

VILNIAUS UNIVERSITETAS

KRISTINA SAVICKAITĖ

**SANDORIŲ KAINODAROS TEISINIO REGULIAVIMO YPATUMAI
LIETUVOJE**

Daktaro disertacija

Socialiniai mokslai, teisė (01S)

Vilnius, 2014

Disertacija rengta 2005–2013 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas:

Prof. dr. Antanas Marcijonas (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė
– 01S).

SANTRUMPOS

EBPO	Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
ES arba Sąjunga	Europos Sąjunga
EB arba Bendrija	Europos bendrija
LR	Lietuvos Respublika
VMI	Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos
SESV	Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo
Pavyzdinė konvencija	EBPO pavyzdinė mokesčių konvencija dėl pajamų ir kapitalo (angl. <i>OECD Model Tax Convention on Income and on Capital</i>)
Komentaras	EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos dėl pajamų ir kapitalo komentaras
EBPO SK rekomendacijos	2010 m. EBPO sandorių kainodaros rekomendacijos tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (angl. <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i>)
1979 m. Ataskaita	1979 m. EBPO ataskaita „Sandorių kainodara ir tarptautinės įmonės“ (angl. <i>Transfer pricing and</i>

	<i>Multinational Enterprises)</i>
VMI leidinys	2007 m. rugsėjo 24 d. VMI leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“
Pasiūlymas dėl BKPMB	2011 m. kovo 26 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) (KOM(2011) 121/4)
NPK metodas	Nepriklausomos palyginamosios kainos metodas (angl. <i>comparable uncontrolled price method</i>)
SGMM	Sandorio grynosios maržos metodas (angl. <i>transactional net margin method</i>)
ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
JSKF	Jungtinis sandorių kainodaros forumas (angl. <i>Joint Transfer Pricing Forum</i>)
Elgesio kodeksas	2004 m. balandžio 23 d. Elgesio kodeksas efektyviam Arbitražo konvencijos įgyvendinimui su 2009 m. pakeitimais
Elgesio kodeksas dėl SKD	Europos Sąjungos sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodeksas
IKS	Išankstinis kainodaros susitarimas (angl. <i>advanced pricing agreement</i>)
SK taisyklės	2004 m. balandžio 9 d. LR finansų ministro įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo

	40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“
LVAT	Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
Arbitražo konvencija	1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną
VMI komentaras dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo	VMI prie LR finansų ministerijos „Dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentaras (apibendrintas paaiškinimas)“
Įsakymas dėl IKS	2011 m. spalio 21 d. VMI prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-106 „Dėl mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo“
IKS gairės	Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ginčų vengimo ir sprendimo procedūrų

srityje ir dėl ES išankstinių kainodaros
susitarimų gairių

t. y.

tai yra

Pastabos dėl vartojamų terminų:

- 2004 m. priimtose SK taisyklėse buvo vartojamas „transakcijos“ (angl. *transaction*) terminas; vėliau tiek teisės aktuose¹, tiek mokesčių administratoriaus paaiškinimuose jis pakeistas „sandorio“ terminu, nes žodis „transakcija“ yra nevirtotina svetimybė². Šioje disertacijoje vartojamas „sandorio“ terminas ir net kalbant apie SK taisykles „transakcijos“ terminas keičiamas „sandorio“ terminu;
- atkreiptinas dėmesys į tai, kad vartojant santrumpą „EBPO SK rekomendacijos“ turimos omenyje 2010 m. išleistos rekomendacijos. Jeigu kalbama apie 1995 m. patvirtintas rekomendacijas, nurodomi šie metai.

¹ Pavyzdžiui, 2005 m. kovo 22 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-27 „Dėl Asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2005, Nr. 41-1334 arba VMI leidinys.

² Žr. <<http://www.vlkk.lt/lit/3418>>.

TURINYS

IVADAS	9
I. SANDORIŲ KAINODAROS SAMPRATA, JOS TEISINIO REGULIAVIMO RAIDA IR PERSPEKTYVOS	26
1. Sandorių kainodaros samprata	26
2. Sandorių kainodaros reguliavimo raida Lietuvoje ir EBPO bei Sąjungos lygmeniu	38
2.1. Lietuvos sandorių kainodaros reguliavimo raida.....	39
2.2. Sandorių kainodaros reguliavimo EBPO lygmeniu raida.....	42
2.2.1. EBPO SK rekomendacijų raida	46
2.3. Europos Sąjungos reguliavimo sandorių kainodaros srityje raida.....	51
3. Tarptautinių organizacijų rekomendacijų reikšmė sandorių kainodaros reguliavimui	63
3.1. Tarptautinių organizacijų rekomendacijos kaip teisės forma.....	64
3.1.1. Pavyzdinės konvencijos ir Komentaro reikšmė	67
3.1.2. EBPO SK rekomendacijų reikšmė	72
3.1.3. Europos Sąjungos rekomendacijų reikšmė.....	79
4. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio ir jo pagrindu priimtų Lietuvos teisės normų analizė	81
4.1. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies objektyvi ir subjektyvi taikymo apimtis.....	81
4.2. Pavyzdinės konvencijos ir Lietuvos teisės nuostatos dėl koregavimo.....	100
5. „Ištiesiosios rankos“ principu pagrįstos sandorių kainodaros kritika ir perspektyvos	103
5.1. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė – sandorių kainodaros problemų Sąjungoje ir Lietuvoje pabaiga?.....	106

II. BENDROSIOS SANDORIŲ KAINODAROS PRAKTINIO TAIKYMO NUOSTATOS LIETUVOJE IR EBPO BEI ES REKOMENDACIJŲ ĮTAKA JOMS	115
1. <i>Palyginamumo analizė</i>	116
2. <i>Sandorių kainodaros metodai ir jų parinkimas</i>	137
2.1. <i>Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas</i>	137
2.2. <i>Perpardavimo kainos metodas</i>	139
2.3. <i>Kaštai plus metodas</i>	141
2.4. <i>Pelno padalijimo metodas</i>	143
2.5. <i>Sandorio grynosios maržos metodas</i>	146
2.6. <i>Sandorių kainodaros metodų parinkimas</i>	149
2.7. <i>„Ištiesiosios rankos“ intervalas</i>	154
3. <i>Sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimai</i>	156
III. TARPTAUTINĖS GINČŲ SANDORIŲ KAINODAROS SRITYJE NAGRINĖJIMO GALIMYBĖS IR JŲ PREVENCIJA	169
1. <i>Abipusio susitarimo procedūra pagal Pavyzdinę konvenciją ir sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo</i>	169
2. <i>Ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimas pagal Arbitražo konvenciją</i>	179
3. <i>Išankstinis kainodaros susitarimas</i>	193
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	204
ŠALTINIAI IR LITERATŪRA	207

ĮVADAS

Temos aktualumas. Dėl technologijų raidos globalizacija verslo srityje sparčiai didėja. Pasaulio prekyboje dominuoja tarptautinės įmonės ir nieko jau nebestebina didelės įmonės, turinčios vienokių ar kitokių padalinių, pavyzdžiui, šimte valstybių³. Kalbant apie tarptautines įmones, turimos omenyje ne vien didelės korporacijos, bet ir mažos bei vidutinio dydžio įmonės, turinčios vieną ar kelias dukterines įmones ir (arba) nuolatinės buveines kitose valstybėse, nei įsteigta kontroliuojančioji bendrovė ar centrinė buveinė (asocijuotos įmonės). Tarptautinės įmonės veikia kaip vienas ekonominis vienetas, siekiantis bendro tikslo. Tarp tarptautinės įmonės padalinių ar dukterinių įmonių sudaromi sandoriai, vykdomi ne vienoje valstybėje. Kadangi sudarydamos tarpusavio sandorius asocijuotos įmonės dėl įtakos, atsiradusios iš įvairių šaltinių, kaip antai dalyvavimo kapitale arba valdyme, nėra veikiamos rinkos sąlygų, kontroliuojamųjų sandorių, t. y. sandorių tarp asocijuotų asmenų, objektų kainos gali neatitikti atviros rinkos kainų. Tai ypač kelia nerimą mokesčių administratoriams, ir Lietuva šiuo klausimu nėra išimtis, nes taip asocijuotos įmonės, kurių įmonių grupę sudaro įmonės skirtingose valstybėse, gali perkelti uždirbamą pelną į valstybes, kuriose taikomi mažesni mokesčiai, ir šitaip sumažinti visos grupės bendrą mokesčių našta. Šį susirūpinimą didina tai, kad 60 %⁴ visos tarptautinės prekybos vyksta tarptautinių įmonių viduje, t. y. neveikiant atviros rinkos sąlygoms. Didelių tarptautinių įmonių ekonominė svarba gali būti prilyginama

³ OWENS, J. *The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance* // Bulletin for International Taxation, vol. 67, No 8, 2013, p. 442.

⁴ Šis skaičius pateikiamas M. Novikovo daktaro disertacijoje „Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui“ (Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, 2011) bei užsienio autorių darbuose, pavyzdžiui, OWENS, J. *Trends and Challenges in the Tax Arena* // Bulletin for International Taxation, December, 2012, p. 689. Kai kurie autoriai teigia, kad net 70 % tarptautinės prekybos vyksta tarptautinių įmonių viduje (Pavyzdžiui, HAMAEEKERS, H. *Arm's Length – How long?* // ITPJ, March/April, 2001, p. 30; *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=139&lang=1&client=1> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 17 d.].

net mažų valstybių įtakai, nes 1 000 didžiausių tarptautinių įmonių metinė apyvarta siekia 22 000 milijardų, o pelnas – 2 000 milijardų JAV dolerių⁵.

Tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratorių veikla, kuri atliekama dėl skirtingų priežasčių, kai nustatoma, kokiomis kainomis turėjo būti sudarytas asocijuotų įmonių sandoris, kad atitiktų atviros rinkos sąlygas, ir atitinkamai paskirstomas (koreguojamas) iš sandorio uždirbtas pelnas skirtingoms mokesčių jurisdikcijoms, ir yra sandorių kainodara (angl. *transfer pricing*, pranc. *prix de transfert*). Ji gali būti suprantama ir aiškinama įvairiai, atsižvelgiant į ja siekiamus tikslus, tačiau, trumpai tariant – tai sandorių tarp asocijuotų įmonių objekto kainų ir (arba) iš tokių sandorių uždirbamo pelno, atitinkančių „ištiesiosios rankos“ principą, nustatymas ir paskirstymas sandorio šalims. „Ištiesiosios rankos“ principas reiškia, kad sandorio tarp asocijuotų įmonių, kuris vadinamas kontroliuojamuoju sandoriu, objekto kaina neturi skirtis nuo sandorio tarp nepriklausomų įmonių, vadinamojo nekontroliuojamojo sandorio, objekto kainos arba kad pelnas ar pajamos, uždirbti iš kontroliuojamojo sandorio, neturi skirtis nuo pelno ar pajamų, gautų iš nekontroliuojamojo sandorio. Remiantis sandorių kainodaros nuostatomis tarptautinės įmonės pelnas paskirstomas tarp skirtingų valstybių, kuriose įsteigti vienetai, sudarę kontroliuojamąjį sandorį, todėl sandorių kainodaros teisinis reguliavimas ir tai, kaip jo laikosi tarptautinės įmonės, turi ypatingą reikšmę valstybių biudžeto pajamoms iš mokesčių. Sandorių kainodara dažniausiai apima sandorius, kuriuos sudaro įmonės, priklausančios tai pačiai tarptautinių įmonių grupei ir esančios skirtingose valstybėse, todėl iš šio sandorio uždirbto pelno ar pajamų apmokestinimas yra susijęs su kelių valstybių mokesčių jurisdikcijomis; vadinasi, būtų sunku įsivaizduoti, kaip šiuos klausimus valstybės galėtų spręsti atskirai, laikydamosi tarptautinių įsipareigojimų vengti dvigubo apmokestinimo. Todėl sandorių kainodaros

⁵ BENZONI L., PELLEFIGUE J. *Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert: une perspective économique // Droit fiscal*, n°6, 2013 m. vasario 7 d. P. 138. Pavyzdžiui, Lietuvos 2013 m. biudžetas buvo numatytas 25 696 036 tūkst. litų (tai atitinka maždaug 10,3 milijardo JAV dolerių) (2012 m. gruodžio 20 d. LR 2013 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Valstybės žinios, 2012, Nr. 153-7823).

sirtyje tarptautinių organizacijų, kaip antai Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) ir Europos Sąjungos (toliau – ES arba Sąjunga)⁶, rekomendacijos daro ypatingą įtaką. Be to, asocijuotos įmonės finansuoja viena kitą grupės viduje, kur, kaip minėta, neveikia rinkos sąlygos.

Atsižvelgiant į tai, kaip įmonė finansuojama (suteikiant paskolą ar perduodant turtą įmonei nuosavybės teise), daroma didelė įtaka apmokestinamajam pelnui, nes įprastai palūkanos už paskolą yra atskaitomos siekiant apskaičiuoti pelno mokestį ir taip šis mokestis yra mažinamas. Taigi, kuo daugiau įmonė turi paskolų, tuo mažiau pelno mokesčio ji mokės, todėl skolinimasis pelno mokesčio prasme yra veiksmingesnė įmonės finansavimo priemonė, nei suteikiant turto. Toks reiškinys, kai įmonė finansuojama daugiausia paskolomis, palyginti su jos turimu turtu, vadinamas „plona kapitalizacija“ (angl. *thin capitalisation*, pranc. *sous-capitalisation*). Sandorių kainodaros ir „plonos kapitalizacijos“ sritis sieja glaudus ryšys, nes jas reguliuojančios teisės normos yra skirtos asocijuotoms įmonėms, sudarančioms sandorius įmonės viduje, tik iš principo pirmuoju atveju sandoriai neapibrėžiami, o antruoju atveju reguliuojami paskolos sandoriai. Todėl kyla klausimas dėl šių dviejų asocijuotų įmonių vidaus sandorius reguliuojančių teisės nuostatų tarpusavio santykio ir apskritai jų santykio su priemonėmis, skirtomis valstybių mokestinėms įplaukoms užtikrinti.

Minėta, kad tarptautinių įmonių sprendimais dėl sandorių kainodaros daroma tiesioginė įtaka valstybių biudžeto įplaukoms. Dėl to, kad dėl 2008 metų ekonominės krizės daugelio valstybių biudžetai turėjo būti sumažinti, nemažai mokesčių administratorių sandorių kainodarą vertina kaip

⁶ 2001 m. spalio 23 d. Europos komisijos darbo dokumente „Įmonių apmokestinimas vidaus rinkoje“ (*Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market* (SEC(2001) 1681), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.] buvo nustatyta, kad sandorių kainodara tampa vis reikšmingesnė vidaus rinkai, nes dėl skirtingo EBPO SK rekomendacijų aiškinimo kyla daug ginčų, kurie brangiai kainuoja ir mokesčių mokėtojams, ir mokesčių administratoriams, todėl būtina imtis veiksmų šioje srityje.

rizikos faktorių, kurių būtina kruopščiai įvertinti⁷, kad nebūtų neigiamai paveikta pelno mokesčio bazė⁸. Tarptautinės organizacijos, kaip antai EBPO ir Europos Sąjunga, nuolat šiomis ekonominėmis sąlygomis kreipia ypatingą dėmesį į mokesčių įplaukų apsaugą ir imasi įvairių priemonių šiam tikslui pasiekti. Pavyzdžiui, 2013 m. vasario 12 d. EBPO patvirtino naują projektą, skirtą bazės sumažinimui ir pelno perkėlimui (angl. *Addressing base erosion and profit shifting*). Šiam projektui įgyvendinti parengtame 2013 m. liepos 19 d. veiksmų plane numatyta 15 priemonių, iš jų dvi yra susijusios su sandorių kainodara⁹. Taigi valstybės ir tarptautinės organizacijos dėl jų narių politinio spaudimo vis didesnę dėmesį skiria šiai sudėtingai mokesčių teisės sričiai, kurios aktualumas dėl to tik didėja. Kita vertus, dabartinėmis ekonominėmis sąlygomis mokesčių mokėtojai uždirba mažiau pelno ar net patiria nuostolių, todėl turi mažiau išteklių įgyvendinti mokesčių reikalavimus. Sandorių kainodara yra gerokai rizikingesnė mokesčių sritis nei kitos sritys ir mokesčių mokėtojo požiūriu. Tai galima paaiškinti tuo, kad ji labai priklauso nuo faktinių aplinkybių, taip pat tuo, kad reikia subjektyviai taikyti sandorių kainodaros taisykles, tuo, kad kilus ginčui įtraukiama ne viena kompetentinga mokesčių institucija, ir tuo, kad dažniausiai ji susijusi su didelėmis mokesčių

⁷ Mokestiniai patikrinimai gali būti labai naudingas būdas mokesčių įplaukoms surinkti. Pavyzdžiui, Vokietijoje 2009 m. apie 26 % visų mokesčių įplaukų buvo surinkti per patikrinimus (BAKKER, A. ir LEVEY, M. M. *Transfer Pricing and Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 16; palyginkime – Lietuvoje tais pačiais metais dėl mokesčių administratorių veiksmų surinkta apie 3 % (Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo duomenys (2009 m. sausio–gruodžio mėn.), [interaktyvus], prieiga per internetą:

<http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_m_surinkimas.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 20 d.] ir Valstybinės mokesčių inspekcijos pagrindinės veiklos 2009–2012 m. kryptys mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo užtikrinimo srityje, rezultatai ir tendencijos [dokumentas gautas iš LT vyriausybės tarnautojos]). Atliekant mokesčius patikrinimus sandorių kainodaros srityje reikia išnagrinėti daug faktinių aplinkybių; nėra paprasta įvertinti palyginamumo, pramonės, rinkos ir finansinę informaciją, aiškinti bendrovių vidaus susitarimus, todėl šie patikrinimai gali tapti labai sudėtingi [ANDERSEN, S. *Dispute Channels*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.], o sandorių kainodara išlieka subjektyvi, neatsižvelgiant į teisinį reguliavimą ir rekomendacijas.

⁸ COTTANI, G. *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].

⁹ *About BEPS*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. sausio 30 d.]; NOUWEN, M. *The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union* // *European Taxation*, vol. 53, No 10, 2013, p. 1–20.

įplaukų sumomis valstybėms¹⁰. Todėl sandorių kainodaros teisinio reguliavimo nagrinėjimas yra ypač aktualus šiais ekonominio atsigavimo (ar galimo) tolesnio nuosmukio laikais.

Kaip matyti iš 2010 m. *Ernst&Young Transfer Pricing Global Survey*¹¹ (vienos iš didžiausių pasaulyje tarptautinių audito bendrovių *Ernst&Young* pasaulinė sandorių kainodaros apžvalga, kurią atliekant buvo apklaustos 877 tarptautinės įmonės 25 valstybėse), 32 % respondentų nurodė, kad sandorių kainodara yra svarbiausias mokesčių klausimas, šiai sričiai didžiausią svarbą teikė daugiausia tarptautinių įmonių, palyginti su kitais mokesčių klausimais. 74 % respondentų nurodė manantys, kad sandorių kainodara bus „kritinis“ ar „labai svarbus“ klausimas jų įmonėje bent per ateinančius dvejus metus. Remiantis 2012 m. *Ernst&Young Global Transfer Pricing Tax Authority Survey*¹² (*Ernst&Young* pasaulinė sandorių kainodaros srities mokesčių administratorių apžvalga) matyti, kad mokesčių administratoriai didina savo darbuotojų, kurių specializacija – sandorių kainodara, skaičių, todėl mokesčių mokėtojai neturėtų nuvertinti mokestinių patikrinimų ir galimų jų pasekmių rizikos. Šioje ataskaitoje nurodoma, kad ir Lietuvoje per pastaruosius dvejus metus specialistų, atsakingų už sandorių kainodaros sritį, skaičius padvigubėjo. Pasiteiravus Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento darbuotojos, buvo paaiškinta, kad iš esmės tik du tarnautojai specializuojasi šioje srityje, tačiau nereikėtų nuvertinti papildomo apmokestinimo rizikos dėl šios mokesčių teisės srities nuostatų pažeidimo, nes kitiems tarnautojams atliekant visus mokestinius tyrimus ar patikrinimus atkreipiamas dėmesys ir į mokesčių mokėtojo sandorių kainodarą, o įtarus esant pažeidimų pasitelkiama kolegų,

¹⁰ WRAPPE, S. C. *Introduction to Transfer Pricing and Dispute Resolution*, [interaktyvus], prieiga per internetą:

<http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_gen_c01.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4927> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].

¹¹ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 27 d.].

¹² [Interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey/\\$FILE/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey/$FILE/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 27 d.].

kurių specializacija – sandorių kainodara, pagalba¹³. Todėl būtina skirti ypatingą dėmesį šiai sudėtingai mokesčių teisės sričiai, ypač turint omenyje, kad mažai tikėtina, jog mažes poreikis surinkti daugiau mokestinių įplaukų į Lietuvos biudžetą.

Tyrimo objektas. Šios disertacijos tyrimo objektas – sandorių kainodaros teisinio reguliavimo Lietuvoje ypatumai, atskleidžiant ypatingą tarptautinių organizacijų (EBPO ir Europos Sąjungos) įtaką jam. Disertacijoje nagrinėjama sandorių kainodaros samprata, didelį dėmesį skiriant jos santykiui su „plona kapitalizacija“, tiriama sandorių kainodaros teisinio reguliavimo Lietuvoje ir EBPO rekomendacijų šioje srityje raida siekiant atskleisti Lietuvos sandorių kainodaros naujumą ir pažangumą, palyginti su vis tobulėjančiomis šios organizacijos rekomendacijomis, Europos Sąjungos sandorių kainodaros rekomendacijų tam tikrais klausimais bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikos, kurios dėl Lietuvos narystės šioje organizacijoje yra svarbus veiksnys teisiniam reguliavimo procesui, raida. Kad būtų išsamiau suprasta sandorių kainodara, pagrįsta „ištiesiosios rankos“ principu, pateikiama būtent šiuo principu pagrįstos sandorių kainodaros kritika ir jos tobulinimo perspektyvos įtvirtinant bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę (toliau – BKPMB) Sąjungos lygiu ir jų įtaka Lietuvai.

Bendrųjų¹⁴ sandorių kainodaros klausimų, kaip antai palyginamumo, sandorių kainodaros metodų, dokumentavimo reikalavimų, teisinis reguliavimas Lietuvoje tiriamas per EBPO ir Sąjungos rekomendacijų prizmę. Nuo 2002 m. Lietuva siekia tapti šios tarptautinės organizacijos nare¹⁵ ir tikėtina, kad 2015 m. ji pradės derybas dėl narystės joje¹⁶. Lietuvos teisinį

¹³ 2013 m. lapkričio 20 d. pokalbis su VMI Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento tarnautoja.

¹⁴ Sandorių kainodaros srityje kylančių klausimų sąlyginis skirstymas į bendruosius ir specialiuosius pagrįstas EBPO SK rekomendacijų struktūra ir kituose mokslo darbuose pasirinkta sandorių kainodaros temų skirstymo struktūra (pavyzdžiui, WITTENDORF, J. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*. The Netherlands: Kluwer International Law, 2010).

¹⁵ Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.urm.lt/index.php?2836032403>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.].

¹⁶ PLIKŪNĖ, D. „Lietuva vienu žingsniu priartėjo prie narystės turtingųjų klube“, [interaktyvus], prieiga per internetą: <www.delfi.lt> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 21 d.].

reguliavimą analizuoti per EBPO, kurios narė Lietuva kol kas nėra, bet aktyviai siekia ja tapti, rekomendacijų santykių pasirinkta todėl, kad visose Lietuvos sudarytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo įtvirtintas beveik toks pats 9 straipsnis, kuris yra sandorių kainodaros teisinis pagrindas, kaip ir EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos dėl pajamų ir kapitalo (toliau – Pavyzdinė konvencija) nuostatos. Be to, net iš pirmo žvilgsnio be detalesnės analizės matyti, kad Lietuvoje sandorių kainodaros teisinis reguliavimas yra pagrįstas šios organizacijos rekomendacijomis, dažnai identiškai perkeltas iš jų. Kadangi minėtos rekomendacijos nėra statinis dokumentas, analizuojama, kiek Lietuvos teisinis reguliavimas atitinka naujausius pakeitimus, orientuotus į ekonominių santykių ir išryškėjusių problemų sprendimą sandorių kainodaros srityje. Šis klausimas taps dar aktualesnis Lietuvai tapus EBPO nare, kai šalis, kaip šios organizacijos narė, bus politiškai įpareigota vadovautis šiomis rekomendacijomis. Lietuvos sandorių kainodaros teisinio reguliavimo klausimai, dėl kurių pateikta rekomendacijų Sąjungos lygiu, analizuojami per šių rekomendacijų prizmę. Kadangi sandorių kainodara yra dažnai susijusi su tarptautiniu apmokestinimu, tyrime nagrinėjamos tarptautinės ginčų sandorių kainodaros srityje sprendimo ir šių ginčų prevencijos galimybės siekiant įvertinti jų veiksmingumą.

Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo Lietuvoje ypatumai išsamiai atskleidžiami per minėtų sandorių kainodaros aspektų analizę; šiuo tyrimu siekiama padėti pagrindus tolesniam gilinimuisi į šią sferą, todėl šioje disertacijoje nenagrinėjami specialūs klausimai dėl sandorių, susijusių su nematerialiuoju turtu, paslaugų teikimu, išlaidų paskirstymo susitarimų, verslo restruktūrizavimo teisinis reguliavimas, sandorių kainodaros ir maitų teisės santykio problema ir neatliekamas „plonos kapitalizacijos“ teisinio reguliavimo Lietuvoje išsamus tyrimas, viršijantis „plonos kapitalizacijos“ ir sandorių kainodaros santykio problemą, – šie klausimai ir problemos paliekami būsimiems tyrimams.

Disertacijos temos naujumas. Pirmosios sandorių kainodaros teisinio reguliavimo kitose valstybėse ir tarptautinių organizacijų lygiu užuomazgų aptinkama praeito šimtmečio pradžioje. Lietuvoje pirmasis teisinis sandorių kainodaros pagrindas buvo sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo; pirmoji jų sudaryta 1993 m. su Suomija, tačiau sandorių kainodaros įstatyminis pagrindas įtvirtintas tik 2001 m. priėmus Lietuvos Respublikos (toliau – LR) pelno mokesčio įstatymo naują redakciją¹⁷ ir 2002 m. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymą¹⁸. Šių įstatymų nuostatos įgyvendintos tik dar po trejų metų priėmus 2004 m. balandžio 9 d. LR finansų ministro įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“¹⁹. Lietuvos teisės doktrinoje nėra jokių sandorių kainodaros teisinio reguliavimo tyrimų ir šioje disertacijoje pirmą kartą kompleksiskai tiriami sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai²⁰ atsižvelgiant į ypatingą EBPO ir Sąjungos rekomendacijų įtaką šiam reguliavimui. Be to, teisminė ir tarptautinių ginčų sprendimo procedūrų praktika Lietuvoje tik pradeda formuotis, todėl šalies teisės doktrinoje – tai pirmas šių procedūrų ir praktikos užuomazgų tyrimas, atskleidžiant galimas praktines ir teisinio reguliavimo ginčų sprendimo šioje srityje problemas. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad net plačiai mokesčių teisės teoretikų ir praktikų naudojamoje Tarptautinio finansinių dokumentų biuro (IBFD) duomenų bazėje, kurioje yra išsami 47 valstybių sandorių kainodaros teisinio reguliavimo analizė, apie Lietuvą, be pusės lapo labai paviršutiniškos informacijos šiuo klausimu, daugiau nieko neparašyta.

¹⁷ Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

¹⁸ Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

¹⁹ Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074.

²⁰ Paminėtina, kad sandorių kainodara Lietuvoje nagrinėta tik per ekonomikos prizmę M. Novikovo daktaro disertacijoje „Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui“. Vilniaus universitetas, 2011; J. Mackevičiaus ir M. Novikovo pranešime 2008 m. gegužės 15 ir 16 d. vykusioje tarptautinėje konferencijoje „Tarptautinio verslo plėtra: globalizacija, galimybės ir iššūkiai“ (Vilnius: TVM); I. Kutut ir V. Kutut pranešime per 2007 m. vasario 8 d. vykusią 10-ąją jaunųjų mokslininkų konferenciją „Verslas XXI amžiuje (Vilnius: VGTU), M. Novikovo pranešime per 2010 m. lapkričio 23 d. vykusią konferenciją „Apskaitos finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos“ (Aleksandro Stulginskio universitetas, Kaunas).

Tyrimo tikslas ir uždaviniai. Pagrindinis disertacijos tikslas – sistemiškai išanalizuoti sandorių kainodaros teisinio reguliavimo Lietuvoje ypatumus per EBPO ir Sąjungos rekomendacijų šioje srityje prizmę. Be to, šiuo darbu siekiama sukurti tam tikrą pagrindą toliau nagrinėti šią komplikuoatą mokesčių teisės sritį ir pateikti rekomendacijas Lietuvos teisės aktams tobulinti.

Siekiant minėtų tikslų keliami šie uždaviniai:

1. Ištirti sandorių kainodaros sampratą, ypač akcentuojant probleminį sandorių kainodaros ir „plonos kapitalizacijos“ santykio klausimą, atskleisti Lietuvos, EBPO ir Sąjungos teisinio reguliavimo šioje srityje raidą ir išanalizuoti galimą EBPO ir Europos Sąjungos rekomendacijų įtaką nacionaliniam sandorių kainodaros reguliavimui.
2. Atskleisti sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiestosios rankos“ principu, kritiką ir apžvelgti galimas sandorių kainodaros teisinio reguliavimo tarptautiniu lygiu raidos perspektyvas ir jų įtaką Lietuvai.
3. Ištirti palyginamumo, sandorių kainodaros metodų ir jų parinkimo bei sandorių kainodaros dokumentavimo teisinį reguliavimą Lietuvoje per tarptautinių organizacijų rekomendacijų prizmę, išanalizuoti tarptautinių organizacijų rekomendacijose įtvirtintas naujoves šiais klausimais ir įvertinti Lietuvos teisinio reguliavimo pažangumą, palyginti su minėtų tarptautinių organizacijų rekomendacijomis.
4. Išanalizuoti tarptautines ginčų sandorių kainodaros srityje galimybes remiantis Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio pagrindu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtinta abipusio susitarimo

procedūra ir procedūra pagal Arbitražo konvenciją²¹, taip pat šių ginčų prevencijos galimybes bei jų veiksmingumą.

Disertacijoje ginami teiginiai. Remiantis atlikto tyrimo išvadomis teikiami šie ginamieji teiginiai:

1. Sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiestosios rankos“ principu dėl būtino tarptautinio konsensuso, samprata apima „ploną kapitalizaciją“, tačiau „plonos kapitalizacijos“ nuostatų įgyvendinimas Lietuvoje kelia praktinių sunkumų mokesčių mokėtojams ir abejonių dėl Lietuvos tarptautinių įsipareigojimų įgyvendinimo.
2. Lietuvos sandorių kainodaros teisinis reguliavimas ir mokesčių administratoriaus paaiškinimai šioje srityje pagrįsti EBPO rekomendacijomis, tačiau jais neatsižvelgiama į naujausius šių rekomendacijų patobulinimus ir jie neatitinka susiformavusios tiek verslo, tiek viešojo sektoriaus praktikos, į kurią skatina atsižvelgti EBPO, todėl Lietuvos šios sferos teisinis reguliavimas ir jo aiškinimas kai kuriais klausimais yra tobulintinas.
3. EBPO sandorių kainodaros rekomendacijų tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (toliau – EBPO SK rekomendacijos), kaip aiškinimo priemonės, naudojimas gali neatitikti teisėtų lūkesčio principo dėl neaiškumo, kuriais metais patvirtintomis rekomendacijomis turėtų būti remiamasi: ar galiojusiomis dokumentų išleidimo metu, ar naujausiomis; šis klausimas ypač aktualus, turint omenyje pavojų, kad šios rekomendacijos gali būti naudojamos teisės spragoms užpildyti.
4. Tarptautinių ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimo galimybių teisinis reguliavimas tobulintinas siekiant užtikrinti jų veiksmingumą, nes abipusio susitarimo procedūra negarantuojama, kad ginčas bus išspręstas, šios procedūros eiga reglamentuota mokesčių administratoriaus komentare ir tik fragmentiškai.

²¹ 1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, p. 10).

5. Remiantis Lietuvos teisiniu reguliavimu, išankstinio kainodaros susitarimo pagrindinio tikslo – sandorių kainodaros ginčų prevencija – pasiekimo galimybės neaiškios dėl šių dvišalių ir daugiašalių susitarimų sudarymo procedūros nebuvimo.

Tyrimo praktinė reikšmė. Disertacijoje atliktas tyrimas yra svarbus ir teoriniu, ir praktiniu požiūriais. Šiame tyrime susisteminta svarbiausia informacija apie Lietuvos sandorių kainodaros teisinį reguliavimą į jį žvelgiant per tarptautinių organizacijų (EBPO ir Sąjungos) prizmę gali būti remiamasi Vilniaus universitete ir kitose aukštosiose mokyklose rengiant mokesčių teisės disciplinos programas ir mokomąją medžiagą. Tikėtina, kad ši disertacija bus postūmis toliau analizuoti anksčiau nurodytus šiame tyrime nenagrinėtus klausimus. Šiuo darbu kaip pagalbine priemone kasdieniame darbe tobulindami savo paaiškinimus galės naudotis mokesčių administratoriai ir mokesčių mokėtojai, ypač atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos sandorių kainodaros teisės normų taikymą apsunkina EBPO SK rekomendacijų vertimo į lietuvių kalbą nebuvimas. Be to, tikimasi, kad bus atsižvelgta į darbe pateiktus siūlymus tobulinti Lietuvos teisinį reguliavimą šioje srityje.

Tyrimo šaltiniai. Siekiant užsibrėžto tikslo ir uždavinių disertacijoje remiamasi teisės norminiais aktais, kaip antai LR pelno mokesčio įstatymu ir LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymu, kuriuose įtvirtintas sandorių kainodaros teisinis pagrindas, LR mokesčių administravimo įstatymu, Konstitucinio Teismo nutarimais, Lietuvos sudarytomis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, Arbitražo konvencija, SK taisyklėmis²², Įsakymu dėl IKS²³. Atliekant tyrimą pasitelkta sandorių kainodarai skirta EBPO ir ES

²² 2004 m. balandžio 9 d. LR finansų ministro įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074.

²³ 2011 m. spalio 21 d. VMI prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-106 „Dėl mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimojo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2011, Nr. 129-6145.

„minkštoji teisė“, kuri dėl įvairių priežasčių, ypač dėl to, kad beveik neįmanoma pasiekti politinio sutarimo nustatyti sandorių kainodaros norminį teisinį reguliavimą tiek EBPO, tiek ES lygiu, vaidina ypač svarbų vaidmenį šioje srityje. Itin reikšmingas šio darbo šaltinis – Pavyzdinė konvencija ir EBPO SK rekomendacijos, kurių įtaka šios srities teisiniam reguliavimui Lietuvoje yra labai didelė. Darbe taip pat atsižvelgta į LR mokesčių administratoriaus pateikiamą informaciją mokesčių mokėtojams, nors ir labai negausią. Nagrinėjama ir istoriniu požiūriu svarbi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, kurioje aiškinamos SESV įtvirtintos pagrindinės laisvės, ypač įsisteigimo laisvė (SESV 49 straipsnis), ir nustatomi galimi jų ribojimai bei šių ribojimų pateisinimo pagrindai (pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)* (C-446/03); 2007 m. kovo 13 d. Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-524/04) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI prieš Belgijos valstybę* (C-311/08).

Darbe remtasi Lietuvos ir užsienio valstybių mokslininkų darbais. Vienu išsamiausių šios srities tyrimų laikytina J. Wittendorf monografija *Transfer Pricing and Arm's Length Principle in International Tax Law* (Sandorių kainodara ir „ištiestosios rankos“ principas tarptautinėje mokesčių teisėje, 2009), kurioje išsamiai atskleidžiamos „ištiestosios rankos“ principo formavimosi ištakos, sandorių kainodaros reguliavimo turinys ir apimtis tarptautinių organizacijų rekomendacijose ir kai kuriose užsienio valstybėse. Atliekamam tyrimui ypač pagelbėjo G. Cottani darbai, skelbiami IBFD portale, ir jo pranešimai per tarptautinę konferenciją *Transfer Pricing: Practical Issues* („Sandorių kainodara: praktiniai klausimai“, 2012 m. sausio 27 d. Briuselis, Belgija), J. Owens įžvalgos mokslo straipsniuose dėl sandorių kainodaros, grįstos „ištiestosios rankos“ principu, problemų ir jų sprendimo perspektyvų. Labai vertingos informacijos suteikė kitų mokslininkų darbai, kaip antai L. Hinnekens dėl Arbitražo konvencijos, S. Schnorberger dėl dokumentavimo

reikalavimų sandorių kainodaros srityje, A. Fross aiškinantis sandorių kainodaros ir „plonos kapitalizacijos“ santykį, A. Vega studija nagrinėjant EBPO SK rekomendacijų, kaip „minkštosios teisės“, reikšmę. Atliekant tyrimą taip pat atsižvelgta į ekonomikos srityje parengtą M. Novikovo daktaro disertaciją „Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui“ (2011).

Reikšmingas šaltinis – užsienio valstybių teisės aktai, užsienio teismų sprendimai ir šių teisės aktų bei sprendimų analizė mokslo darbuose. Renkant šiuos šaltinius labai pagelbėjo IBFD interneto svetainėje surinkta informacija, Prancūzijos teisės aktus, teismų sprendimus ir mokslo darbus talpinanti svetainė *Lexisnexis*, Europos komisijos Muitų ir mokesčių generalinio direktorato interneto svetainės duomenų bazė, taip pat naudotasi didžiųjų audito bendrovių (PWC, EY) interneto tinklalapiuose skelbiama informacija apie užsienių valstybių apmokestinimo teisinio reguliavimo sistemas ir jų pokyčius. Daug reikšmingos informacijos apie sandorių kainodaros praktines taikymo problemas sužinota iš pokalbių su VMI bei KPMG (vienos iš didžiųjų tarptautinių audito bendrovių) darbuotojais, besispecializuojančiais šioje srityje. Rengiant darbą tyrimo idėjų kilo dalyvaujant jau minėtoje tarptautinėje konferencijoje *Transfer Pricing: Practical Issues* ir 2012 m. lapkričio 28 ir 29 d. Tryre (Vokietija), vykusioje konferencijoje *Annual conference on European Direct Taxation Law* (Europos tiesioginių mokesčių teisės metinė konferencija). Kartu su svarbiausiais norminiais ir doktrinos šaltiniais darbe daug dėmesio skiriama spaudoje (*The Economist*, *The Fortune*) ir įvairiose interneto svetainėse skelbiamoms politikų ir mokesčių analitikų nuomonėms dėl mokesčių sumažinimo ir vengimo naudojantis valstybėmis, kuriose taikomi palyginti maži mokesčių tarifai ar suteikiamos kitos lengvatos dėl sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiestosios rankos“ principu, ir sandorių kainodaros grindimo kitu pagrindu klausimais.

Tyrimo metodika. Disertacijos tikslų ir uždavinių siekta naudojantis sisteminiu, lyginamuoju, loginiu, lingvistiniu ir šaltinio turinio analizės, istoriniu, teleologiniu ir kitais tyrimo metodais. *Sisteminis metodas* darbe naudotas siekiant atskleisti sandorių kainodaros sampratą įvairiais aspektais, išanalizuoti nacionalinių ir tarptautinių nuostatų tarpusavio sąsajas. *Lyginamuoju metodu* darbe Lietuvos teisės aktų nuostatos ir mokesčių administratoriaus pateikiami paaiškinimai gretinami su tarptautinių organizacijų rekomendacijomis. Be to, naudojant šį metodą atskleidžiamos 2010 m. EBPO SK rekomendacijose ir persvarstyame Elgesio kodekse²⁴ įtvirtintos naujos gairės. Remiantis *lingvistiniu tyrimo metodu* disertacijoje aiškinama įstatymuose, poįstatyminiuose aktuose, sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarptautinių organizacijų rekomendacijose bei kituose dokumentuose vartojamų žodžių, žodžių junginių, sąvokų prasmė. *Šaltinio turinio metodo* taikymas leido tirti mokslo literatūrą, teisės aktus ir teismų praktiką, taip pat kritiškai vertinti jų prasmę, parengti argumentais pagrįstus apibendrinimus ir išvadas. *Loginis metodas* buvo būtinas siekiant nustatyti tyrimo srities problemas, apsibrėžti tyrimo tikslus ir uždavinius, remiantis atliktu tyrimu padaryti išvadas, pateikti pasiūlymus ir apibendrinti bei įvertinti kitų mokslininkų nuomones. Naudojantis *istoriniu metodu* siekta atskleisti Pavyzdinės konvencijos ir EBPO SK rekomendacijų, Sąjungos lygiu priimtų rekomendacijų, ESTT praktikos ir Lietuvos teisinio reguliavimo sandorių kainodaros srityje raidą. *Teleologinis metodas* darbe naudotas aiškinantis tarptautinių organizacijų rekomendacijų ir Lietuvos teisės aktų turinį. Naudojant *pokalbių metodą* sužinota daug naudingos informacijos apie Lietuvoje praktiškai kylančias problemas sandorių kainodaros srityje. Darbe taip pat naudoti apibendrinimo, analizės ir kiti metodai.

²⁴ 2004 m. balandžio 23 d. Elgesio kodeksas efektyviam Arbitražo konvencijos įgyvendinimui [siekiant veiksmingai įgyvendinti Arbitražo konvenciją] (OL C 176, p. 2) su 2009 m. pakeitimais (OL C 322, p. 1).

Disertacijos struktūra. Disertaciją sudaro įvadas, trys dėstomosios dalys ir išvados.

Įvade apibrėžtas darbo tikslas, suformuluoti sprendžiami uždaviniai, nurodytas mokslo darbo naujumas, atskleista mokslo tyrimo praktinė reikšmė, apžvelgti atlikti tyrimai disertacijos tema, pristatyti taikyti tyrimų metodai ir pateikta darbo struktūra.

