas ir sąnaudų reikšmei, kadangi svarbu nustatyti tikrąsias sandorio šalių sąnaudas ir jų sąsajas su nagrinėjamo sandorio dalyko kaina. Paprastai išlaidos skirstomos į tris grupes: tiesioginės išlaidos (žaliavos, darbo užmokestis ir panašiai), netiesioginės išlaidos (pagalbinės medžiagos ir panašiai) ir veiklos išlaidos (administracinės ir panašiai). Taikant sąnaudos plus metodą antkainis apskaičiuojamas įvertinus tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, o veiklos išlaidos bus vertinamos tik pelno padalijimo metode.

Pelno padalijimo metodas. Nuostatos įtvirtintos SK taisyklių 42–49 punktuose. Taikant šį metodą pelnas, gautas atlikus kontroliuojamąjį sandorį, padalijamas tarp sandorių šalių taip, kaip jis būtų padalytas tarp neasocijuotų asmenų. Pelno padalijimo metodo esmė yra pašalinti kontroliuojamojo sandorio metu susidariusių specialiųjų sąlygų poveikį pelnui, nustatant kokiomis proporcijomis būtų padalytas pelnas, kurį nepriklausomos įmonės galėtų tikėtis uždirbti dalyvaudamos panašiam sandoryje (Novikovas, 2011, p. 32). Taikant pelno padalijimo metodą, pirmiausiai skaičiuojamas kontroliuojamo sandorio pelnas. Apskaičiuotas pelnas toliau paskirstomas tarp asocijuotų šalių tokiomis proporcijomis, kokios būtų taikomos paskirstant pelną, uždirbtą iš sandorio, sudaryto laikantis „ištiesiosios rankos“ principo (Novikovas, 2011, p. 33). Pelno padalijimo metodas gali būti tinkamiausiai taikomas kai: 1) sandorio šalių indėlis yra unikalus ir vertingas 2) dviejų ar daugiau asocijuotų asmenų veikla yra glaudžiai susijusi ir atskirai sandorius būtų sudėtinga vertinti; 3) dėl sandorio šalys dalijasi ekonomiškai reikšmingas sandorio rizikas ar atskirai prisiima glaudžiai susijusias ekonomiškai reikšmingas rizikas (SK taisyklių 43 punktas). SK taisyklių 45–47 punktas numato, kad pelno padalijimo metodas gali būti taikomas dviem būdais: 1) atliekant šalių dalyvavimo analizę; 2) atliekant likutinę analizę. Atliekant šalių dalyvavimo analizę apskaičiuojamas visas kontroliuojamojo sandorio grynas pelnas; atliekant funkcinę analizę nustatoma kiekvienos sandorio šalies dalyvavimo uždirbant pelną apimtis, kiek įmanoma naudojant išorinius duomenis; įvertinus ir palyginus tarpusavyje kiekvienos šalies dalyvavimą uždirbant pelną, apskaičiuojamas santykis, kuriuo sandorio grynas pelnas turi būti padalytas tarp asocijuotų asmenų; atsižvelgiant į šį apskaičiuotą santykį viso sandorio grynojo pelno dalis priskiriama mokesčių mokėtojui. (Savickaite, 2014, p. 145). Atliekant likutinę analizę apskaičiuojama, kokia kontroliuojamųjų sandorių grynojo pelno dalis, kurią galima patikimai įvertinti, tenka įprastinėms sandorio šalių atliktoms funkcijoms. (apskaičiuojama naudojantis kitais sandorių kainodaros metodais). Apskaičiuota ši dalis atimama iš viso sandorio grynojo pelno ir paskirstoma tarp sandorio šalių atsižvelgiant į atliktas funkcijas; likusi sandorio grynojo pelno dalis paskirstoma tarp šalių, kaip ir taikant šalių dalyvavimo analizę. Taikomas tada, kai sandorius sudarančios įmonės yra glaudžiai susijusios ir jų veiklą yra sunku atskirti (pvz. dvi grupės įmonės užsiima klinikiniais tyrimais ir vaistų gamyba) arba kai sandoris yra labai unikalus ir specifinis (pvz. perleidžiamas nematerialusis turtas) (Novikovas, 2011, p. 35).

