

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Agnė Jokubaitytė,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentė

**Magistro darbas**

**Sandorių kainodaros mechanizmas: paskirtis, principai, problematika  
The Mechanism of Transfer Pricing: Purpose, Principles, Problems**

Vadovas: partnerystės prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros mechanizmas, šio instituto ištakos ir „ištiestosios rankos“ principo kaip tarptautinio konsensuso įsitvirtinimas. Siekiant suprasti šio instituto mechanizmo veikimą, nagrinėjami tarptautinių organizacijų ir nacionaliniai teisės aktai bei rekomendacijos dėl sandorių kainodaros, taip pat nagrinėjamos aktualiausios problemos susijusios su sudėtingėjančiais verslo santykiais ir jų įtaka sandorių kainodaros mechanizmui, kurio efektyvus veikimas padeda išvengti dvigubo apmokestinimo ir mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo problemų.

**Pagrindiniai žodžiai:** sandorių kainodara, „ištiestosios rankos“ principas, mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas.

This work analyses the transfer pricing mechanism between associated enterprises, the origins of this institute and the establishment of the “arm’s length“ principle as an international consensus. In order to understand the functioning of this mechanism, international organisations, national legislation and recommendations on transfer pricing are examined, as well as most relevant issues related to complex business relationships and their impact on the transfer pricing mechanism, which helps effectively avoid the problems of double taxation and tax base erosion and profit shifting.

**Keywords:** transfer pricing, “arm’s length“ principle, tax base erosion and profit shifting.

## TURINYS

IŽANGA .....	3
1. SANDORIŲ KAINODAROS KONCEPCIJA IR JOS RAIDA .....	7
1.1. Sandorių kainodaros raida (istorinė retrospektyva) .....	7
1.1.1. Sandorių kainodaros raida tarptautinės teisės kontekste .....	7
1.1.2. Sandorių kainodara Europos Sąjungoje.....	11
1.2. Sandorių kainodaros institutas: jo ištakos ir esmė (samprata) .....	15
2. SANDORIŲ KAINODAROS REGLAMENTAVIMAS .....	22
2.1. EBPO modelinė konvencija .....	22
2.2. ES teisė: ginčų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sprendimas .....	25
2.3. Nacionalinis reglamentavimas .....	28
3. SANDORIŲ KAINODAROS MECHANIZMAS .....	32
3.1. Kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių sąlygų palyginimas.....	32
3.2. Sandorių kainodaros metodai ir jų parinkimo principai.....	37
3.2.1. Tradiciniai metodai.....	38
3.2.2. Pelno metodai .....	39
3.3. Kontroliuojamų sandorių dokumentacijos ypatumai .....	41
3.4. „Ištiesiosios rankos“ principo aktualumas ir jo kritika .....	44
IŠVADOS .....	48
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	50
SANTRAUKA .....	59
SUMMARY .....	60

## IŽANGA

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Dėl vykstančios globalizacijos pasaulio ekonomikoje dominuojančias pozicijas vis ryškiau užima tarptautiniu mastu veikiančios didelės korporacijos. Neretai vienas iš esminių tokių tarptautinių bendrovių tikslų – siekti kuo didesnio pelno bendrai visos tarptautinės įmonių grupės mastu, kas sąlygoja tokių įmonių suinteresuotumą sutelkti savo pelną tose valstybėse, kurios taiko mažesnius mokesčius nei tose, kuriose yra uždirbamas pelnas. Tokia verslo praktika vienareikšmiškai kelia iššūkių mokesčius administruojantiems subjektams kiekvienoje valstybėje, kur veikia tokie subjektai, kadangi neretai tokios bendrovės naudojami skirtingų šalių mokesčių sistemų spragomis, neatitikimais, kuriais sandorių su dukterinėmis, motininėmis ar seserinėmis bendrovėmis (toliau šiame darbe asocijuoti asmenys ir susiję asmenys bus vartojami kaip sinonimai) pagalba perkelia savo apmokestinamąsias pajamas į kitas jurisdikcijas bei sumažina tos valstybės, kur buvo uždirbtos pajamos, vidaus mokesčių bazę, taip sukeldamos realią žalą atskirų valstybių biudžetams (Lohse *et al.*, 2012, p. 1). Nors ši pajamų perkėlimo problema, pasitelkiant sandorius tarp susijusių bendrovių, egzistuoja tikrai ne vieną dešimtmetį, tačiau vis augant globaliai rinkai didėja ir dėmesys sandorių kainodaros (ang. *transfer pricing*) taisyklėms, kurių tikslas – užtikrinti, kad sandoriai, sudaromi tarp susijusių asmenų, atitiktų rinkos kainas.

Didėjanti dėmesį sandorių kainodaros taisyklėms įrodo 2015 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos<sup>1</sup> (toliau – EBPO, ang. *OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development*) paskelbtas OECD/G20 mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo 15 veiksnių/priemonių plano projektas (toliau – BEPS 15 priemonių planas arba BEPS priemonės), kurio vien 4 veiksnių plano dalys yra skirtos sandorių tarp susijusių asmenų kainodarai<sup>2</sup>. Šių priemonių poreikį iššaukė vis didėjanti agresyvi didžiųjų įmonių, tokių kaip, pavyzdžiui, Google, Apple politika sudarant sandorius su susijusiomis bendrovėmis, kada didžiulės pelno sumos perkeliomos iš aukšto mokesčių tarifo valstybių į žemo tarifo valstybes mokesčių vengimo tikslais<sup>3</sup> (Fuest *et al.*,

---

<sup>1</sup> EBPO – tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonominės bei socialinės politikos gaires, kurios vėliau perkeliomos į praktinį gyvenimą. Organizacija siūlo savo nariams ir šalims partnerėms paramą, pagrįstą organizacijos vertybėmis, diegiant gerąsias pasaulines praktikas bei standartus viešosios politikos srityje. Lietuvos Respublikos Užsienio reikalų ministerijos puslapyje pateikiamas EBPO aprašymas. Prieiga internete: <https://urm.lt/default/lt/ekonomine-diplomatija/lietuva-tarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>

<sup>2</sup> 4, 8, 9 ir 10 BEPS veiksnių plano dalys skirtos sandorių kainodarai.

<sup>3</sup> Žymus pavyzdys, kalbant apie didžiųjų bendrovių agresyvių mokesčių planavimą, galėtų būti taip vadinamasis Google „Dvigubas airiškas olandiškas sumuštinis“ (ang. *Double Irish Dutch Sandwich*), kada Google būdama JAV įmone, per įsteigtas dukterines bendroves Airijoje ir Olandijoje išvengė didžiulių sumų pelno mokesčių, nes per tas įmones buvo įvairiais sutartiniais pagrindais perkelta daug nematerialaus turto į

2013, p. 1) ir BEPS priemonėmis būtent yra siekiama kovoti su vis didėjančia mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu iš vienos jurisdikcijos į kitą mokesčių tikslais. EBPO atsižvelgdama į BEPS 15 priemonių projekto išryškintas sandorių kainodaros problemas, atitinkamai parengė ne vienas atnaujintas rekomendacijas mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriams, kurias taikant siekiama užtikrinti, kad pelnas, gautas iš ekonominės veiklos, būtų paskirstytas toms įmonėms, kurios iš tiesų sukuria vertę.

Pagrindinis sandorių kainodaros principas „ištiestosios rankos“ principas buvo įtvirtintas EBPO modelinės konvencijos 9-tajame straipsnyje „Asocijuotos įmonės“. Nors Lietuva EBPO nare tapo tik 2018 metais<sup>4</sup>, tačiau EBPO formuojamais tarptautiniais standartais sandorių kainodaros srityje šalis vadovaujasi jau nuo pirmųjų savo sudaromų tarptautinių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – DAIS) dar XX a. pabaigoje, kurias derinant būtent ir buvo pasitelkiamos EBPO modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos (toliau – EBPO modelinė konvencija) nuostatos, susijusios su asocijuotų asmenų sandorių kainodara. Kadangi nuolat atnaujinama EBPO modelinė konvencija bei jos nuostatų komentarai daro tiesioginę įtaką tiek globaliam verslui, tiek Lietuvos mokesčių sistemai bei valstybėje veikiantiems verslo subjektams, dėl šios priežasties yra tikslinga išanalizuoti šio instituto sampratą bei veikimo mechanizmą.

Šio darbo **tikslas** – analizuojant tokių tarptautinių organizacijų, kaip EBPO ir Europos Sąjunga (toliau – ES) formuojamus visuotinai pripažįstamus tarptautinius standartus, atskleisti sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros instituto sampratą, jo ištakas ir pagrindinius principus, kuriais yra grindžiamas sandorių kainodaros mechanizmas, taip pat, identifikuoti pagrindinius iššūkius, kurie kyla užtikrinant mechanizmo efektyvų veikimą globalių verslo santykių kontekste.

Darbo tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

1. Apibrėžti sandorių kainodaros koncepciją, principus, kurių pagrindu veikia šis institutas, ir nustatyti veiksnius, lėmusius jo atsiradimą (ištakos) ir tarptautinio konsensuso įsitvirtinimą;
2. Išanalizuoti asocijuotų asmenų sudaromų sandorių palyginamumo analizės su neasocijuotais asmenimis struktūrą bei išskirti esminius sandorių kainodaros

---

žemų jurisdikcijų valstybes bei tam tikrose grandinės vietose buvo pasinaudota ES apmokestinimo lengvatomis, kurios taip pat leido išvengti dalies apmokestinimo.

<sup>4</sup> 2018 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos įstatymu dėl Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos konvencijos ir Susitarimo „Dėl Lietuvos Respublikos prisijungimo prie Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos konvencijos sąlygų ratifikavimo“ Lietuva oficialiai įsipareigojo bendradarbiauti su EBPO.

metodus bei jų pritaikymo principus siekiant nustatyti „ištiestosios rankos“ principą atitinkančią kainą;

3. Identifikuoti sandorių kainodaros spragas, keliančias iššūkius esamo sandorių kainodaros mechanizmo efektyviam veikimui ir išanalizuoti naujausias EBPO iniciatyvas siekiant užkirsti kelią mokesčio bazės erozijai ir pelno perkėlimui pasinaudojant sandoriais tarp susijusių asmenų;
4. Išanalizuoti sandorių kainodaros dokumentavimo reglamentavimo ypatumus pasitelkiant EBPO ir VMI rekomendacijas, sandorių kainodarą reglamentuojančius teisės aktus bei audito įmonių apžvalgų/apklausų duomenis;
5. Išanalizuoti „ištiestosios rankos“ principo kritikų reiškiamas pozicijas ir siūlymus dėl šio principo atsisakymo bei įvertinti tokios kritikos aktualumą.

Šio magistro darbo **objektas** yra sandorių kainodaros mechanizmo, kuris užtikrina, kad sandoriai tarp asocijuotų asmenų būtų sudaromi rinkos kainomis, analizė. Taip pat, bus atkreipiamas dėmesys į naujausią tarptautinį bei nacionalinį reglamentavimą, susijusį su asocijuotų asmenų sandoriais su nematerialiuoju turtu, finansiniais sandoriais ir kitais sudėtingos struktūros sandoriais, kaip į probleminį aspektą užtikrinant sklandų sandorių kainodaros mechanizmo veikimą globalizacijos kontekste. Aiškumo dėlei, sandorių kainodaros institutas bus nagrinėjamas tik per EBPO modelinės konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir EBPO rekomendacijų dėl sandorių kainodaros prizmę, tačiau darbe neapitariami UN modelinės konvencijos ypatumai, kadangi tiek ES, tiek Lietuvoje yra taikomas būtent EBPO modelis, taigi nebūtų tikslinga detaliau analizuoti UN modelinės konvencijos nuostatų šio darbo prasme. Taip pat, dėl darbo apimties ribojimo, šiame darbe nebus detaliai analizuojamos plonos kapitalizacijos taisyklės, išankstinio kainodaros susitarimo procedūra tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus bei specialiosios taisyklės skirtos tam tikrų atskirų sandorių tipų kainodarai, tokios kaip, paslaugų teikimas, restruktūrizavimas, suvokiant, kad tam reikalinga detali kiekvienos atskiros taisyklės reglamentavimo ir taikymo analizė. Todėl šiame darbe yra susitelkiama į sandorių kainodaros mechanizmo nagrinėjimą per jo ištakas, esminius bruožus, ir aktualiausius probleminius aspektus.

**Metodai**, kurie pasitelkiami rengiant šį darbą – *analizės, istorinis, lyginamasis ir sisteminis*. Tam, kad suprasti sandorių kainodaros mechanizmo koncepciją bei ištakas, labai svarbus istorinis metodas, kurio pagalba aiškinamasi kaip skirtingi laikotarpiai, globalizacija sąlygojo dabar egzistuojančio sandorių kainodaros mechanizmo įsitvirtinimą. Lyginamasis metodas padėjo atskleisti skirtingų autorių požiūrį ir pozicijas į tam tikrus

sandorių kainodaros mechanizmo aspektus, o sisteminis ir analizės metodai, reikšmingi nagrinėjant sandorių kainodaros institutą kaip visumą, o ne tik pavienius šio mechanizmo elementus, ir tam būtina atsižvelgti į labai daug įvairių niuansų, kuriuos susisteminius siekiama perteikti tokiame sąlyginai mažos apimties darbe.

**Darbo originalumas.** Kaip jau minėta, sandorių kainodaros mechanizmas tampa vis svarbesnis augančios globalizacijos ir tarptautinio verslo kontekste, taigi tobulėjant verslo santykiams, neabejotinai, pokyčių reikalauja ir mokestinė aplinka, formuojama, neretai, tarptautiniu mastu, o įgyvendinama – nacionaliniu. Pažymėtina, kad apie sandorių kainodaros mechanizmą Lietuvos autorių yra rašyta visai nedaug. Šis institutas iš ekonominės perspektyvos nagrinėtas M. Novikovo disertacijoje, o iš teisinės perspektyvos nagrinėtas tik K. Savickaitės disertacijoje, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad pastaroji rengta 2005-2013 metais, pažymėtina, kad nuo to laiko tarptautinio apmokestinimo srityje dėl sudėtingėjančių sandorių ir mokesčių vengimo schemų, tarptautinės organizacijos, kaip EBPO ir ES, ėmėsi nemažai iniciatyvų, formuojančių kainodaros mechanizmą. Kadangi pokyčiai tarptautiniuose apmokestinimo standartuose daro įtaką ir Lietuvos mokesčių sistemai, o mokslinės literatūros sandorių kainodaros srityje yra nedaug – tikslinga atlikti detalesnę tarptautinių organizacijų formuojamos sandorių kainodaros mechanizmo analizę.

**Pagrindiniai šaltiniai.** Rengiant magistro darbą remtasi įvairių rūšių šaltiniais siekiant įgyvendinti šio darbo tikslą bei uždavinius: Lietuvos Respublikos teisės aktais, reglamentuojančiais sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą, EBPO modelinės konvencijos nuostatomis bei jų išaiškinimu, taip pat tarptautinių organizacijų (EBPO ir ES) ir nacionalinėmis Lietuvos mokesčių administratoriaus rekomendacijomis. Kaip jau minėta Lietuvoje sandorių kainodaros tema rašyta labai nedaug, taigi pagrindiniai šaltiniai – M. Novikovo ir K. Savickaitės disertacijos. Apžvelgiant bendrus mokesčių vengimo aspektus remtasi A. Sutkevičiaus ir S. Stonkaus, A. Paulausko darbais bei M. Luko disertacija. Kalbant apie užsienio šaltiniu tai svarbiausi M. Pankiv, G. Kofler, T. Lohse, N. Riedel ir C. Spengel, taip pat tarptautinių audito kompanijų tokių kaip PwC, EY apžvalgos, apklausos.

# 1. SANDORIŲ KAINODAROS KONCEPCIJA IR JOS RAIDA

## 1.1. Sandorių kainodaros raida (istorinė retrospektyva)

### 1.1.1. Sandorių kainodaros raida tarptautinės teisės kontekste

Dvigubo apmokestinimo problema ypatingai išryškėjo, kada Pirmojo pasaulinio karo metu daugelyje valstybių buvo stipriai išaugę mokesčiai (Savickaitė, 2014, p. 42). XX a. pradžioje, besirengiant Pirmajam pasauliniam karui, daugelyje dalyvaujančių valstybių buvo įvesti taip vadinami „priedėtiniai mokesčiai“ (angl. *surtaxes*) – „pasiruošimo karui mokestis“, „viršpelnio mokestis“, „nacionalinės gynybos įmokos“. Pirmojo pasaulinio karo metu Didžiojoje Britanijoje ir Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV) pajamų mokesčių dalis mokestinėse pajamose sparčiai didėjo (karo pradžioje sudarė iki trečdalis, o pabaigoje – virš 70 proc.) (Užubalis, 2012, p. 85). Netrukus po šio karo, iniciatyvos šių problemų sprendimų ėmėsi Tautų lyga (angl. *League of the Nations*), kurios 1927 m. ataskaitoje, prie kurios buvo pridėta pavyzdinė sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, buvo numatyta, kad valstybė, kurioje įmonė turi nuolatinę buveinę, gali apmokestinti pelną, kuris uždirbamas jos teritorijoje. Tačiau šioje ataskaitoje dar nebuvo konkrečios susijusių bendrovės sąvokos, bet buvo vartojama nuolatinių buveinių sąvoka kaip sinonimas dabartinei sąvokai dukterinė bendrovė (Savickaitė, 2014, p. 41). 1933 m. taip vadinamojoje Carroll ataskaitoje, kurioje M. Carroll pateikė gautų nacionalinių ataskaitų santrauką bei identifikavo tris pagrindinius užsienio bendrovių pelno skirstymo metodus susijusioms bendrovėms (Pankiv, 2017, p. 15). Vieną iš metodų, t. y. „atskiros apskaitos“ metodą galima laikyti dabartinio „ištiestosios rankos“ principo pirmtaku, kadangi, kaip teigiama Carroll ataskaitoje, „motininė įmonė turi elgtis su dukterine įmone taip, lyg ji būtų atskiras juridinis asmuo“, kitaip tariant, sandoriai tarp motininės ir dukterinės įmonės turėtų būti vykdomi taip pat, kaip ir panašūs sandoriai tarp nepriklausomų juridinių asmenų (Carroll, 1933, p. 176).

1935 m. Tautų lygos mokesčių komitetas (angl. *Fiscal Committee*) pagal M. Carroll ataskaitą parengė pavyzdinę dvigubo apmokestinimo išvengimo modelinę konvenciją, kurios VI straipsnyje teigiama, kad jeigu bendrovė, esanti vienoje iš sutarties šalių, valdo bendrovę, esančią kitoje sutarties šalyje, arba jeigu abi bendrovės yra kontroliuojamos to pačio asmens ir, jeigu tokios bendrovės komerciniuose ar finansiniuose santykiuose nustato kitokias sąlygas, negu jos būtų nustatytos tarp savarankiškų bendrovių ir dėl to pelnas arba nuostoliai buvo nukreipti ne tai bendrovei, kuriai jie turėjo būti priskirti, valstybės pagal savo įstatymus gali koreguoti tokių sandorių padarinius (Pankiv, 2017, p. 18). Iš šios



nuostatos matoma, kad 1935 m. jau nebevertinama sąvoka nuolatinė buveinė „ištiesiosios rankos“ principo kontekste, tačiau kalbama apie reikalavimą, kad skirtingose valstybėse esančių ir kontrolę vienos kitų atžvilgiu turinčių bendrovių sandoriai būtų sudaromi taip, tarsi šie sandoriai būtų sudaromi tarp savarankiškų bendrovių. Taigi, nors tiesiogiai „ištiesiosios rankos“ principas ir neįvardintas 1935 metų Tautų lygos modelinės konvencijos projekte, tačiau šio principo, kokį jį turime dabartinėje EBPO modelinėje konvencijoje, užuomazgas galima išvystyti. Vėliau sekė dar dvi Tautų lygos mokesčių komiteto modelinės konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tai – 1943 m. išleista Meksikos modelinė konvencija (Meksikos projektas) ir 1946 m. Londono modelinė konvencija (Londono projektas) (Whittaker, 2016, p. 43). Meksikos ir Londono projektų protokolo 7 straipsnyje patvirtinta savarankiškų įmonių požiūriu pirmenybė priskiriant pelną nuolatinėi buveinei ir pateikta nuoroda į „ištiesiosiosios rankos“ principą (Savickaitė, 2014, p. 44).