I dalyje, padalytoje į penkis skyrius, nagrinėjama sandorių kainodaros samprata, jos nacionalinio teisinio reguliavimo raida, EBPO ir Sąjungos dokumentų šioje srityje raida, jos kritika ir perspektyvos. Pirmame šios dalies skyriuje analizuojama sandorių kainodaros samprata pateikiant ją skirtingais požiūriais: mokesčių administratoriaus, įmonių vadybos ar mokesčių planavimo, taip pat autorė nurodo, jos subjektyvia nuomone, tinkamiausią šios sąvokos apibrėžimą; kartu analizuojama sandorių kainodaros ir „plonos kapitalizacijos“ santykio problema. Antrame skyriuje nagrinėjama sandorių kainodaros teisinio reguliavimo raida, šio skyriaus atskiruose poskyriuose išsamiau apžvelgiant Lietuvos teisinio reguliavimo šioje srityje, EBPO SK rekomendacijų, Sąjungos reguliavimo sandorių kainodaros srityje raidą. I dalies trečiame skyriuje nagrinėjama EBPO ir Europos Sąjungos rekomendacijų reikšmė Lietuvos teisiniam reguliavimui, atskiruose poskyriuose analizuojant Pavyzdinės konvencijos, EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos dėl pajamų ir kapitalo komentaro (toliau – Komentaras) bei EBPO SK rekomendacijų teisinę reikšmę. Kadangi sandorių kainodaros pagrindas yra Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnis ir jo pagrindu priimtos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, I dalies ketvirtame skyriuje nagrinėjama minėtos konvencijos straipsnio objektyvi ir subjektyvi taikymo apimtis ir analizuojamas jo pagrindu atliekamo pelno koregavimo Lietuvoje teisinis reguliavimas dar kartą akcentuojant sandorių kainodaros ir „plonos kapitalizacijos“ santykio problemą. Šios dalies paskutiniame skyriuje pateikiama sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiestosios rankos“ principu,

kritika ir nagrinėjamas klausimas, ar įgyvendinus Pasiūlymą dėl BKPMB²⁵ būtų išspręstos bent kai kurios šios srities problemos, taip pat šio pasiūlymo reikšmė Lietuvai.

II dalyje, kurią sudaro trys skyriai, nagrinėjamos Lietuvos sandorių kainodaros praktinio taikymo bendrosios nuostatos atsižvelgiant į EBPO ir Sąjungos rekomendacijas. Pirmame skyriuje nagrinėjama palyginamumo analizė, ypatingą dėmesį kreipiant į 2010 m. EBPO SK rekomendacijose įtvirtintas naujoves. Antrame skyriuje analizuojami sandorių kainodaros metodai (atskiuruose poskyriuose nagrinėjant palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, kaštai plus, pelno padalijimo ir sandorio grynosios maržos metodus), jų parinkimas ir „ištiestosios rankos“ intervalo teisinis reguliavimas Lietuvoje, taip pat šiais klausimais pateiktas EBPO SK rekomendacijas, ypatingą dėmesį kreipiant į 2010 m. EBPO SK rekomendacijose pakeistą sandorių kainodaros metodų hierarchiją ir kilusią problemą dėl Lietuvos teisinio reguliavimo netobulumo. II disertacijos dalis baigiama skyriumi apie sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimus, jame išsamiai analizuojamos Lietuvos teisės normos ir Elgesio kodekse dėl SKD²⁶ pateiktos rekomendacijos.

III dalyje, suskirstytoje į tris skyrius, nagrinėjamas tarptautinių ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimo galimybių teisinis reguliavimas ir šių ginčų prevencija naudojant išankstinį kainodaros susitarimą. Pirmame šios dalies skyriuje analizuojama abipusio susitarimo procedūra pagal Pavyzdinę konvenciją ir sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atskleidžiant problemas, kurios galėtų kilti dėl Lietuvos teisinio reguliavimo neaiškumo. III dalies antrame skyriuje analizuojamas ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimo pagal Arbitražo konvenciją teisinis reguliavimas apžvelgiant Elgesio kodekse pateiktas rekomendacijas. Minėtos dalies paskutinis skyrius skirtas šių ginčų prevencijos galimybei – išankstiniam kainodaros susitarimui

²⁵ 2011 m. kovo 26 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) (KOM(2011) 121/4).

²⁶ Europos Sąjungos sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodeksas (OL C 176, p. 1).

(toliau – IKS) ir jo teisiniam reguliavimui Lietuvoje jį lyginant su Europos Sąjungos lygiu priimtu Elgesio kodeksu ir įvertinant Lietuvoje įtvirtintų nuostatų veiksmingumą.

Disertacijos pabaigoje pateikiamos išvados, jose detalizuojami ginamieji teiginiai bei nurodomi autorės pasiūlymai, kuriais remiantis galėtų būti patobulintas disertacijoje nagrinėtų klausimų teisinis reguliavimas sandorių kainodaros srityje.

I. SANDORIŲ KAINODAROS SAMPRATA, JOS TEISINIO REGULIAVIMO RAIDA IR PERSPEKTYVOS

1. *Sandorių kainodaros samprata*

Mokslo literatūroje pateikiami įvairūs sandorių kainodaros apibrėžimai akcentuojant skirtingus jos aspektus. Tarptautiniame mokesčių žodyne sandorių kainodara apibrėžiama kaip mokesčių ir ekonomikos sritis, kuria užtikrinama, kad tarp asocijuotų įmonių nustatomos kainos už prekių tiekimą ar paslaugų tekimą arba nematerialųjį turtą atitiktų „ištiesiosios rankos“ principą. Sandorių kainodaros principai taip pat gali būti taikomi atliekant sandorius ar ūkines operacijas tarp tos pačios įmonės dalių, pavyzdžiui, centrinės būstinės ir nuolatinės buveinės ar tarp tos pačios įmonės kelių nuolatinių buveinių²⁷. Aiškinamajame ekonomikos anglų–lietuvių kalbų žodyne nurodoma, kad pervedamoji kainodara – tai kainų nustatymo sistema sandoriuose tarp daugiašalės korporacijos padalinių, kur kainas lemia ne rinkos jėgos. Kainos dažnai sąmoningai parenkamos taip, kad būtų sumažinta mokesčių ar muitų našta korporacijoje pasauliniu mastu, t. y. išlaidos gali būti padidintos padaliniuose, veikiančiuose šalyje su dideliu pelno mokesčiu tam, kad būtų galima pelnus perkelti padaliniui, esančiam šalyje su mažu pelno mokesčiu²⁸. M. Novikovas pateikia tokį apibrėžimą – mokesčių tikslais nustatoma sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara – tai kontroliuojamųjų sandorių kainų ir (arba) iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbamo pelno nustatymas / paskirstymas sandorio šalims²⁹. G. Cottani sandorių kainodarą paaiškina taip: tai sandorio, kurį vykdant tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos tarp asocijuotų įmonių, sudarančių tarptautinę įmonių grupę, kainos nustatymas. Šie sandoriai vadinami kontroliuojamaisiais siekiant juos atskirti

²⁷ *IBFD International Tax Glossary*. The Netherlands: IBFD, 2005, 5th edition, p. 422.

²⁸ Aiškinamasis ekonomikos anglų–lietuvių kalbų žodynas (sudarė D. W. Pearce). Vilnius: TEV, 2006.

²⁹ NOVIKOVAS, M. Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui.

nuo nekontroliuojamųjų sandorių, sudaromų tarp neasocijuotų įmonių, ir preziumuojama, kad susitardamos dėl sandorio šios įmonės veikia nešališkai, t. y. laikydamosi „ištiestosios rankos“ principo. Kadangi poreikis nustatyti kainas yra normalios tarptautinės įmonės veiklos aspektas, pati sandorių kainodara nebūtinai yra susijusi su mokesčių vengimu. Jei kainodara neatitinka „ištiestosios rankos“ principo, tuomet turėtų būti kalbama apie „neteisingą ar nepagrįstą kainodarą“, ir šiais atvejais gali kilti klausimas dėl mokesčių vengimo ar sukčiavimo mokesčių srityje³⁰.

Sparčiai vystantis technologijoms ir vykstant pasaulio globalizacijai tarptautinės įmonės keičia savo grupės struktūrą ieškodamos optimaliausių verslo sprendimų. Tarptautinės įmonės gali būti suinteresuotos sutelkti savo pelną valstybėje, kuri taiko mažesnius mokesčius nei ta, kurioje yra uždirbamas pelnas³¹. Valstybių mokesčių administratorių požiūriu sandorių kainodara dažnai suprantama kaip „pusiausvyros ieškojimas“. Tai reiškia, kad, viena vertus, valstybės negali užkirsti kelio mokesčių mokėtojams tvarkyti savo verslo taip, kaip jiems atrodo tinkama. Savaiame suprantama, kad, kalbant apie sprendimų priėmimą, įmonių grupės gali būti ir labai centralizuotos ar visiškai decentralizuotos, kur atsakomybė už pelno sukūrimą paliekama kiekvienai grupės narei. Tokia įmonių grupių struktūros organizacija ar prireikus – reorganizacija yra teisėta tiek, kiek ji nėra pasirinkta vien dėl mokestinių priežasčių. Kiek sandorių kainodara yra svarbi tarptautinei įmonei, priklauso nuo vidaus pelningumo matavimo sistemų, organizacinės struktūros ir teisės aktų³². Tiesa, kad dėl sandorių kainodaros atsiranda galimybė tarptautinėms įmonėms perkelti pelną iš valstybės, kurioje taikomas didelis pelno mokestis, į valstybę, kurioje jis mažesnis tam tikrai veiklai ar taikomos kitos lengvatos. Kaip jau minėta, tarptautinės įmonės planuoja savo verslo struktūrą atsižvelgdamos į daug veiksnių, tarp kurių yra ir valstybėje taikomi

³⁰ COTTANI, G., *supra* 9.

³¹ Plačiau apie valstybių konkurenciją mokesčiais žr. LUKAS, M. „Valstybių konkuravimo mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, 2013.

³² EBPO SK rekomendacijų 1.5 punktas.

mokesčiai³³. Kita vertus, mokesčių administratoriai gali ginčyti įmonių grupių struktūras, kuriomis, jų nuomone, siekiama vien sumažinti pelno mokesčio bazę atitinkamose valstybėse³⁴.

Kartais yra sunku atskirti teisėtą ir neteisėtą sandorių kainodarą. Lietuvoje ir daugelyje kitų pasaulio valstybių sandorių kainodaros taisyklės pasirinkta grįsti „ištiesiosios rankos“ principu, pagal kurį asocijuotos įmonės turi sudaryti sandorius tokiomis pačiomis sąlygomis, kuriomis ji sudarytų su nepriklausomomis šalimis. Tačiau tokių sandorių, sudarytų rinkos sąlygomis, dažnai nėra, nes kontroliuojamieji sandoriai būna sudaryti dėl produktų, kuriais neprekiuojama atviroje rinkoje, arba produktų, kuriais prekiaujama kitomis sąlygomis nei kontroliuojamojo sandorio. Neatsižvelgiant į tai, kad tarptautinė įmonė yra vienas ekonominis vienetas, kiekviena dukterinė įmonė yra laikoma atskiru vienetu mokesčių tikslais remiantis atskiros įmonės požiūriu, įtvirtintu Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 7 dalyje. Dėl šios priežasties ekonominė realybė neatitinka tarptautinės įmonės dukterinių įmonių mokestinio vertinimo. Todėl dažnai teisės šioje srityje taikymas dažnai turi būti pagrįstas apytikrėmis prielaidomis, o ne informacija ir įrodymais, o tai sukelia pagrindą dažniems ginčams³⁵. Kyla klausimas, ar sandorių kainodaros teisinio reguliavimo priemonės yra priemonės, skirtos kovai su mokesčių sumažinimu (angl. *tax avoidance*)? Tam, kad aiškinantis sandorių kainodaros sampratą būtų turimas omenyje ir jos, kaip galbūt mokesčių sumažinimo priemonės, aspektas, pirmiausia reikia trumpai apžvelgti, kas laikoma mokesčių sumažinimu. *Eurovoc* terminų banke³⁶ mokesčių sumažinimas apibrėžiamas, kaip mokestinių įsipareigojimų mažinimas teisėtomis priemonėmis³⁷. Nors,

³³ Tačiau dažnai didelės tarptautinės įmonės labiau linkusios išlaikyti gerus santykius su valstybės, kurioje jos vykdo veiklą, mokesčių administratoriais. Tai nurodė ir didelės Vokietijos holdingo įmonės atstovas per 2012 m. lapkričio 29 ir 30 d. konferenciją „*Annual Conference on European VAT Law 2012*“, Trier: ERA.

³⁴ COTTANI, G., *supra* 9.

³⁵ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 11.

³⁶ <http://www3.lrs.lt/pls/ev/ev.main>.

³⁷ Reikėtų prisiminti skirtumą tarp mokesčių mažinimo ir mokesčių vengimo (angl. *tax evasion*), kuris *Eurovoc* terminų žodyne apibrėžiamas kaip mokesčių prievolių mažinimas *neteisėtomis priemonėmis* (*Oxford English Dictionary* atitinkamai pateiktos tokios šių dviejų terminų sąvokos – „the arrangement of one’s financial affairs to minimise tax liability within the law“ ir „the illegal non-payment or

atrodytų, ši sąvoka yra pakankamai aiški, mokslo literatūroje plačiai nagrinėjama siaura riba tarp mokesčių vengimo, sumažinimo ir planavimo, pažymint, kad ypač sunku atskirti mokesčių planavimą (angl. *tax planning*)³⁸ nuo mokesčių mažinimo. Siekiant sumažinti mokesčių naštą iš esmės naudojamosi teise ja piktnaudžiaujant³⁹, todėl nustatant, ar buvo piktnaudžiauta, reikia atsižvelgti į du kriterijus: pirma, ar sandoris sudarytas daugiausia dėl palankesnio apmokestinimo, ir, antra, toks palankesnis apmokestinimas prieštarauja atitinkamos teisės nuostatos tikslui⁴⁰. Priemonės, skirtos kovai su mokesčių sumažinimu, gali būti bendrosios, t. y. neskirtos konkrečiam mokesčių mokėtojui arba sandoriui, pavyzdžiui, turinio viršenybės prieš formą principas⁴¹, arba specialiosios.

Autorės nuomone, „sandorių kainodaros“ terminas neteisingai vartojamas jį suprantant kaip sandorių kainų nustatymą norint įmonės, priklausančios tarptautinės įmonės, įsteigtos valstybėje, kurioje taikomas didelis pelno mokesčio tarifas, grupei, pelną perkelti tai pačiai grupei priklausančiai įmonei, įsteigta valstybėje, kurioje taikomas mažas pelno mokesčio tarifas, siekiant sumažinti visos įmonių grupės mokesčių naštą. Toks sandorių kainodaros supratimas – pelno perkėlimas į valstybes, kuriose

underpayment of tax“). Autorės nuomone, nagrinėjant sandorių kainodaros sampratą analizuojamas tik klausimas, ar sandorių kainodaros teisinio reguliavimo priemonės gali būti laikomos kovos su mokesčių mažinimu priemonėmis, nes preziumuojama, kad iš esmės tarptautinės įmonės sudaro sandorius laikydamosi atitinkamos mokesčių jurisdikcijos teisės aktu.

³⁸ Kaip apibrėžti mokesčių planavimą mokslo literatūroje, taip pat nesutariama, ypač siekiant atskirti agresyvių mokesčių planavimą nuo „priimtino“ mokesčių planavimo (žr. plačiau POPA, O. ir KULCSAR, T. *CFE Forum 2013: Tax Planning: What is (Un)Acceptable?* // *European Taxation*, August, 2013, p. 396–398).

³⁹ Pažymėtina, kad siekdamas nubrėžti ribą, koks SESV sutartyje įtvirtintų teisių ribojimas leidžiamas kovojant prieš mokesčių vengimą, ESTT suformulavo „piktnaudžiavimo teise“ sąvoką; pagal ją „laisvę ribojanti priemonė gali būti pateisinama, kai ji yra susijusi su išimtinai dirbtiniais dariniais, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo“ (pavyzdžiui, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *Imperial Chemical Industries plc (ICI) prieš Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* (C-264/96, Rink. p. I-4695) 26 punktas; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Lankhorst-Hohorst GmbH prieš Finanzamt Steinfurt* (C-324/00, Rink. p. I-11779) 37 punktas). Tai reiškia, kad valstybės narės gali imtis priemonių, kuriomis ribojamas laisvas judėjimas, tačiau jomis siekiama užkirsti kelią praktikai, kuria piktnaudžiaujama, todėl jos yra pateisinamos. Plačiau apie mokesčių mažinimą ir mokesčių vengimą ESTT praktikoje žr. LENAERTS, K. *Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice* // *Teisė*, Nr. 89, 2013, p. 219–239.

⁴⁰ GERZOVA, L. ir POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties* // *European Taxation – Special Issue*, September, 2013, p. 421.

⁴¹ Lietuvoje jis įtvirtintas LR mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje.

susidaro mažesnė mokesčių našta – dažnai formuojamas dėl visuomenės informavimo priemonių⁴². Tačiau, autorės nuomone, iš esmės jis yra neutralus ir, kaip buvo paaikškinta 1979 m. EBPO ataskaitos „Sandorių kainodara ir tarptautinės įmonės“ (toliau – 1979 m. EBPO ataskaita) 3 punkte, „sandorių kainodaros problemų sprendimas neturėtų būti painiojamas su sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių sumažinimo problemų sprendimu, nors sandorių kainodaros politika gali būti naudojama šiems tikslams“. Ši koncepcija patvirtinama vėliau 1995 m. ir 2010 m., EBPO SK rekomendacijas vadinant „Sandorių kainodaros rekomendacijos tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams“ (angl. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), siekiant pabrėžti, kad neturėtų atsirasti jokių galutinio rezultato skirtumų, jei tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratoriai teisingai taiko sandorių kainodaros principus.

Apibendrinant galima manyti, kad verslo požiūriu sandorių kainodara yra kasdienė veikla, kurią galima apibūdinti kaip sandorių tarp susijusių įmonių ar vienos įmonės padalinių (nuolatinių buveinių) kainų ar kito atlygio nustatymą. Sandorių kainodara taip pat labai svarbi šių įmonių valdymui, nes be teisingos ir tikslios sandorių kainodaros tarptautinė įmonė negalėtų nustatyti, kurios šios įmonės struktūros dalys veikia gerai, o kurios – prastai⁴³. Mokesčių prasme sandorių kainodara suprantama kaip atlygio, gauto už sandorį tarp atskirų įmonių, kurios yra susijusios, nustatymas ir paskirstymas tarp šalių. Taigi kiekvieną kartą, kai įmonė nustato sandorių kainas, kurias ji privalo nustatyti, kai tarptautinės įmonės nariai skirtingose valstybėse turi verslo santykių, ji nustato pelno dalį, kuris kiekvienoje valstybėje

⁴² CASSIDY, J. savo straipsnyje „Just because Tax Avoidance Is Legal Doesn't Mean It Is Right“ rašo, kad *Microsoft* ir *Google* (bet ne *Apple*) nemoka mokesčių JAV, nes perduoda intelektualinės nuosavybės teises dukterinėms bendrovėms mokesčių rojuose, kurios paskui ima iš kontroliuojančiosios bendrovės didelius licencijos mokesčius, ir kad ši praktika vadinama „sandorių kainodara“ (*Fortune*, No 9, 2013 m. liepos 1 d.). Įdomu paminėti tai, kad, pasirodo, ir *Apple* nemoka mokesčių JAV, tik ji tai daro naudodamasi tuo, kad JAV ir Airijoje įtvirtintos skirtingos teisės normos dėl valstybės, kurioje laikoma įsteigta bendrovė (*Cook Lightly Grilled // The Economist*, 2013 m. gegužės 25–31 d.). Išsamiai apie šių dviejų tarptautinių įmonių taikomas schemas mokesčiams mažinti / išvengti žr. FUEST, C., SPENGEL, Ch. ir kt. *Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform // World Tax Journal*, October, 2013, p. 307–324.

⁴³ OWENS, J., *supra* 4, p. 689.

apmokestinamas pagal joje galiojančius mokesčių teisės aktus, ir būtent todėl šias kainas gali koreguoti atitinkami mokesčių administratoriai. Vienos valstybės mokesčių administratorius, koreguodamas kainas, gali priskirti kitoje valstybėje įsteigtos įmonės pelno bazei priskirtą pelną pirmoje valstybėje įsteigtos įmonės pelnui ir taip apsaugoti savo valstybės mokesčius išteklius. Mokesčių administratoriaus požiūriu sandorių kainodara paskirstomas pelnas mokesčių jurisdikcijoms. Tai pažymima ir 2007 m. rugsėjo 24 d. VMI leidinyje „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“ (toliau – VMI leidinys); jame nurodoma, kad sandorių kainodaros tikslas – pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą⁴⁴, vadinasi, iš esmės galima daryti išvadą, kad pats mokesčių administratorius nelaiko sandorių kainodaros mokesčių mažinimo priemone.

Valstybės mokesčių bazei labai svarbu tai, kaip įmonės akcininkai finansuoja jos veiklą, nes jei ši veikla daugiausia finansuojama paskolomis, palyginti su įnašais į įmonės kapitalą, tai turės didelę įtaką šios įmonės sumokamam pelno mokesčiui, mat palūkanos už paskolas yra leidžiamas atskaitymas, kuriuo mažinamas įmonės pelnas, o kartu ir pelno mokesčiai. Todėl patronuojančioji įmonė gali būti suinteresuota finansuoti dukterinę įmonę, įsteigtą valstybėje, kurioje taikomas didelis pelno mokesčio tarifas, per paskolų sandorius ir „atsiimti“ pelną per atskaitomas palūkanas, o ne per neatskaitomus dividendus. Dėl to, kad į užsienį mokamos palūkanos yra beveik neapmokestinamos arba mažai apmokestinamos dėl nacionalinės teisės nuostatų arba taikomų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, atsiranda „palanki palūkanomis grįsta schema“, kuria remdamosi įmonės gali perkelti pelną be išlaidų⁴⁵. Daugelis valstybių priėmė specialias nuostatas „plonai kapitalizacijai“ reguliuoti⁴⁶, neleisdamos atskaityti tam tikrų palūkanų,

⁴⁴ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 20 d.].

⁴⁵ ASIMAKOPOULOS, K. *Fixed Ratio Thin Capitalization Rules in Conflict with the Arm's Length Principle and Relative Issues of Deductibility* // ITPJ, November / December, 2012, p. 405.

⁴⁶ OECD. *Thin Capitalisation Legislation. A Background Paper for Country Tax Administration*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. lapkričio 18 d.].

kurios, jų nuomone, neatitinka atviros rinkos finansinių santykių, ir taip perskaičiuodamos įmonės mokėtiną pelno mokestį. Kyla klausimas, kaip „plona kapitalizacija“ ir šios nuostatos siejasi su sandorių kainodara ir jos nuostatomis, ar „ploną kapitalizaciją“ apima sandorių kainodara? Juk jei sudaromas paskolos sandoris tarp asocijuotų asmenų, pagal sandorių kainodaros taisykles jam turėtų būti taikomas „ištiesiosios rankos“ principas siekiant nustatyti, ar jis atitinka sandorį, kuris būtų sudarytas tarp nepriklausomų asmenų, ir ar tokio reguliavimo užtenka valstybės pelno mokesčio bazei apsaugoti, ypač turint omenyje, kad sandorių kainodara iš esmės turėtų būti laikoma (autorės nuomone) neutraliu reiškiniu tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus požiūriu? Toliau aiškinamasi, ar „ploną kapitalizaciją“ apima sandorių kainodara.

Galima išskirti šias „plonos kapitalizacijos“ teisinio reguliavimo kryptis, kurių laikosi valstybės: 1) „ištiesiosios rankos“ principo požiūris: vertinama, kokią paskolą, už kurią mokamos palūkanos, būtų gavusi palyginama įmonė laikantis „ištiesiosios rankos“ principo (šiuo atveju „plonai kapitalizacijai“ reguliuoti iš esmės nereikalingas papildomas teisinis reguliavimas, pakanka sandorių kainodaros nuostatų; šiam požiūriui pritaria EBPO⁴⁷); 2) nustatyto skolinto kapitalo ir nuosavo kapitalo santykio požiūris⁴⁸: valstybės renkasi skirtingus šiuos santykius, pavyzdžiui, JAV – 1,5:1, Danijoje ir Lietuvoje – 4:1⁴⁹; 3) mišrus arba „saugaus uosto“ požiūris, pagal kurį valstybė nustato minėtą skolinto ir nuosavo kapitalo santykį, tačiau kartu suteikia mokesčių mokėtojui galimybę įrodyti, kad jo pasirinkta finansavimo struktūra atitinka

⁴⁷ *Ibid.* Šiame dokumente EBPO nurodo, kad įtaką palūkanų dydžiui daro palūkanų norma ir paskolos dydis. EBPO nuomone, sandorių kainodaros taisyklės neabejotinai taikomos palūkanų normai reikalaujant, kad ji atitiktų ištiesiosios rankos principą. Kai kurios valstybės ir mokslininkai mano, kad sandorių kainodaros taisyklių, kurios atitinka Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnį, pakanka neleisti atskaityti palūkanų nuo didesnės paskolos, nei būtų gauta laikantis „ištiesiosios rankos“ principo. Tačiau yra ir priešingų nuomonių. Apie tai plačiau šios darbo dalies 4 skyriaus 1 poskyryje.

⁴⁸ CORONADO, L. ir kiti. *An Overview of Arm's Length Approaches to Thin Capitalization* // ITPJ, July/August, 2010, p. 270.

⁴⁹ FROSS, A. *Earnings Stripping and Thin Cap Rules: Maintaining an Arm's Length Distance* // European Taxation, October, 2010, p. 508 ir 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punktą.

„ištiestosios rankos“ principą⁵⁰. Autorės subjektyvia nuomone, palankiausias verslui – pirmasis požiūris, nes juo remiantis išsamiausiai atsižvelgiama į atitinkamo sandorio konkrečias aplinkybes ir sąlygas ir galima tiksliausiai nustatyti leistinas atskaityti palūkanas. Be to, pripažinus, kad „plonai kapitalizacijai“ taikytinas sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnis, kuris yra „ištiestosios rankos“ principo teisinis pagrindas, būtų išvengta dvigubo apmokestinimo⁵¹. Vadovaujantis tokiu požiūriu, „plonai kapitalizacijai“ vienareikšmiškai taikomos sandorių kainodaros taisyklės. Tačiau šiam požiūriui taikyti būtini dideli mokesčių administravimo ištekliai ir didelė mokesčių administratoriaus kompetencija, nes būtų privaloma įsigilinti į kiekvieną sandorį siekiant įvertinti, ar jis atitinka „ištiestosios rankos“ principą. Pasirinkusi „ploną kapitalizaciją“ reguliuoti pagal antrą arba trečią kryptį, kiekviena valstybė nusprendžia, kokių šalių sudarytiems sandoriams taikomos „plonos kapitalizacijos“ nuostatos, t. y. ar tik asocijuotų asmenų sandoriui, ar ir nepriklausomų asmenų sudarytam sandoriui. Lietuvoje 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo Nr. 1575 dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo⁵², kuris skirtas „plonos kapitalizacijos“ reiškiniui reguliuoti, 2 punkte nustatytas kitoks asmenų, kuriems taikomos šios taisyklės, ratas, jis yra siauresnis už asmenų, priskiriamų prie LR pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 8 punkte apibrėžtų asocijuotų asmenų, kurių sandoriui taikomos sandorių kainodaros nuostatos, ratą, tačiau pirmuosius visus apima asocijuotų asmenų sąvoka⁵³. Vadinasi, „plonos kapitalizacijos“ nuostatos bus

⁵⁰ CORONADO, L., *supra* 48, p. 270.

⁵¹ Šiuo klausimu mokslo literatūroje nesutariama, kiek „plonai kapitalizacijai“ taikytinas minėtas straipsnis: ar tik palūkanų dydžiui, ar ir paskolos dydžiui. Plačiau žr. šio darbo I dalies 4 skyriaus 1 poskyrį.

⁵² Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.

⁵³ „Plonos kapitalizacijos“ nuostatos taikomos, kai Lietuvos vieneto iš kontroliuojančiojo (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis viršija šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, kai kontroliuojantysis skolintojas – tai Lietuvos vienetą kontroliuojantis ir jam skolinto kapitalo už atlygį suteikęs apmokestinamasis vienetas arba gyventojas, t. y. Lietuvos ar užsienio apmokestinamasis vienetas arba Lietuvos nuolatinis gyventojas ar Lietuvos nenuolatinis gyventojas, kuris kontroliuoja Lietuvos vienetą paskutinę Lietuvos vieneto mokesčio laikotarpio dieną ir tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 % Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 % Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, ir kontroliuojančiojo asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 % akcijų

taikomos tik daliai iš esmės į sandorių kainodaros sritį vertinant pagal subjektyvią taikymo apimtį patenkančių sandorių. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Lietuvoje ir kai kuriose valstybėse „plonos kapitalizacijos“ nuostatos taikomos ir nepriklausomoms šalims, jei prievolės įvykdymą užtikrina asocijuotas asmuo⁵⁴.

Daugelis valstybių, tarp jų ir Lietuva⁵⁵, siekdamos teisinio saugumo ir mokesčių administravimo paprastumo ir vis dėlto laikydamos „ploną kapitalizaciją“ (kai skolinto ir nuosavo kapitalo santykis pasiekia tam tikrą nustatytą lygį) mokesčių vengimo priemone, kai minėtas santykis viršija nustatytą lygį, įtvirtino nuostatas kovai prieš jį, neleisdamos atskaityti palūkanų, kurios apskaičiuotos už minėtą santykį viršijantį skolintą kapitalą⁵⁶. Taigi „plonos kapitalizacijos“ taisyklės, pagrįstos skolinto ir fiskuoto kapitalo santykiu, iš esmės yra nustatytos siekiant užkirsti kelią paslėptai kapitalizacijai⁵⁷. Pažymėtina, kad remiantis LR finansų ministerijos pozicija pelno mokesčio srityje prie kovos su mokesčių vengimu priemonių priskiriamos „plonos kapitalizacijos“ taisyklės ir kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklės, o sandorių kainodaros taisyklės apibūdinamos kaip neutralios priemonės, priimtos „siekiant užtikrinti adekvatų

(dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti. Kontroliuojančiojo skolintojo sąvoka taip pat apima ir vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, narį, taip pat kontroliuojančiojo gyventojų sutuoktinį, sužadėtinį, sugyventinį ir asmenį, susijusį su kontroliuojančiuoju gyventoju giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai, kurie yra Lietuvos vienetui suteikę skolinto kapitalo už atlygį. Išsamiai apie asocijuotųjų asmenų sąvoką žr. šios darbo dalies 4 skyriaus 1 poskyrį.

⁵⁴ 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo Nr. 1575 dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 1 punktą, kuriame numatyta, kad į skolintą kapitalą už atlygį įskaitomos ir paskolos iš trečiųjų asmenų, garantuotos kontroliuojančiojo (-ių) skolintojo (-ų), taip pat paskolos Lietuvos vienetui, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis (-ys) skolintojas (-ai) tuo pat metu yra garantavęs (-ę) tokią paskolą. Kalbant apie užsienio valstybes, pavyzdžiui, Prancūzijoje. *2011 Finance Law Extends French Thin Capitalization Rules to Third Party Loans Guaranteed by Related Entities*, [interaktyvus], prieiga per internetą: < www.lw.com/.../france-extends-thin-cap-rules-to-third-party-loans> [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. gegužės 27 d.].

⁵⁵ 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 1575 dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.

⁵⁶ Pažymėtina, kad kai kuriose valstybėse (pavyzdžiui, Belgijoje) šios nuosavo ir skolinto kapitalo santykį viršijančios palūkanos laikomos dividendais ir yra apmokestinamos atitinkamai. DE BROE, L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBDF, 2008, p. 525.

⁵⁷ ASIMAKOPOULOS, K., *supra* 45, p. 405; ELLIFFE, C. *Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model* // Bulletin for International Taxation, January, 2013, p. 26.

pasaulinės pelno mokesčio bazės pasiskirstymą⁵⁸. Tačiau reikia turėti omenyje, kad EBPO nurodo, jog „palyginti [didelis skolinto ir nuosavo kapitalo santykis] yra veikiau paslėptos kapitalizacijos užuomina, tačiau ne jos įrodymas⁵⁹. Kadangi valstybės įstatymų leidėjas turi diskreciją numatyti nacionalines kovos su mokesčių vengimu priemones, Lietuvos ir kitų valstybių pasirinkimas nustatyti skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį „plonai kapitalizacijai“ įvertinti gali būti suprantamas dėl mokesčių administravimo lengvumo ir teisinio saugumo principo užtikrinimo tikslo, tačiau būtina prisiminti, kad šis leidėjas, priimdamas nacionalines nuostatas, turi laikytis tarptautinių įsipareigojimų⁶⁰. Laikantis prielaidos, kad „plonai kapitalizacijai“ taikomas sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnis, būtent pagal jį kylančių įsipareigojimų valstybės turi laikytis. Šis tarptautinis reikalavimas įgyvendinamas numatant mokesčių mokėtojui galimybę įrodyti mokesčių administratoriui, kad jo paskolos sandoris atitinka „ištiesiosios rankos“ principą⁶¹, o tai darant, autorės nuomone, turėtų būti taikomos sandorių kainodaros taisyklės. Valstybei pasirinkus skolinto kapitalo ir nuosavo kapitalo santykio požiūrį įtvirtinant mokesčių mokėtojui galimybę įrodyti, kad jo sandoris atitinka „ištiesiosios rankos“ principą, įrodinėjimo pareiga perkeliama mokesčių mokėtojui, nes „plonos kapitalizacijos“ nuostatose įtvirtinama prezumpcija, kad sandoris neatitinka atviros rinkos sąlygų ir juo siekiama paslėptos kapitalizacijos tikslų, o taikant sandorių kainodaros taisyklės mokesčių administratorius įrodo, kad mokesčių mokėtojo sandoris neatitinka „ištiesiosios rankos“ principo⁶². Be to, pažymėtina, kad remiantis sandorių kainodaros taisyklėmis gali būti neleidžiama atskaityti palūkanų pagal paskolos sandorį, net jei toks atskaitymas leidžiamas pagal „plonos kapitalizacijos“ normas. Pavyzdžiui, jei palūkanų norma yra laikoma

⁵⁸ Pelno mokeskis, [interaktyvus], prieiga per internetą: < <http://www.finmin.lt/web/finmin/pm> > [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. sausio 5 d.]

⁵⁹ ASIMAKOPOULOS, K., *supra* 45, p. 405.

⁶⁰ Apie abejonių dėl Lietuvos teisinio reguliavimo įgyvendinimo atitiktį tarptautiniams įsipareigojimams plačiau žr. šio darbo I dalies 4 skyriaus 1 poskyrį.

⁶¹ BAMMENS, N. *Articles 24(4) and 24(5) of the OECD Model Applied to Domestic Thin Capitalization Rules* // *World Tax Journal*, June, 2013, p. 148.

⁶² Dėl įrodinėjimo pareigos žr. šio darbo II dalies 3 skyrį.

per didelę, gali būti neleista atskaityti palūkanų, viršijančių apskaičiuotąsias pagal „ištiesiosios rinkos“ principą atitinkančias palūkanas, nors skolinto kapitalo ir nuosavo kapitalo santykis neviršija „plonos kapitalizacijos“ nuostatose nustatyto santykio, t. y. įmonė negali išvengti „plonos kapitalizacijos“ taisyklių taikymo mokėdama didesnes palūkanas už mažesnę paskolos sumą. Autorės nuomone, vien dėl minėto pareigos perkėlimo negalima manyti, kad „plonos kapitalizacijos“ nepatenka į sandorių kainodaros sampratą⁶³.

Siekiant paskirstyti pelną tarp tarptautinę įmonę sudarančių įmonių mokesčių tikslais reikalingas tarptautinis valstybių konsensusas, kuris buvo pasiektas dar XX a. pradžioje⁶⁴. Apskritai toks pelnas gali būti paskirstomas remiantis įvairiais paskirstymo metodais. Dažniausiai išskiriami atskiros apskaitos tiesioginis metodas, pagrįstas „ištiesiosios rinkos“ principu, ir netiesioginis metodas, pagrįstas paskirstymu pagal formulę. Pagal tiesioginį metodą pelnas apskaičiuojamas remiantis kiekvienos susijusios įmonės atskira apskaita. Tai reiškia, kad mokesčių teisėje sandoriai atskirais pripažįstami tiek tarp nesusijusių, tiek tarp susijusių įmonių. Tiesioginis metodas taikomas kartu su „ištiesiosios rinkos“ principu, pagal kurį susijusių įmonių komerciniai ir finansiniai sandoriai turi būti sudaromi tokiomis pačiomis sąlygomis, lyg būtų sudaromi tarp nepriklausomų šalių⁶⁵. Remiantis netiesioginiu metodu,

⁶³ Kalbant apie Lietuvos teisinį reguliavimą, pažymėtina, kad 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo Nr. 1575 dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punkte įtvirtinta, kad „šio skyriaus nuostatos [nuostatos, kuriose numatyta, jog Lietuvos vieneto iš kontroliuojančiojo (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir nuosavo kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, o už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų] netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Vadinasi, Lietuvoje mokesčių mokesčiui suteikiama galimybė įrodyti mokesčių administratoriui, kad jis būtų gavęs paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis iš nepriklausomų asmenų, tačiau, kaip bus matyti vėliau, nagrinėjant sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio 1 dalies turinį ir apimtį, šios nuostatos praktinis taikymas kelia rimtų problemų, nes dėl mokesčių administratoriaus pozicijos šios nuostatos atžvilgiu ją pasinaudoti praktiškai neįmanoma (žr. šios darbo dalies 4.1 poskyrį)

⁶⁴ Plačiau žr. kitą šio darbo dalį.

⁶⁵ KELLEY, P. L. *Transfer Price Adjustments and Double Taxation: A sword of Damocles for Multinationals* // Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 38, No 10, 1984, p. 449.

atvirkščiai, pelnas apskaičiuojamas visai tarptautinei įmonei. Vėliau pelnas paskirstomas tarp susijusių įmonių remiantis tam tikrais veiksniais, pavyzdžiui, turimu turtu, darbuotojų skaičiumi, apyvarta. Vadovaujantis „ištiesiosios rankos“ principu gali būti koreguojamas tik pelnas, uždirbtas iš kontroliuojamųjų sandorių, t. y. sudarytų tarp asocijuotų įmonių; remiantis pelno paskirstymo pagal formulę metodu gali būti koreguojamas pelnas, uždirbtas tiek iš kontroliuojamųjų, tiek iš nekontroliuojamųjų sandorių. Nuo 1933 m. tarptautinėje teisėje „ištiesiosios rankos“ principas buvo ir yra laikomas tarptautinių įmonių pelno paskirstymo pagrindu⁶⁶ ir jis buvo įtvirtintas daugelio valstybių, tarp jų ir Lietuvos, vidaus teisės normose. Tarptautinių įmonių pelno paskirstymas pagal formulę viduje ir dabar yra numatytas JAV, Kanados ir Šveicarijos vidaus teisės aktuose⁶⁷. Taip pat ši metodą siūloma įtvirtinti Europos Sąjungos lygiu⁶⁸.

Pagal „ištiesiosios rankos“ principą tarptautinės įmonės turi vykdyti sandorius tą principą atitinkančiomis kainomis. Ta kaina – tai kaina, kurią būtų nustačiusi asocijuota įmonė, jei būtų sudariusi panašų sandorį rinkos sąlygomis, t. y. su neasocijuota šalimi. Taigi asocijuotų įmonių iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbtas apmokestinamasis pelnas nustatomas remiantis hipotetiniu „normaliu“ sandoriu. „Ištiesiosios rankos“ principo taikymas yra paremtas kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių palyginimu⁶⁹. Mokesčių politikos požiūriu „ištiesiosios rankos“ principo pasirinkimas pagrįstas tuo, kad juo prisidedama prie asocijuotų ir nepriklausomų įmonių lygybės ir neutralaus vertinimo mokesčių srityje. Be to, tarptautinės įmonės grupės narių vertinimas atskirai apmokestinimo tikslais ir „ištiesiosios rankos“ principas laikomi teisingo mokesčių paskirstymo tarp valstybių pagrindu⁷⁰. Pavyzdinėje konvencijoje „ištiesiosios rankos“ principas nurodytas kaip pelno paskirstymo kriterijus 9 straipsnio, susijusio su

⁶⁶ Apie istorinę raidą žr. kitą šios dalies skyrių.

⁶⁷ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 6.

⁶⁸ Dėl Pasiūlymo dėl BKPMB žr. šios darbo I dalies 5.1. poskyrį.

⁶⁹ VMI leidinys.

⁷⁰ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 7.

asocijuotomis įmonėmis, 1 dalyje ir 7 straipsnio, susijusio su nuolatinėmis buveinėmis, 2 dalyje. Remdamosi šiomis nuostatomis daugelis valstybių įtvirtino „ištiesiosios rankos“ principą savo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse ir nacionalinėje teisėje.

Iš pateiktų sandorių kainodaros sampratų įvairovės akcentuojant skirtingus jos aspektus matyti, kad vieningo apibrėžimo mokslo literatūroje nėra. Kadangi sunku būtų įsivaizduoti, kaip būtų galima pasiekti tokį platų tarptautinį konsensusą dėl sandorių kainodaros pagrindimo kitokiu pelno, uždirbto iš sandorių tarp asocijuotų įmonių, paskirstymo metodu, nei pagrįstu „ištiesiosios rankos“ principu, ir dėl to, kad Lietuva taip pat grindžia savo sandorių kainodaros teisinį reguliavimą šiuo principu, autorės nuomone, tinkamiausia būtų tokia neutrali sąvoka: sandorių kainodara – tai sandorių tarp asocijuotų įmonių objekto kainų ir (arba) iš tokių sandorių uždirbamo pelno, atitinkančių „ištiesiosios rankos“ principą, nustatymas ir paskirstymas sandorio šalims.

Pasiaiškinus sandorių kainodaros sampratą, siekiant išsamiau ją suprasti, būtina apžvelgti sandorių kainodaros teisinio reguliavimo Lietuvoje ir EBPO bei ES lygiu raidą.

2. Sandorių kainodaros reguliavimo raida Lietuvoje ir EBPO bei Sąjungos lygmeniu

Seniausi teisės aktai sandorių kainodaros srityje buvo priimti JAV per Pirmąjį pasaulinį karą⁷¹. Mokesčių administratorius (angl. *Commissioner of Taxation*) galėjo paskirstyti pajamas ir atskaitymus tarp susijusių įmonių. Tačiau tuo metu nebuvo jokio kriterijaus, pagal kurį galėjo būti atliekamas šis paskirstymas⁷². Jungtinėje Karalystėje nuostata dėl panašaus tikslo buvo

⁷¹ *1917 War revenue Act*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://libcudl.colorado.edu/wwi/pdf/i71174862.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 19 d.].

⁷² OATES, M. A. ir O'BRIEN, J. M. *The Arm's-Length Standard: Why It Matters*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://tax.cchgroup.com/images/FOT/ITJ_35-04_Oates-OBrien.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 21 d.], p. 12.

priimta 1918 m.⁷³ Lietuvos sandorių kainodaros teisinis reguliavimas dėl akivaizdžių istorinių priežasčių tapo įmanomas tik atkūrus nepriklausomybę. Toliau nagrinėjama Lietuvos sandorių kainodaros teisinio reguliavimo raida.