Sandorio grynosios maržos metodas (toliau - SGMM). Taikant SGMM metodą, yra analizuojamas pelningumas, kurį įmonė uždirba sandoryje su susijusia įmone, ir lyginamas su pelningumu, kurį analizuojama įmonė nustatė sandoriuose su

nepriklausomomis šalimis, arba su pelningumu, kuriuos uždirba nepriklausomos įmonės (Novikovas, 2011, p. 33). SGMM taikymo nuostatos įtvirtintos SK taisyklių 50-53 punktuose. SK taisyklių 50 punkte įtvirtinta, kad taikant SGMM nagrinėjama, ar sandorio grynoji marža atitinka „ištiesiosios rankos“ principą. Sandorio grynoji marža – tai sandorio grynojo pelno dalis, kuri turėtų būti uždirbta atsižvelgiant į tam tikrus konkrečius rodiklius (išlaidas, pardavimus, turtą ir panašiai). SGMM metodas iš esmės yra artimas „sąnaudos plius“ ir PKM metodams, pagrindinis minėtų metodų skirtumas yra tas, kad SGMM metodo atveju nagrinėjama ir lyginama grynoji marža, tuo tarpu „sąnaudos plius“ ir PKM metodų atveju - bendroji marža (VMI leidinys, p. 21). SGMM privalumas yra tai, kad grynojo pelno rodiklius mažiau veikia sandorio skirtumai nei kainą, kuria remiamasi taikant NPK metodą. Funkciniai kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių skirtumai gali neturėti didelės įtakos grynojo pelno rodikliams, tačiau funkcinė analizė yra būtina palyginimo analizės, kuri turi būti atliekama visuomet siekiant nustatyti „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią sandorio kainą, dalis. Dar vienas SGMM praktinis privalumas – tai, kad, kaip ir taikant bet kurį vienpusį metodą, jį naudojant reikia nagrinėti tik vienos iš asocijuotų įmonių finansinį rodiklį, todėl nereikia visų verslo dalyvių apskaitos vienodumo arba sąnaudų priskyrimo visiems dalyviams, kaip tai būtina taikant pelno padalijimo metodą. Šis metodas turi ir trūkumų. Mokesčių mokėtojo grynojo pelno rodikliui gali turėti įtakos tokie veiksniai, kurie iš viso neturėtų ar turėtų ne tokia esminę įtaką kainai ar bendrajai maržai, susidariusiai tarp nepriklausomų šalių. Dėl šių aspektų gali būti sunku nustatyti grynojo pelno rodiklius, atitinkančius „ištiesiosios rankos“ principą.

3.5 Ištiesiosios rankos intervalas

Dažnu atveju, taikant sandorių kainodaros metodą ar metodus mokesčių mokėtojo rezultatai gaunami ne vieno skaičiaus išraiška, o kelių. Toks reiškinys vadinamas ištiesiosios rankos intervalu. SK taisyklių 54 punktas numato, jog tokiu atveju sandorio kaina arba pelnas atitinka ištiesiosios rankos principą, jeigu jie neišeina iš ištiesiosios rankos intervalo, sudaryto naudojant palyginamuosius sandorius, ribų. Tokių skirtumų gali atsirasti, kadangi taikant „ištiesiosios rankos“ principą kontroliuojamojo sandorio sąlygos tik priartinamos prie sandorio tarp nekontroliuojamų asmenų sąlygų (Savickaite, 2014, p. 154).

Pažymėtina, kad skirtumai taip pat gali atsirasti ir tuo atveju, kai taikomas daugiau nei vienas metodas. SK taisyklių 55 punkte numatyta, kad „mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, kad sandorio kaina arba pelnas neišeina už „ištiesiosios rankos“ intervalo ribų,