Tolesnis „ištiesiosiosios rankos“ principo plėtojimas siejasi su pavyzdinės 1963 m. EBPO modelinės konvencijos projektu, kurio darbą buvo pradėjusi 1948 m. įsteigta Europos ekonominio bendradarbiavimo organizacija (EEBO) – EBPO pirmtakė<sup>5</sup> (Pankiv, 2017, p. 19). Nepaisant to, kad 1963 m. EBPO modelinė konvencija pateikė bendrą struktūrą dėl pelno paskirstymo, kai ekonominiuose santykiuose dalyvauja susijusios bendrovės veikiančios keliose jurisdikcijose, tačiau kilo daug problemų ir klausimų dėl realaus šios konvencijos nuostatų įgyvendinimo, todėl 1977 m. EBPO parengė papildytą modelinę konvenciją, kurioje pateikiamos konkrečios rekomendacijos EBPO narių vyriausybėms dėl modelinės konvencijos nuostatų įgyvendinimo, kad būtų sėkmingai vystoma tarptautinių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema (OECD Model Double Taxation Convention, 1977). JAV buvo viena iš iniciatorių, iškėlusių šį klausimą, kadangi po to, kai buvo priimta 1963 m. EBPO modelinė konvencija, JAV teigimu, kai kurios valstybės ėmė agresyviai taikyti „ištiesiosiosios rankos“ principą ir neigiamai koreguoti JAV susijusių bendrovių užsienyje pelną (Pankiv, 2017, p. 20). Naujais 1977 m. EBPO modelinės konvencijos pakeitimais buvo konkretizuotas „ištiesiosiosios rankos“ principo taikymas, tai atsispindi nauja pastraipa papildytame 9 modelinės konvencijos straipsnyje, kuris numatė, kad tuo atveju, jeigu, vienos valstybės mokesčių administratorius pakoreguoja bendrovės pelną ir dėl to bendrovei yra

---

<sup>5</sup> 1961 m. prie EEBO prisijungė Kanada ir JAV ir organizacija buvo pervadinta į EBPO. Daugiau informacijos apie EBPO organizacijos susikūrimą EBPO svetainėje. Prieiga internete: <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>

priskaičiuojamas papildomas pelno mokestis, kuriuo jau buvo apmokestinta kita susijusi bendrovė esanti kitoje valstybėje, tuomet ši valstybė turi atitinkamai pakoreguoti apmokestinamąjį pelną ir tokia apimtimi atleisti nuo dvigubo apmokestinimo (OECD Model Double Taxation Convention, 1977). Tačiau, nors ir buvo įvesta nauja nuostata susijusi su pelno koregavimu, bet dėl išaugusios tarptautinės ekonomikos ir sparčiai augančios dvigubo apmokestinimo problemos EBPO valstybės narės pripažino, kad yra reikalinga, jog egzistuotų tam tikros bendros sandorių kainodaros taisyklės, kurios leistų užtikrinti tinkamą „ištiesiosios rankos“ principo įgyvendinimą bei kurios leistų išvengti žalingo poveikio, kurį tarptautinei prekybai sukeltų nekontroliuojamas dvigubas apmokestinimas (OECD Transfer Pricing and Multinational..., 1979), ir dėl to, 1979 m. pirmą kartą buvo išleista EBPO ataskaita ir gairės dėl tarptautinių bendrovių sandorių kainodaros, kuriuose buvo pateikti svarbiausi praktiniai aspektai, susiję su sandorių kainų nustatymu mokesčių tikslais.

Kadangi EBPO modelinės konvencijos nuostatos peržengė pačios organizacijos ribas ir darė įtaką daug daugiau valstybių mokesčių sistemų, 1992 m. buvo parengta nauja EBPO modelinė konvencijos versija, tačiau ši, priešingai nei ankstesnės versijos, nebuvo laikoma galutine versija, bet buvo išreikštas požiūris, kad konvencijos nuostatos turėtų būti nuolatos peržiūrimos ir koreguojamos, kad atitiktų esamą ekonominę padėtį (OECD Model Tax Convention..., 2017) ir, žinoma, naujus mokestinius iššūkius. Šis planas yra įgyvendinamas iki šiol, EBPO kas kelis metus vis atnaujina modelinės konvencijos tekstą bei pateikia komentarus dėl tam tikrų aktualių nuostatų aiškinimo, o paskutinė pilna versija pateikta 2017 m.<sup>6</sup> Tiek EBPO modelinė konvencija, tiek EBPO rekomendacijos ir jose numatytos sandorių kainodaros taisyklės plačiau bus analizuojamos kitoje šio darbo dalyje „EBPO modelinė konvencija“.

2013 metais, dėl tarptautinės mokesčių sistemos silpnumo ir efektyvių instrumentų trūkumo kovojant su mokesčių vengimu, EBPO su G20<sup>7</sup> valstybėmis ėmėsi bendrų veiksmų siekiant įnešti daugiau skaidrumo ir informacijos apsikeitimo tarp valstybių tam, kad būtų iš esmės reformuota tarptautinė mokesčių sistema. 2015 m. EBPO su G20 valstybių palaikymu parengė BEPS 15 priemonių veiksmų planą skirtą kovai su mokesčių

---

<sup>6</sup> EBPO modelinės konvencijos atnaujinimai buvo išleisti 1994 m., 1995 m., 1997 m., 2000 m., 2003 m., 2005 m., 2008 m., 2010 m., 2014 m. ir 2017 m.

<sup>7</sup> G20 – tai aukščiausio lygio tarptautinis forumas vienijantis 19 valstybių ir kurio 20-oji narė yra ES. Šio forumo įtakingumas atsispindi tame, kad narės sukuria virš 80% pasaulio bendrojo vidaus produkto (BVP), o jose gyvena beveik du trečdaliai pasaulio gyventojų. Bendra informacija apie G20 pateikta Europos Vadovų Tarybos internetiniame puslapyje. Prieiga internete: <https://www.consilium.europa.eu/lt/meetings/international-summit/2017/07/07-08/>

bazės erozija ir pelno perkėlimu. Šio plano atsiradimą, pasak EBPO, ypatingai sąlygojo du veiksniai: i) dėl agresyvaus tarptautinių bendrovių mokesčių planavimo ar neteisėto apmokestinimo vengimo, tarptautinės bendrovės sumokėdavo labai mažai arba visai išvengdavo pelno mokesčio mokėjimo ir, ii) dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo, EBPO skaičiavimais, kiekvienais metais prarandama mažiausiai 100 – 240 milijardų JAV dolerių, kas atitinka 4 – 10% visų surenkamų pasaulinių pelno mokesčio pajamų (Background Brief-Inclusive Framework..., 2017, p. 9). Šio BEPS veiksmų plano svarbą parodo tai, kad 2017 m. OECD/G20 projekte dalyvavo jau viso 94 valstybės, pasiryžusios įgyvendinti šį BEPS 15 priemonių veiksmų planą.

Pažymėtina, kad BEPS projektas nebuvo išskirtinai naujų taisyklių paketas, t. y. pateiktų 15 BEPS priemonių paketas buvo skirtas tiek sukurti naujus standartus, tiek peržiūrėti jau sutartų būtiniausių standartų įgyvendinimą ir parengti platesnių, labiau pritaikytų esamai situacijai rekomendacijų valstybėms kovojant su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu. Sandorių kainodara būtent buvo ta sritis, kuri nebuvo nauja, tačiau dėl rinkos pokyčių buvo reikalinga pildyti bei koreguoti rekomendacijas susijusias su sandoriais tarptautinių bendrovių grupės viduje, pelno padalijimo metodo taikymu ir finansiniais sandoriais (Background Brief-Inclusive Framework on BEPS, 2017, p. 13). BEPS projekte net keturios veiksmų plano priemonės buvo susijusios su sandorių kainodara, t. y. 4, 8-10 priemonės (galima sakyti ir 13 priemonė, nes aptariami sandorių kainodaros dokumentacijos ypatumai). Paminėtina, kad EBPO rekomendacijos 2016 m. buvo peržiūrėtos atsižvelgiant į BEPS 15 priemonių plano papildymus susijusius su 8-10 bei 13-ta priemonėmis (sandorių kainodaros dokumentacija) (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 20). 4-osios priemonės rekomendacijomis siekiama apriboti mokesčių bazės eroziją naudojant palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudas, kad nebūtų atliekami per dideli, t. y. neleidžiami atskaitymai. Paminėtina, kad 4-oji priemonė nėra tiesiogiai skirta sandorių kainodarai, tačiau EBPO nurodo, kad bendrovėse taikoma sandorių kainodara turi įtakos bendrovių grupės mokėtinoms palūkanoms ar kitiems mokėjimams (Limiting Base Erosion Involving..., 2016, p. 12), todėl, akivaizdu, kad palūkanų ribojimo taisyklės yra reikšmingos sandorių kainodaros instituto kontekste. Beje tai atspindi ir naujausios EBPO rekomendacijos dėl finansinių sandorių kainodaros (Transfer Pricing Guidance on Financial..., 2020), kuriose, be kita ko, vienas iš nagrinėjamų aspektų – rekomendacijos dėl paskolų, teikiamų tarptautinės bendrovių grupės viduje, vertinimo „ištiestosios rankos“ principo kontekste. 8-ąja priemone akcentuojamasi į kontroliuojamuosius sandorius su nematerialiuoju turtu, kada jis yra perkeliamas

susijusiems asmenims, nes neteisingai paskirstomas pelnas iš sandorių su vertingu nematerialiuoju turtu prisidėjo prie bazinės erozijos ir pelno perkėlimo. 9-oji priemonė skirta sutartiniam susijusių asmenų rizikos ir kapitalo paskirstymui. Šia priemone siekiama, kad sutartiniais pagrindais nebūtų perkeliama rizikos ir pelnas į tas įmones, kurios faktiškai nevykdo veiklos iš kurios yra gaunamas pelnas. Taip pat ši priemonė kalba apie taisykles, pagal kurias finansuojančios kitų susijusių bendrovių veiklą įmonės turėtų gauti atitinkamą grąžą pagal tai, kokias funkcijas atlieka ir kokias rizikas prisiima sandorių metu, t. y., kad pats finansavimas, be atliekamų funkcijų ir prisiimamos rizikos, neturėtų suteikti teisės į didžiąją dalį grąžos iš tokio sandorio. 10-tąja priemone dėmesys kreipiamas į kitus didelės rizikos sandorius, susijusius su neracionaliais komerciniais sprendimais, taip pat sandorių kainodaros metodų taikymo tokių sandorių srityje aspektus bei sandorius, kurie iš esmės sudaromi tik tarp susijusių asmenų (pvz., valdymo paslaugos) ir kuriais nesukuriama reali vertė, bet išimtinai siekiama susimąžinti apmokestinamąją mokesčio bazę (Aligning Transfer Pricing Outcomes..., 2015, p. 9-10).

Kadangi EBPO yra pagrindinė institucija, kuri savo rekomendacijomis daro didelę įtaką visų išsivysčiusių valstybių sandorių kainodaros mechanizmams, tai reiškia, kad neabejotinai tai daro didelę įtaką ir ES ekonomikai, o ši atitinkamai Lietuvai, dėl to toliau bus apžvelgiama ES sandorių kainodaros istorinė retrospektyva.

### **1.1.2. Sandorių kainodara Europos Sąjungoje**

1992 m. taip vadinamoje Rudingo ataskaitoje (Report of the Committee of independent..., 1992) buvo pabrėžta, kad sandorių kainodara – vienas iš svarbiausių elementų tarptautiniame apmokestinime ir, kad sandoriuose tarp susijusių asmenų turi būti vadovaujama „ištiestosios rankos“ principu. 2001 m. Europos Komisija (toliau – EK) pratęsė Rudingo ataskaitoje pradėtus darbus ir savo parengtoje studijoje dėl bendrovių apmokestinimo vidaus rinkoje (Company Taxation in the Internal Market..., 2001) išreiškė susirūpinimą dėl vis augančios tarpvalstybinės ekonominės veiklos vidaus rinkoje ir dėl to didėjančios dvigubo apmokestinimo problemos. Pasak studijos, vis dažniau mokesčių tikslais apskaičiuotos sandorių kainos nebeatitiko vidaus rinkos keliamų tikslų, o sandorių kainodaros taisyklių įgyvendinimas, siekiant užtikrinti „teisingas“, t. y. „ištiestosios rankos“ principą atitinkančias, sandorių tarp susijusių asmenų kainas, tapo vis sudėtingesnis ir daug išteklių kainuojantis procesas bendrovėms. Dar viena iš problemų, įvardinta EK – tai labai didelis ginčų dėl sandorių kainodaros koregavimo skaičius, ir nors

iš esmės visos valstybės narės pripažino ir taikė EBPO rekomendacijas dėl sandorių kainodaros, tačiau skirtingas šių rekomendacijų aiškinimas trukdė sklandžiam vidaus rinkos veikimui bei sukėlė daug išlaidų tiek verslo subjektams, tiek valstybių narių mokesčių administratoriams. Tai sąlygojo, kad verslo subjektams neretai buvo paprasčiau priimti dvigubo apmokestinimo našta, negu investuoti laiką ir pinigus į egzistuojančias ginčo sprendimo procedūras, kurios yra per sudėtingos ir stokojančios aiškumo (Company Taxation in the Internal Market..., 2001, p. 1-16). Studijoje minimas ginčų sprendimo mechanizmas tai – 1990 m. priimta Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Convention on elimination of double taxation..., 1990) (toliau – Arbitražo konvencija), kuria nustatoma ginčų dėl sandorių kainodaros ir pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms sprendimo procedūra, skirta išvengti dvigubo apmokestinimo, kai viena valstybė atlieka pelno koregavimą ir atitinkamai apmokestina bedrovės pelną papildomai dėl to, nes sandoris tarp susijusių įmonių neatitiko „ištiestosios rankos“ principo, o kita valstybė nesutinka su tokiu koregavimu ir neatlieka atitinkamų korekcijų susijusios įmonės apmokestinamojo pelno bazėje.

Kalbant apie sandorių kainodaros institutą ES, reikia paminėti ES jungtinio sandorių kainodaros forumą (toliau – JSKF), instituciją, kuri padeda ir pataria EK sandorių kainodaros mokesčių klausimais. Neformaliai ši institucija, kuri vadovaujasi EBPO rekomendacijomis, pradėjo veikti dar 2002 m. spalį ir veikia remdamasis bendru sutarimu siūlydama EK praktinius, su teisėkūra nesusijusius, problemų sprendimus, kylančius dėl sandorių kainodaros praktikos ES<sup>8</sup>. Vienas iš esminių darbų, kuriame nuo pat pradžių akcentavosi JSKF – minėtos Arbitražo konvencijos nuostatų įgyvendinimas. Kadangi 1990 m., kada buvo pasirašyta Arbitražo konvencija, dar nebuvo sukurta vidaus rinka, akivaizdu, kad buvo tikslinga susitarti dėl konkretesnių, labiau esamą situaciją atspindinčių taisyklių, todėl jau 2006 m. šio forumo iniciatyva ES buvo priimtas Elgesio kodeksas (Elgesio kodeksas, 2006) (su 2009 m. pakeitimais) efektyviam Arbitražo konvencijos įgyvendinimui (toliau – Elgesio kodeksas) ir ES sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodeksas (ES sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodeksas, 2006) (toliau – Elgesio kodeksas dėl SKD) siekiant suvienodinti dokumentus, kuriuos tarptautinės įmonės turi pateikti mokesčių institucijoms apie tarptautinės bendrovių grupės vidaus sandorių kainodarą.

---

<sup>8</sup> Informacija apie ES jungtinio sandorių kainodaros forumą pateikiama Europos Komisijos puslapyje. Prieiga per internetą: Joint Transfer Pricing Forum | Taxation and Customs Union (europa.eu) [žiūrėta 2021 m. vasario 2 d].

Iš esmės, Arbitražo konvencija buvo priimta dėl to, nes EBPO modelinės konvencijos pagrindu pasirašomos DAIS, nors ir numato tarpusavio susitarimo procedūras, tačiau ne visos jų numato privalomas reikalavimas valstybėms priimti abipusį sprendimą, kuriuo iš tikrųjų būtų išvengiama dvigubo apmokestinimo. Pagal esamą reguliavimą dažniau numatomas įpareigojimas „mėginti rasti sprendimą“<sup>9</sup> (Gillett, 2012, p. 171). Arbitražo konvencijoje nustatytas dviejų etapų ginčų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sprendimo mechanizmas. Pirmasis etapas – abipusio susitarimo procedūra, o antrasis – arbitražas. Pirmoji procedūra yra labai panaši į procedūrą, numatytą EBPO modelinės konvencijos 25 straipsnyje, kadangi jos metu dviejų valstybių kompetentingos institucijos tarpusavio derybų būdu bando pasiekti susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, tik Arbitražo konvencijos 6 straipsnio 1 dalyje pateikiamas konkretus laiko tarpas šiai procedūrai, t. y. 3 metai, nuo pirmojo pranešimo apie veiksmus, galėjusius sukelti dvigubą apmokestinimą. Atnaujintame Elgesio kodekse (Revised Code of Conduct, 2009) patikslinama, kad šis 3 metų laikotarpis turėtų būti skaičiuojamas nuo pirmojo pranešimo apie mokesčių apskaičiavimą dėl sandorių kainos koregavimo, kuris sąlygojo dvigubą apmokestinimą. Tokio susitarimo valstybių atsakingoms institucijoms nepavykus pasiekti, per 2 metus sudaroma patariamoji komisija (arba arbitražas) ir prasideda antroji procedūra – arbitražas.

Reikia paminėti, kad 1990 m. Arbitražo konvencija stokojo aiškių terminų, buvo siauros taikymo apimties ir mokesčių mokėtojai neturėjo tiesioginės galimybės skusti sprendimų, priimtų ginčo sprendimo metu, dėl to 2017 m. Arbitražo konvencijos pagrindu buvo priimta direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų ES (Direktyva 2017/1852 dėl mokesčių ginčų..., 2017) (toliau – Ginčų sprendimo direktyva), kuria siekiama pagerinti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo veiksmingumą (Proposal for a Council Directive on Double Taxation..., 2016). Kadangi, direktyva įsigaliojo tik 2019 m., o ginčų sprendimo procedūros trunka palyginti ilgą laiką, kol kas nėra aišku, ar ši direktyva iš tiesų užtikrins, veiksmingą ginčų sprendimą, tačiau tikėtina, kad toks mechanizmo atnaujinimas įneš daugiau aiškumo ginčuose, kada sandorių kainodaros pagrindu yra koreguojamos bendrovių apmokestinamosios pajamos, kai dvi ar

---

<sup>9</sup> Minčiai, kurią įvardijo Gillett galima paantrinti, pavyzdžiui, pasiremiant Lietuvos ir Airijos DAIS, kurios 25 straipsnio 3 dalis sako, kad „*Susitariančiųjų Valstybių kompetentingi asmenys abipusiu susitarimu stengiasi šalinti bet kokius sunkumus ar abejones, kylančias aiškinant ar taikant Sutartį*“. Iš DAIS teksto akivaizdu, kad nėra imperatyvo valstybėms ginčo sprendimo metu priimti sprendimą, kuris leistų realiai išvengti dvigubo apmokestinimo.

daugiau valstybių reikalauja teisės į tas pačias pajamas (platesnė Ginčų sprendimo direktyvos analizė pateikiama 2.2 šio darbo dalyje).

Iš tiesų, nuo 2002 metų buvo pateikta daug įvairių iniciatyvų ES lygmeniu, susijusių su sandorių kainodara tarp susijusių asmenų, ir ES tokį savo įsitraukimą grindžia tuo, kad ES požiūriu, esamos tarptautinių mokesčių taisyklių spragos ir standartai neigiamai veikia sklandų vidaus rinkos veikimą, kuri apima 28 skirtingus mokesčių režimus<sup>10</sup> (Communication on the work of the EU Joint Transfer..., 2014). Pastebėtina, kad kuomet sandorių kainodaros klausimas yra aptariamas ES kontekste, čia išvelgiama, kad kova su mokesčių vengimu ir dvigubu apmokestinimu nėra vieninteliai aspektai per kuriuos žvelgiama į sandorių kainodarą, kas iš esmės daugiausia atsispindi EBPO pateikiamose ataskaitose ir rekomendacijose, tačiau, galima pastebėti, kad ES įgyvendindama sandorių kainodaros mechanizmą deda itin stiprų papildomą fokusą į efektyvų vidaus rinkos užtikrinimą. Ne sykį savo komunikatuose dėl JSKF darbotvarkės (pavyzdžiui, 2012 metais), EK pasisakė, kad „ištiestosios rankos“ principo aiškinimas ir taikymas tarp mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų gali labai skirtis ir tai gali sąlygoti neapibrėžtumą bei išaugusias kainas, kas neigiamai veikia sklandų vidaus rinkos veikimą (Communication on the work of the EU Joint Transfer..., 2012). Tai vienareikšmiškai leidžia daryti išvadą, kad ES pakankamai kritiškai vertina sandorių kainodaros taisykles ir siekia atrasti balansą tarp mokesčių reikalavimų dėl sandorių kainodaros užtikrinimo tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, tačiau paraleliai siekia užtikrinti bendrą rinką, su laisvu prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimu.

Taigi, apibendrinus sandorių kainodaros raidą retrospektyviai, galima daryti išvadą, kad EBPO yra pagrindinė institucija, kuri laipsniškai formavo sandorių kainodaros institutą pasauliniu mastu, siekdama dvigubo apmokestinimo panaikinimo bei mokesčių vengimo, ir daro tai iki šiol. Pirmiausia, EBPO pavyzdinėmis konvencijomis įtvirtino pamatinį sandorių kainodaros „ištiestosios rankos“ principą, o vėliau pastebėjus, kad trūksta aiškumo dėl šio principo įgyvendinimo, parengė išsamias rekomendacijas dėl sandorių kainodaros taisyklių taikymo. Tačiau, žinoma, vis auganti globalizacija ir technologijų plėtra sąlygoja tai, kad sandoriai ir jų pobūdis tarp susijusių asmenų keičiasi greičiau nei bet kada anksčiau, todėl šios rekomendacijos turi būti periodiškai peržiūrimos ir atnaujinamos, kad atitiktų realią ekonominę situaciją ir kad neliktų vietos interpretacijoms, leidžiančioms tarptautinėms bendrovėms pasinaudoti tokiais pasikeitimais mokesčių vengimo tikslais.