2.1. Lietuvos sandorių kainodaros reguliavimo raida

Atkūrus nepriklausomą Lietuvą, buvo pradėtos sudaryti sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo⁷⁴; jose buvo įtraukiamos normos, atitinkančios Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio nuostatas, kurios yra sandorių kainodaros teisinis pagrindas. Minėto straipsnio 1 dalyje numatyta, kad *„kai vienos susitariančiosios valstybės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos susitariančios valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale, arba tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vienos valstybės įmonės ir kitos valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale, ir kiekvienu atveju tų dviejų įmonių tarpusavio komerciniuose arba finansiniuose santykiuose sudaromos arba nustatomos sąlygos, besiskiriančios nuo tų, kurios būtų tarp nepriklausomų įmonių, tada bet koks pelnas, kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienai iš tų įmonių, bet dėl tokių sąlygų jai nepriskiriamas, gali būti įskaičiuojamas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas“*. Tačiau nebuvo jokių patikslinančių vidaus teisės aktų, kaip šias nuostatas praktiškai įgyvendinti. Lietuvos nacionalinėje teisėje (išskyrus jau minėtas nuostatas sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) nuostatų, skirtų sandorių kainodarai bei „ištiestosios rankos“ principui, atsirado neseniai, palyginti su kitomis valstybėmis. 2001 m. gruodžio 20 d. LR pelno mokesčio įstatymo⁷⁵ (įsigaliojo 2002 m. sausio 1 d.) 40 straipsnyje „Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo“ ir 2002 m. liepos 2 d. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo⁷⁶

⁷³ HAMAEEKERS, H., *supra* 4, p. 30.

⁷⁴ 1993 m. balandžio 30 d. Lietuva sudarė pirmą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su Suomija (Valstybės žinios, 1994, Nr. 18-292), kurios 9 straipsnis atitinka EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies nuostatas.

⁷⁵ *Supra* 17.

⁷⁶ *Supra* 18.

(įsigaliojo 2003 m. sausio 1 d.) 15 straipsnyje tokiu pačiu pavadinimu buvo įtvirtintos nuostatos dėl sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimo. Konkrečiai kalbant, minėtame LR Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad vienetai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, galėtų būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. LR pelno mokesčio 40 straipsnio 3 dalis skirta „plonos kapitalizacijos“ teisiniam reguliavimui ir joje numatyta, kad vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, LR Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje įtvirtintos tokios pačios nuostatos, tik skiriasi asmenys, kuriems jos taikomos.

Priėmus minėtus įstatymus pirmiausia buvo įgyvendintos nuostatos, skirtos „plonai kapitalizacijai“, išleidus 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimą Nr. 1575 „Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. Nuostatas dėl sandorių kainodaros pavesta įgyvendinti LR finansų ministrui, todėl 2004 m. balandžio 9 d. finansų ministras išleido įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo

15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių⁷⁷, jame numatė pagrindines sandorių kainodaros taisykles ir metodus. 2010 m. lapkričio 23 d. LR mokesčių administravimo įstatymas⁷⁸ buvo papildytas 37(1) straipsniu, jame buvo įtvirtintas teisinis pagrindas sudaryti IKS ir numatytos pagrindinės nuostatos šiam susitarimui sudaryti. Šio straipsnio normos įgyvendintos 2011 m. spalio 21 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-106 dėl mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo⁷⁹. Paminėtinas ir 2007 m. rugsėjo 24 d. išleistas VMI leidinys „Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą“, kuriame pateikiama išsamesnės, tiesa, palyginti nedaug, informacijos apie sandorių kainodarą mokesčių mokėtojams. Išsamiau minėtų Lietuvos teisės aktų nuostatos ir VMI leidinyje pateikiama informacija aptariamos kitose darbo dalyse, tačiau iš karto būtina pažymėti, kad Lietuvos sandorių kainodaros teisiniui reguliavimui ypatingą reikšmę turėjo Pavyzdinės konvencijos nuostatos ir EBPO SK rekomendacijos. Todėl išsamiau analizuoti Lietuvos nuostatas šioje srityje ir mokesčių administratoriaus paaiškinimus būtų sunku nepasiaiškinti, kaip susiformavo paskutinės Pavyzdinės konvencijos versijos 9 straipsnio nuostatos ir EBPO SK rekomendacijos. Jų raidą būtina analizuoti siekiant atskleisti šių minėtos konvencijos 9 straipsnio nuostatų, o kartu ir Lietuvos sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio nuostatų, turinį. SK taisyklių analizė būtų neišsami be EBPO SK rekomendacijų raidos atskleidimo, nes, kaip bus nuodugnai paaiškinta vėliau, Lietuvos sandorių kainodaros teisinis reguliavimas atsilieka, palyginti su naujausiomis EBPO SK rekomendacijomis.

⁷⁷ *Supra* 19.

⁷⁸ 2010 m. lapkričio 23 d. Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 37(1) straipsniu įstatymas // Valstybės žinios, 2010, Nr. 145-7416.

⁷⁹ Valstybės žinios, 2011, Nr. 129-6145.

2.2. Sandorių kainodaros reguliavimo EBPO lygmeniu raida

Problema dėl dvigubo apmokestinimo ypač išryškėjo, kai per Pirmąjį pasaulinį karą daugelyje valstybių buvo labai padidinti mokesčiai. Netrukus po šio karo iniciatyvos šių problemų sprendimų ėmėsi Tautų lyga (angl. *League of the Nations*)⁸⁰. Tautų lygos Ekonominis ir finansų komitetas, kurį sudarė ekonomistai, turėjo išnagrinėti dvigubo apmokestinimo problemą. 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. Šioje ataskaitoje terminologija dar nebuvo labai aiški, nes dukterinės bendrovės buvo laikomos nuolatinėmis buveinėmis. Pagal prie šios ataskaitos pridėtą paaiškinimą pelnas turėjo būti skirstomas remiantis atskira apskaita, t. y. pagal nuolatinės buveinės apskaitą. Jeigu taip negalėjo būti paskirstytas pelnas, mokesčių administratorius turėjo taikyti formulę, kurioje turėjo būti atsižvelgiama į investuotą kapitalą, apyvartą ir panašiai, tačiau konkreti formulė nebuvo pateikta. 1928 m. įvyko valstybių narių mokesčių atstovų bendras susirinkimas, per kurį priimtose trys pavyzdinės konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo versijos dėl valstybių mokesčių sistemų skirtumo. Netrukus įsteigtas Tautų lygos mokesčių komitetas (angl. *Fiscal Committee*) tęsė savo darbą iki 1946 m.

1933 m. Mitchell B. Carroll parengė 35 valstybių teisės aktų ir administracinės praktikos ataskaitą. Jis priėjo prie išvados, kad nagrinėtose valstybėse pelnas buvo paskirstomas remiantis trimis metodais⁸¹. Dažniausiai buvo įtvirtintas atskiros apskaitos metodas siekiant priskirti pelną vietinėms nuolatinėms buveinėms. M. B. Carroll ataskaitoje pirma užuomina apie „ištiestosios rankos“ principą pateikiama taip: „kalbant apie patronuojančiosios

⁸⁰ Tautų lyga įkurta 1919 m. birželio 28 d. Versalio sutartimi. Jos tikslas buvo skatinti tarptautinį bendradarbiavimą ir užtikrinti tarptautinę taiką ir saugumą. Kadangi Tautų lyga negalėjo užkirsti kelio Antram pasauliniam karui, 1945 m. vasario mėn. Jaltos konferencijoje buvo nuspręsta įsteigti naują organizaciją – Jungtinių Tautų Organizaciją (WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 84).

⁸¹ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 88-89.

įmonės vietinių nuolatinių buveinių ir kitų padalinių (nuolatinių buveinių ar dukterinių įmonių) ryšius, gali kilti <...> klausimas dėl, pavyzdžiui, prekių kainos, kuri pateikta nuolatinei buveinei <...> ir iš nuolatinės buveinės pareikalautų sumų už paslaugas“. Antrasis metodas – empirinis. Jį mokesčių administratoriai naudojo, kai pagrįstai manė, kad pelno deklaracija, paremta įmonės apskaita, yra nepakankama ar neteisinga. Remiantis šiuo metodu pelnas buvo nustatomas remiantis panašiomis įmonėmis atitinkamoje valstybėje⁸². Šis metodas buvo įtvirtintas Prancūzijoje, Vokietijoje ir Jungtinėje Karalystėje⁸³. Trečiasis metodas – paskirstymas pagal formulę, kuri, kaip pirminį metodą, naudojo Ispanija su Šveicarija ir, kaip antrinį – beveik visos kitos valstybės. Pagal šį metodą atitinkamos nuolatinės buveinės pelnas buvo nustatomas remiantis visos įmonės pelnu taikant formulę, kurioje atsižvelgiama į tokius veiksnius, kaip antai turtą ir apyvartą.

1932 m. buvo parengta kita ataskaita, kurią rengiant svarbiausią vaidmenį atliko Vokietija. Joje buvo teigiama, kad paskirstymo pagal formulę metodas yra geresnis nei „ištiestosios rankos“ principas ir praktiškai naudojamas visuomet, kai negalima remtis atskiru įmonių vertinimu. Tačiau buvo manoma, kad susitarti dėl minėto metodo taikymo būtų labai sunku ar net neįmanoma dėl politinių priežasčių⁸⁴, nes jis turėtų būti pagrįstas tarptautiniu sutarimu dėl bendrų apskaitos principų ir bendros paskirstymo formulės. Be to, šioje ataskaitoje buvo pabrėžta, kad norint taikyti paskirstymo pagal formulę metodą reikėjo itin glaudaus valstybių mokesčių administratorių bendradarbiavimo. „Ištiestosios rankos“ principą buvo akivaizdžiai lengviau taikyti remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis⁸⁵.

⁸² HAMAEEKERS, H., *supra* 4, p. 32-33.

⁸³ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 90.

⁸⁴ Tai buvo visiškai suprantama dėl Tautų lygos politinio silpnumo: JAV neprisijungė dėl Senato neigiamo balsavimo, Rusija su Vokietija buvo nepriimtos, o kitos valstybės išstojo, kaip antai Japonija. Tačiau JAV ir toliau netiesiogiai vadovo šių klausimų svarstymui, ypač kai pagrindinę ataskaitą rengė M. B. Carroll, kuris prieš pradėdamas darbą Tautų lygos mokesčių komitete buvo JAV izdo valdytojo patarėjas.

⁸⁵ PICCIOTTO, S. *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 19 d.].

1933 m. remdamasis M. B. Carroll išvadamis Mokesčių komitetas parengė naują pavyzdinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Joje jau nebebuvo painiojami terminai, pavyzdžiui, nuolatinės buveinės terminas jau nebeapėmė dukterinės įmonės. Pelnas buvo paskirstomas remiantis „savarankiškos įmonės“ principu. Šios sutarties 3 straipsnyje buvo įtvirtinta visiškai nauja nuostata: „kai būtina, įgyvendinant pirmesnes dalis Susitariančiosios valstybės mokesčių administratorius patikslins pateiktą apskaitą, ypač kai reikės ištaisyti klaidas ir trūkumus ar apskaitoje iš naujo nustatyti tokios vertės kainas arba atlygius, kuri būtų nustatoma tarp savarankiškų asmenų, veikiančių pagal „ištiestosios rankos“ principą“. Jei nebuvo tinkamos nuolatinės buveinės apskaitos, mokesčių administratorius galėjo taikyti empirinį ar paskirstymo pagal formulę metodą, jei pastaruoju atveju gautas rezultatas buvo kuo artimesnis tam, kuris būtų gautas taikant atskiros apskaitos metodą. Prie šios sutarties pridėtame paaiškinime nebuvo patikslinta, ką reiškia „ištiestosios rankos“ principas. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio pirmtakas buvo 1933 m. pavyzdinės sutarties 5 straipsnis, kuriame mokesčių administratoriui buvo numatyta teisė atlikti koregavimus, kai asocijuotos įmonės numatė „kitas sąlygas, nei būtų numačiusios savarankiškos įmonės“. „Ištiestosios rankos“ principas nebuvo tiesiogiai paminėtas šiame straipsnyje⁸⁶.

Nuo 1940 m. birželio mėn. iki 1943 m. liepos mėn. Tautų lygos mokesčių komitetas surengė tris konferencijas. Per konferenciją Meksike (Meksika) buvo parengta nauja pavyzdinė sutartis, per paskutinį Mokesčių komiteto susitikimą Londone (Anglija) 1946 m. kovo mėn. vėl parengta nauja sutartis. Meksikos ir Londono pavyzdinių sutarčių protokolo VI straipsnyje patvirtinta savarankiškų įmonių požiūrio pirmenybė priskiriant pelną nuolatinei buveinei ir pateikta nuoroda į „ištiestosios rankos“ principą. Be to, empirinis ir formule pagrįstas metodas buvo nurodyti kaip antrinis ir tretinis metodas.

⁸⁶ HAMAEEKERS, H., *supra* 4, p. 33.

Meksikos ir Londono pavyzdinių sutarčių protokolo VII straipsnis buvo labai panašus į jau minėtą straipsnį dėl asocijuotų įmonių⁸⁷.

1956 m. įsteigtas EEBO⁸⁸ mokesčių komitetas (vėliau – EBPO mokesčių reikalų komitetas) neabejotinai tęsė svarbiausią Tautų lygos mokesčių komiteto darbą. 1960 m. paskelbta ataskaita, kurioje buvo pavyzdinis straipsnis dėl nuolatinių buveinių ir asocijuotų įmonių pelno paskirstymo (XV straipsnis); jo nuostatos vėliau perkeltos į 1963 m. EBPO pavyzdinės konvencijos 7 straipsnį. Jame, kalbant apie nuolatinę buveinę, kuriai priskiriamas pelnas, buvo nurodyta, kad jai priskiriamas „toks pelnas, kokį ji galėtų gauti, jei būtų atskira ir savarankiška įmonė, besiverčianti tokia pačia arba panašia veikla tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, ir veiktų visiškai nepriklausomai nuo įmonės, kurios nuolatinė buveinė ji yra“⁸⁹. Meksiko ir Londono pavyzdinėse sutartyse numatytas empirinis metodas pelnui priskirti nuolatinėms buveinėms nebebuvo įtrauktas į EBPO pavyzdivines konvencijas. Pelno paskirstymo pagal formulę metodas buvo numatytas kaip antrinis metodas (XV straipsnio 4 dalis, vėliau EBPO pavyzdivinės konvencijos 7 straipsnio 4 dalis⁹⁰, kurios nebeliko 2010 m. EBPO pavyzdivinėje konvencijoje⁹¹). Meksiko ir Londono pavyzdinių sutarčių VII straipsnyje įtvirtintos nuostatos dėl asocijuotų įmonių buvo įtrauktos į EEBO ataskaitoje pateiktos pavyzdivinės sutarties XVI straipsnį, vėliau į 1963 m. ir vėlesnių EBPO pavyzdinių konvencijų 9 straipsnį⁹².

Kaip matyti iš šios Pavyzdivinės konvencijos nuostatų raidos, pasirinkimas sandorių kainodarą grįsti „ištiestosios rankos“ principu, buvo vienintelis praeito amžiaus pradžioje įmanomas valstybių konsensusas, nes, nors ir kai kuriais atvejais buvo palankiai vertinamas pelno paskirstymo pagal

⁸⁷ COTTANI, G., *supra* 8.

⁸⁸ Europos Ekonominio bendradarbiavimo organizacija, 1961 m. pakeista į EBPO, į ją įstojus Kanadai ir JAV.

⁸⁹ *OECD Draft Model Convention (1963)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_1963.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 23 d.].

⁹⁰ HAMAEEKERS, H., *supra* 4, p. 33.

⁹¹ PICCIOTTO, S., *supra* 85.

⁹² Paskutinį kartą EBPO pavyzdivinė konvencija ir jos Komentarai persvarstyti 2010 m.

formulę metodas, pasiekti bendrą sutarimą dėl formulės buvo neįmanoma dėl politinių priežasčių, o ne dėl ekonominių realijų. Todėl kai kurių mokslininkų⁹³ abejonės dėl „ištiesiosios rankos“ principo taikymo absoliutumo ir jo kritika remiantis prielaida, kad tiesiog tuo istoriniu metu buvo pasukta netinkamu keliu, taip pat siūlymai keisti šį metodą istoriniu požiūriu galėtų būti laikomi pagrįsti. Kitas svarbus aspektas, į kurį reiktų atkreipti dėmesį prieš toliau analizuojant Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnį, yra tai, kad jo tekstas iš esmės išliko nepakitęs nuo pat dvidešimtojo amžiaus ketvirtojo dešimtmečio. EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnyje numatyta susitariančiosios valstybės teisė koreguoti jos teritorijoje įsteigtos įmonės, kai tiesiogiai arba netiesiogiai kita valstybės įmonė dalyvauja jos valdyme, kontrolėje arba kapitale, pelną, jeigu jų santykiai skiriasi, palyginti su tais, kokie susiklostytų tarp savarankiškų įmonių⁹⁴, tačiau iki 1979 m. nebuvo jokių tarptautinės organizacijos rekomendacijų, kaip tai padaryti, nors vėliau EBPO SK rekomendacijų išleista ne viena versija. EBPO SK rekomendacijų raida įdomi, nes analizuotina, kiek Lietuva, pasirinkusi vadovautis jomis, siekdama įtvirtinti savo sandorių kainodaros nuostatas ir jas aiškinti, yra priderinusi jas prie naujausių rekomendacijų. Šis vadovavimosi laipsnio klausimas taps dar aktualesnis Lietuvai įstojus į EBPO.

2.2.1. EBPO SK rekomendacijų raida

Pirmas Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio nuostatų paaiškinimas pasirodė 1979 m., kai EBPO Mokesčių reikalų komitetas (angl. *Fiscal Affairs Committee*) išleido ataskaitą „Sandorių kainodara ir tarptautinės įmonės“ (angl. *Transfer pricing and Multinational Enterprises*), vėliau – 1984 m. ataskaitą „Sandorių kainodara ir tarptautinės įmonės: trys apmokestinimo klausimai“ (angl. *Transfer pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*);

⁹³ HAMAEEKERS, H., *supra* 4, p. 34. Plačiau dėl „ištiesiosios rankos“ principo kritikos žr. šio darbo I dalies 5 skyrių.

⁹⁴ *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version*. Paris: OECD, 2010.

joje buvo papildyta ankstesnė ataskaita. Šios dvi ataskaitos buvo pagrindas priimti 1995 m.⁹⁵ ir 2010 m. EBPO SK rekomendacijas⁹⁶, kaip tai aiškiai pripažįstama 2010 m. minėtų rekomendacijų 13 punkte. Iki 1979 m. valstybėse beveik nebuvo administracinių paaiškinimų, kaip taikyti nuostatas, susijusias su „ištiestosios rankos“ principu. Tiesa, 1968 m. JAV išdo valdytojas išleido mokesčių administratoriams rekomendacijas, susijusias su konkrečiais įmonių vidaus sandoriais. Šios rekomendacijos darė labai didelę įtaką EBPO diskusijoms apie sandorių kainodarą tuo laikotarpiu. Taip pat 1960-aisiais labai išaugo sandorių tarptautinėse įmonėse skaičius, todėl EBPO valstybės narės manė, kad būtina pateikti jų mokesčių administratoriams rekomendacijas, kaip spręsti sandorių kainodaros klausimus. Buvo laikoma, kad naudinga toliau nagrinėti EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio tikslą ir apimtį bei jo pagrindu siekti sutarimo dėl sandorių kainodaros klausimų. EBPO mokesčių komiteto darbo grupė Nr. 6 (angl. *Working Party No 6 of the Committee on Fiscal Affairs*) pateikė ataskaitą 1970-ųjų pabaigoje. Jau minėta 1979 m. EBPO ataskaita buvo skirta ne nustatyti konkrečias taisykles sandorių kainodaros srityje, bet veikiau akcentuoti problemas ir klausimus, į kuriuos reikia atkreipti dėmesį, taip pat apibūdinti, kokie metodai ir praktikos buvo priimtini mokesčių požiūriu nustatant sandorių kainą. Ši ataskaita daugeliui valstybių, tarp jų ir Lietuvai, buvo sandorių kainodaros reguliavimo pagrindas. Joje įtvirtintas susitarimas, kad, be kita ko, „ištiestosios rankos“ principas yra tinkamas teisingo pelno paskirstymo tarp susijusių įmonių mokesčių tikslais teisinis pagrindas ir kad sandorių kainodaros nagrinėjimas neturi būti painiojamas su problemų, susijusių su mokesčių vengimu ar sukčiavimu mokesčių srityje, sprendimu, net jei sandorių kainodaros politikos gali būti naudojamos šiems tikslams. 1979 m. EBPO ataskaitos 3 punkte nurodyta, kad visuotinai pripažįstama, jog apmokestinant įmonės, kuri sudaro sandorį su asocijuota įmone, įsteigta kitoje mokesčių jurisdikcijoje, pelną šis pelnas turi būti

⁹⁵ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 1995.

⁹⁶ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 2010.

apskaičiuojamas preziumuojant, kad šio sandorio kaina atitinka „ištiesiosios rankos“ principą ir ši prezumpcija yra 9 straipsnio 1 dalies pagrindas. 1979 m. EBPO ataskaita buvo siekiama dvigubo tikslo – apsaugoti nacionalinių mokesčių administratorių interesus ir sudaryti galimybes išvengti įmonių dvigubo apmokestinimo. 1979 m. EBPO ataskaitoje buvo nustatytas „idealus“ sandorių kainodaros metodas – nepriklausomos palyginamosios kainos metodas. Jei negalima nustatyti tokios kainos, „ištiesiosios rankos“ principo požiūriu buvo priimtini ir kaštai plus (angl. *cost-plus*), ir perpardavimo kainos (angl. *resale price*) metodai. Kiti metodai nebuvo atmesti, kaip netaikytini, tačiau jie buvo apibūdinami neigiamai. Kalbant apie pelno padalijimo (angl. *profit-split*) metodą, pažymėtina, kad jis apibūdinamas kaip būtina netikslus ir jį galima naudoti siekiant patikrinti gautą rezultatą naudojant jau nurodytus metodus ar kaip pagrindą deryboms tarp valstybių. Tokie metodai, kaip antai pelno paskirstymo pagal formulę metodas, nesvarstyti, nes jie prieštarauja Pavyzdinės konvencijos 7 ir 9 straipsniams, jais neatsižvelgiama į rinkos sąlygas, nepaisomas pačios vadovybės išteklių paskirstymas ir keliamas dvigubo apmokestinimo grėsmė⁹⁷.

1992 m. EBPO mokesčių komiteto darbo grupės Nr. 6 užduočių komitetas pradėjo dirbti siekdamas atnaujinti ir konsoliduoti 1979 ir 1984 m. EBPO ataskaitas. Jas atnaujinti buvo būtina tam, kad būtų atspindėtas tarptautinės prekybos ir technologijų vystymasis. 1995 m. EBPO SK rekomendacijomis ypač buvo siekiama suderinti JAV ir kitų EBPO valstybių skirtumus, kurie atsirado 1988 m. JAV paskelbus Baltąją knygą (angl. *White Paper*)⁹⁸. JAV teisės aktai sandorių kainodaros srityje turėjo labai didelę įtaką rengiant naujų rekomendacijų projektą. Pagrindinis sunkumas, su kuriuo susidūrė minėta darbo grupė, buvo pasiekti EBPO valstybių sutarimą dėl pelno metodų taikymo: JAV aiškiai buvo už pelno metodų taikymą, o Europos šalys ir EBPO savo minėtoje 1979 m. ataskaitoje – prieš juos. Reikėjo rasti bendrą sutarimą, nes JAV taikant pelno metodus, o Europai jų netaikant, galėjo

⁹⁷ COTTANI, G., *supra* 8.

⁹⁸ *Ibid.*

atsirasti reali dvigubo apmokestinimo grėsmė⁹⁹. Galiausiai buvo pasiektas kompromisas – 1979 m. ataskaitoje nurodyti metodai pavadinti tradiciniais ir jiems suteikta taikymo pirmenybė, o pelno metodai (pelno padalijimo ir sandorio grynosios maržos metodas) buvo priskirti prie „kitų“ metodų, naudotinų tik jei nėra galimybių taikyti tradicinių metodų. 1995 m. EBPO SK rekomendacijų galutinė redakcija buvo skelbiama atskiromis jos dalimis pradedant 1995 m. liepos mėn. ir baigiant 1997 m. spalio mėn.¹⁰⁰ Taip pat pažymėtina, kad 1999 m. spalio mėn. buvo išleistos Rekomendacijos dėl išankstinių kainodaros susitarimų sudarymo pagal abipusio susitarimo procedūrą¹⁰¹. Trumpai pristatytini svarbiausi 1995 m. EBPO SK rekomendacijose pateikti nurodymai, nes būtent šiomis EBPO SK rekomendacijomis pagrįstas Lietuvos sandorių kainodaros teisinis reguliavimas. Remiantis 1995 m. EBPO SK rekomendacijų preambule šios rekomendacijos buvo skirtos nurodyti mokesčių administratoriams ir tarptautinėms įmonėms būdus, kaip rasti abipusiai priimtinius sprendimus, taip sumažinant priešpriešą tarp skirtingų valstybių mokesčių administratorių ar tarp mokesčių administratorių ir tarptautinių įmonių. 1995 m. EBPO SK rekomendacijose pateiktas esminis „ištiesiosios rankos“ principo pagrindas – tarptautinės įmonės ir nepriklausomos įmonės buvo vertinamos vienodai. Svarbiausias dalykas, kuris nagrinėtas 1995 m. EBPO SK rekomendacijose – tai sandorių kainodaros tradicinių ir „kitų“ metodų hierarchija. Konkrečiai kalbant, nepriklausomos palyginamosios kainos metodas (toliau – NPK metodas) buvo priimtinausias metodas, palyginti su kitais. Tai reiškė, kad NPK metodui reikėjo teikti pirmenybę ir tradiciniai metodai¹⁰² turėjo būti pasirenkami pirmiau už sandorio pelno metodą, t. y. sandorio grynosios maržos metodą (toliau – SGMM) ar pelno padalijimo metodą, nes pastarieji buvo laikomi paskutinės galimybės metodai ir taikytini tik jei buvo akivaizdu, kad

⁹⁹ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 106.

¹⁰⁰ COTTANI, G., *supra* 8.

¹⁰¹ *Guidelines for Conducting advance Pricing Arrangements under Mutual Agreement Procedure („MAP APAs“)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/38008392.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 25 d.].

¹⁰² Rekomendacijos dėl jų pateikiamos 1995 m. EBPO SK rekomendacijų II dalyje.

nėra palygintinų trečiosios šalies duomenų, sandoriai tarp susijusių šalių labai integruoti ar jų objektas buvo unikalus nematerialusis turtas.

EBPO Tarybos rekomendacijoje nustatyti sandorių kainodarą tarp susijusių įmonių¹⁰³ buvo įtvirtintas Tarybos įgaliojimas Mokesčių reikalų komitetui stebėti, kaip įgyvendinamos 1995 m. EBPO SK rekomendacijos bendradarbiaujant su valstybių narių mokesčių administratoriais ir verslo atstovais, ir rekomenduoti Tarybai pakeisti ar atnaujinti, jei būtina, šias rekomendacijas. Darbo grupė Nr. 6 ėmėsi didelio projekto, susijusio su dviem klausimais, kurie buvo laikomi prioritetiniais: palyginamumo problemos taikant visus 1995 m. EBPO SK rekomendacijose numatytus sandorių kainodaros metodus ir sandorio pelno metodų taikymas¹⁰⁴. 15 metų truko įvairių Darbo grupės Nr. 6 parengtų dokumentų aptarimas ir daugybės verslo pateiktų pasiūlymų nagrinėjimas. Galiausiai 2010 m. buvo paskelbtos naujos EBPO SK rekomendacijos¹⁰⁵. Naujame 2010 m. EBPO SK rekomendacijų 1.7 punkte nurodyta, kad Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalis yra palyginamumo analizės pagrindas, ir 1.19 punkte pripažįstama, jog dažnai sunku gauti palyginamos informacijos ir (arba) sunku ją aiškinti, tačiau „svarbu nepamiršti tikslo rasti protingą „ištiesiosios rankos“ principu pagrįstą rezultatą, paremtą patikima informacija“.

Palyginti su 1995 m. EBPO SK rekomendacijomis, 2010 m. EBPO SK rekomendacijose įtvirtinti šie pagrindiniai skirtumai:

1. Sandorių kainodaros metodų hierarchija. 1995 m. EBPO SK rekomendacijose įtvirtinta tradicinių ir pelno metodų hierarchija buvo pakeista rekomendacija, kad pasirinktas sandorių kainodaros metodas turi būti „tinkamiausias metodas atsižvelgiant į atvejo aplinkybes“ (angl. *most appropriate method to the circumstances of the case*)¹⁰⁶.

¹⁰³ Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises [C(95)126/Final].

¹⁰⁴ COTTANI, G., *supra* 8.

¹⁰⁵ *Supra* 84.

¹⁰⁶ 2010 m. EBPO SK rekomendacijų 2.2 punktas.

2. Rekomendacijos sandorių pelno metodams taikyti. EBPO SK rekomendacijose aiškiai nurodyta, kad SGMM taikymas turėtų būti ribojamas pasikartojančiomis funkcijomis, kai šalys atlieka paprastus veiksmus, kurie nesusiję su vertingu ar unikaliu atlygiu¹⁰⁷.

3. Palyginimo analizė. EBPO SK rekomendacijų III dalyje įtvirtinta nauja 9 etapų tipinio proceso, kurio turi būti laikomasi atliekant palyginamumo analizę, koncepcija.

4. Sandorių kainodaros rekomendacijos verslo restruktūrizacijai, pateiktos EBPO SK rekomendacijų IX dalyje. Šios rekomendacijos apima kelis klausimus, susijusius su rizikos priskyrimu, atlygiu už pačią restruktūrizaciją, atitinkančiu „ištiestosios rankos“ principą, rekomendacijomis nustatyti po restruktūrizacijos sudarytų susitarimų kainą remiantis „ištiestosios rankos“ principu, realių sudarytų sandorių pripažinimu.

EBPO ir toliau tęsia veiklą sandorių kainodaros srityje, pagrindinį dėmesį dabar koncentruodama į tokius klausimus, kaip antai dokumentų reikalavimus, problemas, susijusias su nematerialiojo turto vertinimu, ir kitus¹⁰⁸, todėl būtina nuolat stebėti šios tarptautinės organizacijos darbą ir atsižvelgti į naujas rekomendacijas, skirtas naujoms ekonominėms realijoms atspindėti.

2.3. *Europos Sąjungos reguliavimo sandorių kainodaros srityje raida*

Kadangi nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuva yra Sąjungos narė, jos teisiniam reguliavimui šios tarptautinės organizacijos aktai daro ypatingą įtaką. Nors Europos Sąjunga neturi išimtinės kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje, Sąjungos vaidmuo įmonių apmokestinimo srityje didėja dėl vadinamojo „netiesioginio derinimo“, t. y. ESTT priimant sprendimus dėl nacionalinės teisės suderinamumo su SESV įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis ir

¹⁰⁷ 2010 m. EBPO SK rekomendacijų 2.59 punktas.

¹⁰⁸ *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 22 d.].

tiesioginio derinimo priimant direktyvas ir Komisijos iniciatyvas, skirtas vidaus rinkos kliūtims, atsiradusioms dėl mokesčių, pašalinti. Todėl būtina atsižvelgti į Komisijos iniciatyvas šioje srityje. Be to, reikalinga apžvelgti jau priimtus ESTT sprendimus, kurie turi įtakos sandorių kainodaros reguliavimui dėl šiame poskyryje nurodytų priežasčių, ir nuolat stebėti ESTT praktiką siekiant įvertinti, ar Lietuvos esamas arba būsimas sandorių kainodaros teisinis reguliavimas atitinka šio teismo praktiką. SESV užtikrintas laisvas prekių (34 straipsnis), asmenų (45 ir 49 straipsniai), paslaugų (56 straipsnis) ir kapitalo (63 straipsnis) judėjimas Sąjungoje. Kalbant apie laisvą asmenų judėjimą, pažymėtina, kad jis apima laisvą darbuotojų judėjimą (45 straipsnis) ar įsisteigimo laisvę (49 straipsnis). Pagal SESV 267 straipsnį ESTT priima prejudicinius sprendimus dėl nacionalinės teisės atitikties Sąjungos teisės normoms arba pagal SESV 258 straipsnį priima sprendimus dėl tiesioginių Komisijos ieškinių dėl valstybių įsipareigojimų neįvykdymo. Pagrindinės laisvės yra taikomos tiesiogiai, todėl nacionaliniai teismai gali jomis remtis nukrypdami nuo nacionalinės teisės aktų¹⁰⁹. Siekiant apžvelgti istorinę Europos Sąjungos reguliavimo sandorių kainodaros srityje raidą toliau darbe pateikiamos Europos Komisijos iniciatyvos šioje srityje ir, autorės nuomone, pagrindiniai Teisingumo Teismo priimti sprendimai, reikšmingi sandorių kainodarai reguliuoti.

Žinodama bendras sandorių kainodaros problemas ir problemas, susijusias su Arbitražo konvencijos taikymu, Europos Komisija savo 2001 m. spalio 23 d. komunikate „Link vidaus rinkos be mokesčių kliūčių – Strategija numatyti bendrovėms konsoliduotą pelno mokesčio bazę Europoje vykdomai veiklai“¹¹⁰ pasiūlė įkurti Jungtinį sandorių kainodaros forumą (toliau – JSKF). Šis forumas, neformaliai įkurtas 2002 m. birželio mėn., pirmą kartą susirinko

¹⁰⁹ Žr., pavyzdžiui, 1974 m. birželio 24 d. Sprendimo *Jean Reyners prieš Belgijos valstybę* (2/74, Rink. p. 631) 26–30 punktus.

¹¹⁰ *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities* (COM (2001) 582), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DosId=168921> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. kovo 14 d.].

tų pačių metų spalio mėn. Oficialiai JSKF buvo įsteigtas 2006 m. gruodžio 26 d. Komisijos sprendimu, įsteigiančiu sandorių kainodaros ekspertų grupę¹¹¹, jis baigė galioti 2011 m. kovo 31 d. JSKF įgaliojimai iki 2015 m. kovo mėn. buvo pratęsti 2011 m. sausio 25 d. Komisijos sprendimu, įsteigiančiu ES bendro sandorių kainodaros forumo ekspertų grupę¹¹². Jį sudaro po vieną ekspertą iš valstybių narių mokesčių administracijų ir 16 verslui atstovaujančių ekspertų. JSKF tikslas yra parengti su teisės norminių aktų leidyba nesusijusius sprendimus Sąjungos sandorių kainodaros praktinėms problemoms spręsti¹¹³. JSKF pasiūlė kelis labai svarbius prie „minkštosios teisės“ (angl. *soft law*) priskirtinus dokumentus, kuriuos vėliau priėmė Komisija ir pritarė Taryba, pavyzdžiui, 2004 m. balandžio 23 d. Elgesio kodeksą siekiant efektyviai įgyvendinti Arbitražo konvenciją¹¹⁴, kuris buvo atnaujintas 2009 m. rugsėjo 17 d., 2006 m. birželio 27 d. Tarybos rezoliucija patvirtintą Europos Sąjungos sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodeksą¹¹⁵, 2007 m. vasario 26 d. buvo parengtą Komisijos komunikatą, kurio priede pateiktos ES išankstinių kainodaros susitarimų gairės¹¹⁶.

¹¹¹ 2006 m. gruodžio 22 d. Komisijos sprendimas, įsteigiantis sandorių kainodaros ekspertų grupę (OL L 32, 2007, p. 189).

¹¹² 2011 m. sausio 25 d. Komisijos sprendimas įsteigti ES bendro sandorių kainodaros forumo ekspertų grupę (OL C 24, p. 3).

¹¹³ *Joint Transfer Pricing Forum*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/#operation> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. gegužės 26 d.]. Čia galima rasti ir daugiau informacijos apie JSKF veiklą ir priimtus dokumentus.

¹¹⁴ *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of business taxation from October 2002 to December 2003 and on a proposal for a Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990)* (COM (2004) 297), [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database?command=details&id=297&aid=2004119&lang=EN&doclang=EN>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 15 d.].

¹¹⁵ 2006 m. birželio 27 d. Europos sąjungos Tarybos ir Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybės atstovų rezoliucija dėl Europos sąjungos asocijuotųjų įmonių sandorių kainodaros dokumentų (ES SKD) elgesio kodekso (OL C 176, p. 1).

¹¹⁶ *Commission Staff Working Document Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum accompanying document to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU (SEC(2007) 246)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec\(2007\)246_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec(2007)246_en.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugsėjo 10 d.].

Tiesioginių mokesčių srityje didelę įtaką per vadinamąjį „netiesioginį derinimą“ turi ESTT, kurio praktikoje įtvirtinami SESV numatytų laisvių išaiškinimas, į kurį turi atsižvelgti, kaip jau minėta, ir Lietuva. Spręsdamas dėl valstybės narės nacionalinės teisės aktų, pavyzdžiui, sandorių kainodaros srityje, atitiktis šioms laisvėms, Teisingumo Teismas suformuoja tam tikrus jų aiškinimo principus, į kuriuos turi atsižvelgti ir kitos valstybės, o ne tik toji, kurios teisės aktai nagrinėti. Pažymėtina, kad Europos Komisija, ESTT priėmus sprendimą, dažnai savo iniciatyva tikrina ir kitų valstybių narių teisės aktus toje pačioje srityje, siekdama nustatyti, ar jie atitinka priimtą sprendimą¹¹⁷. Nelygu aplinkybės, valstybės narės pelno paskirstymo nuostatos gali būti vertinamos atsižvelgiant į kelias laisves. SESV sutartyje nenurodyta, kokiai pagrindinei laisvei teikti pirmenybę, todėl savo praktikoje suformulavo ESTT tam tikrus kriterijus. Jei valstybės narės rezidentas gali daryti lemiamą įtaką bendrovei, byla bus sprendžiama remiantis SESV 49 straipsniu¹¹⁸. Jei rezidentas nedaro lemiamos įtakos bendrovei, ginčas gali būti sprendžiamas vadovaujantis SESV 63 straipsniu. Tai reiškia, kad ginčai, kuriuose dalyvauja asocijuotos įmonės, dažniausiai sprendžiami vadovaujantis SESV 49 straipsniu, ir tai taikytina ir vertikaliems santykiams (patronuojančiosios bendrovės ir dukterinės bendrovės), ir horizontaliems

¹¹⁷ Toks tikrinimas buvo viena iš darbo autorės pareigų dirbant Europos Komisijos Mokesčių ir maitų sąjungos generaliniame direktorate 2004 m. kovo 1 d.–2006 m. rugpjūčio 31 d. Pavyzdžiui, dėl tokios priežasties 2006 m. balandžio 25 d. LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio pakeitimo įstatymu (Valstybės žinios, 2006, Nr. 50-1801) nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo pakeistas palūkanų iš užsienio bankų apmokestinimas.

¹¹⁸ Žr., pavyzdžiui, 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGL prieš Belgijos valstybę* (C-311/08, Rink. p. I-487) 36 punktą (byla, kurioje priimtas minėtas sprendimas, buvo susijusi su išimtinės ir neatlygintinos lengvatos, kurią Belgijos įmonė rezidentė suteikė Prancūzijoje įsteigtai bendrovei, su kuria pirmoji bendrovė susijusi tiesiogiai – t. y. valdė 36 % Prancūzijos bendrovės kapitalo ir buvo viena iš jos direktorių, apmokestinimu) ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark prieš Burda GmbH* (C-284/06, Rink. p. I-4571) 72 ir 73 punktus (ši byla kilo dėl Vokietijos priemonės, pagal kurią apmokestinant pelną, kurį dukterinė bendrovė Vokietijos rezidentė paskirsto savo patronuojančiajai bendrovei, taikomas toks pats korekcinis mechanizmas, nesvarbu, ar patronuojančioji bendrovė reziduoja toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje, net jeigu, priešingai nei patronuojančiajai bendrovei rezidentei, patronuojančiajai bendrovei nerezidentei jos dukterinės bendrovės rezidavimo valstybė narė (Nyderlandai) nesuteikia mokesčio kredito, suderinamumo su EB sutarties nuostatomis. Minėtoje byloje Vokietijoje įsteigta uždaroji akcinė bendrovė *Burda GmbH* lygiomis dalimis priklausė Vokietijoje ir Nyderlanduose įsteigtoms bendrovėms).

santykiams (seserinės bendrovės)¹¹⁹. SESV 49 straipsnyje įtvirtintas diskriminacijos draudimas ir draudimas riboti naudojimąsi įsisteigimo laisve. ESTT nacionalinių nuostatų analizė vertinant jų atitiktį Sąjungos teisės nuostatomis dažniausiai sudaro dvi dalis. Pirmiausia nagrinėjama, ar nacionalinės teisės aktuose įtvirtintas ribojimas naudotis įsisteigimo laisve arba numatytas nevienodas požiūris į rezidentus ir nerezidentus. Draudimas diskriminuoti apima atvirą ir paslėptą diskriminaciją remiantis pilietybe (įmonių atveju rezidavimo vieta) nacionalinės teisės aktuose¹²⁰. Ši diskriminacija gali būti susijusi su panašių situacijų skirtingu vertinimu arba skirtingų situacijų vienodu vertinimu¹²¹. Antra, ESTT vertina, ar toks skirtingas vertinimas arba ribojimas gali būti pateisinami. Tam, kad nacionalinė priemonė, dėl kurios trukdoma arba yra mažiau patrauklu naudotis SESV įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis, būtų pateisinta, ji turi atitikti ESTT suformuluotus kriterijus. 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Reinhard Gebhard prieš Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*¹²² 37 punkte šis teismas nurodė, kad „nacionalinės priemonės, dėl kurių gali būti kliudomai arba būti mažiau patrauklu pasinaudoti Sutartyje įtvirtintomis laisvėmis, turi atitikti šias keturias sąlygas: jos turi būti taikomos nediskriminuojant; jos turi būti pateisinamos viešojo intereso reikalavimais; jos turi būti tinkamos jomis siekiamam tikslui pasiekti ir neturi viršyti to, kas būtina jį pasiekti“. Iš ESTT praktikos matyti, kad tiesioginių mokesčių srityje iš esmės šis teismas pripažįsta šiuos tris su viešuoju interesu susijusius pagrindus: mokestinės priežiūros veiksmingumas¹²³, mokesčių sistemos darnumo poreikis¹²⁴ ir piktnaudžiavimo teise prevencija¹²⁵, kuriuos, kaip

¹¹⁹ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 254.

¹²⁰ Žr., pavyzdžiui, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Finanzamt Köln-Altstadt prieš Roland Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) 26 punktą.

¹²¹ Žr., pavyzdžiui, to paties Sprendimo *Schumacker* 30 punktą; 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres prieš Belgische Staat* (C-513/04, Rink. p. I-10967) 19 punktą.

¹²² C-55/94, Rink. p. I-4165.

¹²³ 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations SA and Singer prieš Administration des contributions* (C-250/95, Rink. p. I-2471) 31 punktą.