privalo įrodyti, kad intervalas sudarytas naudojant vienodai patikimus palyginimus“. SK taisyklės numato pareigą mokesčių mokėtojui pagrįsti patikimumo laipsnį ir tai, ar kontroliuojamojo sandorio kaina arba pelnas neišeina iš ištiestosios rankos principo intervalo ribų. Pagal minėtąją nuostatą, matyti, kad mokesčių mokėtojui numatyta pareiga pagrįsti vienodą palyginimų patikimumo laipsnį. Autoriaus nuomone, ši pareiga galimai yra perteklinė, kadangi SK taisyklių 54 punktą numato prezumpciją, jog sandorio kaina arba pelnas atitinka ištiestosios rankos principą, jeigu jie neišeina iš ištiestosios rankos intervalo, sudaryto naudojant palyginamuosius sandorius, ribų. SK taisyklių 56 punkte, numatyta, kad mokesčių administratoriui koreguojant kainą naudojant ištiestosios rankos intervalą ir neturint tikslesnių duomenų, ištiestosios rankos principą atitinkančia kaina arba pelnu laikoma kaina arba pelnas, kurie yra ištiestosios rankos intervalo mediana, nebent aplinkybės leis teigti arba asocijuotas asmuo įrodys kitaip. Tais atvejais, kai nėra patikimesnių būdų atmesti netipiškus ir didelius intervalo reikšmių nuokrypius, ištiestosios rankos intervalui nustatyti taikomi statistiniai metodai (SK taisyklių 54 punktą). VMI leidinyje paaiškinta, kad tokiu atveju galima naudoti paprastąjį vidurkį, svertinį vidurkį ar kaupiamąjį vidurkį. Nors dažniausiai omenyje turimi sandoriai atnešantys pelną, tos pačios taisyklės gali būti pritaikytos ir sandoriams, kurių metų buvo patirti nuostoliai, nes pagrindinis kriterijus lyginimui pagal ištiestosios rankos principą yra panašios aplinkybės (Narbutas, 2019, p. 32). Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai aplinkybės pripažįstamos panašiomis, galima lyginti ir nuostolingus sandorius.

3.6 Sandorių kainodaros dokumentacija

Asocijuotiems asmenims, vykdančioms kontroliuojamuosius sandorius, įstatymų leidėjas kelia tam tikros informacijos kaupimo reikalavimus. Tokio dokumentavimo paskirtis numatyta pačių EBPO rekomendacijų 5.17 punkte, kuriame įvardijama: Pirma, kad dokumentavimas aprūpins mokesčių administratorių informacija, reikalinga vertinant sandorių kainodarą; antra, aprūpins mokesčių administratorių informacija, padedančia audituoti mokesčių mokėtojus; trečia, užtikrins, kad mokesčių mokėtojas pats atsižvelgia į sandorių kainodaros reikalavimus. Dokumentacija teikia abipusę naudą, kadangi MAĮ 67 punkte numatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui paskaičiuotas mokesčio ir su juos susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos neteisingos (MAĮ 67 straipsnis) Lietuvoje sandorių kainodaros dokumentų

klausimas reguliuojamas SK taisyklių 77-93 punktuose ir autoriaus nuomone, reikalinga aptarti esminius dokumentavimo aspektus numatytus reglamentavime.

Visų pirma reikia pabrėžti, kad mokesčių administratorius vertindamas asocijuoto asmens parengtą kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentaciją turi vadovautis protingumo bei teisingumo principais. Tuo vadovaujantis, manytina, kad mokesčių administratorius turi elgtis apgalvotai ir neprašyti mokesčių mokėtojo dokumentų kurių pateikti neįmanoma arba tarkime dalis dokumentų informacijos yra konfidenciali ir pan.

SK taisyklių 79 punktą numato, kad išskiriami du pagrindiniai dokumentai - pagrindinė byla ir šalies byla. SK taisyklių 80 punktą detalizuoja, kokia informacija turi būti pateikiama pagrindinėje byloje. Ši atskira informacija nebus detalizuojama plačiai, tačiau galima apibendrinti, kad pagrindinėje byloje turi atsispindėti bendra informacija apie visą įmonių grupę ir jos vykdomą veiklą, tai būtų informacija apie įmonių grupės struktūrą, veiklos aprašymas, turimą nematerialųjį turtą, įmonių grupės vidaus finansai ir finansinė bei mokestinė būklė, būsimųjų sandorių susitarimai ir pan. SK taisyklių 84 papunktyje numatyta, kad pagrindinę bylą turi rengti Lietuvos vienetai ir užsienio vienetai, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, kurių pajamos (nuolatinėi buveinei Lietuvoje priskiriamos pajamos) mokestiniu laikotarpiu, einančiu prieš mokestinį laikotarpį, kuriuo atliekami kontroliuojamieji sandoriai, viršijo 15 milijonų eurų, jeigu jie priklauso tarptautinei vienetų grupei.