---

<sup>10</sup> 2014 metais Europos Sąjungoje buvo 28 valstybės narės.

Taip pat, kadangi bendroji rinka yra esminis ES pasiekimas, o skirtingas EBPO įtvirtintų sandorių kainodaros taisyklių įgyvendinimas gali neigiamai paveikti efektyvų bendros rinkos veikimą, ES naudodamasi savo teisėkūros instrumentais: Arbitražo konvencija, rekomendacijomis, direktyvomis<sup>11</sup> ir kt., užtikrina, kad sandorių kainodara tarp susijusių asmenų netrukdytų efektyviam bendros rinkos veikimui bei šalintų galimybes susijusioms tarptautinėms bendrovių grupėms pasinaudoti skirtingų valstybių mokesčių įstatymų neatitikimais mokesčių vengimo tikslais.

## **1.2. Sandorių kainodaros institutas: jo ištakos ir esmė (samprata)**

Pagal EBPO pateiktą mokesčių terminų žodyną, sandorių kainodara tai yra kainodara, kurią įmonė taiko už prekes ir paslaugas ar nematerialųjį turtą dukterinei ar kitai susijusiai bendrovei. Piktnaudžiavimas sandorių kainodara atsiranda tada, kai pajamos ir išlaidos netinkamai paskirstomos apmokestinamosioms pajamoms mažinti (OECD Glossary of Tax Terms). Kituose šaltiniuose pridedama, kad atliekant sandorių kainodarą, asocijuotos bendrovės viena kitos atžvilgiu turi taikyti tokias pat kainas, kokios būtų taikomos vykdant nesusijusių asmenų sandorius (PwC, International Transfer Pricing, 2015). Kadangi mokesčių tarifai ir mokesčių apskaičiavimo principai įvairiose šalyse yra skirtingi, tarptautinės bendrovės, siekdamos sumažinti mokėtinų mokesčių sumas bei įgyti įvairių papildomų pranašumų, sandoriuose su asocijuotais asmenimis, gali nustatyti kainas, neatitinkančias tikrosios rinkos kainos (Novikovas, 2011, p. 9) ir tokie sandoriai tarp asocijuotų asmenų, kada jie sudaromi ne rinkos kainomis, pažeidžia taip vadinamąjį „ištiesiosios rankos“ principą (ang. *arm's length principle*). Kai sandorių kainodara neatitinka rinkos kainos, yra realu, kad tokiu būdu susijusios bendrovės gali susimąžinti mokesčius įsipareigojimus, o valstybės galimai nesurinkti tiek nacionalinių pajamų, kiek surinktų, jeigu sandoriai būtų sudaromi laikantis „ištiesiosios rankos“ principo (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 34). K. Savickaitė apibrėždama sandorių kainodaros sąvoką, kaip ir M. Novikovas<sup>12</sup> nurodo, kad vieningo šio instituto apibrėžimo mokslo literatūroje nėra, tačiau, kitaip nei jis, akcentuoja „ištiesiosios rankos“ principo svarbą ir nurodo, kad sandorių kainodarą galėtų apibrėžti tokia neutrali sąvoka: „sandorių kainodara – tai sandorių tarp asocijuotų įmonių objekto kainų ir (arba) iš tokių sandorių

---

<sup>11</sup> Kadangi sandorių kainodara daugiausia siejasi su pajamų/pelno mokesčiais, kurie yra tiesioginiai mokesčiai, Europos Sąjunga gali reglamentuoti šiuos mokesčius tik direktyvų pagrindu.

<sup>12</sup> M. Novikovas 2011 m. savo disertacijoje sandorių tarp asocijuotų asmenų apibrėžė kaip „mokesčių tikslais nustatoma sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara – tai kontroliuojamųjų sandorių kainų ir (arba) iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbamo pelno nustatymas/paskirstymas sandorio šalims.



uždirbamo pelno, atitinkančių „ištiesiosios rankos“ principą, nustatymas ir paskirstymas sandorio šalims“ (Savickaitė, 2014, p. 38). Papildomai, galima pastebėti, kad Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (Pelno mokesčio įstatymas, 2001) (toliau – PMI) 40 straipsnyje ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002) (toliau – GPMĮ) 15 straipsnyje yra įtvirtinta taisyklė, kad ne tik patys sandoriai turi būti vykdomi rinkos kainomis, tačiau ir bet kokie leidžiami atskaitymai ar ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai gali būti pripažįstami tik tokių sandorių sumos, kurios atitinka tikrąją rinkos kainą. Šio magistro darbo autorės nuomone, K. Savickaitės pateikta sąvoka, apimanti „ištiesiosios rankos“ principą, labiausiai siejasi ir yra artimiausia tarptautiniu mastu įtvirtinto sandorių kainodaros instituto esmei.

Sandoriai tarp susijusių asmenų dar kitaip vadinami – kontroliuojamais sandoriais. Tokie sandoriai skiriasi nuo „nekontroliuojamųjų“ tuo, kad nekontroliuojamieji sudaromi tarp neasocijuotų asmenų (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007), kai tuo tarpu kontroliuojamuosius sandorius sudaro asocijuoti asmenys. Mokesčių administratoriai skiria daug dėmesio susijusių asmenų sandorių kainoms, vertindami tokių asmenų apmokestinamąjį pelną (Savickaitė, 2008, p. 126), kadangi susiję asmenys, ypač veikiantys skirtingose jurisdikcijose, gali turėti ketinimų sudaryti sandorius nesilaikant „ištiesiosios rankos“ principo, ir taip, pavyzdžiui, išvengti mokesstinės naštos ar ją susimąžinti perkeliant pelną į valstybę turinčią palankesnę mokesstinę aplinką. „Ištiesiosios rankos“ principas buvo įtvirtintas EBPO modelinės konvencijos 9-ajame straipsnyje. Šio principo taikymo ypatumus EBPO apibrėžė 1995 m. rekomendacijose dėl sandorių kainodaros gairių tarptautinėms organizacijoms ir mokesčių administracijoms (toliau – EBPO rekomendacijos, angl. *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*), kuriose buvo pabrėžta, kad jeigu mokesčių administratoriai nuosekliai nesivadovaus EBPO rekomendacijomis, tai gali turėti įtakos su tarptautine bendrove susijusios įmonės konkurencinei padėčiai rinkoje, pavyzdžiui, netinkamas rekomendacijų įgyvendinimas galėtų sąlygoti tai, kad, nustatant tokios susijusios bendrovės pelno lygį, jis neatitiktų faktiškai tokio subjekto atliekamų funkcijų arba, atvirkščiai, perteklinį pelno paskirstymą įmonei, kuri nevykdo jokios veiklos (Harmful Tax Competition..., 1998). EBPO modelinės konvencijos bei EBPO rekomendacijų svarba pasireiškia tuo, kad šiais specialiais tarptautinės mokesčių teisės instrumentais yra formuojama ne tik tarptautinė mokesčių teisė, bet ji vienareikšmiškai daro įtaką ir nacionaliniam reguliavimui. Pavyzdžiui, Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) savo rekomendacijose mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą (toliau – VMI

rekomendacijos) nurodo, kad kontroliuojamųjų sandorių principas – „ištiestosios rankos“ principas yra įtvirtintas EBPO modelinėje konvencijoje, kurios pagrindu yra rengiamos Lietuvos DAIS (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 3). Taip pat, PMI 40 straipsnio 2 dalies ir GPMĮ 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių, patvirtintų LR finansų ministro įsakymu (toliau – LR sandorių kainodaros taisyklės), 96 p. numato rekomendaciją naudotis EBPO rekomendacijomis taikant LR sandorių kainodaros taisykles (Finansų ministro įsakymas Nr. 1K-123, 2004), kurių paskirtis yra užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną (apmokestinamąsias pajamas), pajamomis iš bet kokio sandorio pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio tikrąją rinkos kainą. Taigi, akivaizdu, kad EBPO formuojama tarptautiniu mastu veikiančių susijusių asmenų apmokestinimo praktika turi didelę reikšmę sandorių kainodaros instituto formavimuisi.

Nors mokesčiai yra vienas iš esminių valstybės pajamų generavimo būdų, tačiau ekonominiu požiūriu mokesčių mokėtojams mokesčiai yra lygiai tokios pat sąnaudos, kaip ir bet kokios kitos jų veikloje patiriamos išlaidos, taigi natūralu, kad kalbant apie mokesčių optimizavimą, beveik visuomet susiduria du iš esmės skirtingi valstybės interesai, vienas – kaip surinkti kuo daugiau pajamų į biudžetą, o kitas – konkurencinės aplinkos skatinamas bei ekonomikos vystymas (Sutkevičius, Stonkus, 2013, p. 506). Šiuo klausimu tiek tarptautiniai, tiek nacionaliniai teismai turi, galima sakyti, vieną nuomonę, t. y., kad mokesčių mokėtojai veiklą vykdo savo nuožiūra ir egzistuojant galimybei rinktis palankesnę apmokestinimo režimą, jie neprivalo rinktis tokio, kuris sukurtų jiems didžiausią mokesstinę prievolę ar kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui<sup>13</sup>. Žinoma, svarbu, kad mokesčių mokėtojas rinkdamasis jam palankų veiklos modelį nepažeistų draudimo piktnaudžiauti teise principo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje), nes problema kyla būtent tada, kai verslo subjektų veikla, siekiant minimizuoti mokėtinus mokesčius, perauga į tikslingą (neteisėtą) mokesčių slėpimą (ang. *tax evasion*) ar agresyvų mokesčių planavimą (ang. *aggressive tax planning*). Taigi, nustatant, ar buvo piktnaudžiauta mokesčiais, reikia atsižvelgti į du kriterijus: pirma, ar sandoris sudarytas daugiausia dėl palankesnio apmokestinimo, ir, antra, ar toks palankesnis apmokestinimas prieštarauja atitinkamos teisės nuostatos tikslui

---

<sup>13</sup> Žr., pvz., ESTT 2016 m. lapkričio 24 d. sprendimą byloje Byloje C-464/14 SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA vs. Fazenda Pública (60 punktas); ESTT 2019 m. vasario 26 d. sprendimą sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16 Skatteministeriet vs. T Danmark (C-116/16), ir Y Denmark Aps (C-117/16) (81 punktas); Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2164/2011.

(Savickaitė, 2014, p. 29). Iš esmės, tarptautiniu mastu veikiančios asocijuotos bendrovės pasinaudamos nacionalinių įstatymų neatitikimais gali būti suinteresuotos, pavyzdžiui, imituoti aukštesnes sandorių kainas tam, kad pademonstruoti aukštą bendrovės pelningumą (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 34) arba dirbtinai „užkelti“ sandorio kainas valstybėse, kuriose yra palankesnis mokestinis režimas ir „nuleisti“ sandorio kainas bendrovėms, kurios įsisteigusios aukšto tarifo valstybėje, kad pelnas būtų apmokestinamas kuo palankesnėmis sąlygomis.

M. Lukas nurodo, kad verslas yra paklusnus ekonominėms jėgoms ir dėsniams, o mokesčiai pirmiausia vertintini kaip investicinę grąžą mažinantis veiksnys (papildomos sąnaudos), valstybių apmokestinimo sistemų skirtumus ir privalumus viena kitos atžvilgiu mokėtojams tampa itin patrauklu naudoti kaip pajamų šaltinio ar rezidavimo valstybėse mokėtinų mokesčių optimizavimo, minimizavimo ar eliminavimo priemonę (Lukas, 2013, p. 33). Tuo atveju, jeigu verslo subjektų tikslai yra išimtinai susiję su skirtingų jurisdikcijų mokesčių neatitikimų pasinaudojimu tam, kad išvengti ar susimąžinti apmokestinamąsias pajamas (Aggressive tax planning indicators, 2017), tokios situacijos vertinamos kaip verslo subjekto (neteisėtas) vengimas mokėti jam priklausančią mokestinę prievolę. Kaip teigia A. Paulauskas, tokiais atvejais bendrovės dirbtinai sukuria įstatymo reikalavimus atitinkančias ūkinių operacijų grandines, dėl kurių mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą, o tokių operacijų pagrindinis tikslas ir dažniausiai vienintelis tikslas – mokestinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas (Paulauskas, 2006, p. 28). Taigi, agresyvios (neteisėtos, nesąžiningos) sandorių kainodaros taikymas gali sukurti situacijas, kuomet tarptautinės bendrovės aukšto mokesčio tarifo valstybėse uždirbtą pelną, būtent pasitelkiant sandorius tarp susijusių asmenų, perkelia susijusioms bendrovėms ar jų padaliniams, esantiems žemų tarifų valstybėse, pavyzdžiui: viena tarptautinės bendrovių grupės įmonė esanti žemo tarifo valstybėje teikia paslaugas ar tiekia prekes už aukštą kainą susijusioms bendrovėms, esančioms aukšto tarifo jurisdikcijose, o šios atitinkamai įsigyja prekes ir paslaugas už žemas kainas ir tokiu būdu didžiausias pelnas yra sukaupiamas toje valstybėje, kurioje taikomi žemi tarifai, kas reiškia, kad tarptautinės bendrovių grupės mastu bendrai sumokama mažiau mokesčių ir taip padidėja bendrasis tokios tarptautinės bendrovių grupės pelnas (Lina, Haiying, 2011, p. 97). Žinoma, tai yra tik vienas iš pavyzdžių, kaip tarptautinės bendrovės per susijusius asmenis gali perkelti pelną, tačiau jis puikiai iliustruoja tai, dėl ko būtent ir yra reikalingos susijusių asmenų sandorių kainodaros taisyklės, nes jų pagalba mokesčių administratorius gali nustatyti, kad sandoriai buvo apsimestiniai, neatitinkantys rinkos kainos, ir dėl to mokesčių administratorius gali atlikti

kainos koregavimą bei atitinkamai apskaičiuoti papildomą pelno mokestį, tokiu būdu apsaugant valstybės biudžetą nuo mokestinės bazės praradimo.

Sandorių kainodaros agresyvumas taip pat gali būti siejamas su susijusių asmenų sandoriais, kada viena iš susijusių sandorio šalių yra įsisteigusi valstybėje, kuri suteikia išimtinai palankų teisinį, finansinį bei mokestinį režimą (Taylor *et al.*, 2015, p. 29), kitaip tariant, jeigu viena iš bendrovių yra įsisteigusi taip vadinamajame „mokesčių rojuje“, valstybėje, kurioje užsieniečiams siūlomi minimalūs, arba visai netaikomi mokesčiai (Lukas, 2013, p. 34). Jau 1998 m. savo ataskaitoje EBPO išreiškė poziciją, kad reikia siekti, kad kuo daugiau valstybių, tiek ir tų, kurios nėra EBPO narės, bendradarbiautų įmonių apmokestinimo klausimais tam, kad būtų išvengta žalingos valstybių mokestinės praktikos (Harmful Tax Competition..., 1998, p. 8-12), o toks bendradarbiavimas grindžiamas tuo, kad „mokesčių rojuose“ mokestinė terpė bendrovėms yra palanki tiek mažais mokesčiais, tiek tuo, kad tų valstybių mokesčių administratoriai nesivadovauja „ištiestosios rankos“ principu, įtvirtintu EBPO rekomendacijose, ir tokiose valstybėse įsteigtų bendrovių pagalba per susijusių asmenų sandorius gali būti perkeliamas pelnas, taip sukeliama žala kitų valstybių mokesčių bazei (Harmful Tax Competition..., 1998, p. 31). Šios problemos rimtumas lėmė, kad nuo XXI a. tiek EBPO<sup>14</sup>, tiek ES<sup>15</sup> parengė ne vieną instrumentą tam, kad daryti spaudimą tokioms valstybėms pradėti bendradarbiauti ir taip apsaugoti valstybių mokestines pajamas bei kovoti su mokestiniu sukčiavimu, mokesčių slėpimu ir piktnaudžiavimu. Čia galima paminėti, kad nacionaliniai teisės aktai, įgyvendinami ES rekomendacijas, taip pat numato nuostatas, skirtas būtent sandoriams su tokiomis valstybėmis, pavyzdžiui, PMĮ 31 straipsnyje numatyta, kad sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus, tačiau iš asmenų tikslinėse teritorijose<sup>16</sup> nebuvo apmokėtos, yra laikomos neleidžiamais atskaitymais. Dėl tokio tarptautinių organizacijų/institucijų spaudimo bei atskirų valstybių priimtų nacionalinių teisės aktų, per paskutinius 15-20 metų

---

<sup>14</sup> Pavyzdžiui, 2009 m. G20 iniciatyva kartu su EBPO įsteigtas Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, kurio tikslas kovoti su mokesčių vengimu per taip vadinamas ofšorines valstybes. Plačiau: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>.

<sup>15</sup> Pavyzdžiui, ES yra parengusi nebendradarbiaujančių valstybių „juodąjį sąrašą“ ir pagal naujausią 2020 m. spalio 6 d. Tarybos patvirtintą sąrašą, dabar Mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų ES sąrašė yra likusios tik 12 valstybių: Amerikos Samoa, Angilija, Barbadosas, Fidžis, Guamas, Palau, Panama, Samoa, Trinidadas ir Tobagas, Jungtinių Valstijų Mergelių Salos, Vanuatu ir Seišeliai. Europos Tarybos pranešimas spaudai: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/10/06/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes-anguilla-and-barbados-added-cayman-islands-and-oman-removed/>

<sup>16</sup> PMĮ 2 straipsnio 38 punkte numatyta, kad valstybės arba teritorijos, kurios yra įtrauktos į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą, vadinamos „tikslinėmis teritorijomis“. Tačiau pastebėtina, kad ES įvedus ES nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašą, nebėra nacionaliniu mastu nebėra tikslinamas „tikslinių teritorijų sąrašas“.

pastebimas ženklus valstybių, kurios vienu ar kitu metu buvo laikomos „mokesčių rojais“ ir buvo įtrauktos į „juoduosius sąrašus“, įsitraukimas į tarptautinių apmokestinimo standartų įgyvendinimą<sup>17</sup>, kas vienareikšmiškai leidžia daryti išvadą, kad tai yra žingsnis link skaidresnės ir sąžiningą konkurenciją užtikrinančios mokesstinės aplinkos ir kad mažėja galimybės pasinaudoti bendrovės pelno perkėlimu sudarant sandorius su susijusia bendrove, įsteigta „mokesčių rojuje“.

Kadangi pelno perkėlimas daro tiesioginę įtaką valstybių mokesčių pajamoms, nenuostabu, kad nacionalinės mokesčius administruojančios institucijos bando kovoti su tokiu elgesiu. Kada kalbame apie sandorius, sudaromus tarp tarptautinės bendrovių grupės susijusių asmenų, svarbu suprasti ir tai, kad tokiu atveju į tokių sandorių apmokestinimo procesą yra pajungiamos dvi ar daugiau (priklausomai nuo to, kiek skirtingų valstybių subjektų pasijungia į sandorį) mokesčius administruojančios institucijos. Tam, kad EBPO rekomendacijos įgytų tam tikrą svorį ir realią galią apsaugant nacionalinių valstybių surenkamas mokesčių bazes nuo subjektų, vengiančių tinkamai apskaičiuoti bei mokėti mokesčius, EBPO narės bei kitos valstybės, kovojančios su susijusių asmenų nesąžininga sandorių kainodara ir taikančios EBPO parengtus mokesčių teisės instrumentus, tarpusavio susitarimu nustatė, kad tuo atveju, jeigu sandorio tarp asocijuotų asmenų kainodara neatitinka rinkos kainos, mokesčių administratorius gali koreguoti sandorio kainą, priskaičiuodamas sandorio šalims papildomus mokesčius (dažniausiai pelno mokestį, bet gali būti ir kiti mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis, maitai, gyventojų pajamų mokestis ir kt.) (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 34). Taigi, kai vienos iš sandorio šalių mokesčių administratorius nusprendžia, kad sandoris buvo sudarytas nesilaikant „ištiestosios rankos“ principo ir priima sprendimą koreguoti sandorio kainą bei atitinkamai paskaičiuoti papildomus mokėtinus mokesčius, toks mokesčių administratoriaus veiksmas gali turėti įtakos kitos valstybės mokestinei bazei, dėl to labai svarbus valstybių mokesčių administravimo institucijų bendradarbiavimas, nes jam neegzistuojant iškyla dvigubo apmokestinimo problema, kurios, be kita ko, yra siekiama išvengti sandorių kainodaros mechanizmu.

---

<sup>17</sup> Nuo 2000-2002 m., „mokesčių rojais“ laikytos valstybės pirmą kartą formaliai įsipareigojo įgyvendinti skaidrumo ir keitimosi informacija standartus. Plačiau: <https://www.oecd.org/countries/andorra/list-of-non-cooperative-tax-havens.htm>. Taip pat, ES taikomos priemonės, leidžiamos rekomendacijos valstybėms narėms davė vaisių ir jų pagalba buvo suvaržyti sandoriai su nebendradarbiaujančiomis valstybėmis. Nuo 2017 m. jau 5 valstybės yra išbrauktos iš ES sąrašo ir toliau yra dirbama ties šiuo klausimu, kad liktų kuo mažiau valstybių nesilaikančių tarptautinių standartų. Plačiau: <https://www.consilium.europa.eu/lt/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

Apibendrinant, galima daryti išvadą, kad sandorių kainodaros pagrindiniai tikslas – užtikrinti, kad susijusios bendrovės, operuojančios skirtingose valstybėse, kontroliuojamuosius sandorius sudarytų rinkos kainomis, t. y. kainomis, atitinkančiomis „ištiestosios rankos“ principą. Tai yra būtina, norint užtikrinti, kad asocijuoti asmenys būtų tinkamai apmokestinami pagal realią jų veiklą ir kad tokių sandorių pagalba bendrovės negalėtų perkelti apmokestinamojo pelno į kitas palankesnes jurisdikcijas ir taip sukelti žalą valstybių nacionaliniams biudžetams.