¹²⁴ 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Hanns-Martin Bachmann prieš Belgijos valstybę* (C-204/90, Rink. p. I-249) 35 punktą.

išaiškino Teisingumo Teismas, būtina turėti omenyje formuojant mokesčių politiką tam tikroje mokesčių teisės srityje.

Pagal ESTT praktiką valstybių narių vienašališkai ar abipusiu sutarimu nustatyti kriterijai paskirstyti jų teises apmokestinti nevertintini dėl jų atitikties pagrindinėms laisvėms, įtvirtintoms SESV¹²⁶. Tačiau valstybės narės, įgyvendindamos šias teises, turi laikytis Europos Sąjungos teisės reikalavimų¹²⁷. Taigi sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir vidaus teisės aktų nuostatos, panašios į Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, gali būti nagrinėjamos remiantis SESV 49 straipsniu¹²⁸. Jeigu „ištiestosios rankos“ principas taikomas vienodai vidaus ir tarptautiniams sandoriams, nacionalinės teisės nuostatos bus suderinamos su Sąjungos teise¹²⁹. Tačiau tokiu atveju kyla klausimas, ar SESV 49 straipsniui prieštarauja tai, kad tarptautiniai sandoriai pagal vieną sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo yra vertinami palankiau, palyginti su kitomis („most-favoured-nation“ principas). 2005 m. liepos 5 d. Sprendime *D. prieš Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*¹³⁰ ESTT nusprendė, kad SESV sutarčiai neprieštarauja tai, kad pajamų šaltinio valstybė narė skirtingai apmokestina tarptautinius sandorius remdamasi skirtingomis

¹²⁵ Šį pagrindą ESTT pripažino savo praktikoje, tačiau jo niekada praktiškai nepritaikė jokiai nacionalinės teisės nuostatai. *In abstracto* šis pagrindas nurodytas, pavyzdžiui, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *Imperial Chemical Industries plc (ICI) prieš Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* (C-264/96, Rink. p. I-4695) 26 punkte.

¹²⁶ Žr., pavyzdžiui, 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N prieš Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (C-470/04, Rink. p. I-7409) 44 punktą, kuriame ESTT nurodė, kad, *nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis ar vienašališkai nustatyti savo mokesčių įgaliojimų pasiskirstymą, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo*. Ta pati ESTT praktikos kryptis tęsiama 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Staatssecretaris van Financiën prieš Orange European Smallcap Fund NV* (C-194/06, Rink. p. I-3747) 32 punkte; 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium GmbH & Co. KG prieš Finanzamt Heilbronn* (C-414/06, Rink. p. I-3601) 22 punkte; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta SGPS prieš Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* (C-379/05, Rink. p. I-9569) 17 punkte; minėto Sprendimo *Thin Cap Group* 49 punkte.

¹²⁷ Žr., pavyzdžiui, 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *F.W.L. de Groot prieš Staatssecretaris van Financiën* (C-385/00, Rink. p. I-11819) 94 punktą ir minėto Sprendimo *Thin Cap Group* 53 punktą.

¹²⁸ Žr. 2009 m. rugsėjo 10 d. generalinės advokatės E. Kokott išvados byloje *Société de Gestion Industrielle (SGI) prieš Belgijos valstybę* (C-311/08, Rink. p. I-487) 52 punktą.

¹²⁹ Žr. 2006 m. birželio 29 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados minėtoje byloje *Thin Cap Group* (Rink. p. I-2107) 44 punktą.

¹³⁰ C-376/03, Rink. p. I-5821. Nors šis sprendimas susijęs su fizinių asmenų apmokestinimu, ESTT suformuluota praktika jame prirėkus galėtų būti taikoma ir juridinių asmenų apmokestinimui, todėl būtina jį trumpai aptarti.

sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Ši byla buvo susijusi su Vokietijos rezidentu fiziniu asmeniu D, kuris turėjo mokėti turto mokestį Nyderlanduose jam netaikant neapmokestinamojo minimumo. Pagal 1970 m. Belgijos ir Nyderlandų sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio 3 dalį, jei D būtų buvęs Belgijos rezidentas, jam būtų buvęs taikomas neapmokestinamas minimumas. Kilo klausimas, ar D buvo diskriminuojamas, palyginti su kitais asmenimis nerezidentais. ESTT priėjo prie išvados, kad nerezidentų fizinių asmenų iš Vokietijos ir ši Belgijos teisinė padėtis nebuvo panaši Nyderlandų turto mokesčio atžvilgiu, nes jiems buvo taikomos skirtingos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (minėto Sprendimo D 61 punktas). Be to, minėtos sutarties 25 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta taisyklė negali būti laikoma lengvata, kurią būtų galima atskirti nuo sutarties, nes ji sudarė šios sutarties sudėtinę dalį ir ja prisidedama prie visos sutarties normų pusiausvyros (sprendimo 62 punktas). Todėl Nyderlandų teisės aktai, nagrinėti minėtoje byloje, neprieštaravo ES teisei¹³¹. Taigi galima manyti, kad SESV sutarčiai neprieštarauja tai, jei šaltinio valstybė narė skirtingai vertina tarptautinius sandorius remdamasi skirtingomis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo¹³².

Byloje *Thin Cap Group* ESTT nagrinėjo Jungtinės Karalystės „plonos kapitalizacijos“ nuostatų suderinamumą su įsisteigimo laisve. Nors ši byla buvo susijusi su „plonos kapitalizacijos“ nuostatomis, ESTT suformuluota praktika yra aktuali ir sandorių kainodaros teisinio reguliavimo klausimams. Pagal šios valstybės narės teisės nuostatas, kai bendrovė rezidentė mokėjo palūkanas už bendrovės nerezidentės suteiktą paskolą, pirmos bendrovės mokestinė padėtis buvo mažiau palanki, nei bendrovės, pasiskolinusios iš susijusios bendrovės rezidentės. Taigi buvo skirtingai vertinami vidaus ir tarptautiniai sandoriai. Šioje byloje patektu prašymu priimti prejudicinį sprendimą buvo siekiama išsiaiškinti, ar EB 43, 49 arba 56 straipsniai draudžia

¹³¹ Ši išvada buvo patvirtinta ir kitame ESTT sprendime – 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-374/04, Rink. p. I-11673).

¹³² Tokios nuomonės yra ir WITTENDOF, J., *supra* 14, p. 258 ir 259.

valstybei narei (paskolą gaunančios bendrovės valstybė) palikti galioti ir taikyti nuostatas, kurios apriboja bendrovės, tos valstybės narės rezidentės, galimybę mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančiajai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, kai paskolą gaunančiai bendrovei tokie apribojimai nebūtų buvę taikomi, jei patronuojančioji bendrovė būtų paskolą gaunančios bendrovės valstybės rezidentė (1 klausimas). Be to, buvo prašoma patikslinti, ar atsakymas į šį klausimą būtų kitoks, jeigu būtų galima įrodyti, kad skolinimasis yra piktnaudžiavimas teise arba dalis apsimestinio susitarimo, skirto apeiti paskolą gaunančios bendrovės valstybės mokesčių teisės aktus (3 klausimas). Anot ESTT, klausimus reikėjo nagrinėti remiantis įsisteigimo laisve¹³³. Jungtinės Karalystės ir Vokietijos vyriausybės pateikė du argumentus, dėl kurių šis skirtingas vertinimas buvo suderinamas su minėta laisve. Pirmiausia buvo teigiama, kad įsisteigimo laisvė buvo netaikoma nacionalinei taisyklei, kuri buvo susijusi tik su mokesstinės kompetencijos, kuri paskirstyta remiantis „ištiesiosios rankos“ principu, įtvirtintu Jungtinės Karalystės sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio 1 dalyje¹³⁴, įgyvendinimu. Tai buvo pagrįsta aplinkybe, kad pagal Jungtinės Karalystės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo dažniausiai po pirminio koregavimo buvo numatytas antrinis koregavimas kitoje susitariančiojoje valstybėje. Tačiau ESTT nemanė, kad nuostatomis tik paskirstoma Jungtinės Karalystės ir šalių, su kuriomis ji sudarė minėtas sutartis, kompetencija¹³⁵. Atvirkščiai, nagrinėjamos nuostatos buvo vertinamos kaip normos, kuriomis siekiama išvengti to, kad Jungtinėje Karalystėje uždirbtas pelnas būtų neapmokestintas šioje valstybėje pasinaudojus „plonos kapitalizacijos“ sistema¹³⁶. Be to, ESTT nesutiko su tuo, kad remiantis nacionaline teise, siejama su Jungtinės Karalystės sudarytomis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir Arbitražo konvencija, kitoje valstybėje narėje visada buvo atliekamas antrinis

¹³³ 27 punktas.

¹³⁴ 46 ir 47 punktai.

¹³⁵ 50 punktas.

¹³⁶ 52 punktas.

koregavimas, kuris atitiko Jungtinėje Karalystėje padarytą pirminį koregavimą¹³⁷. Antra, buvo teigiama, kad nagrinėjamos nuostatomis buvo atskiriamos situacijos, kurios nebuvo panašios¹³⁸. Teisingumo Teismas pripažino, kad pelno perkėlimo rizika paprastai nekyla, kai bendrovės reziduoja toje pačioje valstybėje, tačiau tiesiogiai neatsakė į šį argumentą¹³⁹. ESTT priėjo prie išvados, kad skirtingas dukterinių bendrovių rezidenčių vertinimas pagal jų patronuojančiosios bendrovės buveinės vietą yra įsisteigimo laisvės apribojimas, nes naudojimas įsisteigimo laisve iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šią priemonę įtvirtinančioje valstybėje narėje įsigyti, įkurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą¹⁴⁰, todėl buvo konstatuota, kad Jungtinės Karalystės teisės aktai buvo įsisteigimo laisvės ribojimas¹⁴¹.

Šios bylos baigtis priklausė nuo to, ar šis ribojimas galėjo būti pateisintas remiantis pirmiau išvardytais viešojo intereso pagrindais. Jungtinės Karalystės ir Vokietijos vyriausybės teigė, kad nagrinėjamos nuostatos yra pateisinamos mokesčių sistemos darnumo ir mokesčių vengimo prevencijos pagrindais¹⁴². Tam, kad nacionalinės teisės nuostatos būtų pateisinamos mokesčių sistemos darnumo pagrindu, reikia, kad būtų nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokestine rinkliava¹⁴³. Dėl šio pateisinimo pagrindo ESTT aptariamo sprendimo 69 punkte nurodė, jog „darant prielaidą, kad skolinančios bendrovės rezidavimo valstybės suteikta mokesčių lengvata gali neutralizuoti paskolą gaunančiai bendrovei dėl jos rezidavimo valstybės teisės aktų taikymo

¹³⁷ 55 ir 56 punktai.

¹³⁸ 58 punktas.

¹³⁹ 59 ir 60 punktai.

¹⁴⁰ 61 punktas.

¹⁴¹ 63 punktas.

¹⁴² 65 punktas.

¹⁴³ 68 punktas. Šis reikalavimas yra nusistovėjęs ESTT praktikoje. Žr., pavyzdžiui, 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Staatssecretaris van Financiën prieš B.G.M. Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071) 58 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727) 69 punktą; 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Bosal Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën* (C-168/01, Rink. p. I-9409) 32 punktą.

susidariusią mokesčių naštą, pastabas pateikusios vyriausybės neįrodė, jog pagal bendrą Jungtinėje Karalystėje galiojančių teisės aktų ir šios valstybės narės sudarytų [sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo] taikymą kiekvienas patikslinimas, lemiantis paskolą gaunančios bendrovės apmokestinamojo pelno padidinimą perkvalifikavus tos pačios grupės bendrovei nerezidentei išmokėtas palūkanas, yra neutralizuojamas pastarajai bendrovei jos rezidavimo valstybėje suteikiant mokesčių lengvatą“. Nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos nebuvo pateisinamos remiantis šiuo pagrindu, nes nebuvo įrodyta, kaip minėta, kad po pirminio koregavimo Jungtinėje Karalystėje kitoje valstybėje marėje visada atliekamas antrinis koregavimas¹⁴⁴. Šis argumentas gali kelti nuostabą, nes šio sprendimo 55 punkte buvo pateikta nuoroda į Arbitražo konvenciją, kuria valstybės narės įpareigojamos pašalinti dvigubą apmokestinimą, tačiau tikriausiai (nors tai neatskleidžiama pačiame sprendimo tekste) argumentas, susijęs su Arbitražo konvencija, nebuvo lemiamas dėl diskusijos, ar Arbitražo konvencija taikytina „plonos kapitalizacijos“ atvejams¹⁴⁵. Be to, aptariamoje byloje buvo nagrinėjamos teisės normos, galiojusios iki 1995 m., t. y. tuomet dar negaliojo Arbitražo konvencija. Kaip minėta, buvo pateiktas antrasis pagrindas siekiant pateisinti nagrinėjamas Jungtinės Karalystės nuostatas – mokesčių vengimo prevencija. Mokesčių vengimas suprantamas kaip tarptautinės įmonės dalyvavimas praktikoje, kurios esmė –įmonių grupės viduje organizuoti nuostolių perkėlimą įmonėms, kurios yra įsteigtos valstybėse narėse, taikančiose didžiausius mokesčius, ir taip toks elgesys trukdytų valstybių narių teisei vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje, susijusią su jų teritorijoje

¹⁴⁴ 69 ir 70 punktai.

¹⁴⁵ Plačiau dėl šios diskusijos žr. III dalies 2 skyrių. Minėto Sprendimo *SGI* 54 punkte ESTT aiškiai atmetė argumentą, pagrįstą Arbitražo konvencijos taikymu, sandorių kainodaros nuostatoms pateisinti: „Dėl galimybės taikyti Arbitražo konvenciją reikia pasakyti <...>, jog pradėjus jos 3 skirsnio 6 straipsnyje numatytą atitinkamų mokesčių administracijų abipusio susitarimo procedūrą bendrovė, pateikianti savo argumentus pagal šią procedūrą, patirs papildomą administracinę ir ekonominę naštą. Be to, abipusio sutarimo procedūra, po kurios prireikus gali būti arbitražo procedūra, gali tęstis kelerius metus ir šiuo laikotarpiu minėtai bendrovei teks dvigubo apmokestinimo našta. Maža to, akivaizdu, visų pirma atsižvelgiant į tai, kas nurodyta šio sprendimo 29 punkte, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos turi būti taikomos tam tikrose situacijose, kurios nepatenka į minėtos konvencijos taikymo sritį.“

vykdoma veikla, ir keltų pavojų apmokestinimo įgaliojimų pusiausvyros paskirstymui tarp valstybių narių. Taigi nagrinėjamos Jungtinės Karalystės teisės normos buvo pripažintos tinkamos pasiekti tikslą, kuriuo vadovaujantis jos buvo priimtos¹⁴⁶. Paskutinis nagrinėtas aspektas buvo tai, ar Jungtinės Karalystės nuostatos buvo suderinamos su proporcingumo principu. Anot ESTT, šio principo netenkina nacionalinės teisės aktai, neturintys konkretaus tikslo mokesčio lengvatos netaikyti vien apsimestiniams susitarimams, kuriais siekiama išvengti šių teisės aktų taikymo, bet kurie bendrai taikomi bet kuriai situacijai, kai dukterinės bendrovės buveinė, nesvarbu, dėl kokios priežasties, yra kitoje valstybėje narėje. Tačiau valstybės narės teisės aktai gali būti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai juose numatyta, jog palūkanos, kurias dukterinė bendrovė rezidentė sumoka patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, pripažįstamos paskirstytuoju pelnu, tik jeigu ir tiek, kiek jos viršija tai, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, t. y. komercinėmis sąlygomis, dėl kurių tokios bendrovės būtų galėjusios susitarti, jeigu jos nepriklausytų tai pačiai bendrovių grupei¹⁴⁷. Taigi ESTT pripažino, kad iš esmės nacionalinėje teisėje gali būti įtvirtintos nuostatos dėl kovos su mokesčių vengimu, susijusios su pajamų perkėlimu, prieštaraujančiu „ištiestosios rankos“ principui, nors šios nuostatos netaikomos vidaus sandoriams, nes jos pateisinamos ESTT praktikoje pripažintu kovos su mokesčių vengimu prevencija pagrindu¹⁴⁸. „Ištiestosios rankos“ principas buvo apibūdintas kaip objektyvi ir patikrintina taisyklė, kuri gali būti naudojama siekiant nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris yra visiškai, ar iš dalies dirbtinis susitarimas, kurio pagrindinis tikslas – išvengti valstybės narės mokesčių teisės¹⁴⁹. Nacionalinės teisės norma, pagrįsta „ištiestosios rankos“ principu, yra proporcinga siekiamam tikslui tiek, kiek įgyvendinamos dvi sąlygos. Pirma, kiekvienu konkrečiu atveju, kai nesilaikoma „ištiestosios rankos“ principo, mokesčių mokėtojui turi būti suteikiama galimybė, netaikant pernelyg

¹⁴⁶ 75–78 punktai.

¹⁴⁷ 79 ir 80 punktai.

¹⁴⁸ ESTT tai patvirtino ir minėto Sprendimo SGI 69 punkte.

¹⁴⁹ Minėto Sprendimo *Test Claimants Group* 81 punktas.

sudėtingų administracinių suvaržymų, pateikti įrodymų dėl galimų komercinių priežasčių, dėl kurių sandoris buvo sudarytas. Antra, mokėjimas perkvalifikuojamas tik tiek, kiek juo viršijama tai, kas būtų sumokėta taikant „ištiestosios rankos“ principą. Taigi, jeigu nesilaikoma „ištiestosios rankos“ principo, nacionalinės teisės aktuose turi būti suteikiama galimybė mokesčių mokėtojui pateikti įrodymų dėl komercinių šio sandorio priežasčių¹⁵⁰. Vadinasi, pačiu „ištiestosios rankos“ principu negalima pateisinti diskriminacijos ar apribojimo¹⁵¹. Toks požiūris buvo patvirtintas ir minėtame Sprendime *SGI*, susijusiame su Belgijos sandorių kainodaros nuostata¹⁵².

Apžvelgus ESTT suformuluotą praktiką, kuri yra aktuali analizuojant Lietuvos sandorių kainodaros teisinį reguliavimą, galima daryti išvadą, kad LR pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio ir LR gyventojų pajamų mokesčio 15 straipsnio nuostatose leidžiama koreguoti pelną (pajamas) remiantis „ištiestosios rankos“ principu, vienodai vertinant tiek vidaus, tiek tarptautinio sandorius, be to, nenustatytas joks kitas apribojimas sandorių kainodaros srityje, galintis prieštarauti Sąjungos teisei. Vadinasi, Lietuvos teisės aktai sandorių kainodaros srityje neprieštarauja SESV 49 straipsniui, kaip antai jis išaiškintas pirmiau nurodytoje ESTT praktikoje.

Kaip matyti iš šios darbo dalies, ypatingą įtaką sandorių kainodaros reguliavimui turėjo ir tebeturi tarptautinės organizacijos, ypač EBPO, nes šis klausimas susijęs su pelno paskirstymu tarp kelių mokesčių jurisdikcijų. Kyla klausimas, kiek Lietuva turi atsižvelgti į šias rekomendacijas, ypač kai ji nėra EBPO narė. Todėl būtina pasiaiškinti, kokią teisinę reikšmę valstybės teisei turi tarptautinės rekomendacijos, kurios sandorių kainodaros srityje priimamos daugiausia, nes dėl privalomų teisės aktų šioje srityje tarptautinės organizacijos lygmeniu būtų sunku susitarti.

¹⁵⁰ 82 ir 83 punktai.

¹⁵¹ Be to, žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst GmbH prieš Finanzamt Steinfurt* (C-324/00, Rink. p. I- 11779) 34–43 punktus. Šioje byloje Vokietijos „plonos kapitalizacijos“ normos buvo pripažintos prieštaraujančiomis Sąjungos teisei, nors jose buvo įtvirtinta „ištiestosios rankos“ principo nesilaikymo sąlyga.

¹⁵² Žr. plačiau minėto Sprendimo *SGI* 69, 71 ir 72 punktus.

3. *Tarptautinių organizacijų rekomendacijų reikšmė sandorių kainodaros reguliavimui*

Daugeliui visuomenės problemų tampant globaliomis, demokratiškos valstybės jungiasi į įvairias tarptautines organizacijas. Tarptautinė organizacija – tai nuolatiniai tarpvyriausybinių ir nevyriausybinių pobūdžio junginiai, įsteigti tarptautiniu susitarimu tam, kad padėtų spręsti tarptautines problemas, nurodytas jų steigiamuosiuose dokumentuose, taip pat visapusiškai plėtotų tarptautinį bendradarbiavimą. Tarpvyriausybiniams ir nevyriausybiniams organizacijų rūšims vienas iš būdingų bruožų, šalia nuolatinio veiklos pobūdžio savanoriškos lygiateisių narių narystės ir panašiai, yra tai, kad jų sprendimai paprastai yra rekomendacinio pobūdžio¹⁵³. Rekomendacinio pobūdžio dokumentų kiekis nuolat didėja¹⁵⁴. Nors pripažįstama, kad šie dokumentai dažniausiai neturi privalomos teisinės galios, jie yra reikšmingi valstybės gyvenimo reguliatoriai.

Gali būti įvairių priežasčių, kodėl tarptautinė organizacija pageidauja tam tikru klausimu išleisti rekomendaciją, o ne ją sureguliuoti kita privaloma teisės forma. Ji gali manyti, kad konkrečiu metu yra mažiau sudėtinga ar pakankama valstybių elgesiui įtakoti išleisti rekomendaciją, negu pasiekti tarptautinės sutarties sudarymą ar išleisti privalomą tarptautinės organizacijos aktą. Gali būti, kad dėl tam tikro dalyko tarp valstybių dar nėra visiško sutarimo, reikalingo tarptautinei sutarčiai sudaryti, bet rekomendacija paskatintų pasiekti sutarimą. Taip pat galimas atvejis, jog tam tikra santykių sfera taip greitai keičiasi, kad jai reguliuoti būtinas „lankstus“ instrumentas ir jos būtų tiesiog neįmanoma laiku reguliuoti tarptautinėmis sutartimis, kurių derybos ir ratifikavimas užima daug laiko¹⁵⁵.

¹⁵³ Tarptautinės organizacijos. Vilnius: Justitia, 2001, p. 37.

¹⁵⁴ WEIL, P. *Towards Relative Normativity in International Law?* // AYIL, No 77, 1983, p. 414.

¹⁵⁵ VAN DER BRUGGEN, E. *The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary* // INERTAX, vol. 31, No 8/9, p. 260.

3.1. Tarptautinių organizacijų rekomendacijos kaip teisės forma

Lietuva siekia tapti EBPO nare, jau yra Europos Sąjungos narė, o šios tarptautinės organizacijos leidžia rekomendacijas sandorių kainodaros srityje. Tarptautinių organizacijų rekomendacijos – tai teisės forma? Kiek šie dokumentai sandorių kainodaros srityje svarbūs Lietuvos teisiniam reguliavimui? Ar į juos būtina atsižvelgti? Koks tai į(si)pareigojimas: teisinis, politinis, moralinis? Daugelis autorių tarptautinių organizacijų rekomendacijas kartu su rezoliucijomis ir nuomonėmis priskiria prie vadinamosios „minkštosios teisės“. Dažnai pastebima tendencija, kad tarptautinės organizacijos nariai laikosi rekomendacijos teisiškai neprivalomų nuostatų, lyg jos būtų privalomos. Tai skatina įvairių autorių diskusiją, gal vertėtų persvarstyti tarptautinės teisės formas? Vieni mano, kad „minkštoji teisė“ turėtų būti įtraukta į formų sąrašą. Kiti autoriai mano, kad iš viso negali egzistuoti neprivaloma teisė, ir nepripažįsta „minkštosios teisės“¹⁵⁶. M. Akehurst ir P. Malanczuk rašo, kad „vadovaujantis bet kuria prasminga teisės samprata iš esmės būtina išlaikyti skirtumą tarp *de lege lata* ir *de lege ferenda* teisės, tarp egzistuojančios teisės kodifikacijos ir progresyvaus teisės plėtojimo, tarp teisinių ir neteisinių normų jų privalomumo prasme ir galiausiai – tarp teisinės ir politinės sistemų“¹⁵⁷. „Minkštosios teisės“ nepripažįsta ir M. N. Shaw, jis teigia, kad „minkštoji teisė“ nėra teisė“¹⁵⁸. Autorės nuomone, galima daryti išvadą, kad kol kas „minkštoji teisė“, o kartu ir rekomendacijos, nėra pripažįstamos tarptautinės teisės forma. Tačiau rekomendacijos, nors nebūdamos teisiškai privaloma tarptautinės teisės forma, „gali ribotai „išankstiniai“ veikti teisminių ir arbitražinių sprendimų priėmimo procesą kaip papildomi argumentai aiškinant esamą teisę“¹⁵⁹. Nacionaliniams teismams negali būti užkertamas kelias remtis tam tikrais teisės šaltiniais vien dėl to, kad

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 262.

¹⁵⁷ AKEHURST, M. ir MALANCZUK, P. Šiuolaikinės tarptautinės teisės įvadas. Vilnius: Eugrimas, 2000, p. 86.

¹⁵⁸ SHAW, M. N. *International Law*. Fifth Edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 111.

¹⁵⁹ *Ibid.*

jie nėra teisiškai privalomi, jei teismai nepažeidžia privalomų teisės formų¹⁶⁰. Kadangi santykiai, susiję su sandorių tarp asocijuotų narių kainodara, dažnai turi tarptautinį elementą, jiems reguliuoti reikalingas tam tikras tarptautinis konsensusas. Tačiau, autorės nuomone, sunku būtų įsivaizduoti, kad visos pasaulio valstybės sutartų tokiu opiu klausimu, koks yra mokesčiai, ir šį sutarimą įtvirtintų „kietosios teisės“ forma. Be to, sandorių kainodarai reguliuoti reikia atsižvelgti į daugelį šio sudėtingo reiškinių aspektų, todėl tarptautinis valstybių sutarimas dėl reikalingų reguliuoti klausimų gausos juo labiau tampa beveik neįmanomu. Autorės nuomone, kol kas „minkštoji teisė“ yra vienintelis galimas sandorių kainodaros tarptautiniu lygiu reguliavimo instrumentas ir į jį atsižvelgti gali būti skatinama remiantis politiniu spaudimu, o ne „teisiniu privalomumu“.

„Minkštoji teisė“ turi privalumų ir trūkumų. Kalbant apie privalumus, taikant „minkštąją teisę“ pasiekiami susitarimai, dėl kurių antraip nebūtų galima susitarti. A. Dean ir C. R. Kelly nuomone, dėl jos gali lengviau kartu egzistuoti skirtingos teisinės kultūros ir vertybės, ji yra valstybių bendradarbiavimo pagrindas¹⁶¹. Be to, išlaidos deryboms dėl „minkštosios teisės“ priemonių paprastai yra gerokai mažesnės nei deryboms dėl privalomų teisės aktų. Taip pat laikas reikalingas susitarti dėl „minkštosios teisės“ priemonės dažnai yra gerokai trumpesnis dėl paprastesnio proceso, nes privalomų teisės aktų ratifikavimo procesai, kuriuose dažnai dalyvauja nacionaliniai parlamentai, gali trukti gana ilgai. „Minkštosios teisės“ trūkumas – tai, kad ji gali būti kuriama nesilaikant privalomos teisės kūrimo reikalavimų, tačiau vėliau gali „sukietėti“¹⁶². Kalbant apie EBPO SK rekomendacijas, tokio galimo „minkštosios teisės“ „kietėjimo“ Lietuvoje apraiškos aptiriamos vėliau.

¹⁶⁰ VAN DER BRUGGEN, E., *supra* 155, p. 269.

¹⁶¹ DEAN, A. ir KELLY, C. R. *Introduction: Ruling the World*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.brooklaw.edu/~media/PDF/LawJournals/BJI_PDF/bji_vol34iii.ashx> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 5 d.], p. 601.

¹⁶² VEGA, A. *International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer pricing Guidelines*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://ssrn.com/abstract=2100341>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 11 d.].

Galimos situacijos, kai tarptautinės organizacijos rekomendacijoje išdėstomos normos turi privalomąjį pobūdį, nors ši rekomendacija ir nesusijusi su vidiniais organizacijos reikalais. Išskirtini tokie atvejai, kai rekomendacijos nuostatos tampa privalomos:

1. Rekomendacija patvirtinamos egzistuojančios teisės normos. Prie šios grupės galima priskirti ir rekomendacijas, kuriomis patvirtinami susiformavę papročiai. F. B. Sloan nurodo, kad rekomendacijos, įtvirtinančios papročius bus privalomos tik tokiu atveju, jeigu pastarieji atitiks tokius bruožus: 1) jų laikosi dauguma ir 2) jų laikomasi iš pareigos jausmo¹⁶³.
2. Už rekomendacijas balsavo didžioji dauguma pagrindinių visų pasaulio regionų valstybių arba jos priimtos visoms valstybėms pritarus. Tai valstybių *opinio juris* dėl atitinkamų tarptautinės teisės normų privalomumo įrodymas.

Dėl „ištiestosios rankos“ principo tapimo papročiu autorių nuomonės skiriasi. Ch. Thomas nuomone, šis principas yra bendra valstybių praktika ir neigiama tarptautinės bendruomenės reakcija į JAV taikomą pelno paskirstymo pagal formulę metodą rodo, kad „ištiestosios rankos“ principas apskritai vertinimas kaip privalomas¹⁶⁴. Tačiau pateikiamos ir tokios nuomonės, kad nėra papročio, kuriuo remiantis valstybės būtų įpareigos panaikinti dvigubą apmokestinimą¹⁶⁵, juo labiau jį panaikinti naudojant tam tikrą metodą¹⁶⁶. Tarptautinės teisės forma taip pat yra bendrieji principai. Reikia išsiaiškinti, ar „ištiestosios rankos“ principas, kurio taikymas detalizuojamas Pavyzdinės konvencijos komentare ir EBPO SK rekomendacijose, gali priklausyti šiai bendrųjų principų kategorijai. Remiantis bendrojo principo pateikiamu

¹⁶³ SLOAN, F. B. *The Binding Force of a 'Recommendation' of the General Assembly of the United Nations* // BYIL, 1948, vol. 1, p. 19.

¹⁶⁴ THOMAS, C. *Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for Separate Accounting Method*, prieiga per internetą: <<http://scholarship.law.berkeley.edu>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 7 d.].

¹⁶⁵ VEGA, A., *supra* 162.

¹⁶⁶ LEPARD, B. *Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://scholarship.law.duke.edu>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 7 d.].

apibūdinimu, jis būtų pripažintas tarptautinės teisės forma, reikalaujama jį pripažinti daugelyje valstybių¹⁶⁷ ir kad jis gali būti kilęs iš tarptautinių santykių ir būti taikomas konkrečioje srityje¹⁶⁸. „Ištiesiosios rankos“ principas galėtų būti laikomas atitinkančiu šiuos kriterijus, todėl, autorės subjektyvia nuomone, šio principo būtina laikytis ir dėl šios priežasties, tačiau, savaime suprantama, visos EBPO SK rekomendacijos dėl jų tikslumo laipsnio ir įvairių aptartų klausimų negali būti laikomos atitinkančiomis minėtus kriterijus.

3.1.1. Pavyzdinės konvencijos ir Komentaro reikšmė

Lietuva kol kas nėra EBPO narė, tačiau intensyviai siekia ja tapti ir tikėtina, kad netolimoje ateityje šis tikslas bus pasiektas. Todėl būtina išsiaiškinti EBPO rekomendacinių dokumentų reikšmę ne narėms, nes tai aktualu Lietuvai šiuo momentu¹⁶⁹, ir narėms, nes tikėtina, kad artimiausioje ateityje šis klausimas taps taip pat svarbus. EBPO yra tarptautinė organizacija, kuri gali leisti privalomus sprendimus savo nariams remiantis EBPO konvencijos 5 straipsnio a punktu¹⁷⁰. Tačiau praktiškai EBPO leidžia vien „minkštąją teisę“ pagal minėto straipsnio b punktą, ypač mokesčių srityje. Kalbant apie Pavyzdinės konvencijos ir jos Komentaro teisinę reikšmę, reikia pažymėti, kad EBPO internetiniame puslapyje nurodyta, jog šios tarptautinės organizacijos rekomendacijos nėra teisiškai privalomos, tačiau joms suteikiama „moralinė jėga“ ir tikimasi, kad valstybės narės padarys viską joms įvykdyti¹⁷¹.

¹⁶⁷ SHAW, M. N, *supra* 158, p. 97.

¹⁶⁸ VEGA, A., *supra* 162.

¹⁶⁹ 2014 m. vasario 7 d.

¹⁷⁰ 1960 m. gruodžio 14 d. *Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 6 d.].

¹⁷¹ *OECD Adopts Stronger Environmental Common Approaches for Export Credits*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/56/0,3343,fr_2649_34169_21688824_1_1_1_1,00.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. lapkričio 22 d.].

Ši konvencija yra tik rekomendacija ir nėra teisiškai privaloma¹⁷², tačiau net ne EBPO narės, tarp jų ir Lietuva, dažnai ja vadovaujasi sudarydamos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo¹⁷³. Būtina pažymėti, kad mokslo literatūroje nagrinėjant Pavyzdinės konvencijos galimo teisinio privalomumo klausimą sutinkama nuomonė, jog dėl to, kad sutartis, kuria įkuriama tarptautinė organizacija ir kuri yra pagrindas rekomendacijoms leisti, yra tarptautinis įsipareigojimas, jos turi būti laikomasi remiantis gera valia (angl. *good faith*). Kai valstybė visiškai neigia bet kokį tarptautinės organizacijos rekomendacijos galiojimą, ji pažeidžia teisėtus lūkesčius kitos sutarties šalies, kuri gali tikėtis, kad valstybė bent rimtai apsvarstys rekomendacijos turinį¹⁷⁴. Tai galioja tik valstybėms, kurios yra tarptautinės organizacijos narės. Vis dėlto yra autorių, nesutinkančių su tokia pozicija¹⁷⁵. Nuo 1977 m. kai kurių valstybių, kurios nėra šios tarptautinės organizacijos narės, išlygos dėl tam tikrų Pavyzdinės konvencijos nuostatų buvo įtrauktos į Komentarą. „Valstybių ne narių išlygų dėl Pavyzdinės konvencijos nuostatų“, kuris buvo įtrauktas į Komentarą, įžangos 5 punkte nurodyta, kad „*nors šios šalys iš esmės sutinka su Pavyzdinės konvencijos straipsnių nuostatomis ir jų aiškinimu, pateiktu Komentare, kiekviena iš jų turi tam tikrų išlygų. Šis dokumentas įvirtina atvejus, kai valstybė nesutinka su Pavyzdinės konvencijos straipsniu ir jo aiškinimu Komentare*“. Gali būti manoma, kad jeigu valstybė, kuri nėra EBPO narė, sudaro sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo vadovaudamasi Pavyzdinės konvencijos nuostatomis ir nėra išreiškusi savo išlygų konkrečios nuostatos atveju, Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintomis taisyklėmis turėtų būti vadovaujama aiškinant konkrečios sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo normas, ypač kai ji nurodo, kad remiasi šiomis rekomendacijomis,

¹⁷² VAN BRUNSCHOT, F. *The Judiciary and the OECD Model TAX Convention and its Commentaries* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, January, 2005, p. 7.

¹⁷³ Iki 2008 m. buvo paskaičiuota, kad yra sudaryta 3000 sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, paremtų Pavyzdine konvencija (OWENS, J. ir BENNETT, M. *OECD Model Tax Convention: Why it works*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 22 d.].

¹⁷⁴ VAN DER BRUGGEN, E., *supra* 155, p. 265.

¹⁷⁵ PILJ, H. *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary* // European Taxation, May, 2006, p. 218.

kaip yra Lietuvos atveju¹⁷⁶. Tačiau vienareikšmiškai to teigti negalima, nes yra atvejų, kai valstybės, nors ir nepareiškusios išlygų dėl konkrečios Komentarų nuostatos, nepritaria Komentarui. Konkrečiai kalbant apie Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnį ir jo komentaro 1 dalį, galima pateikti tokį pavyzdį. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio komentaro 1 dalyje nurodyta, kad EBPO SK rekomendacijos atspindi tarptautiniu lygiu sutartus principus ir jose pateikiamos gairės, kaip taikyti „ištiestosios rankos“ principą. Tačiau, pavyzdžiui, nors Jungtinės Amerikos Valstijos, net būdamos EBPO nare, nepateikė jokios išlygos dėl aptariamų Komentarų dalių, jos sandorių kainodaros reguliavimas, pagrįstas Vidaus pajamų kodekso (angl. *Internal Revenue Code*) 482 straipsniu, gerokai skiriasi nuo EBPO SK rekomendacijų¹⁷⁷. Pavyzdinės konvencijos įtaką Europos Sąjungos valstybėms narėms didina tai, jog ESTT keliose bylose nusprendė, kad Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtinti apmokestinimo principai gali būti Europos Sąjungos pagrindinių laisvių suvaržymą pateisinantis valstybės mokesčių galių įgyvendinimo pagrindas¹⁷⁸. Be to, dar ESTT aiškindamas pirminę teisę kelis kartus rėmėsi Pavyzdine konvencija kaip „tarptautine mokesčių teise“¹⁷⁹. Tačiau kalbėti apie Pavyzdinės konvencijos laikymąsi, kaip apie teisinę prievolę, tiek šios organizacijos narėms, juo labiau ne narėms, nėra teisinio

¹⁷⁶ Žr. VMI leidinį.

¹⁷⁷ WARD, D. A., *Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model? The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam: IBFD, 2008, p. 88–89.

¹⁷⁸ Žr. minėtą Sprendimą *N prieš Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*; 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres prieš Belgische Staat* (C-513/04, Rink. p. I-10967).

¹⁷⁹ Minėto Sprendimo *Finanzamt Köln-Alstadt prieš Roland Schumacker* 32 punktas; 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *G. H. E. J. Wielockx prieš Inspecteur der Directe Belastingen* (C-80/94, Rink. p. I-2493) 24 punktas; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Belgijos valstybė prieš Cobelfret NV*¹⁷⁹ (C-138/07, Rink. p. I-731) 56 punkte ESTT nurodė, kad, „nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo įgaliojimų mokesčių srityje paskirstymą, kad visų pirma būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, ir imtis tam tikslui reikalingų priemonių, naudodamos visų pirma paskirstymo kriterijus, kurių laikomasi tarptautinėje mokesčių praktikoje, įskaitant EBPO parengtas pavyzdines konvencijas“. Plačiau apie EBPO „minkštąją teisę“ ESTT praktikoje mokesčių srityje žr. DUBUT, T. La „soft law“ de l’O.C.D.E dans la jurisprudence fiscale de la C.J.U.E.: à la recherche des frontières entre normativité juridique et efficacité juridictionnelle. *Das soft Law der europäischen Organisationen = The soft law of European organisations = La soft law des organisations européennes*, Baden-Baden: Nomos, 2012, p. 27–50.

pagrindo. Lietuva, nebūdama šios organizacijos nare, remiasi Pavyzdine konvencija (nepamirštant, kad sudarant sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip ir bet kurias kitas sutartis, derasi mažiausiai dvi šalys, todėl ir kitos sutarties šalies pozicija yra nemažiau reikšminga), nors ir ne dėl į(si)pareigojimo.

Nagrinėjant Komentaro teisinę reikšmę pirmiausia paminėtina, kad Pavyzdinės konvencijos 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad jeigu Pavyzdinėje konvencijoje yra numatytas jos neapibrėžtas terminas, jis turi būti aiškinamas remiantis vidine valstybės teise, išskyrus atvejus, kai kontekstas reikalauja kitaip. Būtent tokiu atveju kyla Komentaro kaip aiškinimo priemonės klausimas. Dažniausiai šis klausimas nagrinėjamas remiantis Vienos konvencija „Dėl tarptautinių sutarčių teisės“ (toliau – Vienos konvencija)¹⁸⁰, nors joje ir nėra tiesiogiai nustatyta tarptautinių organizacijų rekomendacijų reikšmė¹⁸¹. Mokslo literatūroje sutinkamos nuomonės, kad Komentarai yra privaloma aiškinimo priemonė, jeigu valstybė per Komentaro priėmimo procedūrą nepareiškė išlygų, arba kad jis yra neprivalomas. H. Thirlway mano, kad tam tikrais atvejais Komentarai gali būti privalomas vadovaujantis estoppelio (angl. *estoppel*) arba tylaus sutikimo (angl. *acquiescence*) doktrinomis¹⁸². Jam pritaria ir F. Engelen¹⁸³. Priešingos nuomonės yra D.

¹⁸⁰ Vienos konvencijos 31 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta „bendra aiškinimo taisyklė“, kad „sutartis aiškinama laikantis geros valios principų, atsižvelgiant į joje vartojamų sąvokų įprastinę reikšmę sutarties kontekste ir atsižvelgiant į sutarties objektą bei jos tikslą“. Šios sutarties minėto straipsnio 2 dalyje apibrėžiamas „kontekstas“, kuris apima sutarties tekstą, „visus su ta sutartimi susijusius susitarimus, sudarytus tarp visų tos sutarties šalių dėl jos sudarymo“, ir „visus dokumentus, kuriuos pasirašė viena ar kelios tos sutarties šalys dėl jos sudarymo ir kuriuos kitos tos sutarties šalys priėmė kaip su sutartimi susijusius dokumentus“. Pagal Vienos konvencijos 31 straipsnio 3 dalį, be sutarties konteksto, reikia atsižvelgti į „visus vėlesnius susitarimus, tos sutarties šalių sudarytus dėl jos aiškinimo ar jos nuostatų taikymo“, „visą vėlesnę tos sutarties taikymo praktiką, kuri išreiškia tos sutarties šalių sutarimą dėl sutarties aiškinimo“, ir „visas šalių tarpusavio santykiams taikytinas atitinkamas tarptautinės teisės normas“. Pagal to paties straipsnio 4 dalį „atskirai sąvokai gali būti suteikta speciali reikšmė, jei yra nustatyta, kad to pageidauja sutarties šalys“. Vienos konvencijos 32 straipsnyje leidžiama atsižvelgti į rengiant sutartį atliktą darbą ir sutarties sudarymo aplinkybes, tačiau tik jei reikšmė, aiškinama pagal Vienos konvencijos 31 straipsnį, lieka neaiški ar dviprasmiška arba toks aiškinimas duoda akivaizdžiai beprasmišką ar nepagrįstą rezultatą.

¹⁸¹ Vienos konvencija „Dėl tarptautinių sutarčių teisės“ // Valstybės žinios, 2002, Nr. 13-480.

¹⁸² ERAZMUS-KOEN, M. ir SJOERD, D. *Legal status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law* // Bulletin for International Taxation, August, 2007, p. 343.

¹⁸³ ENGELEN, F. *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006, p. 106.