SK taisyklių 82 punktą numato, kad šalies byla yra skirta kontroliuojamųjų sandorių kainodarai atskleisti, t. y., informacija apie vykdytus sandorius, jų aplinkybes, informacija apie taikomą kainodaros metodą ir palyginamuosius duomenis, metodo taikymo priežastis, pateikiami skaičiavimai ir panašios sandorio turinio aplinkybės. Remiantis SK taisyklių 85 punktu, šalies bylą privalo rengti: 1) Lietuvos vienetai, kurių pajamos mokestiniu laikotarpiu, einančiu prieš mokestinį laikotarpį, kuriuo atliekamas kontroliuojamasis sandoris, viršijo 3 milijonus eurų; 2) finansų įmonės ir kredito įstaigos; 3) draudimo įmonės, 4) užsienio vienetai, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, jeigu šių vienetų nuolatinėi buveinei Lietuvoje priskiriamos pajamos mokestiniu laikotarpiu, ėjusiu prieš mokestinį laikotarpį, kuriuo atliekamas kontroliuojamasis sandoris, viršijo 3 milijonus eurų.

Įstatymų leidėjas 87 SK taisyklių punkte yra numatęs tam tikras išimtis, kai sandorių kainodaros dokumentacija nėra reikalinga. Tokie atvejai yra du: pirma, kai Lietuvos vieneto, per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje veiklą vykdančio užsienio vieneto kontroliuojamasis sandoris sudaromas su kitu Lietuvos vienetu, per nuolatinę buveinę veiklą Lietuvos Respublikoje veiklą vykdančiu užsienio vienetu, nuolatiniu Lietuvos

gyventoju ir (arba) nenuolatiniu Lietuvos gyventoju, vykdančiu individualią veiklą per nuolatinę bazę, jeigu tokie sandoriai susiję su jų Lietuvoje vykdoma veikla; antra, sudaromas kontroliuojamasis sandoris, kurio vertė per mokestinį laikotarpį neviršija 90 000 eurų. Antrosios aplinkybės taikymas turi kelias išimtis. Antroji sąlyga netaikoma, kai sudaromi keli tokie patys sandoriai, kurių bendra suma viršija 90 000 eurų arba sandoris yra neatsiejamai susijęs su kitu sandoriu, todėl turi būti vertinamas kartu, kai tokių sandorių bendra vertė viršija 90 000 eurų. Paprastai tariant, įstatymų leidėjas numatė, kad sandoris už 90 000 eurų negali būti dirbtinai išskaidytas mokesčių mokėtojo, tam, kad nereikėtų ruošti sandorių kainodaros dokumentacijos. Taip pat yra dar viena aplinkybė, neleidžianti pasinaudoti išimtimi t. y. atvejais, kai sandoris yra sudarytas su asocijuotuoju asmeniu, įregistruotu tikslinėje teritorijoje.

SK taisyklių 89 punktas numato, jog kainodaros dokumentų šalies byloje turi būti pateikti aktualūs palyginamųjų sandorių duomenys, tačiau, jeigu ekonominės aplinkybės rinkoje reikšmingai nekinta, SK taisyklių 85 punkte nurodytas vienetas gali duomenų bazėse atliktų paieškų ir atrinktų įmonių duomenis atnaujinti ne rečiau kaip kas 3 metus. Kainodaros dokumentuose kontroliuojamojo sandorio duomenys turi būti pateikiami (atnaujinami) kiekvieną mokestinį laikotarpį. Ši svarbi nuostata numatyta mokesčių mokėtojui ir joje įtvirtinta pareiga turėti aktualią, nepasenusią dokumentaciją. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas neturi ir/ar nepateikia kainodaros dokumentų arba pateiktieji kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentai neatsako į visus mokesčių administratoriaus klausimus, t. y. dokumentai yra neišsamūs, pagal turimą informaciją nėra galimybės identifikuoti sandorio šalių atliktų funkcijų, jų panaudoto turto ir prisiimtų rizikų, mokesčių administratorius reikalingos informacijos surinkimui gali panaudoti kontroliuojamų sandorių kainodaros tikrinimo klausimą.

Mokesčių administratorius įteikęs mokesčių mokėtojui nurodymą pateikti kainodaros dokumentaciją, numato iki 30 dienų terminą dokumentacijos pateikimui (SK taisyklių 91 punktas). Pažymėtina, kad VMI leidinyje numatyta, kad terminas dokumentacijos pateikimui turėtų būti pratęsimas (nurodomas ilgesnis), atsižvelgus į kontroliuojamų sandorių kiekį, sudėtingumą, palyginamumą paieškos šaltinius ir pan. Kadangi sandorių kainodara neretu atveju turi tarptautinį elementą, normalu, kad įmonės gali nuspręsti dokumentaciją ruošti kita nei lietuvių kalba. Tokiu atveju mokesčių administratorius gali pareikalauti, kad per nustatytą terminą dokumentai būtų išversti į valstybinę kalbą.