## 2. SANDORIŲ KAINODAROS REGLAMENTAVIMAS

### 2.1. EBPO modelinė konvencija

Nuo 1963 m., kada buvo priimta pirmoji EBPO modelinės konvencijos versija, EBPO narės, o vėliau ir kitos valstybės, bendradarbiaujančios su EBPO organizacija, sudarydamos ar peržiūradamos savo sudarytas DAIS, iš esmės, rėmėsi periodiškai atnaujinamos EBPO modelinės konvencijos nuostatomis. Be abejonės, toks vienodų DAIS (neskaitant išimčių, numatytų atskirose sutartyse), parengtų pagal bendrą modelį, sudarymas, buvo (ir tebėra) naudingas dvišalėms deryboms tarp EBPO narių ir jų mokesčių administracijų (OECD Model Tax Convention..., 1992). Palaipsniui augant tarptautinei prekybai ir dvigubo apmokestinimo pavojui, vis daugiau valstybių ėmė bendradarbiauti su EBPO, kuri vis tobulindama ir pildydama jau esamas taisykles, kad šios atitiktų šių dienų aktualijas, sukūrė globalaus masto tarptautinius mokestinius standartus, kuriuos naudodamos valstybės bei jų mokesčių administracijos ir šiandien tebekovoja su dvigubu apmokestinimu bei vien mokestiniais tikslais grįstu mokesčiu perkėlimu į kitas jurisdikcijas.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, pagrindinis sandorių kainodaros principas – „ištiestosios rankos“ principas buvo įtvirtintas EBPO modelinės konvencijos 9-ajame straipsnyje „*Asocijuoti asmenys*“, kurio pirmojoje dalyje numatyta, kad „*tu atveju, kai Susitariančios Valstybės įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja kitos Susitariančios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale arba, kai tie patys asmenys tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja Susitariančios Valstybės įmonės ir kitos Susitariančios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale ir kai kiekvienu atveju tarp tų dviejų įmonių jų komerciniuose ar finansiniuose santykiuose sukuriama arba nusistovi kitokios sąlygos, negu būtų tarp nepriklausomų įmonių, tada bet koks pelnas, kuris, jeigu nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienai iš tų įmonių, bet dėl nusistovėjusių sąlygų jai nepriskiriamas, gali būti įskaitomas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas*“ (OECD Model Tax Convention..., 2017) ir kadangi šiuo EBPO modeliu yra remiamasi LR derybose su kitomis šalimis sudarant DAIS, iš esmės, tokią (arba labai panašią) 9 straipsnio 1 dalies nuostatą galima rasti ir visose Lietuvos pasirašytose DAIS<sup>18</sup>. Paminėtina, kad kai dvi valstybės yra sudariusios tarpusavio DAIS, kurioje yra nuostata „Asocijuoti asmenys“ (nepriklausomai nuo tikslios formuluotės), išdėstyta panašiai kaip EBPO modelinės

---

<sup>18</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos puslapyje pateikiamos visos Lietuvos pasirašytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Prieiga internete: <https://www.vmi.lt/evmi/tarptautines-dvigubo-apmokestinimo-ivsengimo-sutartys#su-kuriomis-%C5%A1alimis-sudarytos-bei-taikomos-dvigubo-apmokestinimo-i-%C5%A1vengimo-sutartys>

konvencijos 9-tame straipsnyje, toks straipsnis turi būti aiškinamas pagal tarptautiniu mastu pripažįstamus sandorių kainodaros principus (Yao, 2013, p. 2), kas reiškia, kad valstybės, sudarančios dvišales DAIS pagal EBPO pateiktą modelį, atitinkamai, turi aiškinti šią nuostatą pagal EBPO modelinės konvencijos reguliariai atnaujinamą ir koreguojamą komentarą bei EBPO rekomendacijas dėl susijusių asmenų kainodaros.

Nagrinėjant EBPO modelinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalį detaliau ir išskaidžius ją atskiramis dalimis, matoma, kad šią normą sudaro šie trys pagrindiniai elementai:

- 1) kai dvi asocijuotos (tiesiogiai arba netiesiogiai) įmonės esančios skirtingose valstybėse sudaro komercinį/finansinį sandorį,
- 2) kuris neatitinka rinkos kainos, t. y. sudaromas sandoris, prieštaraujantis „ištiesiosios rankos“ principui,
- 3) tada, mokesčių administratorius turi teisę priskaičiuoti ir apmokestinti pelną, kuris būtų atsiradęs iš tokio sandorio, jeigu tokį sandorį būtų sudarę nesusiję asmenys.

Pirmoji sąlyga, reikalinga sandorių kainodaros taisyklių taikymui ir, atitinkamai, bendrovių pelno koregavimo pagal 9 straipsnio nuostatas taikymui – subjektai turi būti asocijuotos įmonės. Pagal EBPO modelinės konvencijos nuostatas asocijuotų įmonių sąvoką apima tiesioginis arba netiesioginis dalyvavimas kitos įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale. Nors pačiame 9 straipsnyje ir nėra pateikiama, kokia apimtimi viena iš asocijuotų įmonių turi dalyvauti kitos valdyme ar kapitale, tačiau 9 straipsnio komentare yra pateiktas paaiškinimas, kas laikoma asocijuota įmone, t. y. motininės, dukterinės arba vienoje kontrolėje esančios įmonės (OECD Model Tax Convention..., 2017, p. 226). Tačiau, kai kurie autoriai mano, kad toks apibrėžimas yra ribotas, kadangi padengia tik santykius tarp motininių-dukterinių bendrovių, praktikoje reiškiančius akcininkus, turinčius kontroliuojamąjį akcijų paketą, arba santykius tarp seserinių bendrovių, kurios yra valdomos tos pačios šalies. Taip pat yra išreikšta pozicija, kad 9 straipsnio komentaras, kuris plečiamai aiškina asocijuotų įmonių sąvoką, galimai pažeidžia EBPO modelinės konvencijos 3 straipsnio 2 dalį, pagal kurią visos nuostatos, kurios nėra įtvirtintos EBPO modelinėje konvencijoje, turi reikšmę, nustatytą valstybių nacionaliniuose įstatymuose (Hamaekers, 2008 cituotas Dwarkasing, 2011, p. 126-127). Laikantis tokios pozicijos, pagal kurią nustatant asocijuotų bendrovių santykį yra vadovaujama nacionaliniais teisės aktais, toks skirtingas asocijuotų asmenų interpretavimas gali sąlygoti dvigubą ekonominį apmokestinimą, kadangi EBPO modelinėje konvencijoje nėra eksplicitiškai išreikšta, kokia



apimtimi įmonė turi dalyvauti kitos bendrovės kapitale, kad būtų laikoma asocijuota įmone, tai reiškia, kad pažodžiui vertinant sąlygą „dalyvavimas kapitale“, galima susidaryti įspūdį, kad net ir vienai bendrovei turint 1% kitos bendrovės akcijų, tokios įmonės gali būti laikomos asocijuotomis įmonėmis EBPO modelinės konvencijos 9 straipsnio prasme (Dwarkasing, 2011, p. 129). Taigi, nors EBPO modelinė konvencija nurodo patį principą, kad kontroliuojamuosius sandorius sudaro asocijuotos bendrovės, tačiau visais atvejais nustatant dvejose skirtingose valstybėse esančių bendrovių santykį turi būti atsižvelgiama į nacionalinius teisės aktus reglamentuojančius asocijuotų asmenų sąvoką ir tai kelia nemažai iššūkių, turint omenyje, kad skirtingose valstybėse susijusių asmenų apibrėžimai gali iš esmės skirtis.

Nustačius, kad bendrovės yra asocijuotos, reikia įvertinti ar tarpusavio sandorį šios bendrovės sudarė rinkos kainomis. Nors visuotinai yra pripažįstama, kad EBPO modelinės konvencijos 9 straipsnyje yra įtvirtintas pagrindinis sandorių kainodaros „ištiesiosios rankos“ principas, tačiau pačiame pavyzdinės konvencijos straipsnyje tiesiogiai nėra minimas nei pats principas, nei sandorių kainodaros institutas. Tik EBPO rekomendacijose konkrečiai įvardijama, kad pagal „ištiesiosios rankos“ principą, galima apmokestinti neatsiradusį pelną dėl sandorių tarp asocijuotų subjektų sąlygų, besiskiriančių nuo tų, kurios būtų numatytos, jei toks pats sandoris būtų sudarytas tarp nepriklausomų asmenų (Savickaitė, 2014, p. 82). Tam, kad būtų galima koreguoti ir apmokestinti pelną, reikia, pirmiausia, atlikti palyginamumo analizę, kurios metu būtų nustatoma, ar kontroliuojami sandoriai sudaryti tokiomis pačiomis sąlygomis (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 35), tame tarpe ir tokiomis pačiomis kainomis, kaip būtų sudarytas ir nekontroliuojamas sandoris.

EBPO modelinės konvencijos 9 straipsnio komentare nurodoma, kad asocijuotų įmonių pelno negalima koreguoti, jeigu tokie sandoriai buvo sudaryti rinkos sąlygomis (OECD Model Tax Convention..., 2017, p. 226). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriui suteikiama teisė koreguoti pelną tik nustačius, kad sandoris buvo sudarytas nesilaikant „ištiesiosios rankos“ principo (Baistrocchi, Roxan, 2014, p. 14-15). 9 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad jei yra nustatoma, kad iš kontroliuojamojo sandorio nebuvo gautas toks pelnas, koks būtų gautas, jeigu būtų sudarytas nekontroliuojamasis sandoris, tokie neatitikimai yra mokesčių administratoriaus ištaisomi atliekant pirminį koregavimą priskaičiuojant ar sumažinant vienos iš įmonių pelną/pajamas pagal tos valstybės nacionalinį reguliavimą taip, kad šis sandoris atitiktų „ištiesiosios rankos“ principą (OECD Model Tax Convention..., 2017, p. 226). Svarbu paminėti, kad toks pirminis koregavimas

gali sukurti ekonominio dvigubo apmokestinimo situaciją, jeigu dvi valstybės skirtingai vertina sandorių kainodarą pagal savo nacionalinius įstatymus (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 172), ir tokį ekonominį dvigubą apmokestinimą gali pašalinti tik atitinkamas kitos šalies mokesčių administratoriaus kitos susijusios bendrovės pelno pakoregavimas (Navarro, 2017, p. 80). Minėtasis kitos valstybės atitinkamas koregavimas yra numatytas EBPO modelinės konvencijos 9 straipsnio 2 dalyje, kurioje nurodoma, kad kita šalis turėtų atitinkamai pakoreguoti antrosios bendrovės pelną pagal pirminį koregavimą, tačiau šio straipsnio komentare patikslinta, kad toks atitinkamas koregavimas nėra automatinis ir abi valstybės turi vienodai vertinti situaciją (OECD Model Tax Convention..., 2017, p. 227), t. y. antrosios valstybės mokesčių administratorius turi sutikti su pirmojo atliktu koregavimu, kadangi esant nesutarimams yra taikomas EBPO modelinės konvencijos 25 straipsnis, numatantis administratorių konsultavimosi, ar, reikalui esant, abipusio susitarimo, procedūrą dvigubam apmokestinimui išvengti. Tačiau, svarbu paminėti, kad esamas abipusis ginčų sprendimas yra labai probleminis klausimas, ką parodo ir naujausios apklausos. Pavyzdžiui, EY 2019 metų apklausoje (EY, How profound change, transparency..., 2019, p. 24) yra išreiškiama pozicija, kad verslams reikėtų apsvarstyti kitus ginčų sprendimo būdus, kadangi dėl šios procedūros sudėtingumo ir neaiškumo tik 20% bendrovių kreipiasi į atsakingas institucijas dėl ginčų susijusių su sandorių kainodara.

Taigi, kalbant apie EBPO modelinės konvencijos reglamentavimą, reikšminga pabrėžti, kad nepaisant to, kad egzistuoja visuotinai pripažįstami sandorių kainodaros principai, visos nuostatos, kurios nėra aptartos konvencijoje, turi būti aiškinamos pagal kiekvienos valstybės nacionalinę teisę, kas reiškia, jog efektyviam sandorių kainodaros mechanizmui užtikrinti yra labai svarbus valstybių tarpusavio bendradarbiavimas siekiant rasti optimalius sprendimus, kad būtų išvengta dvigubo susijusių įmonių apmokestinimo.

## **2.2. ES teisė: ginčų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sprendimas**

Skirtingai nei netiesioginiai mokesčiai, tiesioginiai mokesčiai susiję su pajamų ir pelno apmokestinimu nėra harmonizuoti ES mastu. Tačiau pagal Sutarties dėl ES veikimo (toliau – SESV) 115 straipsnį, direktyvos tiesioginių mokesčių srityje gali būti leidžiamos siekiant suderinti atitinkamus valstybių narių įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie tiesiogiai veikia bendrosios rinkos sukūrimą ar veikimą (ES sutarties ir Sutarties dėl..., 2012). Sandorių kainodaros srityje ES turi palyginti labai ribotą kiekį galios leisti privalomojo pobūdžio

teisės aktus, tačiau bendrovių apmokestinimo klausimai yra labai svarbūs efektyvios vidaus rinkos veikimui, kas vienareikšmiškai sąlygoja, kad ES teisėkūra, net ir rekomendacinio pobūdžio, kaip, pavyzdžiui, JSKF rekomendacijos, vis dėlto daro didelę įtaką sandorių kainodaros taisyklių įgyvendinimui nacionaliniame lygmenyje siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (EK 2015 m. sausio 26 d. sprendimas). Kalbant apie sandorių kainodaros mechanizmą, pastebėtina, kad vienas iš pagrindinių šio instituto tikslų – dvigubo apmokestinimo išvengimas, o kadangi ES labai daug iniciatyvų ir sprendimų yra įgyvendinta būtent ginčų dėl dvigubo apmokestinimo srityje, kurie kyla koreguojant susijusių įmonių pelną pagal „ištiestosios rankos“ principą, ir šios iniciatyvos turi įtakos Lietuvai, kaip ES narei, todėl svarbu labiau įsigilinti į šių mokesčių ginčų sprendimo mechanizmą ES.

Kaip jau buvo minėta pirmojoje šio darbo dalyje, Arbitražo konvencija buvo pirmasis didesnis žingsnis ES dėl valstybių narių bendradarbiavimo sandorių kainodaros srityje, kurios pagrindinis tikslas – dvigubo apmokestinimo išvengimas koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Kartu su JSKF iniciatyvomis, tokiomis kaip Elgesio kodeksas, Arbitražo konvencijoje pateikiama ginčų sprendimo procedūra tarp valstybių narių, kada mokesčių tikslais tos pačios pajamos yra įtraukiamos į skirtingų valstybių narių asocijuotų įmonių pelną. Tačiau, nepaisant to, kad Arbitražo konvencija yra dalis *acquis communautaire*<sup>19</sup>, ji neturi viršenybės prieš nacionalinius valstybių narių įstatymus ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) neturi jurisdikcijos aiškinti šios konvencijos nuostatų (Kofler, 2017, p. 213), tai reiškia, kad jos taikymas yra visiškai priklausomas nuo nacionalinių valstybių teisės aktų. Dėl šios minėtos priežasties ir dėl kitų priežasčių tokių kaip, skirtingas Arbitražo konvencijos nuostatų aiškinimas, negalėjimas laiku ir veiksmingai išspręsti dvigubo apmokestinimo panaikinimo ginčų, procedūriniai trūkumai (ne iki galo aiškūs terminai, realios apskundimo galimybės nebuvimas), 2017 m. buvo priimta Ginčų sprendimo direktyva, kuri turėtų užtikrinti sklandesnį ir efektyvesnį ginčų, kada koreguojamas susijusių įmonių pelnas pagal „ištiestosios rankos“ principą, sprendimo bei sprendimų vykdymo užtikrinimo mechanizmą tarp valstybių narių. Ši Ginčų sprendimo direktyva yra platesnės apimties negu Arbitražo konvencija, kadangi pagal 3 straipsnio 1 dalį, dabar skundą bet kuriai atitinkamos valstybės institucijai per 3 metus gali paduoti bet

---

<sup>19</sup> Pagal Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų banką, *acquis communautaire* reiškia – tai Europos Bendrijų teisės ir jos taikymo praktikos visuma – ją privalo perimti šalys, stojančios į Europos Sąjungą.

kuris, susijęs su ginčijamu klausimu, asmuo<sup>20</sup>. Gavus tokį skundą atsakingoms institucijoms yra numatytos informavimo procedūros, taip pat Ginčų sprendimo direktyvoje numatyti skundo priimtinumui kriterijai (Ginčų sprendimo direktyvos 3 straipsnio 3 dalis) bei 6-oje šio straipsnio dalyje numatytas reikalavimas institucijoms per 6 mėnesius priimti sprendimą dėl skundo priėmimo ar atmetimo. Nuo institucijos sprendimo priklauso, kokie galimi procedūriniai veiksmai bus atliekami toliau. Taigi, žemiau pateikiami keli galimi kompetentingų institucijų sprendimai ir procedūriniai klausimai susiję su jais pagal Ginčų sprendimo direktyvą:

1) jeigu atitinkamų valstybių institucijos **priima skundą**, toliau 2 metus vyksta abipusio susitarimo procedūra (4 straipsnio 1 dalis). Abipusio susitarimo procedūros metu atitinkamų valstybių narių kompetentingos institucijos:

- a) priėmusios bendrą sprendimą institucijos informuoja apie tai susijusį asmenį ir tai tampa privalomu vykdyti sprendimu visoms ginčo šalims (4 straipsnio 2 dalis);
- b) nepasiekusios susitarimo apie tai informuoja susijusį asmenį (4 straipsnio 3 dalis);

Kompetentingoms institucijoms nepavykus priimti sprendimo dėl ginčo sprendimo per 2 metų laikotarpį, susijęs asmuo gali prašyti pagal 8 straipsnį sudaryti patariamąją komisiją (6 straipsnio 1 dalies b punktas). Pastebėtina, kad jeigu kompetentinga institucija nepriima sprendimo dėl skundo per 6 mėnesių laikotarpį, laikoma, kad skundą priėmė (5 straipsnio 2 dalis);

2) jeigu **viena** kompetentinga institucija **atmeta skundą**, tokiu atveju susijęs asmuo gali prašyti pagal 8 straipsnį sudaryti patariamąją komisiją (5 straipsnio 1 dalies a punktas);

3) jeigu **visos** kompetentingos institucijos **atmeta skundą**, tada susijęs asmuo tokį sprendimą gali apskųsti pagal savo nacionalinę teisę (5 straipsnio 3 dalis).

Tais atvejais, kai paskiriama patarioji komisija, ši turi pateikti nuomonę kompetentingoms institucijoms dėl ginčo sprendimo per 6 mėnesius (su galimybe pratęsti 3 mėnesiams). Po šios nuomonės pareiškimo, pagal 15 straipsnio 1 dalį atsakingų valstybių kompetentingos institucijos per 6 mėnesius turi priimti sprendimą dėl ginčo išsprendimo. Paminėtina, kad kompetentingos institucijos gali nukrypti nuo patariamąsios komisijos

---

<sup>20</sup> Pagal Arbitražo konvenciją su skundu gali kreiptis tik atitinkama įmonė į savo vietos mokesčių administratorių.

nuomonės, tačiau esant nesutarimams tarp kompetentingų institucijų, šios privalo vadovautis patariamąsios komisijos sprendimu. Labai svarbu paminėti, kad pagal Ginčų sprendimo direktyvos 15 straipsnio 4 dalį kompetentingų institucijų sprendimas dėl ginčo išsprendimo yra privalomas, priešingai negu, kad yra pagal Arbitražo konvencijos nuostatas<sup>21</sup>, ir tokį sprendimą, atitinkamai, susijęs asmuo gali skųsti nacionalinių teisės aktų nustatyta tvarka. Taigi, manytina, kad Ginčų sprendimo direktyva turėtų užtikrinti daug veiksmingesnį ginčų sprendimą, kada kelios valstybės narės reikalauja teisės į tas pačias pajamas ar pelną, nes, visų pirma, didėja bendradarbiavimas tiek tarp valstybių institucijų, tiek tarp institucijų ir verslo subjektų, taip pat yra užtikrinama mokesčių mokėtojo teisė skųsti sprendimus, numatyti konkretūs terminai bei galutinio sprendimo privalomumas. Tačiau, žinoma, šioje vietoje reikia pažymėti, kad ši Ginčų sprendimo direktyva bus taikoma tik tais atvejais, jei susijusios įmonės, dėl kurių pelno koregavimo kilo ginčas, yra įsisteigusios ES, taigi šis mechanizmas nepadės tais atvejais, jeigu į pelno koregavimą įsitrauks trečiųjų šalių subjektai ir tada bus taikomos tarp valstybių sudarytos DAIS ginčų sprendimo nuostatos.