Ward¹⁸⁴. M. J. Ellis išskiria tokias keturias galimybes: 1) kad Komentarai padeda nustatyti įprastą reikšmę, kaip numatyta Vienos konvencijos 31 straipsnio 1 dalyje¹⁸⁵; 2) kad Komentarai padeda nustatyti ypatingą reikšmę (Vienos konvencijos 31 straipsnio 4 dalis); 3) kad Komentarai yra papildoma sutarties aiškinimo priemonė (Vienos konvencijos 32 straipsnis); 4) kad vėliau išleistas Komentarai gali būti priemonė aiškinant anksčiau sudarytas sutartis (Vienos konvencijos 31 straipsnio 3 dalis)¹⁸⁶. P. J. Wattel ir O. Marres taip pat mano, kad Komentarai galėtų būti ir sutarties sudarymo konteksto dalis, kaip numatyta Vienos konvencijos 31 straipsnio 2 dalyje, jeigu sudarytos ir parlamento ratifikuotos sutarties normos nesiskiria nuo Pavyzdinės konvencijos normų, ir parlamentui buvo aišku, jog sutartis sudaryta pagal EBPO įtvirtintus principus¹⁸⁷.

Dar vienas svarbus klausimas nagrinėjamas mokslo literatūroje – tai po sutarties sudarymo Komentarai pakeitimų reikšmė. D. A. Ward išskiria kelis Komentarai pakeitimo atvejus: kai Komentarai tik papildomai paaiškina jau egzistuojančias Pavyzdinės konvencijos normas; kai užpildo Pavyzdinės konvencijos spragas išvengiant jos nuostatų pakeitimo ir kai yra aiškinamos naujos Konvencijos nuostatos. Autoriaus nuomone, pirmuoju atveju Komentarai pakeitimai turėtų tokią pačią reikšmę anksčiau sudarytoms sutartims, kaip ir jų sudarymo metu buvusios Komentarai nuostatos. Tačiau paskutiniiais dviem atvejais pakeitimai gali būti taikomi tik naujoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims aiškinti¹⁸⁸. Tos pačios nuomonės yra ir Van Brunschot, jis teigia, kad reikia atsargiai vertinti Komentarai pakeitimus ir

¹⁸⁴ WARD, D. A. *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006, p. 100.

¹⁸⁵ Šiuo pagrindu Komentarai reikšmę nagrinėja ir R. Metteotti [METTEOTTI, R. *Interpretation of Tax Treaty and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update of the OECD Commentaries* // INTERFAX, vol. 33, No 8/9].

¹⁸⁶ ELLIS, M. J. *The Influence of the OECD Commentary on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006, p. 617.

¹⁸⁷ WATTEL, P. J. ir MARRES, O. *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaty* // European Taxation, July/August, 2003, p. 227.

¹⁸⁸ WARD, D. A. *supra* 169, p. 101.

nustatyti, ar jie nepakeičia buvusio aiškinimo¹⁸⁹. M. Lang ir F. Brugger mano, kad į Komentaro nuostatas, kurios nekito per derybas dėl sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir ją ratifikuojant, reikia atsižvelgti aiškinant šią sutartį, tačiau į pakeitimus po sutarties ratifikavimo gali būti atsižvelgiama tik išimtiniais atvejais¹⁹⁰. Šiai nuomonei pritaria ir šio darbo autorė, nes vertinant Komentaro pakeitimus po sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudarymo pagal Vienos konvencijos 31 ir 32 straipsnius matyti, kad jie negali būti vertinami kaip rengiant sutartį atliktas darbas ir sutarties sudarymo aplinkybės, todėl jiems nebus taikomas šios konvencijos 32 straipsnis. Pagal Vienos konvencijos 31 straipsnio nuostatas į vėlesnius Komentaro pakeitimus galėtų būti atsižvelgiama remiantis šio straipsnio 3 dalimi, t. y. kaip į „visą vėlesnę tos sutarties taikymo praktiką, kuri išreiškia tos sutarties šalių sutarimą dėl sutarties aiškinimo“, tačiau tai gali būti daroma tik kartu atsižvelgiant į šios sutarties kontekstą. J. F. A. Jones yra priešingos nuomonės ir teigia, kad „neatsižvelgimas į vėlesnius pakeitimus gali lemti Komentaro išaldymą laiko atžvilgiu ir jo neadaptavimą prie verslo ir technologijos pasikeitimų“¹⁹¹. Taigi matyti, kad Komentaro, kaip aiškinimo priemonės EBPO narėms, klausimas yra plačiai nagrinėtas ir vieningo atsakymo į jį nėra, tačiau nevertėtų pamiršti, kad jis yra „minkštoji teisė“.

3.1.2. EBPO SK rekomendacijų reikšmė

Kalbant apie EBPO SK rekomendacijas, pažymėtina, kad jos nėra teisiškai privalomos net EBPO narėms, nes pagrįstos EBPO konvencijos 5 straipsnio b punktu, todėl EBPO narės ir mokesčių administratoriai yra tik skatinami laikytis šių rekomendacijų. Jos dažniausiai naudojamos kaip sutarčių

¹⁸⁹ VAN BRUNSCHOT, F., *supra* 159, p. 7.

¹⁹⁰ LANG, M. ir BRUGGER, F. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, [interaktyvus], prieiga per internetą:

<http://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australiantaxforum_95ff.pdf>

[pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 20 d.].

¹⁹¹ JONES, J. F. A. *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2002, p. 103.

dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškinimo priemonė, ir tai įtvirtinta įvairiais būdais. Pasitaiko, kai šias sutartis sudarančios valstybės diplomatinėse notose ar protokoluose, pridedamuose prie minėtų sutarčių, aiškiai nurodo, kad jos turi būti aiškinamos remiantis EBPO SK rekomendacijomis. Pavyzdžiui, Protokolas prie 2007 m. vasario 23 d. sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Bulgarijos ir JAV¹⁹². Nuo 1992 m. EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio komentaras buvo papildytas nauja dalimi, joje nurodyta, kad EBPO SK rekomendacijos naudotinos taikant „ištiesiosios rankos“ principą. Todėl, autorės nuomone, EBPO SK rekomendacijos gali būti laikomos svarbia dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių aiškinimo priemone.

EBPO SK rekomendacijos be įtakos tarptautinei teisei, taip pat gali turėti įtakos ir valstybių vidaus teisei nurodant, kad į jas reikia atsižvelgti aiškinant įvairias nacionalines sandorių kainodaros nuostatas arba išleidžiant nacionalines normas šioje srityje, tačiau nepateikiant jokios konkrečios nuorodos į EBPO SK rekomendacijas¹⁹³. Kai pasirenkama konkrečiai nurodyti EBPO SK rekomendacijas, toks nurodymas gali būti pateikiamas teisės aktuose, mokesčių administratorių išaiškinimuose ar teismo praktikoje.

Valstybėse, kurių teisės aktuose nurodomos EBPO SK rekomendacijos, dažniausiai įtvirtinama, kad šios rekomendacijos turi aiškinamąją galią. Pavyzdžiui, Ispanijos Prevencijos priemonių sukčiavimo mokesčių srityje įstatymas¹⁹⁴, 1997 m. Airijos mokesčių konsoliduotas aktas¹⁹⁵. Lietuva taip pat gali būti priskirta prie šios valstybių grupės, nes SK taisyklių 78 punkte numatyta, kad, „taikant šias taisykles, rekomenduojama naudotis Ekonominio

¹⁹² 2007 m. vasario 23 d. *Bulgaria – United States Income Tax Treaty*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/treaty/docs/html/tt_bg-us_01_eng_2007_tt__ad2.html&q=double+taxation+agreement+united+states+island+agreements+doubles+islands+state+taxations&WT.z_nav=Navigation&colid=4932> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 10 d.].

¹⁹³ SILBEZTEIN, C. *La révision des principes de l'OECD applicables en matière de prix de transfert*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.lexisnexis.com>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 18 d.].

¹⁹⁴ *Transfer Pricing Country Profiles*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/25/0,3343,de_2649_201185_37837401_1_1_1_1,00.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 7 d.].

¹⁹⁵ VEGA, A., *supra* 162.

bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtomis Rekomendacijomis dėl transakcijų kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja šių taisyklių nuostatomis“. Nagrinėjamoje normoje nenumatytas konkretus adresatas, vadinasi, galima teigti, kad rekomendacija yra skirta ir mokesčių administratoriui, ir mokesčių mokėtojui. Autorės nuomone, tokios aiškinimo priemonės įtvirtinimas iš principo yra sveikintinas, nes, kaip yra nurodęs pats Lietuvos mokesčių administratorius ir kaip bus akivaizdžiai matyti vėliau darbe iš SK taisyklių, Lietuvos teisinis reguliavimas sandorių kainodaros srityje yra pagrįstas EBPO SK rekomendacijomis. Tačiau tokia aiškinimo priemonė negalėtų veiksmingai pasinaudoti mokesčių mokėtojais ir pats mokesčių administratorius, nes ši nuostata turi trūkumų. Kaip buvo analizuota, EBPO SK rekomendacijos yra nuolat persvarstomos vis įtraukiant naujų dalykų. Iš SK taisyklių normos nėra aišku, kokia rekomendacijų versija būtų rekomenduojama vadovautis – ar tik ta, kuri galiojo išleidžiant įsakymą, patvirtinusį šias taisykles, ar vėlesne jų versija. Autorės nuomone, rekomenduojant vadovautis EBPO SK rekomendacijomis yra siekiama sandorių kainodarai taikomų taisyklių aiškumo, todėl reikėtų vadovautis paskutine šių rekomendacijų versija, kuri geriausiai atitinka šių santykių ekonominį išsivystymą. Tačiau toks šio teisinio apibrėžtumo sprendimas kelia grėsmę, kad bus pažeisti mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai, nes jis negalės būti tikras, kokiais principais vertindamas jo sandorį vadovausis mokesčių administratorius (jeigu iš viso tai darys, nes EBPO SK rekomendacijas taikyti yra tik rekomenduojama). Kaip sektiną pavyzdį, reikėtų paminėti Jungtinės Karalystės 2011 m. Finansų aktą; jo 164 straipsnio 1 dalyje konkrečiai nurodoma aiškinant nacionalinės teisės nuostatas vadovautis 2010 m. liepos 22 d. patvirtintomis EBPO SK rekomendacijomis nuo 2011 mokesčių metų¹⁹⁶. Esant tokiam šio klausimo reguliavimui, mokesčių mokėtojui, taip pat

¹⁹⁶ *Ibid.*

mokesčių administratoriui, nekiltų klausimo, kuria EBPO SK rekomendacijų versija vadovautis aiškinant SK taisykles, ir taip būtų geriau užtikrinamas mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių principas. Autorės nuomone, siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių principą, SK taisyklių aptariamoje nuostatoje būtina įtvirtinti, kuria EBPO SK rekomendacijų versija vadovautis. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad EBPO SK rekomendacijų, kaip teisės normų aiškinimo priemonės, naudojimą apsunkina tai, kad šias rekomendacijas galima įsigyti tik mokamai, pavyzdžiui, užsisakius leidinį EBPO interneto svetainėje ar kitose platinimo vietose. Kita problema – jos nėra išverstos į lietuvių kalbą, todėl jų, kaip teisės normų aiškinimo priemonės, naudojimas yra sudėtingas, nes negalima preziumuoti, kad visi mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratoriai moka bent vieną užsienio kalbą, kuria galima įsigyti išleistas EBPO SK rekomendacijas¹⁹⁷, tokiu lygiu, jog galėtų laisvai jomis naudotis aiškindami Lietuvos teisės nuostatas sandorių kainodaros srityje.

Svarbu pažymėti, kad valstybėse, kuriose „ištiesiosios rankos“ principo taikymas nėra išsamiai reguliuojamas ir prie kurių būtų galima priskirti ir Lietuvą, turint omenyje SK taisyklių ir VMI leidinio apimtį, EBPO SK rekomendacijos gali būti naudojamos tiesės aktų spragoms užpildyti, nors tai ir viršytų vien aiškinamąją jų galią. Nors Lietuvoje kol kas kilęs tik vienas mokestinis ginčas sandorių kainodaros srityje, kuris buvo nagrinėtas teismine tvarka: Vilniaus apygardos administraciniame teisme (vėliau – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, toliau – LVAT), kuriame priimtas 2013 m. rugpjūčio 26 d. LVAT sprendimas byloje A⁵⁷⁵-1421/2013, reiškiančio, kad mokesčių administratorius ir Lietuvos administraciniai teismai naudosis EBPO SK rekomendacijomis spragoms užpildyti, užuomazgos matyti jau iš tos bylos. Mokestinis ginčas iš esmės kilo dėl „ištiesiosios rankos“ intervalo kraštinių reikšmių susiaurinimo naudojant statistinį metodą – kvartiles (ir su

¹⁹⁷ Prancūzų, anglų, vokiečių, ukrainiečių, serbų, japonų, slovėnų, lenkų, portugalų, ispanų, italų kalbomis. OECD Online Bookshop [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 13 d.].

tuo susijusios perskaičiuotos maržos, kainų ir pelno). Pagal SK taisyklių 51 punktą mokesčių administratoriui koreguojant kainą naudojant „ištiesiosios rankos“ intervalą ir neturint tikslesnių duomenų, „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina arba pelnu laikoma kaina arba pelnas, kurie yra „ištiesiosios rankos“ intervalo vidurkis, nebent aplinkybės leidžia teigti arba mokesčių mokėtojas įrodo, kad „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina arba pelnas yra kitokie. Remdamasis, be kita ko, tikrinamo laikotarpio ypatingomis aplinkybėmis (2009 m. ekonominiu nuosmukiu) mokesčių administratorius nusprendė, kad minėtos kraštinės reikšmės nėra patikimi palyginimai, ir siekdamas padidinti jų patikimumą pritaikė minėtą statistinį metodą. Tačiau SK taisyklėse nėra jokių nuostatų dėl statistinių metodų taikymo, jų pasirinkimo (statistinių metodų yra įvairių (pavyzdžiui, decilių statistinis metodas) ir jais remiantis galima gauti skirtingas „ištiesiosios rankos“ intervalo kraštines reikšmes). VMI leidinyje taip pat nepateikta jokios informacijos šiuo klausimu. Minėtame 2013 m. rugpjūčio 26 d. LVAT sprendime nurodyta, kad SK taisyklių 78 punkte aiškiai numatyta, kad taikant šias taisykles rekomenduojama naudotis EBPO SK rekomendacijomis tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja šių taisyklių nuostatomis, ir patikslinama, kad būtent EBPO SK rekomendacijų 3.57 punkte, be kita ko, numatyta, jog statistinių metodų, leidžiančių susiaurinti intervalo ribas, naudojimas gali padidinti analizės patikimumą. Abejotina, ar toks rėmimasis EBPO SK rekomendacijų nuostatomis apima vien minėtos SK taisyklių nuostatos aiškinimą. Taigi mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai pažeidžiami ne tik dėl to, kad jis negali būti užtikrintas, kokiomis EBPO SK rekomendacijomis remsis mokesčių administratorius; šis jo teisiniams santykiams mokesčių administratorius gali taikyti nuostatas, kurios neprieinamos viešai ir yra išleistos ne lietuvių kalba. Pažymėtina, kad savo praktikoje Konstitucinis Teismas ne kartą yra nurodęs, jog teisinės valstybės principo esminis elementas, *inter alia*, yra tas, kad galioja tik paskelbti teisės aktai. Teisė negali būti nevieša¹⁹⁸. Atkreiptinas

¹⁹⁸ Pavyzdžiui, 2001 m. lapkričio 29 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 12/2000 „Dėl į

dėmesys į tai, kad 2007 m. birželio 27 d. nutarime LR Konstitucinis Teismas nurodė, jog įstatymų leidėjas turi didelę diskreciją nustatyti įvairius oficialaus teisės aktų paskelbimo šaltinius ir būdus. Nors EBPO SK rekomendacijų *per se* negalime laikyti privalomos galios teisės aktais, dėl pavojaus, kad jos bus naudojamas esamoms spragoms užpildyti, kaip tai, pavyzdžiui, matyti iš pirmo teismine tvarka nagrinėto mokesčio ginčo sandorių kainodaros srityje, ir siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų teisėtus lūkesčius, jos turėtų būti išplatintos pagal technines galimybes prieinamomis priemonėmis. Manytina, kad mokesčių administratorius turėtų imtis iniciatyvos išversti šias rekomendacijas ir jas patalpinti mokesčių mokėtojui prieinamoje vietoje, pavyzdžiui, savo interneto svetainėje.

Dažniausiai nuorodos į EBPO SK rekomendacijas pateikiamos mokesčių administratorių leidžiamuose išaiškinimuose. Pavyzdžiui, leisdama išaiškinimus įvairiais sandorių kainodaros klausimais Vokietijos Federalinė finansų ministerija dažnai nurodo EBPO SK rekomendacijas¹⁹⁹. VMI leidinyje taip pat aiškiai nurodyta, kad SK taisyklės yra pagrįstos EBPO rekomenduojamomis ir daugelio pasaulio valstybių pripažįstamomis EBPO SK rekomendacijomis, tačiau apgailestautina, kad netgi mokesčių

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 22 d. posėdžio protokolą įrašyto Vyriausybės sprendimo „Dėl kompanijos „Danisco Sugar“ A/S prašymo įsigyti cukraus pramonės įmonių akcijų“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ 3 ir 8 straipsnių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“; 2003 m. gegužės 30 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 21/2003 „Dėl LR savivaldybių tarybų rinkimų įstatymo 86, 87 straipsnių papildymo bei pakeitimo ir įstatymo papildymo 88-1 straipsniu įstatymo 4 straipsnio 2 dalies atitikties LR Konstitucijai ir LR Vyriausybės 2003 m. balandžio 11 d. nutarimo Nr. 457 „Dėl Vilniaus apskrities viršininko atleidimo“ atitikties LR Konstitucijai bei LR įstatymo „Dėl LR įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ 9 straipsnio 1 daliai“; 2007 m. birželio 27 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 14/06-22/06-27/06-29/06-34/06-35/06-42/06-46/06-52/06-54/06-03/07-11/07 „Dėl LR įstatymo „Dėl LR įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ (1993 m. balandžio 6 d. redakcija) ir LR Vyriausybės 1994 m. gruodžio 19 d. nutarimo Nr. 1269 „Dėl Kuršių Nerijos nacionalinio parko planavimo schemos (generalinio plano)“ (1994 m. gruodžio 19 d. redakcija) atitikties LR Konstitucijai“; 2010 m. vasario 9 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 23/2007-38/2009 „Dėl LR Vyriausybės 1993 m. gruodžio 6 d. nutarimo Nr. 912 „Dėl Trakų istorinio nacionalinio parko planavimo schemos patvirtinimo“ atitikties LR Konstitucijai“; 2013 m. balandžio 2 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 2/2010 „Dėl LR Vyriausybės 2004 m. liepos 16 d. nutarimo Nr. 903 „Dėl pritarimo susitarimui dėl valstybei nuosavybės teise priklausančių akcinės bendrovės „Alita“ akcijų pirkimo-pardavimo sutarties pakeitimo projekto“ atitikties LR Konstitucijai, LR valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymo 16 straipsnio (2001 m. gruodžio 17 d. redakcija) 1 daliai (1997 m. lapkričio 4 d. redakcija)“.

¹⁹⁹ VEGA, A., *supra* 162.

administratoriaus paaiškinime vėl nenurodyta, kuria šių rekomendacijų versija remtasi. Dėl teisės aktų leidybos sunkumų gali būti sudėtinga greitai reaguoti į EBPO SK rekomendacijų versijų pokyčius, mokesčių administratorius turi priemonių greitai į juos reaguoti ir mokesčių mokėtojams nedelsiant pateikti būtiną informaciją jų mokesčiams prievolėms įvykdyti. Mokesčių administratorių išaiškinimuose turi būti nurodyta konkreti EBPO SK rekomendacijų versija, , autorės nuomone, naujausia versija, kad būtų užtikrintas teisėtų lūkesčių principas. Jei paskelbiama nauja EBPO SK rekomendacijų versija ir mokesčių administratoriai neatnaujina savo išaiškinimų, gali susiklostyti trikdanti situacija, nežinant, kuria šių rekomendacijų versija remtis. Tokia situacija jau susiklosčiusi Lietuvoje, nes priėmus naujas 2010 m. EBPO SK rekomendacijas VMI leidinys apie sandorių kainodarą neatnaujintas, o remiantis jo parengimo diena matyti, kad tuo metu galiojo 1995 m. EBPO SK rekomendacijos.

Nagrinėdami bylas, susijusias su sandorių kainodara, nuorodas į Pavyzdinę konvenciją, jos komentarą ar EBPO SK rekomendacijas gali pateikti ir nacionaliniai teismai. Pavyzdžiui, Vokietijos, Austrijos, Ispanijos, Italijos ir net EBPO nare nesančios Kenijos teismai pateikė nuorodas į EBPO SK rekomendacijas. Dažniausiai teismai remiasi EBPO SK rekomendacijomis siekdami aiškinti privalomą teisę ar ją papildyti, kai EBPO SK rekomendacijose reguliuojami klausimai, kurie nėra reglamentuoti nacionalinėje teisėje²⁰⁰. Pažymėtina, kad minėtame 2013 m. rugpjūčio 26 d. LVAT sprendime pasiremta EBPO SK rekomendacijomis, konkrečiai nepaminint, kuriomis; tačiau sprendime nurodyto EBPO SK rekomendacijų 3.87 punkto turinį palyginus su 1995 ir 2010 m. EBPO SK rekomendacijomis matyti, jog minėtas teismas rėmėsi 2010 m. EBPO SK rekomendacijomis. Telioka apgailestauti, kad šis teismas konkrečiai neįvardijo, kuriomis rekomendacijomis remiasi, ir taip nesuformavo praktikos remtis naujausiomis EBPO SK rekomendacijomis, kaip turėtų būti daroma autorės nuomone.

²⁰⁰ VEGA, A., *supra* 162.

Toliau trumpai aptariama Europos Sąjungos rekomendacijų reikšmė sandorių kainodarai; jų palyginti su EBPO rekomendacijomis, yra nedaug dėl Sąjungos kompetencijos šioje srityje ribotumo ir vienbalsiškumo reikalavimo tiesioginių mokesčių srityje.

3.1.3. Europos Sąjungos rekomendacijų reikšmė

Kalbant apie rekomendacijų reikšmę Europos Sąjungos teisėje, diskutuotina, ar rekomendacijos gali būti Europos Sąjungos teisės forma. Jos yra minimos SESV 288 ir 292 straipsniuose. Minėtame 288 straipsnyje nurodyta, kad rekomendacijos ir nuomonės nėra privalomos. Rekomendacijos gali būti priimanamos bet kuriuo klausimu, nėra būtinas specialus pagrindas pirminėje teisėje²⁰¹. Kai kurie autoriai teigia, kad Europos Sąjungos teisėje rekomendacijos tam tikrose sferose, pavyzdžiui, švietime, ekonomikos ir įdarbinimo politikose, yra pagrindinė teisinio reguliavimo priemonė²⁰². Europos Sąjunga yra didesnio sanglaudos tarp savo narių lygio nei kitos tarptautinės organizacijos, todėl turi būti pripažinta, kad Sąjungos institucijos turi atlikti daugelį funkcijų, kurios reikalauja privalomų teisės aktų leidybos ar tiesiog vadovavimo²⁰³. Todėl Tarybos ir Komisijos rekomendacijos neturi būti ignoruojamos. Nors rekomendacijos negali būti formaliai cituojamos kaip teisės formos, jos turi būti vertinamos kaip papildomas veiksnys Sąjungos teisinio reguliavimo procese²⁰⁴. ESTT Sprendime *Salvatore Grimaldi prieš Fonds des maladies professionnelles*²⁰⁵ išsakė nuomonę, kad rekomendacijos negali būti vertinamos kaip neturinčios jokios teisinės galios. Todėl valstybės

²⁰¹ COLES, J. *Law of the European Union*. Old Baley: Old Baley Press, 2005, p. 73.

²⁰² European Union Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 138.

²⁰³ 1957 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Société des usines à tubes de la Sarre prieš Aukščiausiąją valdžios instituciją* (1/57 ir 14/57, Rink. p. 201, 220).

²⁰⁴ LASOK K. P. E. ir LASOK D. *Law and Institutions of the European Union*. Seventh edition. USA: Oxford University Press, 2001, p. 157 ir 158.

²⁰⁵ C-322/88, Rink. p. 4407.

narės turėtų atsižvelgti į JSKF parengtas ir Tarybos ar Europos Komisijos patvirtintas rekomendacijas sandorių kainodaros srityje²⁰⁶.

Sjungos lygiu netiesioginių mokesčių teisės aktai buvo derinami remiantis Europos bendrijos steigimo sutarties 95–97 straipsniais (dabar SESV 114–116 straipsniai). Kalbant apie tiesioginius mokesčius, kurių sričiai priskirtina ir sandorių kainodara, pažymėtina, kad jų derinimas nėra konkrečiai paminėtas nurodytoje sutartyje ir gali būti netiesiogiai kildinamas iš šios sutarties 94 ir 100 straipsnių (dabar 122 straipsnis). Todėl siekiant priimti Sąjungos teisės aktus šioje srityje reikalingas valstybių narių vienbalsškumas. Atsižvelgdama į ribotas teisės aktų suderinimo teises Komisija siūlo elgesio kodeksus, kurie yra rekomendacija valstybėms narėms sandorių kainodaros srityje. Nors elgesio kodeksas yra patvirtintas Europos Sąjungos Tarybos, valstybės narės nėra teisiškai įpareigotos suderinti savo nacionalinių reikalavimų, susijusių su sandorių kainodaros dokumentais; elgesio kodeksas yra „nei daugiau, nei mažiau politinis įsipareigojimas“²⁰⁷. Kalbant apie Elgesio kodeksą dėl SKD, įsipareigojimą jo laikytis sustiprina tai, kad JSKF vienbalsiai buvo nuspręsta paisyti ES SKD požiūrio²⁰⁸, ir tai parodo valstybių narių institucijų ketinimą laikytis nurodytų rekomendacijų; tačiau ir vėl tai nėra įsipareigojimas teisine prasme, veikiau – politinis įsipareigojimas. Taigi tarptautinių organizacijų rekomendacijų, kurios nėra privalomos, reikšmės negalima sumenkinti. Nors teisiškai neprivalomi griežtąja prasme, rekomendaciniai sprendimai turi nemažą moralinę ir politinę galią, kurios negalima ignoruoti. Autorės subjektyvia nuomone, dėl didelio moralinio ir politinio tarptautinių organizacijų rekomendacijų poveikio tarpvalstybiniam

²⁰⁶ Elgesio kodeksas dėl SKD (plačiau žr. šio darbo II dalies 3 skyrių); Elgesio kodeksas, susijęs su Arbitražo konvencija (plačiau žr. šio darbo III dalies 2 skyrių); IKS gairės (plačiau žr. šio darbo III dalies 3 skyrių).

²⁰⁷ SCHNORBERGER, S. ir kt. *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules* // Intertax, vol. 34, No 6/7, p. 306.

²⁰⁸ 2005 m. gegužės 27 d. EU JTPF Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Documentation Requirements JTPF/020/REV4/2004/EN, [interaktyvus], prieiga per internetą:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/12th-legis_rep_en.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. vasario 14 d.], 133 punktas.

santykiams kiekvienai valstybei sunku jų nesilaikyti, antraip formuojamasi neigiamas šios valstybės įvaizdis.

4. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio ir jo pagrindu priimtų Lietuvos teisės normų analizė

Suprasti, kas tai yra sandorių kainodara, neįmanoma neišsiaiškinus Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio taikymo apimties ir turinio. Kaip jau minėta, Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnis, kurio nuostatos, nors teisiškai neprivalomos, buvo perkeltos į daugelio valstybių (EBPO narių ir ne narių) dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir nacionalinės teisės aktus, yra „ištiestosios rankos“ principo ir kartu sandorių kainodaros pagrindas. Lietuvos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys taip pat pagrįstos Pavyzdinės konvencijos 9 straipsniu – tai aiškiai matyti panagrinėjus minėtų sutarčių 9 straipsnį, taip pat nurodyta VMI leidinyje. Be to, palyginus Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnyje įtvirtintas nuostatas su LR Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio ir LR Gyventojų pajamų mokesčio 15 straipsnio normomis darytina išvada, kad jos savo esme yra beveik identiškos. Todėl svarbu išsiaiškinti Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio taikymo apimtį ir jo turinį.

4.1. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies objektyvi ir subjektyvi taikymo apimtis

Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „kai vienos susitariančiosios valstybės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos susitariančiosios valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale, arba tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vienos valstybės įmonės ir kitos valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale, ir kiekvienu atveju tų dviejų įmonių tarpusavio komerciniuose arba finansiniuose santykiuose

sudaromos arba nustatomos sąlygos, besiskiriančios nuo tų, kurios būtų tarp nepriklausomų įmonių, tada bet koks pelnas, kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienai iš tų įmonių, bet dėl tokių sąlygų jai nepriskiriamas, gali būti įskaičiuojamas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas“. Toks pats reguliavimas numatytas ir daugelio Lietuvos sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsniuose²⁰⁹. Šiame straipsnyje leidžiama apmokestinti neatsiradusį pelną dėl sandorių tarp asocijuotų subjektų sąlygų, besiskiriančių nuo tų, kurios būtų numatytos, jei toks pats sandoris būtų sudarytas tarp nepriklausomų asmenų. Taigi šis straipsnis pirmiausia susijęs su pelnu, bet ne su kainomis. Minėtos konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje leidžiama pelną pakoreguoti iki tokio pelno, kuris būtų gautas, jei sandoris būtų sudarytas remiantis „ištiesiosios rankos“ principu. Tačiau dažnai siekiant nustatyti tokį pelną turi būti vertinama sandorio kaina. Pagal šią kainą koreguojamas sandorio šalių pajamos bei išlaidos, ir taip nustatomas turėjęs būti gautas pelnas. Taigi taikant Pavyzdinės konvencijos bei dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 9 straipsnius ar šių sutarčių atitinkamas nuostatas svarbiausia yra kainos, atitinkančios „ištiesiosios rankos“ principą, nustatymas. Pelno nustatymas yra antrinis dalykas. Pažymėtina, kad Pavyzdinės konvencijos 9 straipsniu nepanaikinama galimybė bandyti nustatyti pelną, kuris būtų gautas vadovaujantis „ištiesiosios rankos“ principu, remiantis kitais būdais, jeigu to neįmanoma padaryti nustatant „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančias kainas²¹⁰. Remiantis tokiu požiūriu, būtų galima vertinti, ar asocijuoto asmens gautas pelnas atitinka „ištiesiosios rankos“ principą, nevertinant, ar atskiro sandorio kainos buvo nustatytos vadovaujantis „ištiesiosios rankos“ principu²¹¹.

Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje kalbama apie pelno priskyrimą ir jo apmokestinimą, tačiau nieko neįtvirtinta dėl teisių

²⁰⁹ Žr., pavyzdžiui, sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Lietuvos ir Austrijos, Vengrijos, Estijos, Ispanijos, Prancūzijos.

²¹⁰ *Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. rugpjūčio 7 d.]

²¹¹ HAY, D. ir kt. *Past and Present Work in the OECD on Transfer Pricing and Selected Issues // Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 48, No 10, 1994, p. 511.

apmokestinti paskirstymo tarp valstybių. Šios teisės apmokestinti pelną paskirstomos remiantis EBPO pavyzdinės konvencijos 7 straipsnio 1 dalimi ir 8 straipsniu. Taigi minėto 9 straipsnio 1 dalis paprastai taikoma kartu su EBPO pavyzdinės konvencijos 7 straipsnio 1 dalimi ir pagal ją nustatomas pelnas, į kurio apmokestinimą teisės turi būti paskirstomas remiantis 7 straipsniu. Pavyzdinės konvencijos 7 ir 9 straipsniai yra paremti tuo pačiu pagrindu – „ištiestosios rankos“ principu. Asocijuotų įmonių atveju komercinės-ūkinės veiklos pelnas pagal Pavyzdinės konvencijos 7 straipsnio 1 dalį susidaro dėl komercinių ir finansinių santykių, nurodytų 9 straipsnio 1 dalyje; remiantis šios konvencijos 3 straipsnio 2 dalimi šie santykiai turi būti aiškinami pagal vidaus teisę. Be to, darytina išvada, kad kontroliuojamojo sandorio buvimą, formą ir turinį taip pat reikia nustatyti pagal vidaus teisę, ir tai turi būti daroma prieš taikant „ištiestosios rankos“ principą vadovaujantis EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalimi.

Anksčiau minėta analizė dėl pelno, gauto iš sandorio, įvertinimo yra susijusi su nagrinėjamo sandorio kiekybiniu aspektu. Tačiau nagrinėjant minėtą nuostatą kyla klausimas – ką apima kontroliuojamasis sandoris (kokybinis aspektas). Tai turi būti aiškinamasi nagrinėjant tai, kas patenka į „komercinių arba finansinių santykių“ sąvoką. Ši sąvoka neapibrėžta Pavyzdinėje konvencijoje. Labai svarbu išsiaiškinti, kas į ją patenka, nes daugelis valstybių savaip apibrėždamos šią sąvoką gali mėginti padidinti savo mokesťines pajamas iš tarptautinių įmonių, pavyzdžiui, dėl formalių reikalavimų nelaikyti kontroliuojamuoju sandoriu tokio sandorio, kurį sudarydama įmonė įsigyja turto ar paslaugų iš asocijuotos įmonės. Be to, kyla klausimas, kurios valstybės vidaus teisė taikytina kontroliuojamajam sandoriui apibrėžti, t. y. ar pirmai valstybei apmokestinus pelną, kuris buvo apmokestintas kitoje valstybėje, ir antrai valstybei atitinkamai koreguojant pelno mokesčio sumą, pastaroji valstybė turi atsižvelgti į komercinių ir

finansinių santykių kvalifikavimą²¹². Pagal Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio komentarą susitariančiosios valstybės nėra saistomos viena kitos kvalifikavimu. Taigi abi valstybės taikys savo vidaus teisę. Taip gali atsirasti ekonominis dvigubas apmokestinimas. Pavyzdžiui, viena valstybė gali nustatyti, kad buvo sudarytas kontroliuojamasis sandoris, ir atlikti pirminį pelno koregavimą pagal Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalį, tačiau kita valstybė gali ginčyti, kad jokio kontroliuojamojo sandorio nėra, ir atsisakyti atlikti koregavimą pagal minėtos konvencijos 9 straipsnio 2 dalį. Pateiktinas Danijos ir Vokietijos pavyzdys. Pagal Danijos Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies aiškinimą į šio straipsnio taikymo sritį patenka vienašaliai ir daugiašaliai sandoriai. Tačiau pagal Vokietijos to paties straipsnio aiškinimą šis straipsnis taikytinas tik sandoriams, pagrįstiems abipusiu atlygiu pagal sutarčių teisę²¹³.

Visose Lietuvos sudarytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo²¹⁴, išskyrus sutartį su Nyderlandais, vartojama komercinių ir finansinių santykių sąvoka, kaip ir Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje. Ką apima ši sąvoka, nepaaiškinta nei šiose sutartyse, nei VMI sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio komentare²¹⁵. Šiame straipsnyje nustatyta, kad susitariančioji valstybė gali mokesčio apskaičiavimo tikslais koreguoti iš sandorio ar ūkinės operacijos tarp asocijuotų įmonių susidariusio susitariančioje valstybėje įsteigtos įmonės pelno

²¹² Pateiktinas toks pavyzdys, kai dėl formalių reikalavimų Vokietijos mokesčių administratorius nepripažino dalies atlygio už vienos tarptautinių įmonių grupės įmonės teiktas paslaugas kitai dėl to, kad teikiant šias paslaugas nebuvo rašytinės sutarties ir ji buvo sudaryta, kai prasidėjo atitinkamas mokesstinis laikotarpis. 2012 m. spalio 11 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) priėmė sprendimą, jame nurodė, kad formalių kriterijų taikymas yra visiškai netinkamas skirstant pelną tarp valstybių. Taip yra todėl, kad „ištiestosios rankos“ principo esmė yra nustatyti sandorio kainas, kurios būtų priimtinos abiem susitariančiosioms valstybėms ([interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://openjur.de/u/615887.html>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 23 d.]). Plačiau žr. DITZ, X. ir SCHNEIDER, M. *Federal Tax Court Ruling on Relationship between Article 9(1) of the OECD Model Convention and National Income Adjustment Provision* // ITPJ, vol. 20, No 3, 2013, ir ANDRESE, U. ir KERENYI, D. *Arm's Length Nature of a Transfer Price as the Decisive Criterion for Compliance with Arm's Length Principle (not Only) in Treaty Cases* // ITPJ, vol. 20, No 3, 2013.

²¹³ WITTENDORF, J. *The object of Art. 9(1) of the OECD Model Convention: Commercial or Financial Relations* // ITPJ, vol. 17, No 3, 2010.

²¹⁴ 2013 m. gegužės 31 d. jų buvo 49.

²¹⁵ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 31 d.].

sumą. Taigi pagal tų pačių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 3 straipsnio 2 dalį sandorio ir ūkinės operacijos sąvokos apimtį reikia aiškinti remiantis Lietuvos teise. LR Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 1 dalyje minimas „bet koks sandoris arba bet kokia ūkinė operacija“; minėto straipsnio 2 dalyje kalbama apie „asocijuotų asmenų tarpusavio sandorius arba ūkines operacijas“. Remiantis šio straipsnio 1 dalimi atrodytų, kad šiose nuostatose minima sąvoka apima ir vienašalius sandorius, tačiau pagal minėtų straipsnių 2 dalis galima būtų manyti, kad pelnas koreguojamas tik esant dvišaliam sandoriui. SK taisyklių 3 punkte transakcija apibrėžiama kaip bet koks sandoris arba bet kokia ūkinė operacija. Remiantis nurodytomis nuostatomis, autorės nuomone, reikėtų manyti, kad LR pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnis taikytinas visiems sandoriams, tačiau tam, kad tikrai nekiltų neaiškumų, VMI savo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 9 straipsnio komentare arba VMI leidinyje galėtų išsamiau paaiškinti, kokius sandorius apima minėtos nuostatos.

Kitas svarbus klausimas – ar šis straipsnis taikytinas „plonai kapitalizacijai“, t. y. įvertinti ar mokamos palūkanos ir paskolos dydis atitinka „ištiestosios rankos“ principą? Pirmiausia apžvelgtina pačios EBPO pozicija šiuo klausimu. 1987 m. „plonos kapitalizacijos“ ataskaitoje (1987 *Thin Capitalization Report*) buvo nurodyta, kad: 1) į Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnį atsižvelgtina, kai valstybės taiko jų nacionalines „plonos kapitalizacijos“ nuostatas; 2) į šį straipsnį atsižvelgtina ne tik tuomet, kai koreguojama palūkanų norma, bet ir atitinkamomis aplinkybėmis nustatant, kas turi būti laikoma turtu iš to, kas pateikiama kaip paskola; 3) šis straipsnis neužkerta kelio valstybėms taikyti nacionalines „plonos kapitalizacijos“ nuostatas tiek, kiek (ir tik tiek, kiek) jas pritaikius skolininko pelnas prilyginamas pelnui, kuris būtų gautas esant „ištiestosios rankos“ situacijai²¹⁶. 1992 m. atitinkamai buvo pataisytas Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio komentaras, jo 3b punkte taip pat nurodyta, kad į šį straipsnį atsižvelgtina

²¹⁶ ASIMAKOPOULOS, K., *supra* 45, p. 409.

nustatant, ar palūkanų norma atitinka „ištiesiosios rankos“ principą ir ar paskola turi būti laikoma skolintu, ar nuosavu kapitalu. Tokia EBPO pozicija kai kurioje mokslo literatūroje yra kritikuojama. Nors pripažįstama, kad remiantis Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalimi mokesčių administratorius gali koreguoti palūkanų normą, kuri neatitinka „ištiesiosios rankos“ principo, tam tikri autoriai nesutinka, kad šis straipsnis galėtų būti taikomas paskolos dydžiui koreguoti. Šis argumentas grindžiamas minėto straipsnio teksto dalies „*komerciniuose arba finansiniuose santykiuose sudaromos arba nustatomos sąlygos*“ pažodiniu aiškinimu. Šių mokslininkų nuomone, žodis „sąlygos“ gali būti siejamas tik su sandorio sąlygomis, pavyzdžiui, gražinimo terminu, palūkanų norma ir panašiai, tačiau remiantis minėto straipsnio tekstu mokesčių administratorius negalėtų vertinti pačių finansinių santykių, t. y. paskolos dydžio. Be to, mokslininkai nurodo, papildomą argumentą tokiai pozicijai pagrįsti – Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies tekstas iš esmės yra nepakitęs nuo minėtos 1933 m. Tautų lygos pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 1 dalies, kuri tapo 1963 m. Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalimi. Teigiama, kad tuo metu Pavyzdinės konvencijos rengėjai tikrai neturėjo omenyje „plonos kapitalizacijos“ klausimo²¹⁷. Tačiau mokslininkai, palaikantys EBPO poziciją, nepritaria tokiam siauram pažodiniam minėto teksto aiškinimui. Pažymėtina, kad Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje leidžiama koreguoti „*bet [kokį pelną]*“, todėl manytina, kad šios konvencijos rengėjai turėjo omenyje platų šios nuostatos tikslą. Taigi siekiant minėto straipsnio tikslo, *inter alia*, pašalinti dvigubą ekonominį apmokestinimą, jį būtina aiškinti plačiai. Galiausiai, nors šio straipsnio rengėjai ir neturėjo omenyje „plonos kapitalizacijos“ (tuo metu tai buvo laikoma nereikšmingu klausimu), šio straipsnio tikslo negalima apibrėžti siaurai, t. y. tik turint omenyje konkrečius galimus pelno perkėlimo instrumentus²¹⁸. Be to, remiantis veiksmingumo

²¹⁷ Pavyzdžiui, WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 161–166. DE BROE, L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 504.

²¹⁸ FROSS, A., *supra* 49, p. 512; ASIMAKOPOULOS, K., *supra* 45, p. 409.

principu būtina, kad laikui bėgant sutartis būtų aiškinama taip, kad apimtų naujus reiškinius (pavyzdžiui, elektroninę prekybą, naujus finansinius instrumentus)²¹⁹. Autorės subjektyvia nuomone, Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama plačiai, nes aiškinant siaurai kiltų dvigubo apmokestinimo rizika, jeigu pagal nacionalines „plonos kapitalizacijos“ nuostatas pelnas būtų koreguotas daugiau, nei reikalaujama remiantis „ištiestosios rankos“ principu. Jei skolininko mokesčių administratorius taip koreguotų pelną, abejotina, kad skolintojo mokesčių administratorius atitinkamai koreguotų pelną savo valstybėje.