Labai svarbus ir mažai aptartas aspektas Lietuvos sandorių kainodaros reglamentavime yra tai, jog mokesčių administratoriui nepateikus dokumentų per nustatytą terminą ar pateikus netinkamus dokumentus apie sandorius ar ūkinių operacijų vertes, mokesčių

administratorius traktuoja tai, kaip sunkinančia aplinkybe skiriant baudą. Toks reglamentavimas įtvirtintas MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 3 punkte. Pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso (toliau - ANK) 188 straipsnį, sandorių kainodaros dokumentavimo tvarkos nesilaikymas užtraukia baudą nuo vieno tūkstančio aštuonių šimtų dvidešimt iki penkių tūkstančių penkių šimtų devyniasdešimt eurų. Nors baudos dydis yra nemažas, ko gero, ne tai yra blogiausia pasekmė. MAĮ 40¹ straipsnyje įtvirtinti minimalūs patikimo mokesčių mokėtojo kriterijai ir kaip matyti iš 1 dalies 4 punkto, gavus administracinę nuobaudą pagal ANK 188 straipsnį, asmuo bus laikomas neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo reikalavimų. Dėl to gali kilti tam tikrų veiklos apribojimo ir išviešinimo pasekmių. Asmens pripažinimo neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų pasekmės: 1) informacija apie tai, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, nebus laikoma paslapyje ir ši informacija bus skelbiama mokesčių administratoriaus internetinėje svetainėje; 2) atliekant juridinių asmenų arba individualia veikla užsiimančių fizinių asmenų kontrolės veiksmus, bus taikomi ilgesni senaties terminai; 3) mokesčių mokėtojai, neatitinkantys minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, negalės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose; 4) juridiniai asmenys ir individualia veikla užsiimantys fiziniai asmenys negalės įgyti paramos gavėjo statuso, o tokį jau turintys - šio statuso neteks; 5) įstatymų nustatytais atvejais mokesčių mokėtojams, neatitinkantiems patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, gali būti apribotas licencijų (MAĮ komentaras). Akcentuotina, kad mokesčių mokėtojo minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų statusui vadovo atleidimas arba atsistatydinimas iš užimamų pareigų nedarys jokios įtakos, t. y. net ir tuo atveju, kai vadovas atsistatydino iš užimamų pareigų, kai dėl jo veiksmų juridinis asmuo tapo neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, juridinis asmuo vis tiek laikomas neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų iki tol, kol sueis naikinamasis terminas (MAĮ komentaras).

Įstatymo leidėjo įtvirtintas sandorių kainodaros dokumentacijos nepateikimas arba netinkamų dokumentų pateikimo vertinamas kaip sunkinanti aplinkybė asmens atsakomybei yra ypač kritikuotinas. P. Gruodis savo moksliniame straipsnyje „Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams“, pateikė detalų vertinimą ir išvadą, kad MAĮ 140 straipsnio nuostata yra nesuderinama su baudmės proporcingumo ir sąžiningumo principais, prieštarauja konstituciniam dvigubo baudimo draudimo ir teisinės valstybės principams (Gruodis, 2019, p. 61) Minėtame straipsnyje taip pat analizuojama, kad atsisakymas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, neturėtų būti vertinamas kaip

sunkinanti aplinkybė, kadangi tai prieštarauja asmens teisei į teisingą procesą ir teisę neduoti parodymų prieš save patį. Šio magistrinio darbo autorius sutinka su moksliniame straipsnyje pateikta analize, todėl manytina, kad įstatymų leidėjas turėtų atsisakyti šių nuostatų.