### 2.3. Nacionalinis reglamentavimas

Nors Lietuvoje „ištiesiosios rankos“ principas yra įtvirtintas nuo 2001 metų<sup>22</sup>, kada PMĮ 40 straipsnyje buvo numatyta, kad mokesčių administratorius gali koreguoti susijusių asmenų sandorių kainas, jeigu jos neatitinka tikrosios rinkos kainos, tačiau pirmosios Lietuvos DAIS buvo pasirašytos dar 1993 metais<sup>23</sup>, kurių 9 straipsnis „Asocijuotos įmonės“ buvo identiškas EBPO modelinės konvencijos (OECD Model Tax Convention..., 1992) pateiktai asocijuotų įmonių sąvokai. Nepaisant to, kad jau buvo sudaromos DAIS, kuriose įtvirtintas „ištiesiosios rankos“ principas ir jau buvo priimti PMĮ bei GPMĮ<sup>24</sup>, numatę atitinkamą mokesčių administratoriaus teisę koreguoti mokesčių mokėtojų pelną/pajamas, jei sandorių tarp susijusių asmenų kainos neatitinka rinkos kainos, tačiau LR sandorių kainodaros taisyklės, įtvirtinusios sandorių kainodaros mechanizmą Lietuvoje, buvo patvirtintos LR finansų ministro tik 2004 metais. Taigi, galima daryti išvadą, kad realiai,

<sup>21</sup> Arbitražo konvencijos 12 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad įmonės turi sutikti su sprendimu ir tada jis gali būti paskelbtas. Žodis „gali“ rodo neprivalomą nuostatos pobūdį.

<sup>22</sup> PMĮ 40 straipsnis įsigaliojo 2003 m. sausio 1 d.

<sup>23</sup> Pavyzdžiui, 1993 m. balandžio 30 d pasirašyta DAIS su Suomija, o 1993 m. rugsėjo 27 d. pasirašyta DAIS su Švedija.

<sup>24</sup> GPMĮ 15 straipsnyje įtvirtintas „ištiesiosios rankos“ principas. Kadangi PMĮ 40 straipsnio ir GPMĮ 15 straipsnio nuostatomis taikomos vienodos sandorių kainodaros taisyklės, tai šiame darbe ten, kur vartojamos PMĮ nuostatos reikia turėti omenyje, kad identiškas reguliavimas numatytas ir GPMĮ, tik skiriasi asmenys, kuriems taikoma.

iki 2004 metų nebuvo aiškaus PMĮ 40 straipsnyje numatyto kainų koregavimo pagal „ištiesiosios rankos“ principą įgyvendinimo mechanizmo.

Kalbant apie PMĮ 40 straipsnį, tai nuo priėmimo jis smarkiai nepakito. Pagal dabar galiojančios PMĮ redakcijos<sup>25</sup> 40 straipsnio 1 dalį, vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, į pajamas ir sąnaudas turi pripažinti tik tokias sumas, kurios atitinka tikrąją rinkos kainą<sup>26</sup>. Taigi, ši dalis nustato, kad nustatant kontroliuojamųjų sandorių kainą, turi būti laikomasi „ištiesiosios rankos“ principo<sup>27</sup> (LR kainodaros taisyklių 5 punktas). Paminėtina, kad PMĮ 40 straipsnio komentare numatyta, kad jeigu sandoriai neatitinka tikrosios rinkos kainos, tada yra taikoma šio straipsnio 2 dalis (PMĮ 40 straipsnio komentaras). Ši nuostata numato mokesčių administratoriaus teisę koreguoti asmens, kuris sudaro sandorius ne rinkos kainomis su asocijuotais asmenimis, pelną bei atitinkamai apmokestinti tokį pelną. Šioje dalyje taip pat yra referuojama į LR kainodaros taisykles, t. y. specialų norminį teisės aktą, kuris nustato 40 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo ypatumus. Čia svarbu atkreipti dėmesį į asocijuotų asmenų sąvoką, kad tai yra asmenys, kurie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: i) yra susiję asmenys ir/arba; ii) 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 (PMĮ 2 straipsnio 8 dalis). PMĮ komentare nurodoma, kad tokie asocijuoti asmenys tarpusavio sandoriams gali nustatyti kainą neatsižvelgdami į rinkos dėsnius, todėl LR kainodaros taisyklės yra skirtos tikrajai rinkos kainai apskaičiuoti.

Svarbu paminėti, kad Lietuva savo sandorių kainodaros mechanizmą grindžia EBPO formuojamais visuotinai pripažįstamais tarptautiniais apmokestinimo principais, todėl LR kainodaros taisyklių 19 punkte numatyti 5 galimi sandorių kainodaros būdai yra lygiai tokie pat, kokie yra pateikiami ir EBPO rekomendacijose, t. y.: palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, „sąnaudos plus“, pelno padalijimo, sandorio grynosios maržos (plačiau šie metodai analizuojami 3 šio darbo dalyje). Įmonės pritaiko labiausiai joms tinkamą kainodaros metodą (leidžiama derinti kelis metodus tarpusavyje, jeigu tai leidžia pasiekti „ištiesiosios rankos“ principą atitinkantį rezultatą) ir to metodo pagrindu

---

<sup>25</sup> 2021 m. sausio 1 d. suvestinė redakcija.

<sup>26</sup> Identiška nuostata yra numatyta ir GPMĮ 15 straipsnio 1 d. tik vietoj „vieneto“ sąvokos vartojama „gyventojų“ sąvoka.

<sup>27</sup> LR kainodaros taisyklių 3 punkte pateikta „ištiesiosios rankos“ principo sąvoka skamba 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 tikrąją rinkos kainą atlikto sandorio galimo uždirbti pelno arba galimų gauti pajamų. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamojo sandorio sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu ar sandoriai.*

renka informaciją apie nekontroliuojamųjų sandorių sąlygas, kurių duomenis lygina su kontroliuojamojo sandorio sąlygomis tam, kad nustatyti tikrąją rinkos kainą. Atliekant mokestinį patikrinimą, pagal tas pačias taisykles „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kainą apskaičiuoja ir mokesčių administratorius, tik svarbu paminėti tai, kad jis naudojami tik ta informacija, kurią pateikė mokesčių mokėtojas, t. y. tikrina sandorių atitiktį „ištiesiosios rankos“ principui pagal bendrovės sukaupią informaciją apie kontroliuojamąjį sandorį, tačiau nustatius, jog mokesčių mokėtojas pateikė tikrovės neatitinkančią informaciją, mokesčių administratorius gali vadovautis ir papildoma, mokesčių mokėtojui neprieinama, informacija (PMĮ 40 straipsnio komentaras).

LR kainodaros taisyklėse taip pat yra numatyta pareiga vesti atitinkamą sandorių kainodaros dokumentaciją, t. y. pagrindinę bylą ir šalies bylą, priklausomai nuo to, ar bendrovė atitinka tam tikras sąlygas (Lietuvoje taikomi dokumentacijos ypatumai detaliau analizuojami šio darbo 3.3 dalyje). Taip pat, svarbu paminėti, kad nuo 2017 metų, įgyvendinant direktyvos 2016/881 nuostatas (Tarybos direktyva 2016/881, 2016), didelės tarptautinių įmonių grupės bendrovės, reziduojančios Lietuvoje<sup>28</sup>, kurių metinės konsoliduotos grupės pajamos praėjusiais finansiniais metais viršijo 750 milijonų eurų, turi teikti ataskaitinių finansinių metų ataskaitas pagal valstybes (Finansų ministerijos viršininko 2017 m. gegužės 31 d. įsakymas Nr. VA-47). Paminėtina, kad pagal tarptautinės rizikos valdymo bendrovės „Coface“ 2020 m. lapkritį parengtą didžiausių Vidurio ir Rytų Europos bendrovių reitingą<sup>29</sup>, 2019 m. Lietuvoje tokių bendrovių buvo 9 (COFACE CEE TOP 500 RANKING, 2020, p. 49). Pažymėtina, kad minėtu reglamentavimu ES ir Lietuvoje įgyvendinama 13-toji BEPS projekto priemonė „Kainodaros dokumentacija ir Atskirų šalių ataskaitos“ (ang. *Country-by-Country Reports*), kurios tikslas yra sukurti taisykles, užtikrinančias mokesčių administracijų informavimą apie pasaulinį pajamų paskirstymą, ekonominę veiklą ir sumokėtus mokesčius skirtingose šalyse (Transfer Pricing Documentation and..., 2015, p. 9), taip pat šia priemone yra ženkliai sustiprinamas

---

<sup>28</sup> Detalus reikalavimai teikti informaciją tarptautinių įmonių grupių subjektams pateikiami Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2017 m. gegužės 31 d. įsakyme Nr. VA-47 „Dėl informacijos, būtinos tarptautiniams bendradarbiavimo įsipareigojimams dėl apskaitimo informacija apie tarptautinių įmonių grupių pateiktas ataskaitas įgyvendinti, pateikimo taisyklių patvirtinimo“

<sup>29</sup> Pagal 2020 metais tarptautinės rizikos valdymo bendrovės „Coface“ parengtą didžiausių Vidurio ir Rytų Europos įmonių sąrašą, pagal 2019 metų ataskaitinius duomenis, Lietuvos bendrovės, peržengiančios 750 mln. Eur kartelę: UAB „Vilniaus prekyba“ (pajamos 4,934 mlrd. Eur), AB „Orlen Lietuva“ (pajamos 4,577 mlrd. Eur), UAB „Maxima grupė“ (pajamos 3,993 mlrd. Eur), UAB „Maxima LT“ (pajamos 1,71 mlrd. Eur), UAB „ME Investicija“ (pajamos 1,122 mlrd. Eur), UAB „Sanitex“ (pajamos 1,099 mlrd. Eur), AB „Ignitis grupė“ (pajamos 1,079 mlrd. Eur), UAB „Girteka Logistics“ (pajamos 945 mln. Eur), UAB „Koncernas Achemos grupė“ (pajamos 932 mln. Eur).

valstybių bendradarbiavimas sandorių kainodaros srityje, kas galimai turės teigiamą efektą siekiant užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui.

Apibendrinant nacionalinį reglamentavimą pabrėžtina, kad Lietuvoje yra nuosekliai įgyvendinami visuotiniai tarptautinio apmokestinimo principai įtvirtinti tiek EBPO modelinėje konvencijoje ir šios organizacijos rengiamose rekomendacijose, tiek vadovaujamosi ES teisės aktų nuostatomis sandorių kainodaros srityje. Lietuvai, kaip šių organizacijų narei, yra itin svarbu, kad valstybėje esantis mokesstinis režimas eitų išvien su tarptautiniais standartais, kas leidžia sėkmingai kovoti su dvigubo apmokestinimo problemomis bei užtikrinti valstybės konkurencingumą globalizacijos kontekste.



### 3. SANDORIŲ KAINODAROS MECHANIZMAS

#### 3.1. Kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių sąlygų palyginimas

EBPO rekomendacijose nurodoma, kad „ištiesiosios rankos“ principas sukuria mokestinę lygybę tarp tarptautiniu mastu veikiančių susijusių įmonių vykdančių tarpusavio sandorius ir nesusijusių bendrovių, kadangi šio principo dėka susiję asmenys mokesčių tikslais yra traktuojami kaip visiškai atskiri bei nepriklausomi asmenys. Tai reiškia, kad kaip nepriklausomi asmenys jie įvertinę rinkos kainas turėtų sudaryti tik tokį sandorį, kuris yra ekonomiškai jiems palankiausias. Būtent, palyginamumo analizė, kada kontroliuojamojo sandorio kaina, marža ar pelnas yra palyginami su tokiu pat nekontroliuojamuoju sandoriu, yra „ištiesiosios rankos“ principo taikymo esmė (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 35, p. 98-99).

Pagal LR kainodaros taisyklių 6 punkto nuostatas, kurios, be kita ko, įgyvendina EBPO rekomendacijas dėl palyginamumo analizės, mokesčių mokėtojas, nustatydamas „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kontroliuojamojo sandorio kainą, turi atlikti šiuos veiksmus:

- 1) turi būti įvertinamas kontroliuojamasis sandoris (sandorio dalyko charakteristikos, sandorio šalių funkcijos atliekant funkcinę analizę, sandorio sąlygos, ekonominės aplinkybės bei verslo strategija);
- 2) kontroliuojamojo sandorio palyginimui turi būti parinkti nekontroliuojamieji sandoriai bei jų patikrinimas vadovaujantis tais pačiais kriterijais, kuriais buvo vertinamas kontroliuojamasis sandoris. Dėl šio aspekto yra pasisakęs Vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1421/2013), kad nustatant, ar nekontroliuojamoji transakcija gali būti naudojama palyginti, reikia įvertinti transakcijos sąlygas ir aplinkybes taip, kaip jas įvertintų tarpusavyje neasocijuoti asmenys, sudarydami panašią transakciją.
- 3) pagal gautą informaciją pritaikomas vienas iš sandorių kainodaros metodų.

Taigi, pirmasis dalykas, kurį reikia įvertinti – sandorio dalykas. VMI rekomendacijose nurodoma, kad įvertinant sandorio dalyko charakteristikas, reikia atsižvelgti į visus dalykų skirtumus, kurie gali sąlygoti kainų skirtumą rinkoje, t. y. jeigu tai materialus turtas – į jo fizines savybes, kokybę, galiojimo laiką, parduodamų prekių kiekį ir pan., jeigu tai nematerialus turtas – atsižvelgiama į formą, turto rūšį, apsaugos trukmę ir pan., o jei tai paslaugos – reikia atsižvelgti į paslaugų rūšį, apimtį ir pan.

(Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 4-5). LR kainodaros taisyklių 62 punkte yra detalizuojama, kad nustatant „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią su nematerialiuoju turtu susijusią sandorio kainą, svarbu papildomai atkreipti dėmesį ir į patį sandorio turinį, t. y., ar tai pačio nematerialiojo turto perleidimas, ar teisių į jį, ar tai kitoks ne nuosavybės teisių perleidimas į tokį turtą, taip pat reikia atkreipti dėmesį ir į tai, ar suteikiamos išimtinės teisės į nematerialų turtą, ar yra numatyta ribojimų, ar suteikiama teisė panaudoti nematerialųjį turtą tolesniems tyrimams ir plėtrai. Pažymėtina, kad nuo BEPS projekto pradžios ypatingai daug dėmesio yra skiriama sandorių kainodarai atnaujinamose EBPO ir ES<sup>30</sup> rekomendacijose šioje srityje, tačiau kalbant apie nacionalinius išaiškinimus, vienintelis platesnis VMI sandorių kainodaros taisyklių taikymo išaiškinimas buvo parengtas 2007 metais. Nors reguliavimas nėra esmingai pakitęs, tačiau yra tam tikri aspektai (pvz., sandoriai su nematerialiuoju turtu), kurie, manytina, turėtų būti detalčiau išaiškinti mokesčių mokėtojams, kadangi vis sudėtingėjantys komerciniai santykiai neabejotinai kelia daug iššūkių tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui nustatant „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kainą<sup>31</sup>.

Funkcinė analizė<sup>32</sup>, kaip dar vienas iš kriterijų, nustatant ar kontroliuojamasis ir nekontroliuojamasis sandoriai gali būti palyginami, yra vienas esminių elementų vertinant kontroliuojamuosius sandorius. Jeigu vertintume sandorį tarp dviejų nesusijusių asmenų, tuomet nebūtų reikalinga vertinti jų atliekamų funkcijų, kadangi tai atsispindėtų iš panaudoto turto, prisiimtos rizikos, tačiau kada kalbame apie susijusius asmenis, funkcinė analizė yra būtina, kad objektyviai įvertinti: sandorio šalių atliekamas funkcijas, prisiimamas rizikas, taip pat naudinga suprasti įmonės struktūrą, veiklos organizavimą ir panašius klausimus (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 51). Kadangi BEPS projekto 4, 8-10 priemonės koncentruojasi į sandorių kainodaros taisyklių peržiūrėjimą ir atnaujinimą, kiek tai susiję su finansiniais sandoriais bei sandoriais su nematerialiuoju turtu, sudėtingų struktūrų įmonių atliekamais sandoriais, jų pasidalijama rizika ir kapitalu bei kitais rizikingais sandoriais, kurių pagalba yra nesudėtingai perkeliamas pelnas į palankias jurisdikcijas (Action Plan on Base Erosion..., 2013, p. 17, p. 20-21), todėl

---

<sup>30</sup> Europos Sąjunga taip pat teikia įvairių iniciatyvų, kurios detalizuoja ir pritaiko sandorių kainodaros taisykles Europos Sąjungoje.

<sup>31</sup> Dar 2014 metais K. Savickaitė atkreipė dėmesį į tai, kad būtų naudinga, jog mokesčių administratorius pateiktų išsamesnius paaiškinimus dėl palyginamosios analizės taikymo, nors nuo to laiko įvesta dar daugiau naujų rekomendacijų/reikalavimų sandorių kainodaros srityje, kas tik dar padidina detalesnių išaiškinimų poreikį.

<sup>32</sup> LT kainodaros taisyklių 3.1<sup>1</sup> punkte numatyta, kad funkcinė sandorio analizė tai – sandorio šalių atliktų su sandoriu susijusių funkcijų analizė, atsižvelgiant į sandorio šalių atliktus veiksmus, panaudotus išteklius ir prisiimtą riziką.

reikšminga detaliau paanalizuoti būtent su šiomis kategorijomis susijusius palyginamosios analizės aspektus.

Kalbant apie nematerialųjį turtą, 2015 m. EBPO rekomendacijose dėl 8-10 BEPS priemonių paaiškinama, kad nebūtinai vien teisinė nuosavybė sukuria teisę į visą grąžą, kurią generuoja nematerialaus turto eksploatavimas. Grupės įmonės, atliekančios svarbias funkcijas, prisiimančios ekonomiškai reikšmingą riziką, atliekančios tam tikrus įnašus, turi teisę į atitinkamą grąžą, atspindinčią jų įnašo į sandorį dalį (Aligning Transfer Pricing Outcomes..., 2015, p. 10). Kada yra kalbama apie nematerialaus turto naudojimą, iš esmės reikšmę turi ne tiek teisėtas savininkas, kiek asmenys, kurie realiai eksploatuoja tokį nematerialųjį turtą ir sukuria vertę. Taigi, tam, kad teisėtas nematerialaus turto savininkas įgytų teisę į visą eksploatuojamo nematerialaus turto grąžą, jis turi atitikti šiuos kriterijus:

- 1) jis atlieka visas vystymo, tobulinimo, priežiūros, apsaugos ir eksploatavimo funkcijas (ang. *development, enhancement, maintenance, protection or exploitation*, toliau – DEMPE);
- 2) aprūpina finansavimu ir kitu reikalingu turtu DEMPE funkcijas; ir
- 3) prisiima visą riziką susijusią su DEMPE funkcijomis (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 84).

Taigi, jeigu teisėtas savininkas nekontroliuoja su nematerialiuoju turtu atliekamų sandorių rizikos ar neturi finansinių galimybių prisiimti su tuo susijusios rizikos, jis neturėtų teisės gauti jokios grąžos, susijusios su perduotomis funkcijomis. Tokiais naujais išaiškinimais EBPO siekia įgyvendinti vieną iš BEPS tikslų – apriboti grąžą įmonių, kurios, pavyzdžiui, tarpusavio sąnaudų paskirstymo susitarimų pagrindu, paskirsto savo įsipareigojimus ir rizikas taip, kad viena užsiima tik finansavimu, bet nepriima jokios rizikų kontrolės, kad nebūtų pasinaudojama taip vadinamomis bendrovėmis „pinigų dėžėmis“ (ang. „*cash box*“) (Pankiv, 2017, p. 84), kurios realiai nevykdo veiklos, tačiau į jas yra perkeliamas nematerialus turtas mokesčių tikslais.

Paminėtina, kad atliekant finansinių sandorių funkcinę analizę svarbu atsižvelgti į naujai 2020 m. parengtas EBPO rekomendacijas dėl finansinių sandorių kainodaros. Teigiama, kad nors ir tikėtina, kad susijusi įmonė teikdama paskolą nevykdys tokių pačių funkcijų (tokia pat apimtimi) kaip tai darytų komercinis skolininkas, tačiau atliekant finansinių sandorių funkcinę analizę yra reikšminga nagrinėti informaciją, kurią nagrinėtų, pavyzdžiui, komercinis bankas vertindamas skolininko kreditingumą, kad nustatyti ar paskola tokiomis pačiomis komercinėmis sąlygomis būtų suteikta ir nesusijusiam asmeniui

(Transfer Pricing Guidance on Financial..., 2020, p. 10). Taigi, funkcinės analizės metu yra svarbu nustatyti, kokias funkcijas atlieka kontroliuojamame sandoryje dalyvaujančios šalys, įvertinamas panaudotas turtas bei kokias rizikas atitinkamai prisiima kiekviena iš jų. Tokia analizė leidžia įvertinti kaip atitinkamai šie aspektai turėjo įtakos sandorio kainai.