Pažymėtina, kad, kalbant apie Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnį, teisinis pagrindas mokestinei prievolei atsirasti gali būti numatytas tik vidaus teisėje, tačiau koreguodamas pelną ir siekdamas nepažeisti įsipareigojimų pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo sutartis mokesčių administratorius tai gali daryti tik tiek, kiek pakoreguotas pelnas atitinka „ištiestosios rankos“ principą²²⁰. Vadinasi, valstybės, kuriose laikomasi vien skolinto ir nuosavo kapitalo santykio požiūrio, nesuteikiant mokesčių mokėtojui galimybės įrodyti, kad jo sandoris atitinka „ištiestosios rankos“ principą²²¹, prieštarauja tarptautiniams įsipareigojimams pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Atrodytų, kad Lietuva galėtų būti priskirta prie valstybių, kuriose laikomasi mišraus požiūrio „plonos kapitalizacijos“ klausimu, nes 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punkte įtvirtinta, kad „šio skyriaus nuostatos [kuriose numatyta, jog Lietuvos vieneto iš kontroliuojančiojo (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir nuosavo kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, ir kad už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos

²¹⁹ DE BROE, L., *supra* 217, p. 504 ir 505.

²²⁰ ASIMAKOPOULOS, K., *supra* 45, p. 405.

²²¹ K. Asimakopoulos teigia, kad remdamasis sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio 1 dalimi mokesčių mokėtojas vis tiek galėtų įrodinėti mokesčių administratoriui, kad jo sandoris atitinka ištiestosios rankos principą, nors vidaus teisėje tam teisinio pagrindo nebūtų įtvirtinta. *Ibid.*

vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų] netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų“. Vadinasi, iš pirmo žvilgsnio Lietuva laikosi tarptautinių įsipareigojimų pagal sudarytas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tačiau būtina išsamiau paanalizuoti Lietuvos „plonos kapitalizacijos“ nuostatas, siekiant įsitikinti šios prielaidos teisingumu. Galima manyti, kad šioje nuostatoje turėtų būti kalbama apie „ištiesiosios rankos“ principo taikymą, nes ir pačiame sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnyje „ištiesiosios rankos“ principas tiesiogiai neįvardijamas, ir siekiant įrodyti, kad būtų gauta tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis, reiktų remtis sandorių kainodaros taisyklėmis. Kilo daug klausimų, kaip taikyti šią nuostatą, nebuvo aišku, kokius įrodymus priims Lietuvos mokesčių administratorius²²². Siekdamas paaiškinti savo poziciją dėl šios nuostatos taikymo mokesčių administratorius pateikė paaiškinimą²²³. Šiame dokumente paaiškinama, kad mokesčių administratorius taikytų 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punktą tik tokiu atveju, jei įmonė įrodytų ne tik tai, kad palūkanų norma atitinka rinkos kainą, bet ir tai, kad iš nepriklausomų asmenų ji gautų identišką paskolą identiškais sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir panašiai). Vadinasi, pagal mokesčių administratoriaus poziciją šiuo klausimu aptariama nuostata nesiejama su „ištiesiosios rankos“ principo ir sandorių kainodaros taisyklių taikymu. Be to, nurodoma, kad raštiškas banko ar kitos įmonės atsakymas dėl paskolos suteikimo sąlygų konkrečiai įmonei konkrečiomis paskolos suteikimo

²²² NEDZINSKAS, A. ir KULAKAUSKAITĖ, S. „Sandorių kainodaros žirkles“ [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/lt/lt/press-rm/articles/vz-12-02-15.jhtml>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. lapkričio 25 d.]; BILKŠTYTĖ, R. „Akcininkų gautų paskolų mokestiniai ypatumai“ // Vadovas, Nr. 7–8, 2009 m. liepa–rugpjūtis, p. 152 ir 153.

²²³ 2013 m. gruodžio 16 d. VMI raštas Nr. (32.42-31-1)-RM-9267 [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323> [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. sausio 30 d.].

sąlygomis gali būti laikomas vienu iš įrodymu, kuriuo remiantis gali būti sprendžiama, ar paskola iš kontroliuojančiojo vieneto suteikta analogiškomis sąlygomis (vėl reikia turėti omenyje, kas, mokesčių administratoriaus nuomone, yra analogiškos sąlygos). Autorės nuomone, reikalavimas pateikti įrodymą, kad būtų gauta tokia pati paskola analogiškomis sąlygomis, yra praktiškai beveik neįgyvendinamas ir juo siekiama gerokai daugiau, nei būtų reikalaujama laikantis nuomonės, kad aptariamo nutarimo 7 punktą turi būti suprantamas taip, kad reikia įrodyti, jog paskola atitinka „ištiesiosios rankos“ principą, ypač kai ieškant palyginamųjų sandorių pagal sandorių kainodaros taisyklės galima koreguoti palyginamąjį sandorį esant tam tikriems nereikšmingiems neatitikimams. Pažymėtina ir tai, jog reikalavimą, kad sąlygos būtų identiškos, visiškai neįmanomą daro tai, kad LR akcinių bendrovių įstatymo 15 straipsnio 1 dalies 5 punkte numatyta, jog bendrovė, skolindamasi iš akcininkų, neturi teisės įkeisti akcininkams savo turto, o skolinantis iš banko (tai dažniausiai pasitaikantis nepriklausomas asmuo paskolos atveju) jis būtinai reikalaus prievolės užtikrinimo, dažnai įkeičiant turtą. Vadinas, gauti iš banko pažymą, kad paskola bus suteikta neįkeičiant turto, gali būti beveik neįmanoma. Be to, dažnai tokių įrodymų ieškoma jau sudarius sandorį ir abejotina, ar bankas išduotų tokią pažymą atgaline data. Darytina išvada, kad tokia griežta mokesčių administratoriaus pozicija aiškinant 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punkto nuostatą „tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų“, gerokai viršija tai, kas būtų būtina ją aiškinant taip, kad mokesčių mokėtojo paskolos sandoris atitinka „ištiesiosios rankos“ principą, ir, autorės nuomone, šia nuostata tampa praktiškai neįmanoma pasinaudoti. Nors remiantis pačiu šios nuostatos tekstu būtų galima teigti, kad Lietuvoje taikomas mišrus požiūris dėl „plonos kapitalizacijos“, atsižvelgus į aptartą mokesčių administratoriaus aiškinimą, tai abejotina. Dėl Lietuvos mokesčių administratoriaus pozicijos, kuriai prielaidos

sudaromos išdėstytame minėto punkto tekste, kyla pavojus, kad Lietuva pažeis savo tarptautinius įsipareigojimus pagal sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio 1 dalį. Taip aiškindamas aptariamą normą mokesčių administratorius remiasi griežta pažodine 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punkte vartojamų žodžių reikšme, todėl, siekiant išvengti galimybių minėtiems tarptautiniams įsipareigojimams prieštaraujančiam aiškinimui, rekomenduotina keisti minėtą punktą, šią nuostatą siejant su „ištiestosios rankos“ principo ir sandorių kainodaros taisyklių taikymu.

Pavyzdinės konvencijos, o kartu ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 9 straipsnio subjektyvi taikymo sritis apibrėžiama šio straipsnio pavadinime vartojant „asocijuotos įmonės“ sąvoką ir jo 1 dalyje nurodant, kad kalbama apie susitariančiosios valstybės įmonę, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos susitariančiosios valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale. Taigi minėtas straipsnis taikomas tik sandoriams tarp įmonių. Pavyzdinės konvencijos 3 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad tai įmonė, priklausanti susitariančiosios valstybės rezidentui, ir įmonė, priklausanti kitos susitariančiosios valstybės rezidentui. Daugiau jokio aiškinimo, ką reiškia įmonė nepateikiama, todėl ši sąvoka turi būti aiškinama remiantis nacionaline teise pagal Pavyzdinės konvencijos 3 straipsnio 2 dalį. Todėl neatmestina, kad ir dėl šio klausimo galėtų kilti ginčai tarp susitariančiųjų valstybių, kurie turėtų būti sprendžiami remiantis minėtos konvencijos 25 straipsniu. Valstybėms įtvirtinant vis griežtesnes teisės normas sandorių kainodaros srityje, labai svarbu nustatyti kas laikoma asocijuota įmone, ypač atkreipiant dėmesį į tai, ar asocijuotomis laikomos įmonės, kai viena įmonė daro *de facto* poveikį kitai. Remiantis minėta Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalimi, galima teigti, kad tai įmonė, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja kitos įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale, ar įmonė, kai jos valdyme, kontrolėje ar kapitale tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja tie patys asmenys kaip ir kitos susitariančios valstybės įmonėje.

Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnyje kalbama apie tris skirtingus įmonių santykių aspektus. Pirma, bendras įmonių interesas pagrįstas įmonės dalyvavimu valdyme, kontrolėje ir kapitale. Antra, įmonių santykis gali būti horizontalus, kai viena įmonė dalyvauja kitoje įmonėje, ar vertikalus, kai tie patys asmenys dalyvauja įmonėse. Trečia, dalyvavimas gali būti tiesioginis ar netiesioginis. Pavyzdinėje konvencijoje arba jos komentare nepateikiamas paaiškinimas, ką reiškia dalyvavimas valdyme, kontrolėje arba kapitale. Šios konvencijos 9 straipsnio komentaro 1 punkte tik nurodomos „asocijuotos įmonės (patronuojančiosios ir dukterinės bendrovės bei bendrai kontroliuojamos įmonės)“, tačiau plačiau nepaaiškinama, kaip reikia suprasti ir aiškinti dalyvavimą „valdyme, kontrolėje arba kapitale“. Pažymėtina, kad šiems trimis terminams suteikiama vienoda vertė. Pats akivaizdžiausias ir dažniausiai pasitaikantis įmonių santykis yra pagrįstas tam tikros įmonės kapitalo turėjimu (įskaitant teises balsuoti), kuris suteikia teisę spręsti dėl atitinkamos įmonės pelno paskirstymo ir kitų klausimų. Nors Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje kalbant apie horizontalų dalyvavimą vartojama žodžių junginio „tie patys asmenys“ daugiskaita, laikoma, kad ši sąvoka apima ir vieno asmens dalyvavimą keliose įmonėse²²⁴. Daugiausia klausimų kyla dėl „dalyvavimo kontrolėje“, nes jam suteikiama lygiavertė reikšmė kaip ir dalyvavimui kapitale arba valdyme²²⁵. Remiantis EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalies tekstu darytina išvada, kad ši nuostata apima *de jure* kontrolę, kai viena įmonė turi teisę daryti sprendžiamąją įtaką kitai įmonei, ir *de facto* kontrolę, kai viena įmonė faktiškai daro sprendžiamąją įtaką kitai įmonei²²⁶. Pastaroji kontrolė galėtų atsirasti ir dėl ekonominių sąlygų arba asmeninių santykių. Kadangi, kaip minėta, Pavyzdinėje konvencijoje ir jos Komentare nepateikiama paaiškinimų dėl šios sąvokos aiškinimo, reikia vadovautis šios konvencijos 3 straipsnio 2 dalimi²²⁷. Dėl skirtingo šios sąvokos aiškinimo įvairiose valstybėse gali atsirasti dvigubas

²²⁴ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 221.

²²⁵ COTTANI, G., *supra* 8.

²²⁶ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 217 ir 218.

²²⁷ Dėl priešingos nuomonės žr. *ibid*, p. 213–215.

apmokestinimas, pavyzdžiui, vienai valstybei atlikus pelno koregavimą pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 9 straipsnio 1 dalį, kita valstybė gali atsisakyti atlikti antrinį koregavimą, remdamasi tuo, kad šis straipsnis netaikomas, nes įmonės nėra asocijuotos²²⁸. Toliau pateikiami pavyzdžiai, kaip suprantamos asocijuotos įmonės remiantis valstybių nacionaline teise.

Šiuo klausimu įdomus Prancūzijos pavyzdys, nes joje asocijuotos įmonės iš viso neapibrėžiamos. *Code général des impôts* (Mokesčių kodeksas)²²⁹ 57 straipsnyje tik minima įmonės kontrolė, nurodant, kad ji preziumuojama, kai sandoriai sudaromi su mokesčių rojuje įsteigtomis įmonėmis ir šiuo atveju įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui. Mokesčių administratorių sprendimuose kontrolė egzistuoja, kai turima didžioji dalis akcijų, balsavimo teisu, ji taip pat galima dėl sutartinių arba faktinių įmonių santykių. Aiškindami minėtą 57 straipsnį Prancūzijos teismai suformulavo, kad įmonės kontrolė apima tokius atvejus: dalyvavimą įstatiniame kapitale, tų pačių asmenų dalyvavimą įmonės valdyboje, komercinę kontrolę per išimtinės gaminimo ar platinimo teises, vienintelę veiklą Prancūzijoje užsienio įmonės vardu, finansinę priklausomybę dėl užsienio įmonės paskolos. Kadangi Mokesčių kodekso 57 straipsnis ir mokesčių administratorių bei teismų praktika yra susiję su mokesčių rojuose įsteigtomis įmonėmis, būtų sunku apibendrintai kalbėti apie asocijuotos įmonės sąvoką kitais atvejais²³⁰.

Jungtinėje Karalystėje asocijuoti asmenys (angl. *affected persons*) apibrėžiami *Income and Corporation Tax Act 1988* (1988 m. Pajamų ir pelno mokesčio aktas)²³¹ su vėlesniais pakeitimais 28AA priede. Šio priedo 2 dalyje nurodyta, kad jis turi būti aiškinamas remiantis EBPO pavyzdine konvencija ir

²²⁸ ROTONDARO, C. *The Notion of 'Associated Enterprises': Treaty Issues and Domestic Interpretations – An Overview* // ITPJ, January/February, 2000.

²²⁹ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 28 d.].

²³⁰ COTTANI, G., *supra* 8.

²³¹ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 28 d.].

EBPO SK rekomendacijomis. Pažymėtina tai, kad, remiantis Jungtinės Karalystės teisės aktuose įtvirtintomis nuostatomis, susijusiomis su asocijuotu įmonių sąvoka, darytina išvada, jog ši sąvoka ribojama *de jure* kontrole, t. y. sprendžiamoji įtaka daroma dėl akcijų, balsavimo teisių turėjimo, dalyvavimo valdyme ar partnerystės²³².

Lietuvoje asocijuoti asmenys apibrėžiami Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 8 punkte. Tai asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų:

- 1) jie yra susiję;
- 2) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.

Savo ruožtu susiję asmenys apibrėžiami to paties straipsnio 33 punkte. Pagal minėtą punktą asmenys laikomi susijusiais, jei bet kurią ataskaitinio mokestinio laikotarpio arba mokestinio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokestinį laikotarpį, dieną atitinka bent vieną šių kriterijų – jie yra:

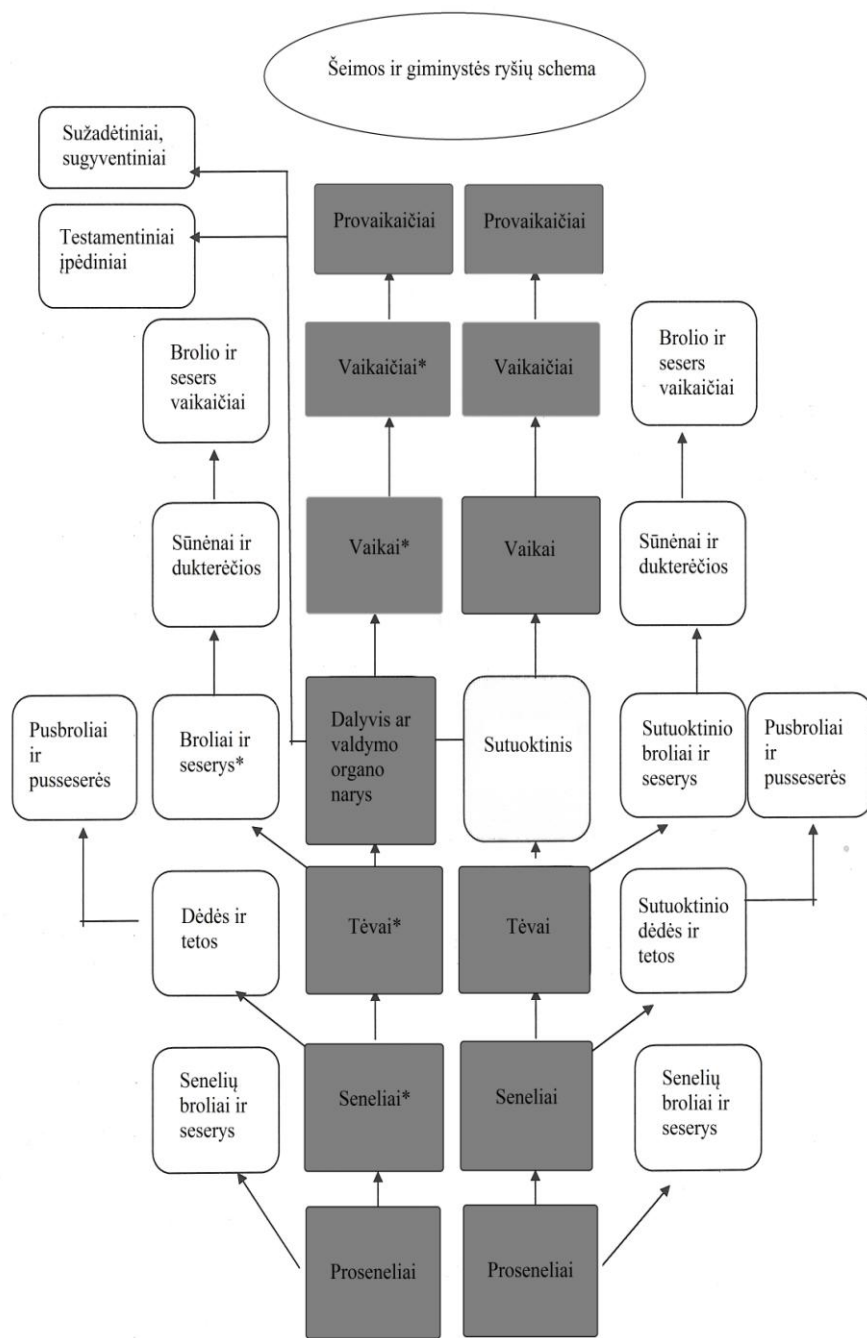
- 1) vienetas ir jo dalyviai. Pagal LR civilinio kodekso 2.45 straipsnį vieneto dalyvis (akcininkas, narys, dalininkas ir pan.) yra asmuo, kuris turi nuosavybės teisę į juridinio asmens turtą, arba asmuo, kuris nors ir neišsaugo nuosavybės teisių į vieneto turtą, bet įgyja prievolinių teisių ir (arba) pareigų, susijusių su vienetu;
- 2) vienetas ir jo valdymo organų nariai. LR civilinio kodekso 2.82 straipsnyje numatyta, kad kiekvienas juridinis asmuo turi turėti vienasmenį ar kolegialų valdymo organą ir dalyvių susirinkimą, jeigu steigimo dokumentuose ir juridinių asmenų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose nenumatyta kitokia organų struktūra (pavyzdžiui, LR Akcinių bendrovių įstatymo 19 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad akcinė bendrovė turi turėti visuotinį

²³² COTTANI, G., *supra* 8.

akcininkų susirinkimą ir vienasmenį valdymo organą – bendrovės vadovą);

- 3) vienetas ir jo dalyvių organų narių šeimos nariai, fiziniai asmenys, susiję išvardytais giminystės ryšiais (pateikiama schema šiems ryšiams atskleisti²³³);

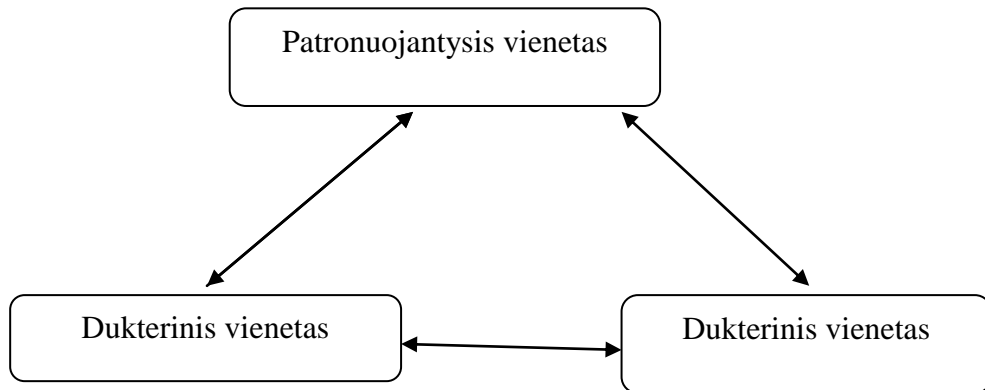
²³³ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.3>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 4 d.].



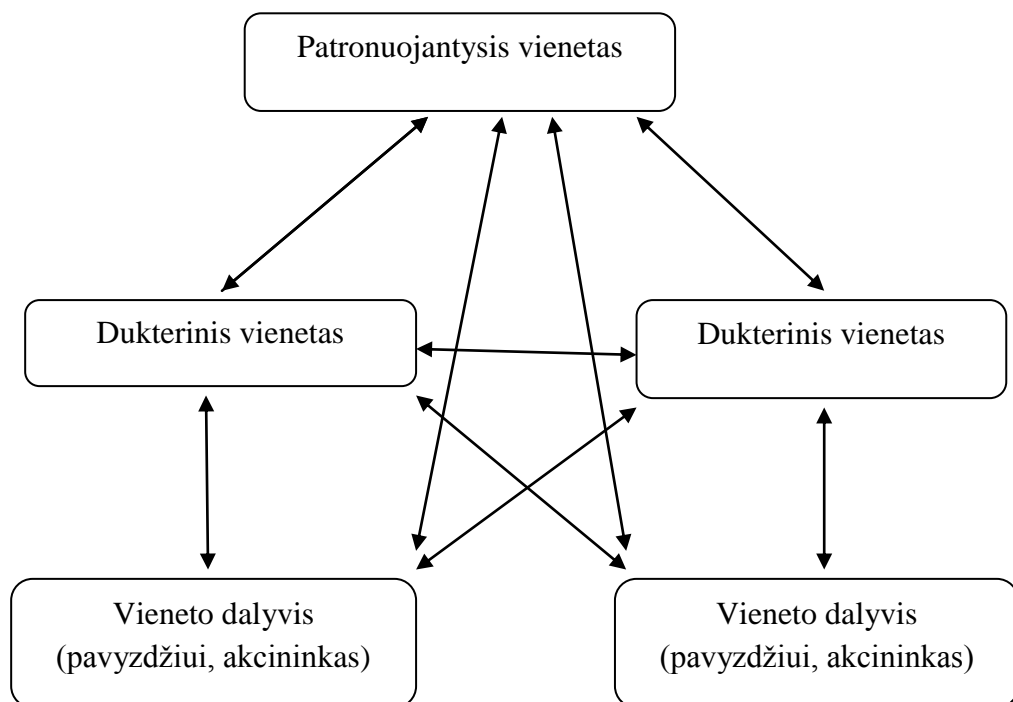
* – Sutuoktinio giminaičiai iki antrojo laipsnio (seneliai, tėvai, vaikai, vaikaičiai, broliai, seserys).

- 4) vienetų grupės nariai. LR pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje vienetų grupė apibrėžiama kaip grupė, kurią sudaro patronuojantysis vienetas ir jo dukterinis arba keli dukteriniai

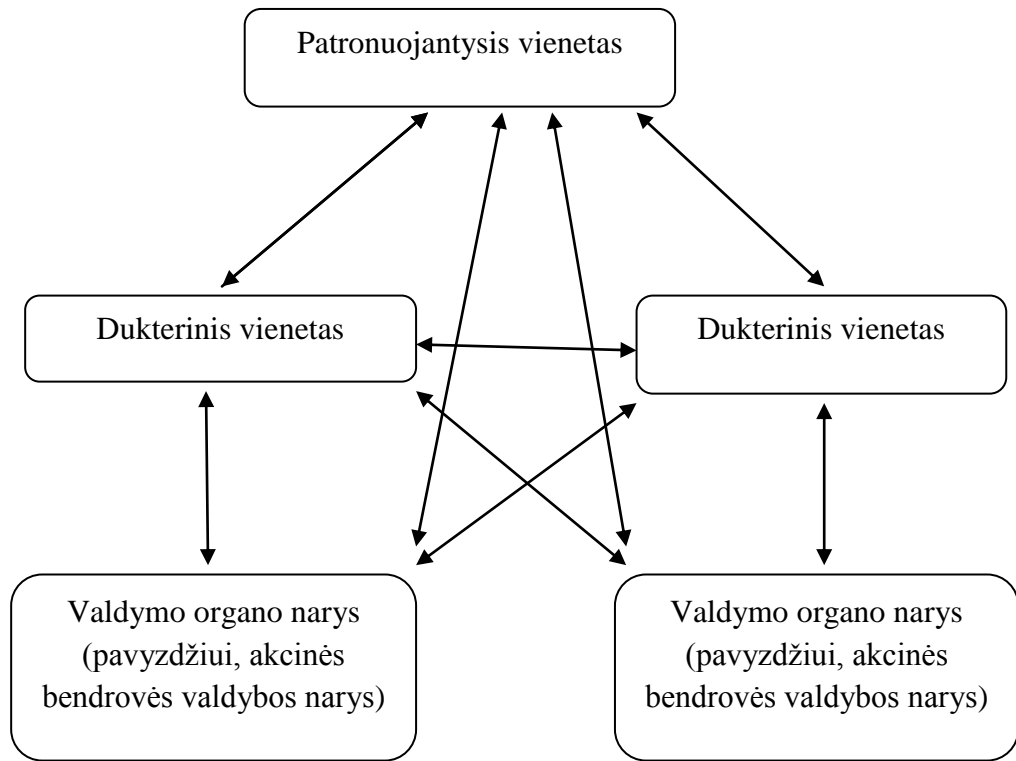
apmokestinamieji vienetai, kuriuose patronuojantysis vienetas turi daugiau kaip 25 % akcijų (pajų, dalių) (pateikiama schema);



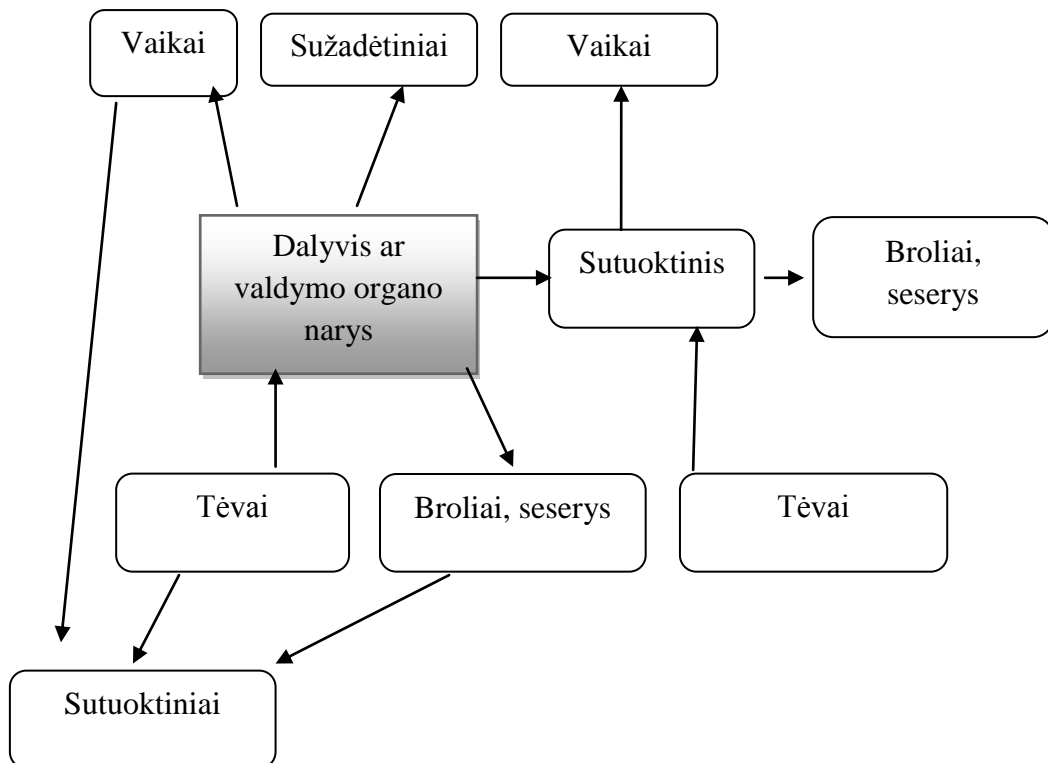
5) vienetas ir kito vieneto dalyviai, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę (pateikiama schema);



6) vienetas ir kito vieneto valdymo organų nariai, jei tie vienetai sudaro vieną vienetų grupę (pateikiama schema);



7) vienetas ir kito vieneto dalyvių arba valdymo organų šeimos nariai, fiziniai asmenys, susiję išvardytais giminystės ryšiais (pateikiama schema šiems ryšiams atskleisti);



- 8) du vienetai, jei vienas jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 % kito akcijų (dalių, pajų) arba turi teisę į daugiau kaip 25 % visų kito iš jų sprendžiamųjų balsų, arba yra įsipareigojęs derinti savo veiklos sprendimus su kitu vienetu, arba yra įsipareigojęs atsakyti už kito prievolių tretiesiems asmenims įvykdymą, arba tam kitam vienetui yra įsipareigojęs perduoti visą ar dalį pelno ar suteikęs teisę naudoti daugiau kaip 25 % savo turto;
- 9) du vienetai, jei tie patys dalyviai ar šeimos nariai, fiziniai asmenys, susiję išvardytais giminystės ryšiais, tiesiogiai ar netiesiogiai valdo 25 % akcijų (dalių, pajų) kiekviename iš jų (žr. 7 punkte pateiktą schemą giminystės ryšiams atskleisti);
- 10) vienetas ir jo nuolatinė buveinė. Pagal LR pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 22 punktą nuolatinė buveinė – užsienio vieneto veiklos LR išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę LR teritorijoje, jeigu jis Lietuvoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos ištekliams tirti ar gauti naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato LR Vyriausybė arba jos įgaliota institucija²³⁴;
- 11) du vienetai, kai vienam iš jų priklauso sprendimų priėmimo teisė kitame. Vienetai laikomi susijusiais asmenimis, jei dėl kitų

²³⁴ LR finansų ministras 2002 m. vasario 27 d. įsakymu Nr. 54 „Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ patvirtino užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimą. Be to, papildomos informacijos apie šią problemą keliančią, tačiau šio darbo nagrinėjimo objektu nesančią sąvoką galima rasti VMI parengtame LR pelno mokesčio įstatymo komentare [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/ar5MDgURtZIO/content/2001-12-20-lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-nr-ix-675-komentarai/10174> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 30 d.].

priežasčių, nei išvardytos pirmiau, turimos teisės priimti sprendimus kitame vienete.

Kaip matyti iš nurodytų nuostatų ir pateiktų schemų joms paaiškinti, susijusių asmenų sąvoka Lietuvos teisėje yra labai plati, ypač kalbant apie giminystės ryšius, išvardytus minėtame 3 punkte. Autorės subjektyvia nuomone, retas asmuo pažįsta visus savo šiame punkte nurodytus gimines, ir juo labiau bendrauja taip, kad būtų galima manyti esant tokiam tarpusavio ryšių laipsniui, kad būtų nulemtas vienoks ar kitoks sprendimas dėl vienetų. Abejotina, ar reikalingas toks platus giminystės santykių sąrašas, juolab kad minėtame 11 punkte paliekama laisvė vienetus laikyti susijusiais asmenimis ir kitais, nei pirmesniuose punktuose nurodytais atvejais.

Toliau nagrinėjamos koregavimo normos, įtvirtintos Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir atitinkamos nuostatos Lietuvos teisėje.

4.2. Pavyzdinės konvencijos ir Lietuvos teisės nuostatos dėl koregavimo

Sandorių kainodaros taisyklės taikomos, jei dėl asocijuotų įmonių, įsteigtų skirtingose valstybėse, sandorio sumažėja atitinkamos valstybės apmokestinamasis pelnas, palyginti su pelnu, kuris būtų susidaręs, jei sandoris būtų sudarytas laikantis „ištiesiosios rankos“ principo. Taigi valstybė, remdamasi sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatomis, atitinkančiomis Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalį, ir savo nacionalinėmis nuostatomis (Lietuvoje tai LR Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalis ir LR gyventojų pajamų mokesčio 15 straipsnio 2 dalis) atlieka pelno koregavimą, kuris literatūroje vadinamas pirminiu koregavimu ar koregavimu į viršų (angl. *primary adjustment* arba *upward adjustment*)²³⁵. Minėtose Lietuvos teisės nuostatose nurodoma, kad koreguojamas pelnas (pajamos). Pažvelgus į patį koregavimo procesą išsamiau, aišku, kad koreguojamos sandorio kainos (kai taikomi tradiciniams metodams priskirtinis sandorių kainodaros metodai) arba iš sandorio gaunamas pelnas (kai taikomas vienas iš pelno metodų). Savaime suprantama, kad, pakoregavus kainas, koreguojamos ir įmonės gautos pajamos iš sandorio bei išlaidos šiam sandoriui sudaryti, tačiau šio koregavimo galutinis tikslas yra nustatyti, ar įmonės gautas pelnas yra toks, koks būtų gautas sudarius sandorius tarp nepriklausomų asmenų. Žinoma, gali būti atvejų, kai pakoregavus kainas ne didinamas pelnas, bet mažinamas nuostolis. Manytina, kad žodis „pajamos“ minėtose Lietuvos nuostatose įtrauktas būtent dėl šio atvejo, nes ne visuomet koreguojamas pelnas vartojant šį žodį siaurąja prasme. Autorės nuomone, siekiant minėtų teisės normų aiškumo ir logiškumo jų dalį „pelnas (pajamos)“ reikėtų keisti ir atsisakyti skliaustelių, nes taikant nuostatas dėl koregavimo galutinis tikslas yra nustatyti pelną, kuris būtų uždirbtas sudarant sandorį tarp nepriklausomų asmenų.

²³⁵ COTTANI, G., *supra* 8.

Pagal Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 2 dalį, „*kai viena susitariančioji valstybė įskaičiuoja į tos valstybės įmonės pelną – ir atitinkamai apmokestina – pelną, kuris buvo apmokestintas kaip kitos susitariančiosios valstybės įmonės pelnas toje kitoje valstybėje, ir taip įskaičiuotas pelnas yra pelnas, kuris būtų priskirtas pirmiau minėtos valstybės įmonei, jei tarp tų dviejų įmonių būtų sudarytos tokios sąlygos, kokios yra tarp nepriklausomų įmonių, tada ta kita valstybė atitinkamai koreguoja joje imamo tokio pelno mokesčio sumą*“²³⁶. Jei viena valstybė pakoreguoja pelną, kaip minėta, pagal Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 2 dalį, kita valstybė atitinkamai koreguoja pelną ir tai vadinama antriniu koregavimu ar koregavimu žemyn (angl. *secondary adjustment* arba *downward adjustment*), kuris atliekamas siekiant išvengti dvigubo ekonominio apmokestinimo. Pažymėtina, kad nors Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 2 dalyje nurodyta: „valstybė atitinkamai koreguoja“ (angl. *the other State shall make an appropriate adjustment*), mokesčių mokėtojas neturi teisės reikalauti antrinio koregavimo. Tokia Lietuvos mokesčių administratoriaus nuomonė pateikiama VMI sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio komentare, nurodant, kad viena susitariančioji valstybė nėra įpareigota automatiškai sutikti su kitos susitariančiosios valstybės siūlomu koregavimu²³⁷. Norėdamas, kad būtų atliktas šis koregavimas, kuriuo siekiama išvengti galimo dvigubo apmokestinimo, mokesčių mokėtojas gali pradėti abipusio susitarimo procedūrą pagal Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnį arba, jeigu pelną

²³⁶ Pažymėtina tai, kad Čekijos Respublika ir Vengrija pasiliko teisę neįtraukti į savo sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tokios normos, tačiau pareiškė, kad derybų metu galėtų numatyti tokią normą kartu nurodant, jog toks koregavimas galimas tik *bona fide* atvejais. Lietuva šiuo klausimu nepadarė jokios išlygos.

²³⁷ Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio komentaro 6 punkte taip pat nurodoma, jog antra valstybė turi atlikti pelno koregavimą tik tuo atveju, jei „mano, kad pakoreguoto pelno rezultatas teisingai atspindi pelną, kuris būtų gautas, jei sandoris būtų buvęs sudarytas laikantis „ištiesiosios rankos“ principo“. Šis komentaro punktas baigiamas numatant, kad „todėl valstybė B privalo koreguoti susijusios įmonės pelną, tik jei ji mano, kad valstybės A atliktas koregavimas yra iš esmės pateisinamas ir gautas rezultatas taip pat yra pateisinamas“.

koreguoja Sąjungos valstybės narės, gali būti naudojamos Arbitražo konvencijoje²³⁸ nustatyta tvarka²³⁹.

2013 m. sausio 18 d. JSKF paskelbė „Galutinę ataskaitą dėl antrinio pelno koregavimo“²⁴⁰, joje nurodė, kad 9²⁴¹ iš 27 Sąjungos valstybių narių taiko antrinį koregavimą. Gali pasitaikyti atveju, kai taikant antrinį koregavimą susidaro dvigubas apmokestinimas, todėl valstybės narės skatinamos numatyti taisykles dvigubam apmokestinimui išvengti, kai taikomas koregavimas, ir netaikyti baudų, susijusių su galimu apmokestinimu, susidariusiu dėl antrinio koregavimo. Valstybės narės, kurios mano, kad antriniam koregavimui netaikoma Arbitražo konvencija, skatinamos suteikti mokesčių mokėtojams informaciją, kad reikia pateikti du prašymus abipusio susitarimo procedūrai taikyti dėl abiejų pelno koregavimo atveju ir rekomenduoti mokesčių mokėtojams tai padaryti tame pačiame prašyme. Išnagrinėjus, kas nurodoma VMI leidinyje dėl kontroliuojamųjų sandorių koregavimo, matyti, kad turimas omenyje tik pirminis koregavimas. Be to, šiame leidinyje paaiškinama, kad tuo atveju, jei po mokesčių administratoriaus atliktų koregavimo veiksmų susidaro ekonominis dvigubas apmokestinimas, tokio apmokestinimo panaikinimo klausimams spręsti gali būti taikoma Arbitražo konvencija arba sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio nuostatos, tačiau nepateikiama jokios išsamesnės informacijos, todėl rekomenduotina šį mokesčių administratoriaus leidinį papildyti informacija, kurią rekomenduojama suteikti mokesčių mokėtojui minėtoje JSKF ataskaitoje.

²³⁸ 1990 m. liepos 23 d. *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC* (OL L 225, p. 10).

²³⁹ Plačiau žr. šio darbo III dalies 2 skyrių.

²⁴⁰ *Final Report on Secondary Adjustments* (JTPF/017/FINAL/2012/EN), [interaktyvus], prieiga per internetą:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_secondary_adjustments_en.pdf [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 23 d.].

²⁴¹ Austrija, Bulgarija, Danija, Vokietija, Prancūzija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Slovėnija ir Ispanija.

5. „Ištiesiosios rankos“ principu pagrįstos sandorių kainodaros kritika ir perspektyvos

Sandorių kainodara, pagrįsta „ištiesiosios rankos“ principu, yra daug kritikuojama nurodant įvairius argumentus. Juos būtų galima sugrupuoti taip:

- sandorių kainodaros taisyklės, paremtos „ištiesiosios rankos“ principu, yra per sudėtingos, todėl kai kurios valstybės negali jų įgyvendinti veiksmingai, ypač turint omenyje ribotus išteklius. Šioms taisyklėms įgyvendinti ir kurti reikia aukštos kvalifikacijos specialistų. Be to, yra sudėtinga sandorių kainodaros taisykles taikyti nuosekliai dėl dalyko sudėtingumo ir subjektyvumo²⁴²,
- nėra reikalingos prieinamos informacijos taikyti sandorių kainodaros taisykles, pagrįstas nekontroliuojamaisiais sandoriais ar tokia informacija iš viso neegzistuoja,
- ginčų dėl sandorių kainodaros sprendimas trunka ilgai, kainuoja brangiai,
- net mokesčių mokėtojai, kurie nori įgyvendinti visus reikalavimus sandorių kainodaros srityje, susiduria su tuo, kad šie reikalavimai yra per sudėtingi ir juos įgyvendinti labai brangu²⁴³. Be to, nors atrodo, kad „ištiesiosios rankos“ principas yra visuotinai pripažintas, valstybės sunkiai sutaria dėl jo įgyvendinimo taisyklių ir skirtingai aiškina tarptautines rekomendacijas šioje srityje²⁴⁴,
- „ištiesiosios rankos“ principas prieštarauja ekonominei realybei. Jis pagrįstas prielaida, kuri taikoma mokesčių teisėje, kad įmonių grupės dukterinė įmonė ar nuolatinė buveinė yra atskiras vienetas, kuris laisvos rinkos sąlygomis vykdo ekonominę veiklą su kitais grupės nariais²⁴⁵.

²⁴² PICCIOTTO, S., *supra* 85.

²⁴³ ANDRUS, J. L. *Tax Avoidance and Transfer Pricing // Asia-Pacific Bulletin*, November/December, 2012, p. 435.

²⁴⁴ PICCIOTTO, S., *supra* 85.

²⁴⁵ HAMAEEKERS, H., *supra* 4, p. 34. Taip pat žr. GAMMIE, M. *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union // Bulletin*, March, 2003, p. 97.

EBPO taip pat pripažįsta, kad sandorių kainodara, pagrįsta „ištiesiosios rankos“ principu, yra gana subjektyvi, ir EBPO SK rekomendacijų 3.55 punkte nurodoma: „kadangi sandorių kainodara – tai ne tikslusis mokslas, dažnai taikant tinkamiausią metodą ar metodus bus gautas rezultatu, kurie visi vienodai patikimi, intervalas“. Kai kurie autoriai išsako ypač griežtą nuomonę dėl sandorių kainodaros subjektyvumo, nurodydami, kad dėl to, jog „ištiesiosios rankos“ principas yra sandorių kainodaros pagrindas, šių taisyklių taikymą galima pavadinti sisteminiu netikslumu ir kad atsižvelgiant į galimų rezultatų gausybę jo apskritai negalima vadinti mokslu²⁴⁶.