IŠVADOS

1. Sandorių kainodara yra skirtingų mokslo sričių objektas, todėl vieningos sandorių kainodaros sampratos nėra. Teisės mokslo kontekste, sandorių kainodara gali būti laikoma mokesčių planavimo sudėtine dalimi, kuri tam tikrais atvejais gali peraugti į mokesčių vengimą. Pats Lietuvos mokesčių administratorius savo paaiškinimuose nurodo, kad sandorių kainodara - pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą, todėl galima daryti išvadą, kad įstatymų leidėjas preziumuoja, jog asocijuotos įmonės sudarydamos sandorius laikosi mokesčių teisės aktų.
2. Lietuvos sandorių kainodaros kontekste, reikėtų naudoti sąvoką – asocijuoti asmenys, kadangi tai platesnė sąvoka apimanti susijusius asmenis ir kitus atvejus kai asmenys gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios sandoriai ar ūkinės operacijos gali neatitikti laisvosios rinkos sąlygų.
3. Ištiesiosios rankos principas yra tarptautinis standartas, kurio pagalba valstybės gali nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų rinkos kainą. Nors didelė dalis pasaulio valstybių juo vadovaujasi, praktikoje kyla rimtų iššūkių šio principo pritaikyme. Dažnai pats principo tinkamas įgyvendinimas reikalauja ypač didelių finansinių, informacinių ir žmogiškųjų išteklių, todėl abejojama dėl šio principo ateities ir atsparumo greitai besikeičiančioje rinkoje.
4. Lietuva (ir daugelis kitų valstybių) sandorių kainodaros srityje vadovaujasi EBPO rekomendacijomis. Nors rekomendacijos yra teisiškai neprivalomos net EBPO narėms, tai yra „minkštoji“ teisė ir autoriaus nuomone, tai vienintelė priemonė pasiekti tarpvalstybinį konsensą tokioje srityje kaip mokesčių teisė ir sandorių kainodara.
5. Lietuvos įstatymo leidėjo įtvirtintos taisyklės dėl sandorių kainodaros tarp asocijuotų asmenų didžiaja dalimi yra paremtos EBPO rekomendacijomis ir ištiesiosios rankos principu. Rinkoje vyksta be galo daug sandorių ir visų jų sudarymo aplinkybės skiriasi, todėl ypatingai sunku nustatyti nedviprasmišką, aiškų ir vienodai interpretuojamą teisinį mechanizmą sandorių kainodaros srityje, kuris būtų universalus visoms aplinkybėms. Sandorių kainodaros taisyklės dažnu atveju gali būti tinkamai įgyvendinamos tik vadovaujantis protingumo, proporcingumo kriterijais nepamirštant verslo realybės, pusiausvyros tarp verslo ir mokestinių aspektų.

PASIŪLYMAI

1. Pirmoji mintis kilusi autoriui yra tai, kad valstybė turėtų pasirūpinti oficialiu EBPO „Rekomendacijų dėl sandorių kainodaros tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms“ vertimu į lietuvių kalbą. Sandorių kainodaros taisyklės tiesiogiai nukreipia į minėtasias rekomendacijas, todėl vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatyme numatytais atvirumo ir skaidrumo principais – vertimas yra būtinas.
2. VMI leidinyje numatyta, kad „tais atvejais kai, mokesčių mokėtojas pateikia tikrovės neatitinkančią informaciją, mokesčių administratorius turi teisę naudoti mokesčių mokėtoju neprieinamą informaciją“. Autoriaus nuomone, reikalinga atsisakyti šio galimo taisyklių taikymo, kadangi taip būtų užkirstas kelias mokesčių mokėtoju apsiginti savo poziciją.
3. Įstatymų leidėjas turėtų panaikinti MAĮ esančias nuostatas dėl asmens vengimo bendradarbiauti ir sandorių kainodaros dokumentacijos nepateikimo arba netinkamo pateikimo vertinimo kaip sunkinančias aplinkybes.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai

Lietuvos:

1. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). *Valstybės žinios*, 11216.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
5. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“. *Valstybės žinios*, 58-2074.

Užsienio:

6. Jungtinės Karalystės 2010 m. Mokesčių (tarptautinių ir kitų nuostatų) įstatymas, [interaktyvus], prieiga per internetą: [Taxation \(International and Other Provisions\) Act 2010 \(legislation.gov.uk\)](#), [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].

Specialioji literatūra

1. Avi-Yonah and Benshalom, (2010). *Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Tax Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*. Michigan Public Law Working Paper No. 221.
2. Elmes, A. (2021), *Tax-motivated profit shifting in big 4 networks: Evidence from Europe*.