Po funkcinės analizės seka sandorio sąlygų, ekonominių aplinkybių bei verslo strategijos įvertinimas. Svarbu paminėti, kad vertinant kontroliuojamojo sandorio sąlygas, reikia atsižvelgti tiek į rašytines sutartis, dokumentus, tiek į sandorio šalių komunikaciją (susirašinėjimus) bei veiksmus sudarant sandorį (LR kainodaros taisyklių 10 punktas). Atliekant palyginamąją analizę taip pat yra vertinama, ar ekonominės aplinkybės, rinkose, kuriose veikia kontroliuojamąjį ir nekontroliuojamąjį sandorį sudarantys subjektai, yra iš esmės vienodos, o esant skirtumams reikia įvertinti, ar tokie skirtumai turi įtakos sandorio kainai (Pankiv, 2017, p. 40). Ekonominės aplinkybės, galinčios turėti įtakos rinkų palyginamumui laikomos: geografinė padėtis, rinkos dydis, bendra konkurencinė padėtis rinkoje, rinkos tipas (didmeninė, mažmeninė) ir pan. (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 6). Atitinkama šalių derybinė galia sudarant sandorius atviroje rinkoje yra labai svarbi nustatant kainą. Ši galia gali priklausyti nuo nematerialiojo turto nuosavybės, turimo distribucinio tinklo, licencijų, finansinio stiprumo ar silpnumo (Wittendorf, 2010 cituota Savickaitė, 2014, p. 125).

Įvertinus konkretų sandorį yra pradedamas antrasis palyginamumo analizės etapas – konkrečių palyginamųjų sandorių ieškojimas ir (tokiems egzistuojant) jų palyginimas su kontroliuojamuoju sandoriu. LR kainodaros taisyklių 16 punkte numatoma, kad įvertinant palyginamuosius, pirmiausia, turi būti naudojami vidiniai sandoriai, o išoriniai sandoriai naudojami tik nesant vidinių arba norint patikrinti rezultatą, gautą lyginant su vidiniais sandoriais, tokios pat pozicijos laikomasi ir ES. Vidinių palyginamųjų privalumas yra tai, kad yra daug lengvesnė ar tiesioginė prieiga prie išsamesnės informacijos, kas sąlygoja tai, kad patiriami mažesni kaštai gaunant ir naudojant palyginamojo sandorio informaciją (Report on The Use of Comparables..., 2016, p. 7). Žinoma, tokie vidiniai palyginamieji gali būti naudojami, jei jie iš esmės atitinka kontroliuojamojo sandorio sąlygas, arba nesiskiria taip, kad tai turėtų ženkliai įtaką kainos skirtumui. LR kainodaros taisyklėse numatyta mokesčių mokėtojo pareiga pagrįsti, kodėl jis galėdamas rinktis tarp vidinių ir išorinių palyginamųjų sandorių, pasirinko taikyti išorinį (LR kainodaros taisyklių 16 punktas). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Lietuvos reglamentavimas šioje vietoje yra griežtesnis lyginant su EBPO rekomendacijomis, kadangi pastarosiose nėra taikoma pirmenybė vidiniams palyginamiesiems sandoriams. Paminėtina, kad išorinių

palyginamųjų paieškai svarbios komercinės duomenų bazės<sup>33</sup>, kuriose pagal atitinkamus klasifikatorius yra ieškoma palyginamųjų nekontroliuojamųjų sandorių (Savickaitė, 2014, p. 131-132). JSKF savo rekomendacijose dėl palyginamųjų sandorių naudojimo ES pastebėjo, kad kuo tikslesni faktai ir aplinkybės bus surinkti apie kontroliuojamąjį sandorį, apie šalių funkcijas, rizikas ir turtą pirmojoje stadijoje, tuo tikslesni vėliau bus palyginamųjų sandorių paieškos, t. y. antrojo palyginamumo analizės etapo rezultatai (Report on The Use of Comparables..., 2016, p. 5),

Vis dėlto, „ištiestosios rankos“ principą atitinkančios kainos nustatymas yra labai priklausomas nuo rinkų bei nuo konkretaus sandorio sąlygų. Taigi, problemos natūraliai kyla tada, kai tam tikriems sandoriams nėra atitiktens rinkoje arba nėra pakankamai aktualios informacijos nustatant ar susijusių asmenų sandoris atitinka rinkos kainas (Kofler, 2013, p. 647). Taip pat yra pripažįstama, kad sudėtingiau taikyti šį principą, pavyzdžiui, susijusių įmonių sandoriams, kurios užsiima specializuotų prekių gamyba, veikla, susijusia su unikaliu nematerialiuoju turtu, ar specializuotų paslaugų teikimu (pavyzdžiui, programinės įrangos gamyba, tiekimas, farmacija ir t.t.), kadangi tokia veikla paprastai yra per daug sudėtinga ir rizikinga, kad jos vystymą perduoti nesusijusioms bendrovėms ir visa veiklos grandinė yra vykdoma pagrinde per susijusius asmenis, kas reiškia, kad tokiose industrijose sunku atrasti palyginamųjų sandorių nustatant „ištiestosios rankos“ principą atitinkančią kainą (Durst, 2010 cituotas Kofler, 2013, p. 648), taip pat, pastebėtina, kad gali būti sudėtinga gauti tam tikrą informaciją iš nepriklausomų asmenų dėl konfidencialumo (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 37).

Svarbu pastebėti, kad, analizės, susijusios su sandorių kainodara, nėra tikslusis mokslas ir kad neįmanoma patikrinti tikslių rezultatų, susijusių su tuo, koks dydis atitinka įprastas rinkos sąlygas (ESTT 2020 m. liepos 15 d. sprendimas, 455 punktą), o iš EBPO rekomendacijų matoma, kad kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių palyginamąja analize yra siekiama ne kiek nustatyti konkrečią sandorio kainą, kiek sąlygas, kuriomis įvykdomas sandoris, o nustačius tokias sąlygas, pagal surinktą informaciją yra parenkamas tinkamiausias sandorių kainodaros metodas. Taigi toliau nagrinėjami sandorių kainodaros metodai, kurių pagalba yra nustatoma „ištiestosios rankos“ principą atitinkanti sandorio kaina.

---

<sup>33</sup> Pavyzdžiui: Amadeus, Osiris, Onesource, Compustat Global, Thomson Worldscope and Mergent Global, Bloomberg ir kt.

### 3.2. Sandorių kainodaros metodai ir jų parinkimo principai

EBPO rekomendacijose išskirti trys, taip vadinamieji *tradiciniai kainodaros metodai* (palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, „sąnaudos plius“) ir du *pelno metodai* (pelno padalijimo ir sandorio grynosios maržos). Šių metodų pagrindu nustatoma, ar susijusių asmenų sudaryti sandoriai atitinka „ištiesiosios rankos“ principą. EBPO paprastai pirmenybę taiko tradiciniams kainodaros metodams, kadangi šiais metodais tiksliausiai atspindima sandorio kaina (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 97-98). Tačiau yra pripažįstama, kad kiekvieną situaciją reikia vertinti atskirai ir, kaip yra pasisakęs ESTT, mokesčių mokėtojas gali laisvai pasirinkti sandorių kainodaros metodą, jeigu pagal pasirinktą metodą gautas rezultatas, kiek tai susiję su atitinkamu sandoriu, atitinka įprastas rinkos sąlygas. Nors mokesčių mokėtojas turi atsižvelgti į metodo patikimumą konkrečioje situacijoje, tačiau jis neturi įvertinti visų metodų ir vėliau pagrįsti, kodėl gautas rezultatas pagal vieną metodą yra geresnis negu būtų gautas naudojantis kitu metodu (ESTT 2019 m. rugsėjo 24 d. sprendimas, 214 punktas). Taip pat, kai egzistuoja sudėtingi verslo santykiai, kai nėra pakankamai ir patikimos informacijos apie sandorį, tokiais atvejais pelno metodai gali būti laikomi tinkamesni.

Pažymėtina, kad yra valstybių kaip, pavyzdžiui, JAV, kurios netaiko pirmenybės nė vienam iš metodų, o laikosi „geriausio metodo“ principo, kuris pasirenkamas atsižvelgiant į tam tikras sandorių rūšis<sup>34</sup> (EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2019, p. 675). Paminėtina, kad LR kainodaros taisyklių 23 punkte taip pat, kaip ir EBPO rekomendacijose numatoma, kad esant galimybei taikyti tradicinius ir pelno metodus, pirmenybė turėtų būti taikoma tradiciniams. Verslo subjektams, taikantiems kainodaros taisykles, taip pat, yra numatyta galimybė taikyti ir kitus, labiau tinkančius metodus, neįvardintus EBPO rekomendacijose bei LR kainodaros taisyklėse, tačiau tokiu atveju reikia pagrįsti, kodėl netiko nė vienas iš 5 metodų<sup>35</sup>, bei yra numatoma galimybė taikyti/derinti kelis metodus (tačiau nebūtinai), siekiant tiksliau nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Pavyzdžiui, JAV atsakinga institucija (Internal Revenue Service) sandoriams su nematerialiuoju turtu numato prioritetą palyginamosios nepriklausomos kainos, kaštai plius ir kitiems, konkrečiai neįvardintiems metodams.

<sup>35</sup> OECD rekomendacijų (2017) p. 99; LR kainodaros taisyklių 25 punktas.

<sup>36</sup> OECD Guidelines p. 100; LR kainodaros taisyklių 22 punktas.

### 3.2.1. Tradiciniai metodai

Kaip jau minėta anksčiau, tradiciniai metodais laikomi: palyginamosios nepriklausomos kainos (toliau – PNK), perpardavimo kainos (toliau – PK) ir „sąnaudos plius“ (toliau – SP) metodai. Pagal EBPO rekomendacijas, jei leidžia aplinkybės, pirmiausia turi būti taikomas PNK metodas (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 101), tas pats numatyta ir LR kainodaros taisyklių 23 punkte. PNK metodo pagalba yra palyginamos kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių kainos ir tokiu būdu nustatoma „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina. Pagal LR kainodaros taisyklių 28 punktą, norint išsiaiškinti ar šis metodas yra tinkamas, reikia įvertinti du dalykus, t. y., ar tarp palyginamų sandorių nėra esminių skirtumų ir ar tokie skirtumai daro įtaką kainai bei tai, ar galima koreguoti tokį poveikį kainai. VMI nurodo, kad į šias sąlygas yra būtina atkreipti dėmesį, nes bet koks neatitikimas tarp sandorių gali turėti didelės reikšmės nustatant rinkos kainą. PNK metodas sudaro galimybę pasiekti didžiausią palyginamumą, nes jo taikymas yra tiesiogiai susijęs su sandorio kaina (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 14). Tačiau, kai kuriais atvejais gali būti praktiškai neįmanoma taikyti PNK metodą, pavyzdžiui, jei rinka nėra konkurencinga arba turtas yra toks unikalus, kad negalima nustatyti panašaus sandorio. Tai ypač pasakytina apie sandorius, susijusius su nematerialiuoju turtu, nes jie labai priklauso nuo derybų metu aptartų konkretaus sandorio sąlygų (King, 2009 cituotas Lohse *et al*, 2012, p. 9).

Negalint taikyti PNK metodo, atsigrežiama į PK metodą, kurį taikant, „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina nustatoma iš sandorio dalyko, įsigyto iš asocijuotojo asmens, tolesnio perpardavimo neasocijuotajam asmeniui kainos atimant „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią sandorio bendrąją maržą<sup>37</sup>. Skirtingai negu PNK metodo atveju, taikant PK metodą labai svarbu, kad palyginamųjų sandorių šalių vykdomos funkcijos būtų panašios, ypač tos, kurios daugiausia sąlygoja sandorio bendrosios maržos dydį, tuo tarpu sandorio dalykai gali skirtis. Pažymėtina, kad PK metodo pritaikomumas yra efektyviausias, kai perparduodama prekė nėra pakeičiama, t. y., nėra padidinama jos vertė, prekė nėra įtraukiama į kitą produktą, taip pat, kai perpardavėjas atlieka paprastas su prekės perpardavimu susijusias funkcijas (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 15), nes esant sudėtingesnei prekybos grandinei, pavyzdžiui, kai yra pasinaudojama tarpininku atliekant sandorį, mokesčių administratoriui gali tekti atsižvelgti ne tik į perpardavimo kainą, bet ir į funkcijas, kurias vykdo toks tarpininkas, kas sukelia

---

<sup>37</sup> LT kainodaros taisyklių 30 punkte pateikiama sandorio bendrosios maržos sąvoka: tai yra skirtumas tarp perpardavimo kainos ir įsigijimo kainos, kuris parodo sandorio sąnaudas dėl perpardavimo ir uždirbtą pelną.

praktinių sunkumų administratoriui gaunant tokią informaciją (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 109).

LR kainodaros taisyklių 36 punktą numato, kad SP metodu, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina, nustatoma prie mokesčių mokėtojo sandorio sąnaudų pridėdant ištiesiosios rankos principą atitinkantį sandorio antkainį<sup>38</sup> ir nustatant šio metodo taikymo tinkamumą reikia įsitikinti, kad palyginamųjų sandorių šalių vykdomos funkcijos būtų panašios. Taigi, šis metodas savo esme ganėtinai panašus į PK metodą, tik šis metodas labiausiai tinkamas, kai nagrinėjamas sandoris yra susijęs su nebaigtų gaminių pardavimu tarp susijusių asmenų, kada susijusius asmenis sieja ilgalaikiai (pavyzdžiui, gamybos) santykiai (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 111).

### 3.2.2. Pelno metodai

Pelnu pagrįstų sandorių kainodaros metodų naudojimą dažniausiai lemia tinkamų sandorių duomenų trūkumas, kad būtų galima taikyti bet kurį kitą sandorių kainodaros metodų (Pankiv, 2017, p. 42). LR kainodaros taisyklių 50 punkte numatyta, kad taikant sandorio grynosios maržos (toliau – SGM) metodą, nagrinėjama, ar grynoji kontroliuojamojo sandorio marža atitinka ištiesiosios rankos principą<sup>39</sup>. SGM metodas turi panašumų su PK ir SP metodais, kadangi visi jie laikomi vienašaliais metodais (ESTT 2020 m. liepos 15 d. sprendimas, 329 punktą) ir taikant šiuos metodus reikalinga ištirti tik vienos<sup>40</sup> iš asocijuotų įmonių finansinius rodiklius. Panašumas pasireiškia ir tuo, kad kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių šalių funkcijos yra panašios (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 21). Pagrindinis skirtumas tarp jų, kad SGM atveju nagrinėjama grynoji marža, o PK ir SP metodais – bendroji. EBPO rekomendacijose teigiama, kad SGM metodas labiausiai pritaikomas tada, kai viena iš šalių sudarydama kontroliuojamąjį sandorį sukuria unikalią, didelę vertę, o kita susijusi įmonė – ne (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 118). ESTT yra nurodęs, kad taikant SGM metodą pirmiausia reikia pasirinkti šalį, kuri bus vertinama, be kita ko, atsižvelgiant į jos vykdomas

<sup>38</sup> Pagal LR kainodaros taisyklių 37 p. „ištiesiosios rankos“ principą atitinkantis sandorio antkainis – sandorio antkainis, atitinkantis palyginamojo sandorio antkainį.

<sup>39</sup> Pagal LR kainodaros taisyklių 50 p. sandorio grynoji marža - sandorio grynojo pelno dalis, kuri turėtų būti uždirbta atsižvelgiant į tam tikrus rodiklius.

<sup>40</sup> Remiantis SGM metodu nustatomas mokesčių mokėtojo, t. y. „vertinamos šalies“, gaunamas grynas pelnas pagal kontroliuojamą sandorį arba sandorius, kurie yra glaudžiai tarpusavyje susiję arba tęstiniai. Mokesčių mokėtojo pagal kontroliuojamąjį sandorį gauto grynojo pelno rodiklis turi būti nustatytas remiantis grynojo pelno rodikliu, kurį toks pat mokesčių mokėtojas arba nepriklausoma įmonė gauna pagal panašius sandorius laisvoje rinkoje. Taigi taikant SGMM reikia nustatyti sandorio šalį, į kurią atsižvelgiant yra vertinamas rodiklis. Tai yra „vertinama šalis“.



funkcijas, kad būtų galima apskaičiuoti su šiomis funkcijomis susijusio sandorio grąžą tačiau pabrėžė, kad tai, jog buvo pasirinkta nelabai sudėtingas funkcijas vykdanči šalis, neleidžia iš anksto spręsti, kad dėl tokio pasirinkimo sumažėjo bendrovių apmokestinamasis pelnas (ESTT 2020 m. liepos 15 d. sprendimas, 334 punktas), taigi iš tokios teismo pozicijos galima daryti išvadą, kad net ir esant metodologiniams trūkumams pasirenkant metodą, ar vertinamąsias šalis, tai iš karto nedaro prielaidos, kad sandoris buvo sudarytas nesilaikant „ištiestosios rankos“ principo.

Taikant pelno padalijimo (toliau – PP) metodą, bendras pelnas (nuostoliai), gautas iš kontroliuojamojo sandorio, yra identifikuojamas ir padalijamas tarp visų susijusių įmonių, taip, kaip jis būtų padalijamas tarp neasocijuotųjų asmenų (LR kainodaros taisyklių 42 punktas). Svarbu pažymėti, kad dalijamas ne bendras asocijuotų asmenų veiklos pelnas, bet konkrečiame kontroliuojamame sandoryje gautas pelnas (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 18). PP metodo detalesnis išaiškinimas buvo vienas iš BEPS projekto prioritetinių darbų. Šiuo tikslu, 2018 m. buvo parengtos atnaujintos EBPO rekomendacijos dėl PP metodo taikymo. Šiose atnaujintose rekomendacijose išskiriami pagrindiniai PP metodo privalumai, t. y., kad jis tinka tada, kada visų sandorio šalių indėlis yra unikalus ir vertingas (pavyzdžiui, kai tai susiję su unikaliu ir vertingu nematerialiu turtu) bei tai, kad sandorio šalys dalijasi ekonomiškai reikšmingas sandorio rizikas ar atskirai prisiima glaudžiai susijusias ekonomiškai reikšmingas rizikas. Atnaujintose rekomendacijose pateikiama sąvoka „unikalus ir vertingi įnašai“, kuri reiškia, kad įnašai bus laikomi unikaliais ir vertingais, jeigu atitiks šias sąlygas:

- 1) kai nėra galimybės palyginti šių įnašų su tokiomis pat aplinkybėmis atliktų nesusijusių asmenų įnašais; ir
- 2) jie yra pagrindinis faktinės ar galimos ekonominės naudos versle šaltinis (Revised Guidance on the Application..., 2018, p. 9-13).

LR kainodaros taisyklių 43 punkte yra numatyta, kad PP metodas gali būti pripažįstamas tinkamiausiu, jeigu kiti metodai, pagrįsti vienos sandorio šalies<sup>41</sup> vertinimu, yra nepakankami<sup>42</sup>. Taigi, šis metodas netaikytinas tuo atveju, kai visų sandorio šalių indėlis nėra unikalus, kai sandorio šalių vykdomos operacijos nėra tarpusavyje tarpiai

---

<sup>41</sup> EBPO rekomendacijų 3.18 p. numato „kad perpardavimo kainos ir sąnaudos plius kaštai ir sandorio grynosios maržos metodai yra laikomi metodais, pagrįstais vienos sandorio šalies vertinimu.

<sup>42</sup> Kad būtų laikomi nepakankamais turi egzistuoti bent viena iš šių aplinkybių: 1) sandorio šalių indėlis yra unikalus ir vertingas; 2) sandorio šalių vykdomos operacijos yra glaudžiai susijusios, todėl negali būti vertinamos atskirai; sandorio šalys dalijasi ekonomiškai reikšmingas sandorio rizikas ar atskirai prisiima glaudžiai susijusias ekonomiškai reikšmingas rizikas.

susijusios ir kai nėra pasidalinimo reikšmingomis rizikomis tarp sandorio šalių. Taip pat, LR kainodaros taisyklių (atitinkamai atnaujintų pagal EBPO rekomendacijas) 48 punkte nurodoma, kad taikant PP metodą, turi būti atliekama visų sandorio šalių funkcinė analizė ir nustatomas kiekvienos sandorio šalies indėlis uždirbant kontroliuojamųjų sandorių grynąjį pelną. Taikant PP metodą, atsižvelgiama į informaciją, kuri šalims prieinama sandorio vykdymo (kainos nustatymo) metu bei į prognozes dėl tikėtino pelno (LR kainodaros taisyklių 49 punktą), tačiau kada kalbama apie asocijuotam asmeniui perleidžiamą arba iš jo įsigijamą sunkiai nustatomos vertės nematerialųjį turta, ar teises į šį turta, mokesčių administratorius gali jau po to, kai sudarytas sandoris, gavęs finansinę informaciją (*ex post*), koreguoti tokio turto ar teisių į jį perleidimo sandorio kainą, buvusią sandorio sudarymo metu (*ex ante*). Mokesčių administratorius neatlieka tokio koregavimo, jeigu mokesčių mokėtojas pateikia:

- 1) išsamią informaciją apie detalias prognozes, atskleidžiančias numatomas rizikas, kuriomis buvo remtasi sandorio sudarymo metu (*ex ante*), ir
- 2) įrodymus, kad nebuvo galima numatyti aplinkybių (*ex ante*), lėmusių skirtumus tarp finansinių prognozių ir faktinių sunkiai nustatomos vertės nematerialiojo turto pelningumo (nuostolingumo) rezultatų (*ex post*).