Minėtoms problemoms spręsti siūlomos įvairios išeitys: 1) pasistengti patobulinti egzistuojančią sistemą, pagrįstą „ištiesiosios rankos“ principu; 2) pabandyti pasiekti tarptautinį sutarimą, pagrįstą kitu pagrindu, o ne „ištiesiosios rankos“ principu; 3) kiekvienai valstybei nustatyti savo taisykles nekreipiant dėmesio į tarptautinį sutarimą²⁴⁷. Labiausiai nepriimtinas pasiūlymas atrodo trečiasis, nes sandorių kainodaros klausimai beveik visuomet yra susiję su grupės įmonėmis keliose valstybėse, taigi siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo reikalingas tarptautinis sutarimas. Kalbant apie antrąjį pasiūlymą, literatūroje vyrauja pasiūlymas sandorių kainodaros taisykles nustatyti remiantis pelno paskirstymo pagal formulę metodu ar pelno paskirstymo pagal nustatytas maržas (angl. *fixed margins*)²⁴⁸. Pastarojo pasiūlymo esmė ta, kad pelno mokesčio bazė konkrečioje valstybėje būtų nustatyta remiantis minėtomis maržomis, kurios būtų iš anksto nustatytos pagal ekonominius sektorius. Tačiau taikant tokį metodą valstybės turėtų papildomą priemonę konkuruoti mokesčiais, pavyzdžiui, nustatydamos mažesnes maržas nei kaimyninės valstybės. Remiantis pelno paskirstymo pagal formulę metodu tarptautinė įmonė turėtų konsoliduoti savo apskaitą ir pelnas būtų paskirstomas

²⁴⁶ SPENCER, D. *Another Expert criticises OECD transfer pricing rules, says they create 'secret body of law'*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://taxjustice.blogspot.ch>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 17 d.].

ANDRUS, J. L., *supra* 243, p. 435.

²⁴⁸ COMOLET-TIRMAN, Ch. *Peut-on en finir avec les prix de transfert? // Droit fiscal n. 22, le 13 mai 2012*, prieiga per internetą: <<http://www.lexisnexis.com/fr/droit>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 30 d.].

pagal formulę, į kurią būtų įtraukti tokie dėmenys, kaip antai darbuotojų skaičius, turimas turtas, apyvarta ir pan. Šiuo atveju nereikėtų nagrinėti kiekvieno konkretaus sandorio. Šis metodas taikomas kai kuriose mokesčių jurisdikcijose pelnui paskirstyti tarp administracinių vienetų, pavyzdžiui, JAV, Kanadoje ar Šveicarijoje. Pelno paskirstymo pagal formulę metodo šalininkai teigia, kad taikant juo pagrįstas sandorių kainodaros taisykles būtų sumažinta administracinė našta įmonėms ir užtikrinamas mokesčių mokėtojų teisinis saugumas, taip pat jis atspindėtų ekonominę realybę. Norint taikyti šį metodą, reikėtų tarptautinio sutarimo dėl trijų aspektų: ką apmokestinti, t. y. kurie vienetai sudaro įmonių grupę, kaip tiksliai nustatyti apmokestinamąjį pelną, taip pat formulę, pagal kurią paskirstomas pelnas. Taigi sunkiai įsivaizduojama, kaip būtų galima pasiekti tarptautinį sutarimą dėl visų šių klausimų, nes, pavyzdžiui, kalbant apie formulės dėmenis, kiekviena valstybė gali norėti padidinti jų reikšmę atsižvelgdama į joje dominuojančią veiklą, nes taip būtų padidintos jos mokesstinės pajamos. Sandorių kainodaros taisyklių, pagrįstų pelno paskirstymo pagal formulę, priešininkai teigia, kad administracinės išlaidos nesumažėtų, nes duomenis kiekvienoje mokesčių jurisdikcijoje reikėtų pateikti apie visą grupę atsižvelgiant į nacionalines apskaitos taisykles. 2010 m. EBPO valstybės dar kartą pabrėžė savo pritarimą „ištiesiosios rankos“ principo taikymui²⁴⁹. Taigi dėl to, kad atrodo neįmanoma, jog toks platus tarptautinis sutarimas galėtų būti pasiektas dėl pelno paskirstymo pagal formulę metodo taikymo²⁵⁰, koks pasiektas dėl „ištiesiosios rankos“ principo taikymo, manytina, jog realiausias būdas minėtoms sandorių kainodaros problemoms spręsti – tobulinti egzistuojančią sistemą. Tačiau kai kurių autorių nuomone, bet koks bandymas tobulinti dabar galiojančias sandorių kainodaros taisykles pasmerktas žlugti, nes „ištiesiosios rankos“ principo įgyvendinimo sunkumai kyla ne dėl praktinių jo įgyvendinimo klausimų, o dėl pagrindinės prielaidos, kad kontroliuojamasis sandoris turi būti

²⁴⁹ Plačiau žr. EBPO SK rekomendacijų 1.16–1.32 punktus.

²⁵⁰ Kaip nurodo J. Owens, toks susitarimas neįmanomas ne tik dėl politinių priežasčių, bet ir dėl to, kad skirtingų valstybių mokesčių administratoriai turi skirtingus pajėgumus ir kompetenciją (OWENS, J., *supra* 3, p. 442)

palyginamas su nekontroliuojamuoju sandoriu, ko dažnai padaryti neįmanoma, nes tokie sandoriai neegzistuoja²⁵¹.

Kaip matyti, valstybės susiduria su įvairiomis problemomis praktiškai įgyvendindamos sandorių kainodaros taisykles. Siekdamos sėkmingai taikyti savo teisės aktų nuostatas šioje srityje valstybės turėtų kreipti ypatingą dėmesį į šiuos pagrindinius aspektus: tai aukštos kvalifikacijos specialistų rengimas ir viešai prieinamos informacijos apie nepriklausomų įmonių sandorius, pagrįstus „ištiesiosios rankos“ principu, kuri reikalinga palyginimo analizei, rinkimas ir apdorojimas. Autorės nuomone, kadangi „ištiesiosios rankos“ principo taikymui pritaria ne tik EBPO valstybės, bet ir kitos valstybės, savo teisėje įtvirtindamos sandorių kainodaros taisykles, pagrįstas šiuo principu, sunku įsivaizduoti, kad artimiausiu metu būtų sutarta remtis kitu metodu pelnui paskirstyti taip plačiai, kaip yra sutarta dėl „ištiesiosios rankos“ principo taikymo.

Sąjungos lygiu yra pateiktas naujas pasiūlymas dėl BPMKB, kurios šalininkai teigia, kad bent jau Sąjungoje taip galėtų būti išsprendžiama didžioji dalis sandorių kainodaros problemų. Kitame poskyryje nagrinėjama, kas siūloma ir ar tikrai įmanoma taip išspręsti minėtas problemas.

5.1. Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė – sandorių kainodaros problemų Sąjungoje ir Lietuvoje pabaiga?

Tarptautinės bendrovės ir mokesčių administratoriai patiria daug sunkumų, susijusių su sandorių kainodara, ypač dėl skirtingų reikalavimų įvairiose valstybėse (net ir Europos valstybėse narėse), todėl nuolat ieškoma sprendimų, kaip išspręsti kylančias problemas. Europos lygiu Europos Komisija 2011 m. kovo 26 d. pateikė Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos

²⁵¹ DURST, M. C. *It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Michael_Durst_summary.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 12 d.].

pelno mokesčio bazės (BKPMB) pasiūlymą (KOM(2011) 121/4)²⁵² (toliau – kalbant apie bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę – BKPMB), pagal kurią tarptautinė įmonė, veikiant Europoje, galėtų pateikti vieną pelno mokesčio deklaraciją pasirinktoje valstybėje narėje. Šis sumanymas buvo svarstomas daugiau nei 10 metų nuo tada, kai 2001 m. spalio 23 d. Komisija priėmė komunikatą „Link vidaus rinkos be mokesčių kliūčių – Strategija numatyti bendrovėms konsoliduotą pelno mokesčio bazę Europoje vykdomai veiklai“²⁵³. Pasiūlymą dėl BKPMB parengė 2004 m. sudaryta darbo grupė iš visų valstybių narių mokesčių administratorių atstovų. Jeigu šis pasiūlymas būtų priimtas, juo būtų sukeltas tikras perversmas pelno mokesčio srityje Europos lygiu ir jis turėtų didelę įtaką sandorių kainodarai. Nors jis nepriimtas ir yra tikimybė dėl vėliau nurodytų priežasčių, kad nebus priimtas, jį verta aptarti, nes tai pirmasis pasiūlymas Sąjungos lygiu tiesioginių mokesčių srityje, kuriame sprendžiamas ne konkretus klausimas tiesioginių mokesčių srityje (pavyzdžiui, dividendų apmokestinimas), bet pateikiama naujų taisyklių sistema; pasiūlymas parengtas remiantis 68 darbo dokumentais ir 14 konsultacinių susitikimų ataskaitomis, ekspertai iš įvairių sričių (verslo, akademinio ir patarėjų) taip pat pateikė savo pastabas²⁵⁴. Kartu su problemų sandorių kainodaros srityje sprendimu dėl BKPMB turėtų sumažėti išlaidos reikalavimams, susijusiems su pelno mokesčio apskaita, įgyvendinti, dvigubo apmokestinimo atvejai, būtų leidžiama nuostolių kitose Sąjungos valstybėse narėse atskaitymas ir palengvintas įmonių, susijusių su keliomis Sąjungos valstybėmis narėmis, reorganizavimas²⁵⁵. Toliau aptariami pagrindiniai Pasiūlymo dėl BKPMB bruožai, jo pranašumai ir trūkumai, taip pat galimybių jį priimti realumas.

Remiantis Pasiūlymu dėl BKPMB, juo siekiama pašalinti kliūtis ir rinkos iškraipymus dėl esamų 27 skirtingų pelno mokesčio sistemų nustatant

²⁵² [Interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 25 d.].

²⁵³ *Supra* 97.

²⁵⁴ ERAZMUS, M., *supra* 182.

²⁵⁵ RÖDER, E. *Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment* // World Tax Journal, June, 2012, p. 137.

bendras taisyklės Europos Sąjungoje mokesčių tikslais reziduojančių įmonių ir Europos Sąjungoje esančių trečiųjų šalių įmonių padalinių pelno mokesčio bazei apskaičiuoti, numatant galimybę perkelti nuostolius iš vienos valstybės narės į kitą ir nustatant pelno mokesčio bazės paskirstymo kiekvienai numatyta valstybei narei taisyklės²⁵⁶. BKPMB yra pasirenkama²⁵⁷ sistema pelno mokesčio bazei apskaičiuoti, kuria gali naudotis bet kuri įmonė²⁵⁸, mokesčių tikslais reziduojanti Sąjungoje, ir įmonės, mokesčių tikslais reziduojančios trečiojoje šalyje²⁵⁹, nuolatinė buveinė²⁶⁰.

Pagal Pasiūlymo dėl BKPMB 7 straipsnį įmonei, kuri turi teisę pasirinkti ir pasirenka šiame pasiūlyme numatytą sistemą, nebetaikoma nacionalinė pelno mokesčio tvarka visais šioje direktyvoje reguliuojamais klausimais, jeigu nenumatyta kitaip. Šio pasiūlymo 9 ir kituose straipsniuose pateikiamos taisyklės, kuriomis remiantis skaičiuojama mokesčio bazė. Remiantis Pasiūlymo dėl BKPMB 10 straipsniu mokesčio bazė apskaičiuojama iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir kitus atskaitymus, kurie nurodyti kitose šio pasiūlymo nuostatose²⁶¹.

Siekiant nustatyti BKPMB, reikia išsiaiškinti kas gali sudaryti įmonių grupę, kurios minėta bazė apskaičiuojama. Pagal Pasiūlymo dėl BKPMB 55 straipsnį grupę gali sudaryti:

- mokesčių mokėtojas rezidentas su: 1) savo visomis nuolatinėmis buveinėmis kitose valstybėse narėse; 2) savo visomis valstybėje narėje įsikūrusiomis reikalavimus atitinkančių dukterinių įmonių, kurios yra rezidentės trečiojoje šalyje, nuolatinėmis buveinėmis; 3) visomis reikalavimus atitinkančiomis savo dukterinėmis įmonėmis, kurios yra rezidentės vienoje arba daugiau valstybių narių; 4) kitais mokesčio mokėtojais rezidentais, kurie yra tos pačios įmonės – rezidentės

²⁵⁶ Plačiau žr. Pasiūlymo dėl BKPMB preambulę.

²⁵⁷ Pasiūlymo dėl BKPMB 6 ir 104 straipsniai.

²⁵⁸ Remiantis Pasiūlymo dėl BKPMB 2 straipsniu, ji turi turėti I priede išvardytą formą ir mokėti II priede nurodytą mokestį.

²⁵⁹ Pagal Pasiūlymo dėl BKPMB 2 straipsnio 2 dalies a punktą įmonė turi turėti I priede išvardytą formą.

²⁶⁰ Pasiūlymo dėl BKPMB 5 straipsnis.

²⁶¹ Plačiau žr. Pasiūlymo dėl BKPMB 11–15 straipsnius ir jo V skyrių.

trečiojoje šalyje, atitinkančios minėto pasiūlymo 2 straipsnio 2 dalies a punkte nustatytas sąlygas – reikalavimus atitinkančios dukterinės įmonės,

– mokesčių mokėtojas nerezidentas su visomis savo nuolatinėmis buveinėmis, įsikūrusiomis valstybėse narėse ir visomis savo reikalavimus atitinkančiomis dukterinėmis įmonėmis, kurios yra rezidentės vienoje ar daugiau valstybių narių, įskaitant nuolatinės pastarųjų buveinės valstybėse narėse.

Tam, kad dukterinės įmonės galėtų priklausyti grupei, kontroliuojančioji įmonė turi turėti: 1) teisę turėti daugiau negu 50 % balsavimo teisių; 2) nuosavybės teisę, kuri sudaro daugiau negu 75 % įmonės kapitalo arba daugiau negu 75 % teisių, suteikiančių teisę į pelną²⁶². Šių viršutinių ribų turi būti laikomasi per visus mokestinius metus²⁶³. Išnagrinėjus Pasiūlymo dėl BKPMB nuostatas²⁶⁴, galima daryti išvadą, kad BKPMB, jei pasirinkta ją taikyti, apskaičiuojama visų įmonių, kurios atitinka reikalavimus grupei sudaryti, t. y. neleidžiama pasirinkti, kurios įmonės sudarys grupę šiai bazei apskaičiuoti²⁶⁵.

Įmonių grupei nusprendus taikyti BKPMB, pagal Pasiūlymo dėl BKPMB nuostatas kiltų tokios pasekmės:

– reikėtų paskirti pagrindinį mokesčio mokėtoją ir taip kartu būtų nustatomas pagrindinis mokesčių administratorius pagal mokesčių mokėtojo rezidavimo ar buvimo (nuolatinės buveinės atveju) vietą. Pagrindinis mokesčių administratorius atlieka specialias funkcijas – ir susijusias su BKPMB²⁶⁶, ir tikrinant BKPMB²⁶⁷,

²⁶² Pasiūlymo dėl BKPMB 54 straipsnis.

²⁶³ Pasiūlymo dėl BKPMB 58 straipsnis.

²⁶⁴ Ypač žr. Pasiūlymo dėl BKPMB 55, 56 ir 104 straipsnius.

²⁶⁵ Išimtis – nemoki ar likviduojama įmonė – ji iš karto palieka grupę (Pasiūlymo dėl BKPMB 56 straipsnis).

²⁶⁶ Pasiūlymo dėl BKPMB 107 straipsnis.

²⁶⁷ Pasiūlymo dėl BKPMB 114 straipsnis.

- automatinis nuostolių konsolidavimas Pasiūlyme dėl BKPMB nustatytomis sąlygomis²⁶⁸,
- apskaičiuojant BKPMB būtų neatsižvelgiama į pelną ar nuostolius, susidariusius grupės nariams sudarant sandorius tiesiogiai²⁶⁹,
- sandoriai tarp grupės narių neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio²⁷⁰.

BKPMB, jeigu ji teigiama²⁷¹, tarp valstybių narių paskirstoma valstybėms narėms (nustatant kiekvieno grupės nario BKPMB dalį) ir apmokestinama pagal toliau nurodytą formulę, kurioje pardavimai, darbo jėga ir turtas turi vienodą reikšmę:

$$A \text{ dalis} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Pardav.}^A}{\text{Pardav.}^{\text{Gr.}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{D. už.}^A}{\text{D. už.}^{\text{Gr.}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Darb. sk.}^A}{\text{Darb. sk.}^{\text{Gr.}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Turtas}^A}{\text{Turtas}^{\text{Gr.}}} \right) * \text{KMB}$$

Pasiūlymo dėl BKPMB 90, 92 ir 95 straipsniuose pateikiami paaiškinimai, ir tai sudaro formulėje naudojamus kriterijus. Kai BKPMB paskirstoma valstybėms narėms, gali būti atimami tam tikri specialūs atskaitymai²⁷² ir tuomet pritaikomas kiekvienos valstybės narės pelno mokesčio tarifas pagal Pasiūlymo dėl BKPMB 103 straipsnį.

Toliau aptariami Pasiūlymo dėl BKPMB privalumai ir trūkumai, pagrindinį dėmesį atkreipiant į susijusiuosius su sandorių kainodara. Pelno mokesčio konsolidavimas ir nuostolių perkėlimo galimybė į kitą valstybę narę yra pagrindinis Pasiūlymo dėl BKPMB privalumas mokesčių mokėtojui. Nors ESTT praktikoje nurodoma, kad tam tikromis aplinkybėmis galima perkelti nuostolius į kitą valstybę narę ir juos atskaityti iš čia uždirbto pelno²⁷³, vis dėlto remiantis šia praktika nebuvo ir negali būti sukurtas automatinis nuostolių perkėlimas tarp valstybių narių. Šiuo pasiūlymu siekiama supaprastinti reikalavimus, susijusius su sandorių kainodara, tačiau tik iki tam

²⁶⁸ Pasiūlymo dėl BKPMB 57 straipsnis.

²⁶⁹ Pasiūlymo dėl BKPMB 59 straipsnis.

²⁷⁰ Pasiūlymo dėl BKPMB 60 straipsnis.

²⁷¹ Pasiūlymo dėl BKPMB 86 straipsnio 2 dalis.

²⁷² Pasiūlymo dėl BKPMB 102 straipsnis.

²⁷³ Minėtas Sprendimas *Lidl Belgium GmbH & Co. KG prieš Finanzamt Heilbronn*; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C-446/03, Rink. p. I-10837.

tikro lygio, nes nors Pasiūlymo dėl BKPMB 59 straipsnyje numatyta, kad apskaičiuojant konsoliduotąją mokesčio bazę neatsižvelgiama į tiesiogiai tarp grupės narių vykdomų sandorių pelną ir nuostolį, jo 79 straipsnyje nurodoma taikyti „ištiestosios rankos“ principą. Taigi, jei remiantis šio pasiūlymo nuostatomis būtų taikomas „ištiestosios rankos“ principas, jau anksčiau aptartos problemos, susijusios su šiuo principu, išliktų ir nebūtų visiškai išspręstos BKPMB sistema, tačiau supaprastėtų²⁷⁴. Neatsižvelgimu į sandorius tarp grupės narių sumažinama mokesčių ginčų sandorių kainodaros srityje rizika, tačiau ginčai vis tiek gali kilti, nes tam tikri sandorių kainodaros reikalavimai vis tiek turės būti vykdomi. Pasiūlymo dėl BKPMB 119 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad mokesčių mokėtojas gali prašyti valstybės narės, kurioje jis yra rezidentas ar kurioje turi nuolatinę buveinę, kompetentingos institucijos pateikti nuomonę dėl šio pasiūlymo įgyvendinimo, kiek tai susiję su planuojamu vykdyti konkrečiu sandoriu. Tos pačios dalies antroje pastraipoje nurodoma, kad jei pateikta visa svarbi informacija, nuomonė tampa privaloma. Galimybė kreiptis dėl tokios nuomonės yra šio pasiūlymo privalumas mokesčių mokėtojams, nes ja užtikrinamas jų teisinio saugumo principas, tačiau abejotina, ar ši nuomonė taps vienareikšmiu privalumu, mat kompetentingos institucijos pateikta nuomonė gali būti užginčyta kitos valstybės narės teisme²⁷⁵, ir jeigu sandoryje arba keliuose sandoriuose tiesiogiai dalyvauja skirtingų valstybių narių du ar daugiau grupės narių, tų valstybių narių kompetentingos institucijos susitaria dėl bendros nuomonės²⁷⁶ (kurią pasiekti užtruktų ilgai ir rezultatas būtų sunkiai nuspėjamas).

Mokesčių mokėtojai gali pasirinkti taikyti BKPMB, ar ne. Ši galimybė gali būti vertintina ir kaip privalumas, nes kiekvienas mokesčių mokėtojas gali įvertinti, ar konkrečiomis aplinkybėmis jam ši sistema yra palanki. Tačiau tai vertintina ir kaip trūkumas, nes BKPMB sukuriama papildomi sunkumai, mat ji

²⁷⁴ Žr. plačiau MUTÉN, L. ir LÜDICKE, J. *Lecture in Honour of Klaus Vogel* // *Bulletin for International Taxation*, January, 2008, p. 5.

²⁷⁵ Pasiūlymo dėl BKPMB 119 straipsnio 1 dalis.

²⁷⁶ Pasiūlymo dėl BKPMB 119 straipsnio 2 dalis.

gali būti vertinama kaip nauja 28-a apmokestinimo tvarka šalia jau egzistuojančių 27-ių²⁷⁷.

Kalbant apie Pasiūlymo dėl BKPMB trūkumus²⁷⁸, pažymėtina, kad pagrindiniai sunkumai gali kilti dėl šių klausimų: ekonominio turto savininko sampratos, nematerialiojo turto, pardavimo veiksnio. Pagal Pasiūlymo dėl BKPMB 93 straipsnį turtas įtraukiamas į jo ekonominės naudos gavėjo turto veiksnį, ekonominės naudos gavėjas taip pat atskaito nusidėvėjimą²⁷⁹, tačiau jis tik labai trumpai apibrėžiamas šio pasiūlymo 4 straipsnio 20 punkte, kaip asmuo, kuris iš esmės gauna visą naudą ir patiria visą riziką, susijusią su ilgalaikiu turtu, neatsižvelgiant į tai, ar yra teisėtas savininkas. Valstybėms narėms gali būti nepriimtina taikyti ekonominio savininko sąvoką mokesčių tikslais. Pavyzdžiui, pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 13 straipsnio 1 dalį turtas priklauso asmeniui, jeigu jis jam priklauso nuosavybės teise arba yra gautas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį ar pagal pirkimo-pardavimo ar nuomos sutartį, kuriose numatytas nuosavybės teisės perėjimas. Taigi matyti, kad pripažįstamas tik teisinis turto savininkas. Nepaliekant galimybės remtis vidaus teisės aktais nustatant turto savininką, gali atsirasti nevienodas šios sąvokos aiškinimas, ypač tokiais atvejais, kaip antai finansinės nuomos atveju. Turto veiksnį formulėje sudaro tik ilgalaikis materialusis turtas su tam tikromis išimtimis, susijusiomis su finansiniu turtu, numatytais Pasiūlymo dėl BKPMB 98 ir 99 straipsniuose. Pasiūlymo dėl BKPMB 21 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad nematerialusis ir finansinis turtas į formulę turėtų būti neįtraukti dėl jų judrumo ir rizikos, kad sistema bus apeita, tačiau abejotina, ar geriausias būdas spręsti problemą – jos iš viso nespęsti. Kadangi dabar nematerialusis turtas (nematerialusis turtas sudaro apie 60–70 % pasaulio

²⁷⁷ LAMOTTE, J. *New EU Tax Challenges and Opportunities in a (C)CCTB World: Overview of the EU Commission Proposal for a Draft Directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base* // *European Taxation*, June, 2012, p. 276.

²⁷⁸ Kai kurie autoriai labai kritikuoja Pasiūlymą dėl BKPMB. Kaip teigia L. Verdoner, BKPMB visiškai neatspindi verslo realybės ir yra vien „sterili matematika“ (*Common Consolidated Corporate Tax Base: A Problem for All Solutions?* // ITPJ, January/February, 2012, p. 4).

²⁷⁹ Pasiūlymo dėl BKPMB 34 straipsnis.

prekybos²⁸⁰) yra labai svarbus, abejotina, ar BKPMB galėtų būti veiksminga pamaina valstybių narių mokesčių sistemoms, nes ji yra pernelyg bendra²⁸¹. Sprendžiant klausimus, susijusius su nematerialiuoju ir finansiniu turtu, ir toliau turėtų būti remiamasi „ištiestosios rankos“ principu ir kitomis valstybių narių sandorių kainodaros nuostatomis²⁸². Pasiūlymo dėl BKPMB 96 straipsnyje numatyta, kad prekių pardavimas įtraukiamas į grupės nario, įsikūrusio valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui, pardavimo veiksnį. Vadinasi, siūloma BKPMB sistema yra palankesnė valstybėms narėms, kurios daugiau importuoja, o ne eksportuoja. Tiesa, šiame pasiūlyme yra numatyta galimybė taikyti kitą formulę²⁸³, tačiau turint omenyje, kad visos valstybės narės turi jai pritarti; tai gali būti labai sudėtinga, nes kiekviena iš jų turėtų savo finansinius interesus²⁸⁴. Pavyzdžiui, Lietuvai būtų naudingiausia, jei paskirstymo formulėje galimas didžiausias svertas būtų suteiktas darbuotojų skaičiui, o galimas mažiausias – darbo užmokesčio kriterijams; turto ir pardavimų veiksniai reikšmingai neturėtų reikšmingos įtakos pelno mokesčio perskirstymo Lietuvos naudai²⁸⁵.

Nors ir BKPMB turi daug privalumų, mažai tikėtina, kad Pasiūlymui dėl BKPMB valstybės narės vienbalsiai pritars netolimoje ateityje²⁸⁶. Šiam pasiūlymui aktyviai pritaria Vokietija ir Prancūzija su Ispanija, aiškiai nepritaria – Airija²⁸⁷, Liuksemburgas. Siekiant išsiaiškinti, kaip BKMPB įvedimas paveiktų Lietuvą, buvo atliktas tyrimas įgyvendinant LESSED

²⁸⁰ VERDONER, L., *supra* 278, p. 4.

²⁸¹ LAMOTTE, J., *supra* 277, p. 276.

²⁸² TEMME, M. ir kt. *Why reinvent the Wheel in the European Union? The Common Consolidated Corporate Tax Base Proposal* // ITPJ, September/October, 2011, p. 328.

²⁸³ Pasiūlymo dėl BKPMB 87 straipsnis.

²⁸⁴ PIOT, W. ir kt. *Impact of the European Commission's Common Consolidated Corporate Tax Base Proposals* // ITPJ, November/December, 2011, p. 416.

²⁸⁵ Plačiau žr. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas, [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20\(fin%20min%20ir%20mpt\)%202013%2001%2025%20\(galutine\).pdf](http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20(fin%20min%20ir%20mpt)%202013%2001%2025%20(galutine).pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 4 d.].

²⁸⁶ Kaip per Tryre (Vokietija) 2012 m. lapkričio 28 ir 29 d. vykusį seminarą „Annual Conference on European Direct Taxation Law 2012“ pristatęs pranešimą nurodė Europos Komisijos pareigūnas T. Noelle, iki minėtos dienos Europos Tarybos darbo grupėse buvo perskaityti visi Pasiūlymo dėl BKPMB straipsniai, tačiau nė vienam iš jų nebuvo vienbalsiai pritarta.

²⁸⁷ TEMME M., *supra* 282, p. 323.

projektą. Tikėtina, kad Lietuvoje įvesta BKPMB, kaip siūloma Pasiūlyme dėl BKPMB, neigiamai paveiktų pelno mokesčio pajamas ir gerokai apsunkintų mokesčių administratoriaus pelno mokesčio administravimo sąlygas, nes reikėtų administruoti dvi sistemas²⁸⁸. Jei dalis valstybių norėtų taikyti bendrą pelno mokesčio bazę²⁸⁹, būtų galima remtis Europos Sąjungos sutarties 20 straipsnio 1 dalyje numatyta tvirtesnio bendradarbiavimo galimybe, kuriai pasinaudoti reikia, kad pasiūlymui pritartų bent 9 valstybės narės. 2012 m. lapkričio pabaigoje 9 valstybės narės jau buvo pareiškusios ketinimus tvirčiau bendradarbiauti ir taikyti bendrą pelno mokesčio bazę. Lietuvos valstybei, palyginti su esama nacionaline sistema, naudingas būtų tik privalomos bendros pelno mokesčio bazės įvedimas, dėl kurios pelno mokesčio pajamos padidėtų ir tai visiškai padengtų padidėjusias mokesčių administratoriaus pelno mokesčio administravimo išlaidas²⁹⁰.

²⁸⁸ *Supra* 285.

²⁸⁹ Tai siauresnė BKPMB sistemos versija – remiantis šia baze ES šalyse veikiančių įmonių pelno mokesčio bazė būtų apskaičiuojama pagal vienodas taisykles, tačiau nebūtų galimybės jos konsoliduoti. Neaišku, ar ji būtų privaloma, ar ne.

²⁹⁰ *Supra* 285.

II. BENDROSIOS SANDORIŲ KAINODAROS PRAKTINIO TAIKYMO NUOSTATOS LIETUVOJE IR EBPO BEI ES REKOMENDACIJŲ ĮTAKA JOMS

Pasiaiškinus sandorių kainodaros sampratą, kyla klausimas, kaip mokesčių mokėtojas lygina savo sudaromą sandorį su nekontroliuojamuoju sandoriu, kaip nustato „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kainą ir (arba) pelną, kokia informacija remdamasis mokesčių administratorius prireikus gali patikrinti, ar teisingai mokesčių mokėtojas atliko šiuos veiksmus. Taigi šioje dalyje nagrinėjamas praktinio sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiesiosios rankos“ principu, įgyvendinimo nacionalinis teisinis reguliavimas ir EBPO bei Sąjungos rekomendacijų įtaka jam. Aiškinamasi, kokie reikalavimai keliami tam, kad nekontroliuojamasis sandoris būtų palyginamas su kontroliuojamuoju, kokiais metodais naudojantis nustatoma kontroliuojamojo sandorio kaina ir (arba) pelnas, kokių dokumentų apie sandorių kainodarą mokesčių administratorius reikalauja iš mokesčių mokėtojo. Kadangi, kaip minėta, Lietuva pasirinko vadovautis EBPO rekomendacijomis sandorių kainodaros srityje ir nebūdama jos narė, jos praktinio taikymo nuostatos nagrinėjamos atsižvelgiant pirmiausia į EBPO rekomendacijas. Tai daryti būtina, nes Lietuvai tapus EBPO nare vadovavimosi šiomis rekomendacijomis sandorių kainodaros srityje laipsnio klausimas taps dar aktualesnis laikantis prielaidos, kad šios tarptautinės organizacijos narės (autorės nuomone) yra politiškai įsipareigojusios jomis vadovautis. Be to, nereikia pamiršti, kad EBPO SK rekomendacijos yra Lietuvos pozityviojoje teisėje įtvirtinta vidaus teisės normų aiškinimo priemonė, todėl jų papildoma analizė būtina vidaus teisės normų turiniui išsiaiškinti. Taip pat siekiama nustatyti, kaip Lietuva galėtų patobulinti savo teisinį reguliavimą atsižvelgdama į minėtas rekomendacijas. Nagrinėjant sandorių kainodaros dokumentavimo klausimą, remiamasi ir ES rekomendacijomis, nes Lietuvai esant Sąjungos nare, autorės subjektyvia nuomone, ji turi politinį įsipareigojimą atsižvelgti ir į jas. Nagrinėjamas

pradedamas palyginamumo analizės teisiniu reguliavimu Lietuvoje atsižvelgiant į EBPO rekomendacijų nuostatas.

1. Palyginamumo analizė

Pagal Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalį, ja remiantis Lietuvos sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 9 straipsnio 1 dalį, LR Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalį ir LR Gyventojų pajamų mokesčio 15 straipsnio 2 dalį, kai asocijuotų įmonių tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos sąlygos, besiskiriančios nuo tų, kurios būtų tarp neasocijuotų asmenų, pelnas koreguojamas taip, kad jis atitiktų iš neasocijuotų asmenų gautą pelną. Taigi šios nuostatos – palyginamumo vertinimo, kuris yra būtinas siekiant koreguoti pelną remiantis „ištiestosios rankos“ principu, teisinis pagrindas. Palyginamumo vertinimui tenka pagrindinis vaidmuo taikant „ištiestosios rankos“ principą, nes jo taikymas pagrįstas kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių sąlygų palyginimu. Palyginamumo vertinimą apima kontroliuojamojo sandorio ir nekontroliuojamojo sandorio, su kuriuo galbūt galima palyginti pirmąjį sandorį, analizė²⁹¹. Kaip numatyta SK taisyklių 3 punkte, palyginamumas apibrėžiamas kaip kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių sąlygų panašumas, leidžiantis taikyti bent vieną sandorių kainodaros metodą²⁹².

²⁹¹ EBPO SK rekomendacijų 3.1 punktas. 2010 m. EBPO SK rekomendacijose akcentuojama, kad lygintini kontroliuojamieji sandoriai su nekontroliuojamaisiais. Kadangi labai paplitęs SGMM naudojimas, praktikoje dažnai buvo atliekama standartizuota ne sandorių, bet veikiau palyginamų įmonių paieška. Taigi didžiausias dėmesys buvo kreipiamas ne į sandorio sąlygų ir jo sudarymo aplinkybių tikrinimą, bet šalių, kurios buvo laikomos sudarančios panašius sandorius, rezultatų tikrinimą (plačiau žr. FRIS, P. ir GONNET, S. *The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing* // ITPJ, vol. 17, No 2, 2010, p. 99).

²⁹² Kaip nurodyta VMI leidinyje, palyginamumai turi būti parenkami atsižvelgiant į pasirinktą taikytiną kainodaros metodą (kainodaros metodai išsamiau aptariami šio darbo kitame skyriuje). Pavyzdžiui, jeigu taikomas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas, tada reikia palyginti kontroliuojamąjį sandorį (sandorio dalyką) su tokiais pačiais nekontroliuojamaisiais sandoriais (tų sandorių dalykais), taip pagrindžiant kontroliuojamojo sandorio kainą arba tai, kad sandorio šalys turėtų imtis kitų rinkos pateikiamų alternatyvų. Bet kuriuo atveju kainodaros metodas tampa mažiau tinkamas grindžiant sandorio atitiktį „ištiestosios rankos“ principui, jei ne visos nekontroliuojamų sandorių charakteristikos, dariusios įtaką neasocijuotų asmenų nustatytai kainai, gali būti palyginamos. Panašiai yra taikant perpardavimo kainos ir kaštai plus metodus, kai bendroji pelno marža, gauta

Sandorių palyginamumas priklauso nuo naudojamo kainodaros metodo. Palyginamumas gali būti tik tuo atveju, jeigu palyginamų sandorių veiksniai, kurie yra svarbūs taikant pasirinktą metodą, tarpusavyje nesiskiria tiek, kad turėtų esminės įtakos sandorio kainai arba pelningumui, arba skirtumo poveikį galima įvertinti ir pakoreguoti.

Praktiniai sunkumai, susiję su „ištiestosios rankos“ principu, Lietuvoje ir kitose šalyse atsiranda dėl to, kad asocijuotos įmonės gali sudaryti sandorius, kurių nesudarytų neasocijuotos įmonės. Be to, yra įmonių, kurių produkcija tokia ypatinga, kad sunku rasti palyginamumą, pavyzdžiui, joks kitas mobilusis telefonas nėra panašus į *Apple iPhone* dėl to, kad tas pats gamintojas gamina ir aparatus, ir jų programinę įrangą. Sandorių, kurių nesudarytų neasocijuotos įmonės atveju, sunku taikyti „ištiestosios rankos“ principą, nes įmanoma gauti mažai arba iš viso neįmanoma gauti informacijos apie sąlygas, dėl kurių susitartų neasocijuotos įmonės²⁹³. Vien dėl to, kad negalima rasti panašaus sandorio tarp neasocijuotų įmonių, negalima daryti išvados, kad šis sandoris sudarytas pažeidžiant „ištiestosios rankos“ principą²⁹⁴. Dėl šių sunkumų atliekant palyginamumo vertinimą EBPO naujose 2010 m. EBPO rekomendacijose ypatingą dėmesį skyrė šiam klausimui ir pateikė naujas rekomendacijas, kurios aptariamose vėliau. Pažymėtina, kad EBPO SK rekomendacijose įtvirtintas naujas 1.7 punktas, jame nurodyta, jog atliekant palyginamumo vertinimą reikia laikytis pusiausvyros tarp, pirma, palyginamų sandorių patikimumo ir, antra, naštos, kuri atsiranda mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui dėl šio vertinimo. Be to, pažymėtina, kad mažų ir vidutinių įmonių, kurios taip pat susiduria su sandorių kainodaros klausimais, atveju reikia laikytis pragmatinio požiūrio²⁹⁵, nes joms gali būti ypač sunku

kontroliuojamojo sandorio metu, palyginama su bendrąja pelno marža, gauta nekontroliuojamojo sandorio atveju. Kiti sandorių kainodaros metodai – pelno padalijimo ir transakcijos grynosios maržos, yra grindžiami sandorio grynojo pelno maržos tarp neasocijuotų ir asocijuotų asmenų palyginamumu. Pažymėtina, kad šiuo paaiškinimu iš esmės mokesčių administratorius pateikia sutrauktą EBPO SK rekomendacijų 1.35 punkto vertimą. Žr. plačiau WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 398.

²⁹³ Žr. plačiau OWENS, J. *supra* 4, p. 689.

²⁹⁴ Žr. EBPO SK rekomendacijų 1.11 punktą.

²⁹⁵ EBPO SK rekomendacijų 3.83 punktas.

atlikti sudėtingą ir daug laiko užimančią palyginamumo analizę. SK taisyklių nuostatos priimtos ir VMI leidinys, kuriame pateikiami paaiškinimai dėl palyginamumo, išleistas remiantis 1995 m. EBPO SK rekomendacijomis, kurios galiojo prieš priimant naujas 2010 m. EBPO SK rekomendacijas²⁹⁶, todėl šiuos dokumentuose neatsižvelgiama į kai kurias naujosiose rekomendacijose įtvirtintus patobulinimus šiuo klausimu.

Kontroliuojamieji ir nekontroliuojamieji sandoriai gali būti laikomi palyginamais, kai ekonomiškai svarbūs lyginamų sandorių požymiai, jų sudarymo ir vykdymo aplinkybės yra pakankamai panašios, kad būtų gautas „ištiestosios rankos“ principą atitinkantis rezultatas ar būtų galima atsižvelgti į šiuos skirtumus. Minėtame VMI leidinyje nurodyta, kad praktikoje ne visada galima pasirinkti ir lyginti identiškus sandorius, todėl kiekvienu atveju turi būti nustatomi ir įvertinami galimi lyginamųjų dalykų skirtumai, jų įtaka kainai ar pajamų (įplaukų) dydžiui ir galimybė nustatyti skirtumą įvertinti bei koreguoti. Jeigu negalima atlikti šių koregavimų, nekontroliuojamasis sandoris negalės būti laikomas referenciniu sandoriu, su kuriuo lyginamas kontroliuojamasis sandoris²⁹⁷. EBPO SK rekomendacijų 3.2 punkte nurodyta, kad atliekant palyginamumo vertinimą reikia ieškoti kuo patikimesnių nekontroliuojamųjų sandorių, tačiau tai nereiškia, jog reikalaujama atlikti visų įmanomų palygintinų sandorių paiešką, nes pripažįstama, kad egzistuoja prieinamos informacijos ribos ir kad ši paieška gali būti labai sudėtinga. Šia EBPO SK rekomendacijų nuostata išreiškiama jau minėta pusiausvyra. Praktikoje mokesčių mokėtojams kyla problemų dėl gana griežtos Lietuvos mokesčių administratoriaus pozicijos dėl palyginamų duomenų. VMI laikosi pozicijos, kad turi būti atrenkamos tik itin panašios įmonės. Tokiu atveju kainų intervalas dažniausiai yra sudaromas iš mažiau nei 10 įmonių duomenų²⁹⁸. Autorės nuomone, Lietuvos mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, kaip gali būti sunku rasti palyginamą sandorį arba įmonę, turėtų sušvelninti savo

²⁹⁶ Šiose rekomendacijose įtraukta nauja III dalis, skirta palyginamumo klausimams.

²⁹⁷ Žr. plačiau WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 396.

²⁹⁸ NEDZINSKAS, N. ir KULAKAUSKAITĖ, S., *supra* 222.

poziciją ir ieškoti pusiausvyros tarp naštos mokesčių mokėtojui, kuri atsiranda ieškant palyginamųjų, ir šių palyginamųjų patikimumo. Be to, siekiant, kad mokesčių administratorius nuodugniau atsižvelgtų į mokesčių mokėtojo atliktą palyginimą ir automatiškai neatmestų jo pasirinkto referencinio sandorio, EBPO SK rekomendacijų 1.64 punkte rekomenduojama, kad mokesčių administratorius vertintų kontroliuojamąjį sandorį remdamasis faktiškai asocijuotų įmonių sudarytu sandoriu, naudodamas metodus, kuriuos pasirinko mokesčių mokėtojas. Visais atvejais, išskyrus išimtinus, mokesčių administratorius turi atsižvelgti į faktinį sandorį ir nevertinti jo pakeičiant šį sandorį kitu. Tačiau tų pačių rekomendacijų 1.65 punkte numatyta, kad susiklosčius bent vienai iš dviejų nurodytų aplinkybių mokesčių administratorius gali pagrįstai ir teisėtai neatsižvelgti į faktinę asocijuotų įmonių sandorio struktūrą. Pirmą aplinkybę apima atvejis, kai ekonominis sandorio turinys skiriasi nuo jo formos. Pažymėtina, kad Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris reiškia, kad, esant mokesčių teisiniams santykiams, viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Šis principas taikytinas ir sandorių kainodaros srityje. Antra aplinkybė apima atvejis, kai sandorio turinys ir forma sutampa, tačiau prisiimti įsipareigojimai, vertinami apskritai, skiriasi nuo tų, kurie būtų nustatyti veikiant komerciškai pagrįstu būdu, ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti tinkamos sandorio kainos. Šios aplinkybės pavyzdys galėtų būti pardavimas pagal ilgalaikę sutartį autorių teisių, atsiradusių iš būsimų tyrimų, atliktų per sutarties galiojimo laikotarpį, rezultatų už fiksuotą sumą. Nors šiuo atveju sandorį būtų galima pripažinti kaip komercinės nuosavybės perdavimo sandorį, vis dėlto mokesčių administratoriui galėtų būti tinkama priderinti visas šio sandorio sąlygas prie sąlygų, kurių pagrįstai būtų galima tikėtis, jei sandoris būtų sudarytas tarp neasocijuotų įmonių.

Labai trumpai SK taisyklių 7–13 punktuose²⁹⁹ VMI leidinyje pateikiant platesnius paaiškinimus, kurie pagrįsti 1995 m. EBPO SK rekomendacijomis, nurodomi palyginamumą apibrėžiantys veiksniai. Siekiant nustatyti tinkamą palyginamumo laipsnį ir prireikus atlikti atitinkamus koregavimus, svarbu palyginti sandorio požymius, kurie, vienaip ar kitaip, galėtų turėti įtakos „ištiestosios rankos“ principą atitinkančio sandorio sąlygoms. Minėtuose dokumentuose nurodomi šie požymiai: sandorio dalyko charakteristika, sandorių šalių funkcijos, sandorio sąlygos, ekonominės aplinkybės ir verslo strategija³⁰⁰. Toliau išsamiau apibūdinami kiekvienas iš šių požymių.