- Accounting, Organizations and Society, p. 101267. prieiga per internetą: [Tax-motivated profit shifting in big 4 networks: Evidence from Europe | Elsevier Enhanced Reader](#) [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
3. Fraga, C. E. (2019). *The OECD's BEPS Actions towards related party transactions*. Master's thesis, social sciences, law, Universität Wien. Vienna.
 4. Gruodis, P. (2019). Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams. *Teisė*, 113, 50-63.
 5. Gould, S. and Arnold, C., 2020. The financial reporting implications of Covid-19. IFAC/Supporting Financial Standards, [interaktyvus], prieiga per internetą: [The Financial Reporting Implications of COVID-19 | IFAC](#), [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
 6. Hyde, C. E. and Choe, C. (2005). *Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices*. *Journal of Economics & Management Strategy* No. 14 p. 165-186.).
 7. Narbutas, E. (2019). *Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo priemonės dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių sutartimis, daugiašalė konvencija, įgyvendinimas Lietuvoje*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
 8. Novikovas, M. (2011). *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir administratoriui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, ekonomika (04S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
 9. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paryžius, [interaktyvus], prieiga per internetą: [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax ...](#) [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
 10. Oguttu, A. W. (2020), *Challenges of Applying the Comparability Analysis in Curtailing Transfer Pricing: Evaluating the Suitability of Some Alternative Approaches in Africa*. *Intertax*, Issue 1, p. 74-102.

11. Palijanskas, M. (2002). *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?* Tarptautinė konferencija „Mokesčių įtaką šalių konkurencingumui“. Vilnius.
12. Popa, O. and Kulcsar, T. (2013). Tax Planning: What is (Un)Acceptable? *European Taxation*, August, p. 396–398.
13. Pupeikytė, E. (2020). *Specialiųjų antivengiminių teisės normų tikslai, prigimtis ir taikymas Lietuvos teisės sistemoje*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
14. Savickaitė, A. (2008). Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos transakcijų kainodaros reguliavimas ir jo įtaka Lietuvai. *Teisė*, 67, 126-137.
15. Savickaitė, K. (2014). *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
16. Shaw, M. N. (2006) *International Law*. Fifth Edition. Cambridge: Cambridge University Press.
17. Solilova, V. (2018). *Transfer pricing of SMEs*. Brno: Springer.
18. Treidler, O. (2020). *Transfer Pricing in One Lesson A Practical Guide to Applying the Arm's Length Principle in Intercompany Transactions*. Berlin: Springer Nature Switzerland.
19. Vaivadaitė, A. (2008). *Antivengiminių priemonių teisinis reguliavimas Lietuvoje: praktinės problemos ir palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
20. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos parengtas LR mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus] (modifikuota 2022-12-22), prieiga per internetą: [Mokesčių administravimas - VMI](#) [žiūrėta 2023 m. balandžio 12].

21. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos parengtas LR pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus] (modifikuota 2023-02-28), prieiga per internetą: [Pelno mokestis - VMI](#) [žiūrėta 2023 m. balandžio 12].
22. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“, [interaktyvus], prieiga per internetą: [1060338037_10058_07115_MM_sandoriu_kainodara\[1\]\(vmi.lt\)](#) [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
23. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos leidinys „Kontroliuojamų sandorių kainodaros rekomendacijos mokesčių administratoriui“ (Šis leidinys nėra prieinamas viešai, tačiau autoriui prieigą suteikė VMI atstovai).
24. Waclawik, B. (2021), Corporate reporting in the time of COVID-19: Analysis of information disclosed by selected companies listed on the Warsaw Stock Exchange. *European Research Studies Journal*, XXIV(Special Issue 1), pp. 386–402.
25. Wealth, E. and Mporu, Y. (2022). The Arm's Length Principle: A Panacea or Problem To Regulating Transfer Pricing Transactions By MNEs in Developing Countries. *Eurasian Journal of Business and Management*, 137-152.

Teismų praktika

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A527-1421/2013.

Kiti šaltiniai

1. „Verslo žinios“ žodynas [interaktyvus], prieiga per internetą: [Kas yra Mokesčių Planavimas? | VZ.LT žodynas](#), [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
2. Gould, S. and Arnold, C., 2020. The financial reporting implications of Covid-19. IFAC/Supporting Financial Standards, [interaktyvus], prieiga per internetą: [The Financial](#)

[Reporting Implications of COVID-19 | IFAC](#), [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].

3. Terminų žodynas [interaktyvus], prieiga per internetą: [Mokesčių vengimas - kas tai yra, reikšmė ir sąvoka](#), [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
4. Transfer Pricing Country Profiles [interaktyvus], prieiga per internetą: [Transfer Pricing Country Profiles - OECD](#), [pastarąjį kartą žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].