Šią išimtį, t. y. mokesčių administratoriaus teisę naudotis ne mokesčių mokėtojo pateikta informacija, o informacija, kuri gaunama mokesčių administratoriaus jau po to, kai sudarytas sandoris (*ex post*), yra numatytas visai naujame 67<sup>1</sup> LR kainodaros taisyklių straipsnyje, kuris, akivaizdu, yra parengtas vadovaujantis 2018 m. atnaujintomis EBPO rekomendacijomis dėl „Sunkiai įvertinamo nematerialaus turto taikymo“. Tai tik patvirtina, kad Lietuvoje yra nuosekliai laikomasi EBPO rekomendacijų sandorių kainodaros srityje.

### **3.3. Kontroliuojamų sandorių dokumentacijos ypatumai**

Siekdamos stebėti tarptautinių bendrovių sandorių kainodaros politiką, daugelio šalių mokesčių institucijos reikalauja iš bendrovių išsamaus sandorių kainodaros dokumentavimo. Dokumentacijos reikalavimai dažnai yra griežti dėl to, nes daugelyje šalių įrodinėjimo pareiga tenka mokesčius administruojančioms institucijoms (Lohse *et al.*, 2012, p. 12-13). Lietuvoje įrodinėjimo naštos pasiskirstymas, kada kalbama apie mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimą, yra įtvirtintas LR mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Sandorių kainodaros kontekste 2-oji šio straipsnio dalis galėtų būti traktuojama, kaip įpareigojanti mokesčių mokėtoją turėti įrodymus (t. y. atitinkamai vesti sandorių kainodaros dokumentaciją), kad

jo sandoriai su susijusiais asmenimis atitinka „ištiestosios rankos“ principą, o 1-oji dalis, atitinkamai, kad esant abejonėms, ar mokesčių mokėtojo sandorių kainodara atitinka rinkos kainas, mokesčių administratorius yra įpareigotas pagrįsti tokias savo abejones. Toks reguliavimas daro prielaidas įpareigoti įmones vesti atitinkamą dokumentaciją, kad mokesčių administratorius remdamasis ta informacija galėtų tinkamai įvertinti susijusių įmonių sandorius ir esant reikalingumui apskaičiuoti papildomai mokėtinus pajamų/pelno mokesčius.

Lietuvoje sandorių kainodaros dokumentacijos reikalavimus reglamentuoja LR kainodaros taisyklių 77-93 punktai. Kalbant apie ES indėlį į dokumentacijos procesą, paminėtina, kad Elgesio kodekse dėl SKD yra numatyti standartizuoti sandorių kainodaros dokumentai (pagrindinė byla ir šalies byla), kurie užtikrina, kad visos įmonės veikiančios ES vestų kuo panašesnę dokumentaciją. Pagrindinę bylą apie kontroliuojamuosius sandorius turi rengti Lietuvos vienetai<sup>43</sup> esantys tarptautinėje vienetų grupėje<sup>44</sup>, kurių pajamos per atitinkamą mokestinį laikotarpį viršijo 15 000 000 eurų (LR kainodaros taisyklių 84 punktas). Šalies bylą turi rengti vienetai, kurių pajamos per atitinkamą mokestinį laikotarpį viršijo 3 milijonus eurų, arba finansų įmonės ir kredito įstaigos, draudimo įmonės bei užsienio vienetai, veikiantys Lietuvoje per nuolatinę buveinę, kurio pajamos atitinkamu laikotarpiu viršijo 3 milijonus eurų (LR kainodaros taisyklių 85 punktas). Pastebėtina, kad yra manančių, kad Lietuvoje yra ganėtinai žema riba, kada reikalaujama rengti sandorių kainodaros dokumentaciją, nes, pasak V. Valiulio<sup>45</sup>, kitose šiaurės Europos regiono valstybėse sandorių kainodaros reikalaujama tik iš daug stambesnių įmonių nei Lietuvoje, kas mažina Lietuvos konkurencingumą bei didina bendrovių administravimo našta (Dokumentams parengti – dvi savaitės..., 2020), tačiau tokią nuomonę reikėtų vertinti kritiškai, kadangi lyginti Šiaurės Europos valstybių ekonomikas (ir verslo aplinkas) su Lietuvos yra ne visai tikslu, nes Lietuvos ekonomika yra santykinai mažesnė nei šiaurės Europos valstybių, t. y. Lietuvos bendras vidaus produktas (toliau – BVP) tiek absoliučiai, tiek vienam gyventojui yra ženkliai mažesnis. Pavyzdžiui, 2020 m. Lietuvos BVP buvo apie 48,8 milijardų (toliau – mlrd.) eurų (vienam gyventojui – 17 460 mlrd. eurų), o štai Švedijos – apie 472 260 mlrd. eurų (vienam gyventojui – 45 610 mlrd. eurų), Danijos – apie 309 145 mlrd. eurų (vienam gyventojui – 53 030 mlrd. eurų) ir Suomijos – 237 134 mlrd. eurų (vienam gyventojui – 42 880 mlrd.

---

<sup>43</sup> Taip pat užsienio vienetais, vykdančiams veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę.

<sup>44</sup> Tarptautinės apmokestinamųjų vienetų grupės sąvoka pateikiama LR kainodaros taisyklių 3.13 punkte.

<sup>45</sup> Tarptautinės audito kompanijos UAB „Grant Thornton Baltic“ mokesčių projektų vadovas.

eurų) (Eurostat, Gross domestic product, 2020). Taigi, akivaizdu, kad labai skiriasi ekonominė aplinka Lietuvoje ir šiaurės Europoje, todėl nėra teisinga teigti, kad Lietuvoje turėtų būti taikomi vienodi reikalavimai sandorių kainodarai kaip ir minėtose šiaurės Europos valstybėse veikiančioms bendrovėms.

Pažymėtina, kad nuo 2020 m. spalio mėnesio LR kainodaros taisyklės numato išimtį, kada tam tikriems asmenims nėra taikomi dokumentacijos reikalavimai, t. y., jeigu sudaromas kontroliuojamasis sandoris, arba keli sandoriai, kurių vertė neviršija 90 000 eurų, taip pat, jei sandoris vykdomas su užsienio vienetu veikiančiu per nuolatinę buveinę LR (LR kainodaros taisyklių 87 punktas). Nepaisant to, kad formaliai sandorių kainodaros dokumentus turi rengti tik tam tikras pajamas gaunantys asmenys, tačiau VMI rekomendacijose nurodoma, kad vis tik įmonė sudariusi sandorį su asocijuotu asmeniu turi būti pasirengusi pagrįsti tokio sandorio kainos atitikimą „ištiestosios rankos“ principui (Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų..., 2007, p. 21-22), kas leidžia daryti išvadą, kad įmonės sudarydamos sandorius su susijusiais asmenimis, nepaisant sandorio sumos, turi atsakingai vertinti tokių sandorių kainą bei atitinkamai turėti įrodymų, kurie pagrįstų sandorio kainos atitikimą „ištiestosios rankos“ principui.

Lietuvoje informacija apie kontroliuojamąjį sandorį turi būti atnaujinama kiekvieną mokesstinį laikotarpį, tačiau nėra numatyta pareiga periodiškai teikti ataskaitas apie vykdomą sandorių kainodarą. Tik mokesčių administratoriui pareikalavus, mokesčių mokėtojas per 30 dienų turi pateikti kainodaros dokumentus (LR kainodaros taisyklių 91 punktas). K. Savickaitė pabrėžė problemą, kad LR kainodaros taisyklėse nėra numatyta galimybė pratęsti šį 30 d. terminą kainodaros dokumentams pakeisti, nors Elgesio SKD tokia galimybė yra numatyta (Savickaitė, 2014, p. 164), tačiau, kaip matyti iš dabartinio reglamentavimo, šis dalykas liko nepakeistas ir iki šiol, taigi manytina, kad nenumatant galimybės pratęsti termino, kyla rizika, kad bendrovės, ypač sudėtingų sandorių atveju, pažeis dokumentavimo reikalavimus vien dėl formaliai nustatytų griežtų terminų. Taip pat, svarbu pastebėti, kad dokumentai gali būti pateikiami ir ne valstybine kalba, jeigu dokumentai rengti kita kalba, tačiau vis tik numatyta mokesčių administratoriaus teisė reikalauti pateikti dokumentų vertimą (LR kainodaros taisyklių 91 punktas). Pastebėtina, kad įmonės privalo saugoti sandorių kainodaros dokumentaciją ne trumpiau kaip 5 metus<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> LR kainodaros taisyklių 94 punkte numatyta pareiga saugoti sandorių kainodaros dokumentaciją ne trumpiau kaip 5 metus, tačiau numatyta, kad dokumentų saugojimui reikalavimai nustatomi Lietuvos vyriausiojo archyvaro teisės aktais, reglamentuojančiais dokumentų valdymą, tokių dokumentų rūšiai nustatyta saugojimo tvarką ir terminus.

Nuo 2016 m. LR administracinių nusižengimų kodekso 188 straipsnyje buvo numatyta atsakomybė už sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimų nesilaikymą, o nuo 2019 m. sausio 1 d. bauda buvo padidinta nuo 1 820 eurų iki 5 590 eurų padarius nusižengimą pirmą kartą, o padarius pakartotinai – nuo 3 770 eurų iki 6 000 eurų (Administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Taigi, atsižvelgiant į tai, kad baudos yra ženkliai didinamos, akivaizdu, kad yra vis rimčiau žiūrima į sandorių kainodaros taisyklių taikymą.

Atkreiptinas dėmesys, kad vis dėlto tarp valstybių vyrauja labai skirtingi sandorių kainodaros dokumentacijos reikalavimai, kas, žinoma, sukelia iššūkių ginčiuose tarp valstybių dėl pelno koregavimo nustatymo, kad sandoris tarp susijusių asmenų buvo sudarytas nesilaikant „ištiestosios rankos“ principo. Pavyzdžiui, Šveicarijoje apskritai nėra atskiro sandorių kainodaros reglamentavimo mechanizmo, tik yra įteisintas „ištiestosios rankos“ principas. Iš esmės, Šveicarijoje įgyvendinta tik 13-toji BEPS projekto priemonė „Kainodaros dokumentacija ir Atskirų šalių ataskaitos“ tam, kad atitikti minimalius tarptautinius standartus, tačiau jokie specifiniai reikalavimai sandorių kainodarai Šveicarijoje nėra nustatyti (EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2019, p. 611-615).

Nors daugelį metų įmonės neretai rinkosi verčiau sumokėti papildomai mokesčių administratorių apskaičiuotus mokesčius nežymiai pakoregavus pelną remiantis „ištiestosios rankos“ principu, tačiau dabartiniame laikmetyje, kada vis sudėtingėja komerciniai santykiai, koregavimai tampa vis žymesni, tad įmonės nebegali ignoruoti sandorių kainodaros taisyklių, jeigu nori išvengti didžiulių papildomai apskaičiuotų mokesčių bei didelių baudų (PwC, International Transfer Pricing, 2015, p. iv). Taigi, įmonėms, sudarančioms sandorius su susijusiais asmenimis, reziduojančiais skirtingose jurisdikcijose, yra labai svarbu turėti nuoseklią ir kuo tikslesnę sandorių kainodaros politiką, kuri reaguoja į vykstančius pokyčius, ypač globalioje rinkoje, nes to nepadarus, įmonei kyla didesnė rizika, kad mokesčių administratorius atlikdamas patikrinimą galimai įvertins sandorį kaip neatitinkantį rinkos kainos ir apskaičiuos papildomą mokestinę prievolę.

### **3.4. „Ištiestosios rankos“ principo aktualumas ir jo kritika**

Nors „ištiestosios rankos“ principas tarptautiniu mastu pripažįstamas, galima sakyti, nuo XX a. vidurio, kada buvo rengiamos pirmosios modelinės konvencijos, tačiau jau XXI a. pradžioje buvo keliama diskusija dėl šio principo efektyvumo. 2001 m. EK parengtoje

studijoje dėl bendrovių apmokestinimo vidaus rinkoje buvo iškeltas klausimas, ar „ištiesiosios rankos“ principas ir susijusių asmenų laikymas nepriklausomais asmenimis mokesčių tikslais, iš tiesų, yra tinkamiausias būdas „pasidalinti mokesčių pyragą“ tarp ES valstybių narių. Minėtoje ES studijoje, vienas iš pateiktų būdų, kaip specifiskai būtų galima kovoti su ES sandorių kainodaros problemomis – bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė (toliau – BKPMB), kuri leistų paskirstyti visos įmonių grupės pelną pagal bendrą visiems taikomą pelno mokesčio formulę, kas, pasak EK, palengvintų tarptautinių bendrovių mokesčių administravimo kaštus (Company Taxation in the Internal Market..., 2001, p. 15, 340, 255). Svarbu pastebėti, kad nuo pasiūlymo, išreikšto 2001 m., nelabai kas pasikeitė iki šių dienų, kadangi EK iki pat dabar bando įvesti BKPMB Europos Sąjungoje, tačiau vis nesėkmingai<sup>47</sup>, nes trūksta visų valstybių narių konsensuso šiuo klausimu. Remiantis BKPMB, bendrovių grupės pajamos yra konsoliduojamos ir padalijamos tarp mokesčius administruojančių institucijų pagal formulę, į kurią proporcingai įeina turtas, darbo užmokestis ir pardavimai. Šios koncepcijos šalininkai teigia, kad naudojant BKPMB būtų išvengiama sandorio kainos apskaičiavimo pagal „ištiesiosios rankos“ principą, kas reiškia, kad su tuo susijusių sandorio kainos vertinimo problemų rinkos kainos kontekste, (Fuest et al., 2013, p. 17). Esminis nesėkmės elementų, būtent, yra nesutarimas tarp valstybių dėl formulės, pagal kurią turėtų būti paskirstomas pelnas tarp valstybių bei tai, kad įvedus BKPMB šios pelno paskirstymo taisyklės galiotų tik ES, taigi vis tiek kiltų problemos, sudarant sandorius už ES sienų.

BKPMB iš esmės yra taip vadinamojo apskaičiuoto pelno paskirstymo pagal formulę mechanizmo (ang. *(global) formulary apportionment*) iniciatyva ES lygmeniu. Pelno paskirstymo pagal formulę mechanizmas taip pat yra paminėtas ir EBPO rekomendacijose kaip „kartais siūloma alternatyva „ištiesiosios rankos“ principui“ (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 39), tačiau EBPO tik pripažįsta, kad egzistuoja tokia siūloma alternatyva, bet, akivaizdu, nežiūri į šį požiūrį kaip į rimtą pamainą „ištiesiosios rankos“ principui. Mechanizmas, paremtas pelno padalijimu pagal formulę, konceptualiai skiriasi nuo „ištiesiosios rankos“ principu grindžiamos sandorių kainodaros tuo, kad pagal „ištiesiosios rankos“ principą laikomasi požiūrio, kad susiję asmenys turi būti traktuojami kaip visiškai atskiri subjektai, kurie tarpusavio sandorius sudaro rinkos kainomis, o

---

<sup>47</sup> EK 2011 metais teikė pasiūlymą COM(2011) 121 dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės direktyvos, tačiau šis pasiūlymas valstybių narių buvo atmetas. 2016 metais po keleto korekcijų EK pateikė naują pasiūlymą COM(2016) 683 dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės direktyvos, o 2018 metais Europos Parlamentas priėmė rezoliuciją (2019/C 162/29) pritardamas minėtos direktyvos pasiūlymui, tačiau kol kas direktyva nėra priimta ir yra daug diskutuojama tarp valstybių narių dėl šio pasiūlymo ateities.

skirstant pelną formulės pagalba, į įmonių grupę būtų žiūrima kaip į vieną darinį (Kofler, 2013, p. 651). Toks vieningas darinys būtų laikomas vienu mokesčių mokėtoju ir jo pelnas apskaičiuojamas iš pasaulinių pajamų atimant pasaulines išlaidas remiantis viena bendra sistema (Faccio, Fitzgerald, 2018, p. 70).

„Ištiesiosios rankos“ principo kritikai teigia, kad šis principas ignoruoja faktą, kad tarptautinės bendrovių grupės atsiranda būtent dėl priežasties, kad integruojant susijusių bendrovių veiklą bei užtikrinant efektyvius organizacinius sprendimus tarp susijusių šalių yra išvengiama neefektyvaus verslo vystymo su nesusijusiomis šalimis (Avi-Yonah, 2010, p. 5). Kitas argumentas išsakomas prieš „ištiesiosios rankos“ principą yra tai, kad sandorių kainodaros taisyklės yra labai sudėtingos ir sukuria milžiniškas atitikties bei vykdymo išlaidas (Kofler, 2013, p. 648), o jų nuolatinis koregavimas tik užglaisto spragas, bet nesprendžia problemos iš esmės. Tokią mintį, išties, galima sakyti pagrindžia naujausių apklausų duomenys, atskleidžiantys, kad net 80% apklaustų įmonių vadovų pripažįsta, kad per paskutinius 3 metus patyrė iššūkių susijusių sandorių kainodara (Transfer Pricing and International Tax Survey, 2019, p. 6). Kritikai taip pat teigia, kad abejotinas „ištiesiosios rankos“ principo efektyvumas globalioje rinkoje eksploatuojant nematerialųjį turtą (Kofler, 2013, p. 648), nes neretai, ypač tam tikrose specializuotose industrijose, yra labai sunku (arba visai neįmanoma) rasti sandorių palyginamajai analizei atlikti, kad išsiaiškinti ar sandoris atitinka „ištiesiosios rankos“ principą, taip pat sandoriais su nematerialiuoju turtu gali būti manipuluojama siekiant perkelti turtą į kitą jurisdikciją. Pelno paskirstymo formulės pagrindu mechanizmo šalininkai laikosi nuomonės, kad neefektyvus „ištiesiosios rankos“ principas turėtų būti pakeistas būtent formulės mechanizmu, kuris leistų išvengti minėtų „ištiesiosios rankos“ principo trūkumų. Pelno paskirstymo formulės pagalba mechanizmo veiksmingumas grindžiamas tuo, kad jis jau ilgą laiką buvo naudojamas JAV ir Kanadoje, taip pat tuo, kad naudojant šį mechanizmą nėra tikslo mėginti perkelti pajamas iš vienos jurisdikcijos į kitą mokesčių tikslais, nes mokestiniai įsipareigojimai nepriklauso nuo to, kur pajamos apskaitomos (Clausing, Lahav, 2011, p. 99-100). Taigi, iš esmės, pagrindiniai formulės grįsto mechanizmo argumentai yra tie, kad naudojant jį supaprastėtų tarptautinių bendrovių grupių apskaita bei sumažėtų rizika, kad pelnas būtų perkeliamas iš vienos jurisdikcijos į kitą mokesčių tikslais.

EBPO neneigia, kad „ištiesiosios rankos“ principas tam tikrais atvejais yra sudėtingas taikyti, pavyzdžiui, kada kalba eina apie sandorius, kuriuos, iš esmės, sudaro tik susiję asmenys (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 37), dėl tos priežasties siekiama sistemą nuolatos tobulinti, ir kaip jau buvo minėta anksčiau, sandorių su nematerialiuoju

turtu problema buvo įtraukta į BEPS 15 priemonių planą kaip vienas didžiausių iššūkių užtikrinant sklandų sandorių kainodaros mechanizmą. Tačiau EBPO šalys narės nepriima pasiūlymų taikyti formule grįstą mechanizmą kaip „ištiestosios rankos“ alternatyvą ir nemano, kad pelno paskirstymas formulės pagrindu yra reali alternatyva (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 40), nes, nors tam tikrais atvejais yra sudėtingiau taikyti „ištiestosios rankos“ principą praktikoje, tačiau jis sėkmingai veikia iki dabar ir jo pagalba sandoriai tarp asocijuotų asmenų yra labiausiai priartinami prie atviros rinkos, o atsisakius šio principo, kuriuo jau daugelį metų yra grindžiama sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara, kiltų grėsmė tarptautiniam konsensusui bei, be kita ko, kiltų padidinta dvigubo apmokestinimo rizika (OECD Transfer Pricing Guidelines..., 2017, p. 38). Yra sutinkama ir kitų autorių, kad perėjimas nuo dabartinės „ištiestosios rankos“ principu paremtos sistemos yra sunkus, nes per pastaruosius 100 metų, susiformavo visuotinai pripažįstami sandorių kainodaros principai ir bet koks sistemos pokytis, kuriam reiktų tarptautinio sutarimo, būtų ypač sunkus įgyvendinti (Devereux, Vella, 2014, p. 470).

Taigi, tiek kritikai, tiek EBPO pripažįsta, kad bandymas pakeisti sandorių kainodaros mechanizmą iš pagrindų, t. y. „ištiestosios rankos“ principo atsisakymas, būtų sudėtingas procesas, tikriausiai, dėl to visos periodiškai kylančios diskusijos yra numalšinamos ir EBPO koncentruojasi į esamo sandorių kainodaros mechanizmo tobulinimą, kas akivaizdžiai matyti iš nuolat rengiamų papildomų rekomendacijų, kuriomis siekiama suteikti kuo daugiau aiškumo tiek tarptautiniu mastu veikiantiems verslo subjektams, tiek mokesčius administruojantiems subjektams, kad būtų kuo efektyviau įgyvendinamos sandorių kainodaros taisyklės, leidžiančios išvengti didžiulių valstybių biudžetinių pajamų praradimų.