SANTRAUKA

Vytenis Raudonis

Sparčiai vykstant globalizacijai ir daugėjant sandorių tarp asocijuotų asmenų, vis labiau didėja mokestinių pajamų perskirstymas tarp valstybių, t. y. iš valstybių kuriose mokesčių tarifai yra didesni perkeliama mokesčiai į biudžetus tų šalių, kurių mokesčiai yra mažesni. Neretu atveju, tarptautinės įmonės siekdamos maksimalaus grynojo pelno, pastarąjį tikslą įgyvendina pasitelkdamos sandorių kainodarą, kaip manipuliavimo priemonę, tam, kad sumažintų savo apmokestinamąją bazę. Tai kelia didelį susirūpinimą atskirų valstybių įstatymų leidėjams bei mokesčių administratoriams, kadangi piktnaudžiaujant sandorių kainodara yra iškreipiama teisinga konkurencija ir patiriami valstybės biudžeto nuostoliai. Ši problema keliama ne tik nacionaliniame, bet ir tarptautiniame lygmenyje. Šiame magistro baigiamajame darbe analizuojamas sandorių kainodaros tarp susijusių (asocijuotų) asmenų reglamentavimas Lietuvoje per EBPO rekomendacijų ir ištiesiosios rankos principo prizmę bei pateikiami šio reglamentavimo netobulumai. Magistrinio darbo turinys susideda iš pagrindinių 3 dalių. Pirmojoje dalyje nagrinėjama, kas apskritai yra sandorių kainodara, pateikiamos galimos sampratos bei pasirenkamos tos, kurios svarbios šio darbo kontekste. Taip pat šioje darbo dalyje detaliau pateikiami skirtumai tarp susijusių ir asocijuotų asmenų ir apibrėžiama kam būtent taikomos sandorių kainodaros taisyklės. Antrojoje darbo dalyje analizuojamas ištiesiosios rankos principas, jo taikymas bei dažniausiai kylančios taikymo problemos. Šis principas yra ypač svarbus, kadangi tai tarptautinis standartas, kuriuo pagrindu sudarytos EBPO rekomendacijos bei pačios Lietuvos sandorių kainodaros taisyklės. Trečiojoje darbo dalyje pereinama prie EBPO rekomendacijų įtakos Lietuvos teisinio reguliavimo modeliui ir kai suvokiama rekomendacijų teisinė reikšmė, pereinama prie nacionalinių sandorių kainodaros taisyklių ir atskirų jos nuostatų nagrinėjimo. Šiame moksliniame darbe neanalizuojamos specialiosios sandorių kainodaros nuostatos. Darbo pabaigoje pateikiamos trumpos autoriaus išvados bei galimi reguliavimo tobulinimo pasiūlymai.

SUMMARY

Vytenis Raudonis

The rapid pace of globalization and the growth of transactions between associated persons are increasing the redistribution of tax revenue between countries, i.e., tax revenue is shifted from countries with higher tax rates to the budgets of countries with lower tax rates. In many cases, multinational companies, in order to maximize their net profits, pursue this latter objective by using transfer pricing as a manipulative tool to reduce their tax base. This is a great concern to national legislators and tax administrations, as transfer pricing abuses distort fair competition and result in losses to the national budget. This problem is not only being raised at national level but also at international. This master's thesis analyses the regulation of transfer pricing between related (associated) persons in Lithuania through the prism of the OECD Recommendations and the arm's length principle and outlines the imperfections of this regulation. The content of the master thesis consists of 3 main parts. The first part examines what transfer pricing is in general, presents possible concepts and chooses those that are relevant in the context of this thesis. This part of the thesis also elaborates on the differences between related and associated parties and defines to whom exactly transfer pricing rules apply. The second part of the paper analyses the arm's length principle, its application and the most common problems encountered in its application. This principle is particularly important as it is the international standard on which the OECD Recommendations and the Lithuanian transfer pricing rules are based. The third part of the paper turns to the impact of the OECD Recommendations on the Lithuanian model of legal regulation and, once the legal significance of the Recommendations is understood, moves on to an examination of the national transfer pricing rules and its individual features. This research paper does not analyze specific transfer pricing provisions. The master's thesis concludes with a brief summary of the author's conclusions and possible suggestions for regulatory improvement.