## IŠVADOS

1. Tarptautinė prekyba veikia precedento neturinčioje ekonominėje aplinkoje ir dėl sudėtingėjančių verslo santykių kyla vis daugiau iššūkių užtikrinant, kad įmonių pelnas būtų teisingai apmokestinamas, o nevienodos mokestinės taisyklės skirtingose jurisdikcijose sudaro prielaidas tarptautinėms bendrovėms tarpusavio sandorių pagalba aukšto mokesčio tarifo valstybėse uždirbtą pelną perkelti į palankesnius mokestinius režimus turinčias valstybes. Tam, kad to išvengti, tarptautinių standartų pagrindu yra formuojamos sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros taisyklės, kurių dėka asocijuotos įmonės yra įpareigosos sudaryti sandorius rinkos kainomis, t. y. vadovaujantis „ištiesios rankos“ principu, bei jų pagalba mokesčių administratorius gali nustatyti, kad sandoriai buvo apsimestiniai, neatitinkantys rinkos kainos, ir koreguoti sandorio kainą bei atitinkamai apskaičiuoti papildomą pelno mokestį, tokiu būdu apsaugant valstybių biudžetus nuo mokestinės bazės praradimo.
2. Tam, kad nustatyti ar sandoriai tarp susijusių asmenų sudaryti rinkos kainomis, labai svarbi išsami kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių palyginamoji analizė. Jos metu, pirmiausia, nustatomos kontroliuojamojo sandorio šalių atliekamos funkcijos, prisiimamos rizikos, įmonių struktūra, veiklos organizavimo ypatumai, kurie leidžia įvertinti kaip atitinkamai šie aspektai turėjo įtakos sandorio kainai, o tada, vadovaujantis palyginamosios analizės metu surinkta informacija, atliekamas tokio sandorio palyginimas su nekontroliuojamuoju sandoriu bei parenkamas tinkamiausias sandorių kainodaros metodas, kurio pagalba nustatoma ar sandoris buvo sudarytas rinkos kainomis. Verslo subjektams yra numatyta teisė rinktis jų nuomone tinkamiausią metodą, svarbu, kad pagal pasirinktą metodą būtų pasiektas rezultatas, kuris atspindi rinkos kainas. Vis dėlto, sudėtingesniems, rinkoje atitiktams neturintiems sandoriams, turėtų būti taikomi pelno metodai, kurie laikomi efektyvesniais nustatant, ar sandoriai sudaryti laikantis „ištiesios rankos“ principo.
3. Esminės spragos susijusios su sandorių kainodara siejamos su sandoriais su nematerialiuoju turtu, finansiniais sandoriais, sudėtingų struktūrų įmonių atliekamais sandoriais bei įmonių pasidalijamos rizikos klausimais. Minėtų sandorių probleminis aspektas yra tai, kad neretai tai būna tokie specifiniai produktai/santykiai, kurie anksčiau neegzistavo rinkoje, kas lemia palyginamųjų sandorių trūkumą „ištiesios rankos“ principą atitinkančiai kainai nustatyti, o kalbant apie rizikos pasidalijimo klausimą, iššūkiai kyla užtikrinant, kad įmonės nemanipuliuotų sandoriais tarp susijusių asmenų vien tam, kad perkelti pelną, gautą iš kontroliuojamųjų sandorių, į

palankesnes jurisdikcijas ir taip išvengti pelno apmokestinimo. Todėl, būtent vienas iš esminių tikslų, kurių yra siekiama naujausiais sandorių kainodaros taisyklių atnaujinimais – užtikrinti, kad bendrovės iš kontroliuojamųjų sandorių gautų tokią gražą (pelną), kuri atitinka realų tų bendrovių indėlį į konkretų sandorį ir rinkos kainą bei kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur iš tikrųjų buvo uždirbtas.

4. Sudėtingėjantys verslo santykiai iššaukė didesnę dėmesio sutelkimą nuosekliam sandorių kainodaros dokumentacijos procesui. Sudėtingėjant dokumentacijos reikalavimams, atitinkamai, didesnė našta tenka tiek verslo atstovams, tiek mokesčių administratoriams. Kadangi yra didinamos baudos bei stiprinamas bendradarbiavimas tarp valstybių mokesčių administravimo srityje, įmonės norėdamos išvengti didžiulės papildomos mokesstinės naštos, apskaičiuotos po kontroliuojamojo sandorio kainos koregavimo, ar baudų, turi stengtis turėti nuoseklią ir kuo tikslesnę sandorių kainodaros politiką, kuri reaguoja į vykstančius pokyčius globalioje rinkoje bei užtikrina, kad mokesčių administratorius neturėtų pagrindo koreguoti sandorių kainų.
5. Nepaisant to, kad „ištiesiosios rankos“ principą yra sudėtinga taikyti sandoriams su nematerialiuoju turtu, ar kitokiu sunkiai įvertinamos vertės turtu, ir to, kad šio principo kritikai laikosi pozicijos, kad dabartinis sandorių kainodaros mechanizmas turėtų būti keičiamas iš esmės įvedant pelno paskirstymo pagal formulę mechanizmą, tačiau EBPO nesutinka su tokia pozicija ir nesvarsto „ištiesiosios rankos“ principo atsisakymo, kadangi šis laiko patvirtintas ir tarptautiniu konsensu pagrįstas bei nuolat tobulinamas mechanizmas efektyviausiai užtikrina, kad nebūtų manipuluojama sandorių tarp asocijuotų asmenų kainomis ir jie būtų sudaromi rinkos kainomis.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### **Teisės norminiai aktai:**

*Tarptautinės konvencijos, rekomendacijos, sutartys ir kt.:*

1. OECD (1963). Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. OECD publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>.
2. OECD (1977). Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.
3. OECD (1979). Transfer Pricing and Multinational Enterprises. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264167773-en>.
4. OECD (1992). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992. OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-1992-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en).
5. OECD (1998). Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>.
6. OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris, DOI:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
7. OECD (2015). Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>.
8. OECD (2015). Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
9. OECD (2015). Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
10. OECD (2016). Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264268333-en>.
11. OECD (2017). Background brief-Inclusive Framework on BEPS [interatyvus], OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>

12. OECD (2017). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
13. OECD (2018). Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method - BEPS Action 10. [interaktyvus] OECD Publishing, Paris. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 12 d.].
14. OECD (2020). Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions. Inclusive Framework On Beps - Actions 4, 8-10 [interaktyvus], OECD, Paris. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 10]
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos sutartis dėl Lietuvos Respublikos prisijungimo prie 2000 m. birželio 27 d. Deklaracijos dėl tarptautinių investicijų ir daugianacionalinių įmonių, Valstybės žinios, 2003-01-29, Nr. 10-343.

*Europos Sąjungos teisės aktai, rekomendacijos ir kt.:*

16. Convention 20 August 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. (90/463/EEC). OJ L225, p. 10.
17. European Commission March 1992 Report of the Committee of independent experts on company taxation. Office for Official Publications of the European Communities, Brussels.
18. Commission of the European Communities 23 October 2001 Company Taxation in the Internal Market. Commission Staff Working Paper: COM(2001)582 final. European Communities, Brussels.
19. Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos (2012) C 326.
20. Europos sąjungos Tarybos ir Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybių atstovų rezoliucija 2006 m. birželio 27 d. dėl Europos sąjungos asocijuotųjų įmonių sandorių kainodaros dokumentų (ES SKD) elgesio kodekso. OJ C156, p. 1.
21. 2006 m. liepos 28 d. Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinimui (2006/C 176/02). OJ C 178, p. 8.

22. Council 30 December 2009 Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprise (2009/C 322/01). OJ C322, p. 1.
23. European Commission 3 October 2011 Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): COM(2011) 121 final/2, Brussels.
24. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee 19 September 2012 on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period July 2010 to June 2012 and related proposals 1. Report on Small and Medium Enterprises and Transfer Pricing and 2. Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP): COM(2012) 516 final. Brussels.
25. European Commission 4 June 2014 Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period July 2012 to January 2014: COM(2014) 315 final. European Commission: Brussels.
26. Komisijos 2015 m. sausio 26 d. sprendimas 2015/C 28/05, kuriuo įsteigiama ekspertų grupė ES jungtinis sandorių kainodaros forumas. OJ C 28, p. 5.
27. Tarybos (ES) 2016 m. gegužės 25 d direktyva 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų. OJ L 146, p. 8.
28. European Commission 25 October 2016 Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): COM(2016) 683 final, Starsbourg.
29. European Commission 25 October 2016 Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: COM(2016) 686 final.
30. EU Joint Transfer Pricing Forum October 2016 Report on the Use of Comparables in the EU. DOC: JTPF/007/2016/FINAL/EN, Brussels.
31. European Commission (2017). Aggressive tax planning indicators. Final Report. Taxation papers, working paper No 71 – 2017, European Union, 2017, p. 23 [interaktyvus]. Prieiga internetu: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_papers\\_71\\_atp.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf)

32. Tarybos 2017 m. spalio 10 d. direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. OJ L 265, p. 1-14.
33. Europos Parlamento 2018 m. kovo 15 d. rezoliucija (2019/C 162/29) dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)). OJ C 162, p. 151.

*Lietuvos Respublikos teisės aktai:*

34. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
35. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 (Aktuali redakcija 2020-07-02) komentaras.
36. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
37. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243.
38. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos įstatymas. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). *TAR*, 11216.
39. Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos konvencijos ir Susitarimo „Dėl Lietuvos Respublikos prisijungimo prie Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos konvencijos sąlygų ratifikavimo“ (2018). *TAR*, 10970.
40. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 58-2074.

**Specialioji literatūra:**

41. Avi-Yonah, R. S. (2010). *Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation*. *World Tax Journal* 2, No. 1, p. 3-18 [interaktyvus], IBFD. Prieiga per internetą: <https://repository.law.umich.edu/articles/1181/>.
42. Baistrocchi, E., Roxan. I. (2014). *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139208123>
43. Carroll, M. (1933). *Report Taxation of Foreign and National Enterprises. Volume 4: Methods of Allocating Taxable Income*. University of Sydney Library, prepared from

the print edition published by League of Nations Geneva 1933.  
<https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/cartaxa.xml;database=;collection=;brand=acdp>

44. Clausing, K., A., Lahav., Y. (2018). *Corporate tax payments under formulary apportionment: Evidence from the financial reports of 50 major U.S. multinational firms*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 20, 97–105. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2011.06.004>.
45. Devereux, M.P., Vella, J. (2014). *Are we heading towards corporate tax system fit for the 21<sup>st</sup> century?* *Fiscal Studies*, vol. 35, no. 4. John Wiley & Sons, Oxford, p. 449-475. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12038.x>
46. Dwarkasing, R. S. J. (2011). *Associated enterprises: A concept essential for the application of the arm's length principle and transfer pricing*. Dwarkasing & Partners.
47. Faccio, T., Fitzgerald, V. (2018). *Sharing the corporate tax base: equitable taxing of multinationals and the choice of formulary apportionment*. In: *Transnational Corporations (UNCTAD)*. United Nations Publications, Volume 25, issue 2, p. 67-89.
48. Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J., Nusser, H (2013). *Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: Issues and options for reform* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://hdl.handle.net/10419/85265> [žiūrėta 2021 m. vasario 16].
49. Gillett, P. (2012). *Transfer pricing disputes in the European Union*. In: Baistrocchi, E., Roxan, I. (eds.). *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*. Cambridge University Press, 165-187. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139208123>.
50. Yao, J.T. (2012). *The arm's length principle, transfer pricing, and location choices*. *Journal of Economics and Business*, Volume 65. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jeconbus.2012.09.004>
51. Kofler, G. (2013). *The BEPS Action Plan and Transfer Pricing: The Arm's Length Standard Under Pressure?* In: *British Tax Review Issue 5*, SWEET&MAXWELL.
52. Kofler, G. (2017). *Tax Disputes and the EU Arbitration Convention*. In: Baistrocchi, E. (ed.) (2017) *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes: Volume 1*. Cambridge University Press, p. 205-236. <https://doi.org/10.1017/9781316528945>.
53. Lina, L., Haiying, M. (2011) *The Magnification Effects of Intra-firm Trade of Multinational Corporations*. Sciedu Press: *International Journal of Business Administration*. Vol. 2, No. 3 [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

- <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1003.1629&rep=rep1&type=pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 20 d.].
54. Lohse, T. Riedel, N. and Spengel, C. (2012). *The increasing importance of transfer pricing regulations – a worldwide overview*. Oxford university centre for business taxation working paper series, WP 12/27 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.457.7629&rep=rep1&type=pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 10 d.].
  55. Lukas, M. (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilniaus universitetas, Vilnius.
  56. Navarro, A. (2017). *Transactional Adjustments in Transfer Pricing*. Amsterdam: IBFD.
  57. Novikovas, M. (2011). *Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilniaus universitetas, Vilnius.
  58. Pankiv, M. (2017). *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. WU Institute for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series, volume 6 [interaktyvus], IBFD. Prieiga per internetą: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=0&sid=9f4d5859-7341-4d74-a637-c725fe06d99a%40sdc-v-sessmgr01&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=1619989&db=nlebk> [žiūrėta 2021 m. vasario 5 d.].
  59. Paulauskas, A. (2006). *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešoji Politika Ir Administravimas, (15), p. 27-41.
  60. Savickaitė, K. (2008). *Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos transakcijų kainodaros reguliavimas ir jo įtaka Lietuvai*. Teisė, 67, p. 126-137.
  61. Savickaitė, K. (2014). *Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, Vilnius.
  62. Sutkevičius, A; ir Stonkus, S. (2013). *Mokesčių planavimas: teisėto mokesčių mokėtojų elgesio ribos teismų praktikoje*. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, 2013 sausis-birželis, Nr. 25.



63. Taylor, G., Richardson. G., Lanis. R. (2015). *Multinationality, Tax Havens, Intangible Assets, and Transfer Pricing Aggressiveness: An Empirical Analysis*. Journal of International Accounting Research, Vol. 14, No. 1. DOI: 10.2308/jiar-51019.
64. Užubalis, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S), Mykolo Riomerio universitetas, Vilnius.
65. Whittaker, D. R. (2016). *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*. North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation, Volume 8, Number 1 [interaktyvus]. Prieiga internete: <https://core.ac.uk/download/pdf/151515676.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 20 d.].

#### **Teismų praktika:**

66. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA vs. Fazenda Pública [ESTT], Nr. C-464/14, [24-11-2016], ECLI:EU:C:2016:52.
67. Skatteministeriet vs. T Danmark and Y Denmark Aps [ESTT], Nr. C-116/16 and C-117/16, [26-02-2019], ECLI:EU:C:2019:135;
68. Netherlands v Commission No. T-760/15 and Starbucks v Commission T-636/16 [ESTT], [24-09-2019], ECLI:EU:T:2019:669.
69. Apple Sales International [ESTT], Nr. T-778/16 ir T-892/16, [15-07-2020], ECLI:EU:T:2020:338.
70. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2164/2011.
71. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2316-11.
72. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-575-1421/2013.
73. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015 m. gruodžio 14 d. sprendimas Nr. S-238 (7-239/2015).

#### **Kiti šaltiniai:**

74. Valstybinė mokesčių inspekcija (2007). *Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą. Nr. KM2152* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391173/MM+APIE+KONTROLIUOJA>

- MU+SANDORIU+KAINODARA.pdf/66c5b69a-2c24-8675-8fab-5bd98afdaaaa?t=1613630420599 [žiūrėta 2021 m. sausio 15 d.].
75. PWC (2015) International Transfer Pricing 2015/16. PWC, p. 9 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf> [žiūrėta 2021 m. sausio 24 d.].
  76. Informacija apie ES jungtinio sandorių kainodaros forumą pateikiama Europos Komisijos puslapyje. Prieiga per internetą: Joint Transfer Pricing Forum | Taxation and Customs Union (europa.eu) [žiūrėta 2021 m. vasario 2 d.].
  77. EY (2019). *How profound change, transparency and controversy are reshaping a critical business function. 2019 Transfer Pricing and International Tax Survey* [interaktyvus]. Prieiga internete: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf) [žiūrėta 2021 m. vasario 7 d.].
  78. EY (2019). *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2019–20* [interaktyvus]. Prieiga internete: [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2020](https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2020) [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
  79. OECD puslapyje pateikiamas mokesčių terminų žodynas (ang. *Glossary of Tax Terms*) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [žiūrėta 2021 m. sausio 24 d.].
  80. Grant Thornton 2020 m. birželio 2 d. straipsnis. *Dokumentams parengti – dvi savaitės, VMI tikrins rizikingus*.
  81. Informacija apie EBPO organizacijos susikūrimą EBPO svetainėje [interaktyvus]. Prieiga internete: <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomiccooperation.htm> [žiūrėta 2021 m. vasario 24 d.].
  82. COFACE CEE TOP 500 RANKING (2020) [interaktyvus], Coface Publications. Prieiga internete: [http://img.go.coface.com/Web/COFACE/%7B459d4721-e8f8-4649-9077-e3ad41e18ebe%7D\\_Coface\\_CEE\\_Top\\_500\\_Ranking\\_2020\\_FINAL.pdf](http://img.go.coface.com/Web/COFACE/%7B459d4721-e8f8-4649-9077-e3ad41e18ebe%7D_Coface_CEE_Top_500_Ranking_2020_FINAL.pdf) [žiūrėta 2021 m. vasario 25 d.]
  83. Informacija apie bendro vidaus produkto rodiklius Lietuvoje ir šiaurės Europos valstybėse (Švedija, Danija ir Suomija) pateiktus vadovaujantis grafiku iš *Eurostat Gross domestic product at market prices: At current prices* [interaktyvus]. Prieiga internetu:

<https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tec00001/default/bar?lang=en> [žiūrēta  
2021 m. kovo 7 d.].

## SANTRAUKA

### **Sandorių kainodaros mechanizmas: paskirtis, principai, problematika**

Šiame magistro darbe analizuojamas sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros mechanizmas, o nagrinėjant šią temą daugiausia atsižvelgiama į tarptautinių organizacijų tokių kaip EBPO ir ES periodiškai atnaujinamas rekomendacijas dėl sandorių kainodaros, nes jų pagrindu yra formuojama nacionalinė praktika. Pagrindinis šio darbo tikslas – atskleisti mechanizmo sampratą bei identifikuoti pagrindinius iššūkius, kurie kyla užtikrinant mechanizmo efektyvų veikimą globalaus verslo kontekste. Pirmojoje šio darbo dalyje analizuojama sandorių kainodaros koncepcija, jos ištakos ir istorinė raida. Tokia analizė leidžia identifikuoti šio instituto atsiradimo priežastis ir kas lėmė jo įsitvirtinimą kaip tarptautinį konsensumą. Antroji darbo dalis skirta sandorių tarp susijusių asmenų reglamentavimui. Kadangi sandorių kainodaros mechanizmo reglamentavimas plaukia tiesiogiai iš EBPO ir ES formuojamų standartų, nagrinėjami tiek šių organizacijų teisės aktai ir sandorių kainodaros taisyklių išaiškinimai, tiek nacionaliniai teisės aktai, kuriais tarptautiniai standartai yra perkeltami į nacionalinę teisę sukurdami reikalavimus verslo subjektams veikiantiems čia Lietuvoje. Taip pat, šioje dalyje detaliau analizuojama ginčų tarp ES valstybių narių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurie kyla vienai valstybei pakoregavus vienos iš asocijuotų bendrovių pelną pagal „ištiestosios rankos“ principą, o kitai nesutikus padaryti atitinkamo pelno koregavimo kitoje valstybėje, sprendimo procedūra. Trečioje dalyje detaliau gilinamasi į esminius sandorių kainodaros elementus kaip kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių palyginamumo analizę, sandorių kainodaros metodus, kurių pagalba nustatoma, ar susijusių asmenų sudarytas sandoris atitinka „ištiestosios rankos“ principą. Tai pat šioje dalyje analizuojami sandorių kainodaros dokumentacijos ypatumai bei įvertinama kritika, reiškiamą „ištiestosios rankos“ principui ir kontrargumentai šiai kritikai.

## SUMMARY

### **The Mechanism of Transfer Pricing: Purpose, Principles, Problems**

This master's thesis analyses the mechanism of transfer pricing between associated entities and focuses on the periodically updated recommendations on transfer pricing of international organisations such as the OECD and the EU, as they form the basis of national practices. The main objective of this work is to reveal the concept of the mechanism and to identify the main challenges that arise when ensuring the effective operation of the mechanism in the context of global business. The first part of this work analyses the concept of transfer pricing, its origins and historical development. Such the analysis allows to determine the causes of occurrence of this institute and what led to its establishment as an international consensus. The second part of the work is devoted to the regulations of transactions between associated entities. As the regulations of the transfer pricing mechanism derives directly from the standards formed by the OECD and the EU, both the legal acts and interpretations of transfer pricing rules of these organisations and national legislation transposing international standards by creating requirements for business entities operating here in Lithuania are examined. Also, this section analyses in detail the procedure for resolution of disputes between EU Member States over the avoidance of double taxation arising from the adjustment of the profits of one of the associated companies by one country under the „arm's length“ principle and the refusal of another to make the corresponding adjustment in another country. The third part delves into the essential elements of transfer pricing in detail, such as the analysis of the comparability of controlled and uncontrolled transactions, transfer pricing methods, which help to determine whether a transaction concluded by associated entities complies with the “arm's length” principle. The peculiarities of transfer pricing documentation and the criticism expressed to the „arm's length“ principle and the counter-arguments to these criticisms are also analysed in this section.