Kalbant apie sandorio dalyko (turto ir paslaugų) charakteristikas, kaip tai numatyta SK taisyklių 8 punkte, jas vertinant reikia atsižvelgti į visus dalykų skirtumus, kurie galėtų lemti jų kainų skirtumą laisvojoje rinkoje. Jeigu sandorio dalykas yra materialusis turtas, reikia įvertinti turto fizines savybes, kokybę, galiojimo laiką, palyginamo turto ir galimų pakaitalų prieinamumą nagrinėjamoje prekių rinkoje ir kitas charakteristikas. Jeigu sandorio dalykas yra nematerialusis turtas, reikia įvertinti sandorio, kuriuo šis turtas perleidžiamas, formą, turto rūšį, galiojimo laiką, apsaugos trukmę ir laipsnį, naudą, kurią galima tikėtis gauti iš šio turto, ir turtui naudoti reikalingas sąnaudas bei kitas charakteristikas. Pažymėtina, kad sandorio dėl nekilnojamojo turto atvejais Lietuvoje kyla problemų, nes mokesčių mokėtojais neretai mokesčių administratoriui pateikia nekilnojamojoje turto vertinimo ataskaitą siekdami įrodyti palyginamojo sandorio objekto rinkos kainą³⁰¹. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad toks įrodymas yra nepriimtinas, nes neatitinka palyginamumo analizės reikalavimų, t. y. palyginamojo sandorio šalių funkcijų analizės, sandorio sąlygų, jo sudarymo ekonominių aplinkybių ir kitų pirmiau nurodytų požymių. Apgailestautina, kad mokesčių administratorius nepateikia jokios papildomos aiškinamosios medžiagos mokesčių mokėtojui apie jau besiformuojančią ydingą praktiką, ypač kai

²⁹⁹ Gerokai daugiau rekomendacijų pateikiama EBPO SK rekomendacijų 1.38–1.78 punktuose.

³⁰⁰ EBPO SK rekomendacijų ir SK taisyklių minėtuose punktuose nurodyti tokie patys požymiai.

³⁰¹ Tai nurodė VMI Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento tarnautoja per 2013 m. lapkričio 20 d. pokalbį.

mokesčių mokėtojas nereikalingai eikvoja savo išteklius minėtoms ataskaitoms parengti. Kadangi sandorių kainodara yra Lietuvoje nauja ir sudėtinga mokesčių teisės sritis, mokesčių administratorius, siekdamas įvykdyti savo LR mokesčių administravimo įstatymo 19 straipsnyje įtvirtiną pareigą padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas, turėtų pateikti daugiau informacijos. Jeigu sandorio dalykas yra paslaugos, reikia įvertinti paslaugų rūšį, apimtį ir kitas charakteristikas³⁰². Nei SK taisyklėse, nei EBPO SK rekomendacijose paslaugų kokybė nenurodyta kaip sandorio dėl paslaugų charakteristika atliekant jo įvertinimą. Tačiau, autorės nuomone, svarbu atsižvelgti į paslaugų teikėjo bet kokias specialias žinias, paslaugų sudėtingumą ir naudą, kurią tikimasi gauti.

Nustatant, ar kontroliuojamasis ir nekontroliuojamasis sandoris gali būti palyginami, turi būti atliktas prisiimtų ir atliekamų funkcijų palyginamumas, atlikta funkcinė analizė. SK taisyklėse apie funkcinę analizę tik nurodoma, kad, nustačius visas sandorio šalių su sandoriu susijusias funkcijas, panaudotus išteklius ir prisiimtą riziką, turi būti įvertinta, kurie iš veiksmų labiausiai nulėmė arba turėjo nulemti sandorio kainą arba pelną³⁰³. VMI leidinio dalyje apie funkcijų analizę pateikiama EBPO SK rekomendacijų 1.42–1.45 punktų santrauka. Funkcinė analizė – sandorio šalių atliktų su sandoriu susijusių funkcijų analizė, atsižvelgiant į sandorių šalių atliktus veiksmus, panaudotus išteklius ir prisiimtą riziką. Funkcinė analizė atliekama ir kontroliuojamųjų, ir nekontroliuojamųjų sandorių atžvilgiu³⁰⁴. Rinkos kainos dažniausiai atspindi atlygį už prisiimtas funkcijas, todėl funkcijų analizė yra labai svarbi taikant NPK metodą, o taikant metodus, pagrįstus pelnu, jos gali būti mažiau svarbios³⁰⁵. P. Fris ir S. Gonnet nuomone, vertinant sandorių palyginamumą remiantis šalių funkcijomis ir prisiimta rizika pirmiausia reikia suprasti pramonės šaką, kurioje sandoris sudaromas ar veikia tikrinamos sandorio šalys.

³⁰² Pažymėtina, kad šis punktas visiškai atitinka EBPO SK rekomendacijų 1.39 punktą.

³⁰³ SK taisyklių 9 punktas.

³⁰⁴ VMI, į kurį perkeltas EBPO SK rekomendacijų 1.42 punktas.

³⁰⁵ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 400.

Išanalizavus pramonės šaką bus galima nustatyti, kokį vaidmenį atliekantys ūkio subjektai gali veikti panašiomis aplinkybėmis kaip ir sandorio šalys. Ši analizė paprastai apima bendrą pramonės šakos apžvalgą, kartu išsamiai pasiaiškinant jos ekonomines charakteristikas (kaip antai rinkos sudėtį), konkurentus ir panašiai³⁰⁶. Svarbu paminėti, kad per funkcinę analizę ypatingas dėmesys turi būti skiriamas sandorių šalių teisėms ir pareigoms. Ją atliekant reikia įvertinti: įmonės (įmonių grupės) struktūrą ir veiklos organizavimą; įmonės kompetencijos ribas (už kokias funkcijas ji yra atsakinga); įmonės atliekamas funkcijas (gamyba, transportavimas, finansavimas ir pan.); funkcijoms atlikti panaudotą turtą ir riziką. Atliekant funkcinę analizę svarbu įvertinti kontroliuojamojo sandorio atveju naudotą turtą, to turto panaudojimo esant sandoriui svarbą ir įtaką kainai. Funkcijų kokybė nėra nurodyta kaip palyginamumo požymis. Todėl sandoriai gali būti laikomi palyginamais, jeigu atliktų funkcijų pobūdis ir apimtis yra vienodi, nors skiriasi jų kokybė. Sunkumai surandant tiksliai palyginamus sandorius reiškia, kad funkcijų skirtumų koregavimas yra labai svarbus klausimas. Todėl keista, kad nei EBPO SK rekomendacijose, nei SK taisyklėse ar minėtame VMI leidinyje nepateikiamos nuorodos, kaip šį koregavimą atlikti. J. Wittendorf mano, kad funkcinis koregavimas gali būti atliekamas remiantis dviem požiūriais: hipotetiniu arba empiriniu. Hipotetinis požiūris reiškia, kad koreguojama iki faktinių išlaidų, susijusių su papildomos funkcijos atlikimu, sumos. Remiantis šiuo požiūriu įprastai nustatomas *de minimis* koregavimas, nes visiems kriterijams esant vienodiems, koregavimas turi apimti išlaidas, patirtas atliekant funkciją. Jeigu atliekant funkciją buvo panaudotas skirtingas kapitalas ir prisiimta skirtinga rizika, koregavimas taip pat turi apimti atlygį, kuriuo atsižvelgiama į skirtingas kapitalo naudojimo išlaidas. Remiantis empiriniu požiūriu, papildoma funkcija laikoma atskiru sandoriu dėl paslaugos ir koregavimo suma nustatoma šiam atskiru laikomam sandoriui pritaikant „ištiestosios rankos“ principą, vadovaujantis empiriniais rinkos duomenimis.

³⁰⁶ *Supra* 291, p. 99 ir 100.

Šio požiūrio dažniausiai laikomasi, kai kontroliuojamasis asmuo atlieka papildomą funkciją. Empirinio požiūrio taikymas gali būti laikomas *sui generis* koregavimu, nes jis pagrįstas ne nekontroliuojamojo sandorio koregavimu, o kontroliuojamojo sandorio dalyko koregavimu³⁰⁷.

Kontroliuojamasis ir nekontroliuojamasis sandoriai ir įmonės yra nepalyginami, jei gerokai skiriasi prisiimtos rizikos ir šie skirtumai negali būti koreguojami. Funkcinė analizė yra išsami tik tuo atveju, jeigu įvertinta kiekvienos šalies prisiimta rizika ir įsipareigojimai, nes tai daro įtaką sandoriams tarp asocijuotų įmonių. Įprastai rinkoje prisiimta rizika atlyginama atitinkamai didesniu atlygiu³⁰⁸. Gali būti nagrinėjamos ir vertinamos tokios rizikos rūšys:

- 1) rinkos rizika, susijusi su kaštų ir gautinų pajamų svyravimais;
- 2) nuostolių rizika, susijusi su investicijų, nuosavybės, įrenginių ir kito turto panaudojimu;
- 3) sėkmės (nesėkmės) rizika, susijusi su investicijomis į tyrinėjimą ir plėtrą;
- 4) finansinė rizika, susijusi su valiutų kursų ir palūkanų normų svyravimais;
- 5) rizika, susijusi su kreditavimu (kredito gavimu ir (arba) teikimu);
- 6) kitokia panaši rizika (kokybės, technologinės, atsargų, atsiskaitymų ir pan.).

Rizikos svarba sandorių kainodaros tikslais priklauso nuo konkrečios rizikos ekonominės reikšmės. Taigi, jei rizika vertinama kaip ekonomiškai nesvarbi, jos įtaka sandorių kainodarai, tikėtina, bus taip pat nereikšminga. EBPO SK rekomendacijose pabrėžiama, kad per funkcinę analizę turi būti nustatyta tik „reikšminga“ rizika³⁰⁹. VMI leidinyje toks paaiškinimas nepateikiamas, todėl mokesčių mokėtojui gali kilti klausimų, kiek išsamiai įvertinti prisiimtą riziką. Mokesčių mokėtojui gali kilti neaiškumų, kuriuo

³⁰⁷ *Supra* 14, p. 400-401.

³⁰⁸ EBPO SK rekomendacijų 1.45 punktas; tas pats pakartota ir VMI leidinyje nepateikiant papildomos informacijos.

³⁰⁹ EBPO SK rekomendacijų 1.45 punktas.

dokumentu vadovautis – ar VMI leidiniu, kuriame šiuo klausimu nieko nenurodyta, ar EBPO rekomendacijomis ir įvertinti tik reikšmingą riziką, ypač turint omenyje, kad mokesčių administratorius sandorių kainodaros srityje agresyvėja.

Kitas palyginamumo požymis – sandorio sąlygos. SK taisyklių 10 punkte³¹⁰ nurodyta, kad sandorio sąlygos įvertinamos siekiant nustatyti prievolių, rizikos ir naudos padalijimą tarp sandorio šalių. Apie sandorio sąlygas galima spręsti iš rašytinių sutarčių, kitų dokumentų, šalių susirašinėjimo, taip pat iš sandorio šalių veiksmų ir ekonominių principų, kuriais paprastai grindžiami tokios rūšies nekontroliuojamųjų sandorių šalių veiksmai, ir kitų įrodymų. Įvertinant sandorio sąlygas, reikia atsižvelgti į tai, kad asocijuotų asmenų bendrų interesų buvimo faktinės sąlygos gali skirtis nuo pateiktų rašytiniuose įrodymuose, ir vadovautis faktinėmis sandorių sąlygomis. Šiuo klausimu VMI leidinyje nepateikiama daugiau informacijos, kurios mokesčių mokėtojai gali trūkti. Pirmiausia nagrinėtinos ekonominės aplinkybės. Kaip įtvirtinta SK taisyklių 10 punkte, ekonominės aplinkybės įvertinamos siekiant nustatyti, ar rinkos, kurioje vyksta kontroliuojamasis sandoris, sąlygos gali būti palyginamos su rinkos, kurioje vyksta nekontroliuojamasis sandoris, sąlygomis. Įvertinant ekonomines sąlygas visų pirma reikia apibrėžti atitinkamą rinką atsižvelgiant į galimų pakaitalų prieinamumą. Reikia įvertinti, ar tarp šių rinkų nėra kokių nors ypatingų skirtumų, o jei yra – ar nustatyti skirtumai nedaro esminio poveikio kainai, o jei daro, ar sandorio dalyko kaina gali būti atitinkamai koreguojama³¹¹. Ekonominės aplinkybės, kurios gali turėti įtakos rinkai: geografinė padėtis, rinkos dydis, bendra konkurencinė padėtis rinkoje, sandorių šalių konkurencinė vieta rinkoje, prekių ir paslaugų pakaitalų prieinamumas, paklausos ir pasiūlos lygis rinkoje (atitinkamuose rinkos regionuose), vartotojų perkamoji galia, valstybės reguliavimo lygis, sąnaudos, reikalingos gamybai, transportui ir

³¹⁰ Šiose nuostatose ir paaiškinimuose, pateiktuose VMI leidinyje, visiškai pakartojami EBPO rekomendacijų 1.52 ir 1.53 punktai.

³¹¹ VMI leidinys, EBPO SK rekomendacijų 1.55 punktas.

kitoms funkcijoms atlikti³¹², rinkos tipas (veikiama didmeninėje ar mažmeninėje rinkoje)³¹³, sandorio sudarymo data ir laikas³¹⁴ ir kitos aplinkybės. Kaip kita aplinkybė galėtų būti paminėta derybinė pozicija. Atitinkama šalių derybinė galia sudarant sandorius atviroje rinkoje yra labai svarbi formuojant kainą. Ši galia gali priklausyti nuo nematerialiojo turto nuosavybės, turimo distribucinio tinklo, licencijų, finansinio stiprumo ir (arba) silpnumo³¹⁵. VMI leidinyje nieko plačiau nepaaiškinama dėl geografinės rinkos įtakos sandorių palyginamumui. Tai labai svarbi aplinkybė, ypač turint omenyje, kad Sąjungoje egzistuoja bendra rinka ir Lietuva pati neturi savo sandorių kainodaros bazės, kurioje būtų pateikiami vien Lietuvoje sudaromi sandoriai. Jeigu palyginamumo analizei naudojamos Europos arba net pasaulio duomenų bazės, iš karto kyla klausimas dėl rinkos įtakos sandorio palyginamumui. EBPO SK rekomendacijų 1.56 ir 1.57 punktuose nurodyta, kad ciklą (ekonominio, verslo arba gamybos) ar geografinės rinkos egzistavimas gali turėti reikšmingos įtakos palyginamumui, į tai turėtų atsižvelgti ir Lietuvos mokesčių mokėtojai. Tinkamos palyginti rinkos nustatymas yra faktinis klausimas. Kai kurioms pramonės šakoms didelės regioninės rinkos, kurios apima daugiau nei vieną valstybę, gali būti pakankamai vienalytės, kitais atvejais net vienos valstybės viduje esantys geografinės rinkos skirtumai gali būti labai reikšmingi. Kai tarptautinė įmonė vykdo panašius kontroliuojamuosius sandorius keliose valstybėse ir kai ekonominės aplinkybės šiose valstybėse yra iš esmės gana vienalytės, gali būti tinkama šiai tarptautinei įmonei remtis kelių valstybių palyginamumo analize savo sandorių kainodaros politikai pagrįsti šiose valstybėse. Tačiau dažnai tarptautinės įmonės siūlo skirtingas paslaugas arba prekes, atlieka skirtingas funkcijas skirtingose valstybėse ir jų verslo strategija ir (arba) ekonominės aplinkybės gerokai skiriasi kiekvienoje valstybėje. Tokiais atvejais kelių

³¹² SK taisyklių 11 punktą.

³¹³ Papildomai nurodyta aplinkybė VMI leidinyje.

³¹⁴ Tai EBPO SK rekomendacijų 1.55 punkte nurodyta papildoma, palyginti su nurodytosiomis SK taisyklių 11 punkte ir VMI leidinyje, aplinkybė.

³¹⁵ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 440.

valstybių palyginamumo analizė gali būti nepatikima³¹⁶. Kalbant apie Europos valstybes nares, kuriose taikoma vieninga valiuta, pažymėtina, kad teoriškai kainos, įvertintos ta pačia valiuta, nacionalinėse rinkose remiantis vienodos perkamosios galios teorija turėtų būti vienodos. Klausimu, ar Europos Sąjunga gali būti laikoma viena rinka, buvo atlikti keli tyrimai. Tyrimas „Is Europe One Market?“³¹⁷, kuris buvo aptartas 2004 m. kovo 18 d. JSKF susirinkime, atliktas siekiant išsiaiškinti Europos duomenų bazių naudojimo tinkamumą, palyginti su vietinėmis duomenų bazėmis. Šiame tyrime prieita prie išvados, kad Europa (t. y. 15 valstybių narių iki 2004 m. gegužės 1 d. stojimo) sudaro vieną rinką SGMM taikyti, ir „ištiestosios rankos“ intervalas, gautas remiantis Europos duomenų bazių duomenimis, yra tinkama priemonė „ištiestosios rankos“ principą atitinkančiam rezultatui gauti. Per tą patį JSKF susirinkimą aptartame tyrime „Pan-European versus country-specific searches and pan-European versus country-specific databases: not a clear-cut issue“³¹⁸ išsiaiškinta, kad beveik jokiose Europos valstybėse narėse (vėlgi kalbant apie 15 valstybių narių iki 2004 m. gegužės 1 d. stojimo) nereikia remtis vietinėmis duomenų bazėmis. Tačiau daugelis valstybių narių teikia pirmenybę savo valstybės narės duomenims ir tik jų nesant pripažįsta kitų valstybių narių duomenis³¹⁹, ypač jei rezultatas remiantis jais yra mažiau naudingas, nei vadovaujantis vidaus palyginamaisiais elementais³²⁰. Net ir esant vieningai valiutai ir valstybėms narėms derinant ekonomines politikas, nacionalinėse rinkose kainos ir pelno

³¹⁶ EBPO SK rekomendacijų 1.58 punktas.

³¹⁷ KROPPEM, H.-K. *Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan-European Comparables Sets*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 26 d.].

³¹⁸ VAN STAPPEN, D. *Pan-European versus country-specific searches and pan-European versus country-specific databases: not a clear-cut issue*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum7/pan-european_searches.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 26 d.].

³¹⁹ REYNEVELD, J. ir kiti. *Pan-European Comparables Searches – Analysing the Search Criteria* // ITPJ, March/April, 2007, p. 83. Pavyzdžiui, Prancūzijos mokesčių administratoriai iš esmės mano, kad Prancūzijos įmonės neturi būti lyginamos su Europos įmonėmis (TRUCHI, J.-L. ir DAVID, M. *Prix de transfert: la définition du marché pertinent, une étape complexe*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.lextenso.fi>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 21 d.].

³²⁰ BEUDEKER, M. ir JANSSEN, S. *EU Transfer Pricing Documentation Requirements: A Critical Analysis and Comparison* // ITPJ, September/October, 2006, p. 237.

rodikliai skiriasi, ypač kalbant apie visas 28 valstybes nares. Tai reiškia, kad NPK metodo naudojimas gali būti nepatikimas, jei remiamasi kitų valstybių narių duomenimis. Taikant pelno metodus problemų turėtų kilti mažiau, nes pelnas svyruoja gerokai mažiau nei kainos³²¹.

Siekiant tinkamai atlikti sandorio palyginamumo analizę, taip pat turi būti įvertintos sandorio šalių verslo strategijos. Verslo strategijoje paprastai atsispindi daugelis įmonei svarbių aspektų, kaip antai naujovių įdiegimas, naujo produkto plėtra, siūlomo asortimento apimtis, siekimas išvengti rizikos, politiniai pokyčiai ir daugelis kitų panašių aspektų, būtinų vykdant kasdienę veiklą, todėl, nustatant kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorio palyginamumą būtina į tai atsižvelgti³²². SK taisyklių 12 punkte numatyta, kad lyginama sandorių šalių verslo strategija, kuri buvo vykdoma sandorių kainodaros metu. „Ištiesiosios rankos“ principo nesilaikymu nelaikoma, kai mokesčių mokėtojas laikinai sumažina pelningumą, taikydamas mažesnes sandorių kainas, negu būtų taikomos kitomis aplinkybėmis, arba laikinai padidina su sandoriu susijusias sąnaudas, pavyzdžiui, sąnaudas reklamai ir reprezentacijai, jeigu įrodo, kad toks laikinas pelningumo sumažinimas yra būtinas naujai veiklai pradėti, naujoms prekėms rinkoje pristatyti, užimamos rinkos daliai padidinti, įeiti į naują rinką, prisitaikyti prie tam tikros srities norminio reguliavimo pasekmių. Siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas gali pagrįsti sandorių kainodarą verslo strategijos vykdymu, reikia nustatyti³²³:

- 1) ar sandorio šalių veiksmai atitinka deklaruojamą verslo strategiją³²⁴;
- 2) ar mokesčių mokėtojas pagrįstai prisiėmė verslo strategijos išlaidas, atsižvelgdamas į sandorio šalių tarpusavio ryšį, ar nepriklausomas asmuo, veikdamas panašiomis aplinkybėmis ir vykdydamas panašų

³²¹ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 429 ir 430.

³²² VMI leidinys ir EBPO SK rekomendacijų 1.59 punktas, kurie visiškai sutampa.

³²³ SK taisyklių 13 punktas.

³²⁴ Pažymėtina, kad VMI leidinyje konkrečiai nurodyta, kad turi būti „raštiškai įtvirtinta“ strategija. EBPO SK rekomendacijų 1.62 punkte taip pat apsiribojama vartojant žodžių junginį „purposed business strategy“ (tvirtinama verslo strategija). Manytina, kad minėtame SK taisyklių papunktyje vartojamą žodį „deklaruojamą“ aiškinti kaip „raštu įtvirtintą“, yra per siaura. Turėtų būti pripažįstami ir kiti deklaravimo būdai, kaip antai įmonės atliekami veiksmai.

sandorį, prisiimtų panašias verslo su verslo strategija susijusias išlaidas ir rizikas, kurias prisiėmė mokesčių mokėtojas;

3) ar nesėkminga verslo strategija buvo pakeista pakankamai greitai.

SK taisyklių 14–18 punktuose pateikiamos kitos nuostatos, susijusios su palyginamumo analize: ar vertinti vieną, ar kelis sandorius, į kokio laikotarpio duomenis atsižvelgti vertinant sandorį, kokie (vidiniai ar išoriniai) palyginimai turi būti naudojami, kokia informacija turi būti remiamasi atliekant palyginimo analizę. Šie klausimai aptartini išsamiau.

SK taisyklių 14 punkte nurodyta, kad laikydamiesi „ištiestosios rankos“ principo mokesčių mokėtojai kiekvieno kontroliuojamojo sandorio kainodarą turi vertinti atskirai. Jeigu mokesčių mokėtojas įrodo, kad keli sandoriai yra taip glaudžiai susiję tarpusavyje, kad vertinant juos atskirai neįmanoma tiksliai nustatyti „ištiestosios rankos“ principą atitinkančios kainos ar pelno, kelių sandorių kainodara gali būti vertinama kartu. Jeigu mokesčių mokėtojas įrodo, kad sandorio kainodaros vertinimas yra pernelyg sudėtingas, kad jį vertinant visą neįmanoma nustatyti minėtos kainos ar pelno, vertinant tokio sandorio kainodarą galima jį padalyti į kelias atskiras dalis. VMI leidinyje pateikiami keli pavyzdžiai, kai kontroliuojamieji sandoriai galėtų būti vertinami kartu:

- 1) prekės ir paslaugos yra teikiamos ilgą laiką ir toks tiekimas yra atliekamas atskirų sutarčių pagrindu, tuomet reiktų spręsti klausimą, gal vertėtų nagrinėti ne kiekvieną tokį sandorį atskirai, o visus sandorius kartu;
- 2) prekės arba paslaugos yra perkamos pagal licencinę sutartį; tokios sutarties sąlygos turėtų būti išnagrinėtos kartu su tokių produktų įsigijimo sąlygomis;
- 3) prekės yra panašios arba susijusios, kad jas galima laikyti „vienu krepšeliu“;
- 4) licencijuojama praktinė patirtis (angl. *know-how*) kartu su tam procesui svarbiausiais (esminiais) komponentais; tokiu atveju gali

būti naudingiau praktinę patirtį ir komponentus įvertinti kartu, kaip vieną bendrą paketą;

- 5) kontroliuojamasis sandoris tarp asocijuotų asmenų neužsibaigia, o dėl to paties dalyko yra sudaromas kitas sandoris su kitu asocijuotu asmeniu; tokiu atveju gali būti tikslinga tokius sandorius ar atitinkamas jų dalis vertinti kartu kaip vieną paketą³²⁵.

Kalbant apie klausimą, į kokio laikotarpio duomenis atsižvelgti vertinant sandorį, pažymėtina, kad tai reguliuojama SK taisyklių 15 punkte. Jame numatyta, kad „ištiestosios rankos“ principui pasiekti gali būti naudojami ne tik metų, kuriais vyko sandoris, bet ir ankstesnių metų duomenys, jeigu šie duomenys padeda atskleisti aplinkybes, galinčias turėti įtakos kontroliuojamojo sandorio kainodarai³²⁶. Be to, gali būti naudojami metų, einančių po metų, kuriais vyko sandoris, duomenys³²⁷, jeigu šie duomenys padeda atskleisti šias aplinkybes, pavyzdžiui, paaiškina tam tikros verslo strategijos ciklišumą. Pavyzdžiui, Prancūzijoje dažniausia remiamasi 3 metų, kartais – net 5 metų duomenimis³²⁸.

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

³²⁵ EBPO SK rekomendacijų 3.9 punkte pateikiamos tokios pačios nuostatos.

³²⁶ EBPO SK rekomendacijų 3.75 punkte numatyta galimybė remtis kelerių metų prieš metus, kuriais atliktas nagrinėjamas sandoris, duomenimis. Šiame punkte nurodyta, kad tai dažnai yra naudinga, tačiau neturėtų būti sisteminis reikalavimas. Šių rekomendacijų 3.76 punkte nurodyta, kad tokia informacija gali atskleisti faktines aplinkybes, kurios turėjo įtakos nustatant sandorio dalyko kainą. Taigi SK taisyklės šiuo klausimu atitinka EBPO SK rekomendacijas.

³²⁷ Tai taip pat numatyta EBPO SK rekomendacijų 3.74 punkte.

³²⁸ *France – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].

– tai palyginamumas, kai kontroliuojamajam sandoriui palyginti naudojamas tarp kitų nei šį kontroliuojamąjį sandorį atlikusių asmenų sudarytas sandoris³²⁹. Taigi išoriniai duomenys bus naudojami jau atlikus sandorio vertinimą vadovaujantis vidiniais duomenimis siekiant patikrinti jau turimą rezultatą. Vadinasi, vien išoriniai duomenys galės būti naudojami tik tokiu atveju, kai nebus vidinių palyginimų. Šio darbo autorės nuomone, toks ribojimas, kai yra reikalaujama vadovautis vidiniais duomenimis, nėra reikalingas, nes EBPO SK rekomendacijose ir SK taisyklėse įtvirtintų minėtų penkių sandorių palyginamumo požymių visiškai pakanka palyginamumo analizei atlikti. Žinoma, būtų galima preziumuoti, kad įmonei yra labiau prieinama jos pačios turima informacija ir kad tos pačios įmonės sudaromi sandoriai geriau atitiks sandorių kainodaros tikslus. Tačiau įmanomi atvejai, kai išoriniai palyginimai tiksliau atspindės palyginamumo požymius, pavyzdžiui, dėl sandorio sąlygų ar kitų panašumų. Iš 2010 m. EBPO SK rekomendacijų 3.28 punkte pateiktų nuostatų matyti, kad vidiniams palyginimams neteikiama pirmenybė. Minėtame punkte nurodyta, kad vidiniai palyginimai ne visada yra labiau patikimi ir tikrai ne kiekvienas mokesčių mokėtojo ir nepriklausomo subjekto sandoris gali būti laikomas patikimu kontroliuojamojo sandorio, kurį sudarė tas pats mokesčių mokėtojas, palyginimu. Vidiniai palyginimai turi atitikti minėtus penkis palyginamumo požymius kaip ir išoriniai palyginimai. Pavyzdžiui, jei mokesčių mokėtojas savo gaminio didelį kiekį parduoda užsienyje įsteigtam kontroliuojamam platintojui ir labai mažą kiekį nepriklausomam asmeniui, tikėtina, kad šiuo atveju pardavimo kiekio skirtumas iš esmės darys įtaką dviejų sandorių palyginamumui. Jei neįmanoma atlikti pagrįstai tikslaus koregavimo šiai įtakai išvengti, mokesčių mokėtojo ir nepriklausomo kliento sandoris tikriausiai nebus patikimas jį naudoti palyginimui sandorių kainodaros srityje. Dėl šių priežasčių, autorės nuomone, reikėtų tobulinti SK nuostatas ir atitinkamai mokesčių administratoriaus paaiškinimus, nebeteikiant pirmenybės

³²⁹ VMI leidinys.

vidiniams palyginimams. Svarbiausias palyginamumo analizės kriterijus turėtų būti sandorio atitiktis minėtiems sandorių palyginamumo požymiams.

SK taisyklėse nepateikiamos nuostatos, kokia informacija reikėtų naudoti atliekant palyginamumo analizę. VMI leidinyje³³⁰ paaiškinama, kad mokesčių mokėtojas, vertindamas sandorių palyginamumą apibrėžiančius veiksniai ir nustatydamas kontroliuojamojo sandorio atitiktį „ištiesiosios rankos“ principui, gali naudotis:

- 1) vidine informacija;
- 2) išorine informacija, t. y. informacija interneto puslapiuose, žiniasklaidoje ir kitų šaltinių informacija.

Iš šių VMI paaiškinimų matyti, kad nėra ribojama naudoti kitų valstybių informaciją, žinoma, jei palyginamieji sandoriai atitinka minėtus palyginamumo požymius.

Labai svarbus klausimas palyginamumo srityje – komercinių duomenų bazių naudojimas ir jose talpinamų duomenų patikimumas, nes dažnai mokesčių mokėtojai, rengdami sandorių kainodaros dokumentus, remiasi būtent jomis³³¹. Priešingai, nei tikėjosi mokesčių konsultantai ir verslo atstovai³³², Elgesio kodekso dėl SKD 25 punkte nurodyta, kad valstybės narės neturėtų automatiškai atmesti visos Europos duomenų bazėse rastų palyginamųjų elementų. 2010 m. EBPO SK rekomendacijos palankiai vertinamos, nes jose buvo pateiktos patobulintos nuostatos dėl informacijos iš komercinių duomenų bazių naudojimo³³³. EBPO SK rekomendacijų 3.30 punkte nurodyta, kad tai įprastas informacijos šaltinis. Jos gali būti praktiškas ir išlaidų atžvilgiu veiksmingas būdas nustatyti išorinius palyginamuosius sandorius ir iš jų gali būti gauta patikimiausia informacija atsižvelgiant į kiekvieno atvejo aplinkybes, tačiau yra tam tikrų apribojimų.

³³⁰ *Ibid.*

³³¹ OOSTERHOFF, D. ir WINGERTER, B. *The New OECD Guidelines: The Good, The Bad and the Ugly* // ITPJ, vol. 18, No 2, 2011, p. 106.

³³² Jie tikėjosi, kad bus aiškiai įtvirtinta galimybė remtis duomenų bazių informacija. SCHNORBERGER, S. ir kt., *supra* 207, p. 306.

³³³ Tai laikoma patobulinimu, nes kai kuriose valstybėse buvo automatiškai atmetami tokie duomenys. Plačiau žr. COTTANI, G., *supra* 8; OOSTERHOFF, D. ir WINGERTER, B. *supra* 331.

Pirma, komercinės duomenų bazės sudaromos viešai prieinamos informacijos pagrindu, todėl ne visose valstybėse. Antra, jose būna ne visa reikiama informacija, nes skirtingose valstybėse viešai informacijai taikomi skirtingi reikalavimai. Trečia, komercinės duomenų bazės dažniausiai naudojamoms įmonių finansiniams rezultatams palyginti, o ne sandoriams, nes dažniausiai jose nebūna duomenų apie sandorius³³⁴. G. Cottani nuomone, didžiausias ribojimas naudoti komercines duomenų bazes yra susijęs su laiku, kuris praeina, iki informacija paviešinama. Pavyzdžiui, ir LR Pelno mokesčio įstatymo 51 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansinių ataskaitų rinkiniu turi būti pateikta iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos, vadinasi, kol informacija apie konkrečius mokestinius metus pateks į duomenų bazes, jau gali būti besibaigę kiti mokestiniai metai.

Paprastai naudojamos šios komercinės duomenų bazės:

- Amadeus (Europos bazė)³³⁵;
- Osiris, Onesource, Compustat Global, Thomson Worldscope and Mergent Global (pasaulinės bazės);
- Aida (Italijos bazė);
- Diane (Prancūzijos bazė);
- Fame (Jungtinės Karalystės bazė);
- Reach (Nyderlandų bazė);

³³⁴ EBPO SK rekomendacijų 3.31 punktas.

³³⁵ Ši bazė plačiai naudojama Lietuvoje (nuo 2007 m.) ir įvairiose Europos valstybėse, kaip antai Prancūzijoje, Lenkijoje, Vokietijoje (*supra* 268, *Poland – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.]; *Germany – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.]). Tačiau pažymėtina, kad kiekvienu konkrečiu atveju duomenų bazėse surinkti duomenys turi būti tikrinami ir pagrindžiamas jų tinkamumas palyginamumo analizei atlikti. Prancūzijoje, kaip jau minėta, nors teisės aktuose nieko nenurodyta apie Europos palyginamuosius elementus, mokesčių administratorius neigiamai vertina ekonominę analizę, kurioje nėra įtraukta pakankamai Prancūzijos įmonių (SCHNORBERGER, S. ir kt. *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules (Part 2)* // Intertax, vol. 34, No 8/9, p. 411), tačiau 2009 m. gegužės 5 d. sprendime byloje Nr. 08VE02411 *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) atmetė tai, kad mokesčių administratorius rėmėsi „Amadeus“ duomenų bazės duomenimis, nes nebuvo įrodyta, jog Europos rinkos buvo panašios į Prancūzijos rinką ([interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/01/1470025161.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 25 d.]

- SABI (Ispanijos ir Portugalijos bazė)³³⁶.

Atliekant paiešką naudojantis duomenų bazėmis pirmiausia ieškoma įmonių su panašiu standartinio gamybinio klasifikatoriaus numeriu (angl. *standard industrial classification code*, SIC). Paskui pradedamas pašalinimo etapas, per kurį atmetamos įmonės pagal įvairius kriterijus, kaip antai dydį, sudėtingumą, geografinį regioną, nepakankamus finansinius duomenis ir panašiai. Šios paieškos rezultatas gali būti grupė palyginimų su skirtingomis kainomis ir pelno maržomis. Finansiniai duomenys dažniausiai pateikiami už 3 metus. Pateikiamos mažiausios, vidutinės ir didžiausios kainos ir pelno maržos. Dažniausiai vidutinės yra laikomos tinkamiausiu „ištiesios rankos“ principą atitinkančiu atlygiu už tikrinamos šalies veiklą³³⁷. Kadangi komercinių duomenų bazių naudojimas sandorių kainodaros tikslams plačiai paplitęs, VMI leidinyje galėtų būti paaiškinimų, kaip šiuos duomenis naudoti ir į kokius aspektus atkreipti dėmesį, ypač pažymint tai, kad naudojantis komercinių duomenų bazėmis palyginamumo analizei atlikti reikia stengtis, kad informacijos kiekybė neviršytų kokybės, kaip tai nurodyta EBPO SK rekomendacijų 3.33 punkte.

SK taisyklių 18 punkte numatyta, kad tikrindamas kontroliuojamųjų sandorių kainodaros atitiktį „ištiesios rankos“ principui mokesčių administratorius turi naudoti mokesčių mokėtojo pateiktą ir kitą mokesčių mokėtojui prieinamą informaciją. Jeigu mokesčių mokėtojas pateikia tikrovės neatitinkančią informaciją, tikrindamas kontroliuojamųjų sandorių kainodaros atitiktį „ištiesios rankos“ principui mokesčių administratorius turi teisę naudoti ir mokesčių mokėtojui neprieinamą informaciją. 2010 m. EBPO SK rekomendacijų 3.36 punkte numatyta nauja nuostata, kad jei mokesčių administratorius turi slaptos sandorių kainodaros tikslams naudotinos informacijos, būtų neteisinga taikyti sandorių kainodaros metodą remiantis šia informacija, išskyrus tuos atvejus, kai mokesčių administratorius, laikydamasis

³³⁶ COTTANI, G., *supra* 8.

³³⁷ VAN DER MEER-KOISTA, J. *A Model for Making Qualitative Transfer Pricing Adjustments* // ITPJ, September/October, 2004, p. 194.

nacionalinių slaptumo reikalavimų, galėtų atskleisti tokią informaciją mokesčių mokėtojui, kad būtų sudaryta galimybė mokesčių mokėtojui apginti savo poziciją ir užtikrinta veiksminga teisminė kontrolė. Remiantis minėta SK taisyklėse įtvirtinta nuostata, jeigu kiltų mokesčių ginčas dėl administratoriaus sprendimo, pagrįsto mokesčių mokėtojui neprieinama informacija, nebūtų aišku, kaip būtų užtikrinama mokesčių mokėtojo teisė į gynybą. Šiuo klausimu įdomu paminėti, kad visai neseniai Prancūzijoje priimta 2013 m. vasario 5 d. sprendime byloje Nr. 12PA00469³³⁸ *Cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus administracinis apeliacinis teismas) nusprendė, kad mokesčių mokėtojui neprieinama informacija negali būti naudojama sandorių kainodaros tikslais.

VMI leidinyje paaiškinama, kad ieškant palyginimų svarbu išlaikyti „žingsnis po žingsnio“ taktiką, nes nuo to priklausys paieškos rezultatų apimtis, kokybė ir patikimumas. Palyginimų atranka sąlyginai skirstoma į du etapus: kiekybinį ir kokybinį. Atliekant kiekybinį palyginimų atrankos etapą būtų galima išskirti tokius palyginimų paieškos kriterijus, kaip antai geografinę padėtį, nepriklausomumą, vykdomos veiklos rūšį, veiklos laikotarpį, duomenų prieinamumą, nuostolingumo kriterijų ir kitus. Per kokybinį etapą atmetama palyginti netinkama įmonės papildoma informacija ieškant internete, prieinamose duomenų bazėse ir panašiai. 2010 m. EBPO SK rekomendacijose numatytas 9 žingsnių procesas atliekant palyginamumo analizę³³⁹ tam, kad būtų lengviau suvokti ir atlikti viso palyginamumo analizės proceso eigą. Minėtų rekomendacijų 3.1 punkte nurodyta, kad palyginimui atlikti reikia ir kontroliuojamojo, ir nekontroliuojamojo sandorių analizės. Palyginimų paieška yra tik dalis palyginamumo analizės. Ji neturi būti painiojama ar atskiriama nuo palyginamumo analizės. Informacija apie galimus palyginamus nekontroliuojamuosius sandorius ir palyginimų nustatymo procesą priklauso nuo pirminės mokesčių mokėtojo kontroliuojamojo sandorio analizės ir

³³⁸ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://legimobile.fr/fr/jp/a/caa/75056/2013/2/5/12PA00469/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 25 d.].

³³⁹ Kaip nurodė minėtoje tarptautinėje konferencijoje „*Transfer Pricing: Practical Issues*“ G. Cottani, tai pagrindinė naujovė 2010 m. EBPO SK rekomendacijose palyginamumo klausimu.

atitinkamų minėtų palyginamumo veiksnių. Turi būti laikomasi metodinio nuoseklumo atliekant įvairius palyginamumo analizės etapus: pradedant pirmine kontroliuojamojo sandorio sąlygų analize, vėliau nustatant galimus palyginimus iki sandorių kainodaros metodo pasirinkimo ir galiausiai nusprendžiant, ar nagrinėjamas kontroliuojamasis sandoris atitinka „ištiesios rankos“ principą. EBPO SK rekomendacijų 3.4 punkte įtvirtintas procesas – tai tipinis procesas, kurio gali būti laikomasi atliekant palyginamumo analizę. Šis procesas – tai pripažintos apibendrintos praktikos rezultatas, tačiau jis neprivalomas. Pažymėtina, kad verslo atstovai išreiškė susirūpinimą, kad įtraukus tokį procesą į EBPO SK rekomendacijas bent jau teoriškai kyla pavojus, jog šis procesas virs vienintele priimtina praktika, nuo kurios nukrypimų kai kurie mokesčių administratoriai nepripažins, ir taip mokesčių mokėtojams bus sukelta papildomų sunkumų apginti savo poziciją, kodėl nesilaikyta minėto proceso tvarkos³⁴⁰. Tačiau kadangi palyginamumo analizė yra sunkus ir daug darbo reikalaujantis procesas³⁴¹, rekomendacijos siekiant paaiškinti ir palengvinti šio proceso suvokimą, turėtų būti vertinamos palankiai. Taigi jį sudaro:

1 žingsnis – nagrinėtinų metų nustatymas³⁴²;

2 žingsnis – plati mokesčio mokėtojo aplinkybių analizė³⁴³;

3 žingsnis – kontroliuojamojo sandorio supratimas, pagrįstas funkcinė analize siekiant pasirinkti tikrintiną šalį (kai tai reikalinga), tinkamiausią aplinkybėms sandorių kainodaros metodą, finansinius rodiklius, kurie bus tikrinami taikant pelnu pagrįstus sandorių kainodaros metodus, ir nustatyti reikšmingus palyginamumo veiksnius, į kuriuos būtina atsižvelgti³⁴⁴;

³⁴⁰ COTTANI, G., *supra* 8.

³⁴¹ VMI leidinys.

³⁴² Nuostatos dėl metų, į kuriuos reikia atsižvelgti, pateikiamos, kaip jau minėta, SK taisyklių 12 punkte.

³⁴³ Pagal SK rekomendacijų 3.7 punktą ši analizė yra esminis žingsnis palyginamumo analizei atlikti. Ji gali būti apibūdinama, kaip gamybos šakos, konkurencijos, ekonominių, reguliavimo ir kitų veiksnių, kuriais veikiamas mokesčių mokėtojas ir jo aplinka, analizė.

³⁴⁴ Pagal EBPO SK rekomendacijų 3.9 punktą atliekant šį žingsnį reikia įvertinti, į kelis kontroliuojamuosius sandorius atsižvelgti (tai irgi numatyta SK taisyklių 14 punkte).

4 žingsnis – vidinių palyginimų, jei jų yra, patikrinimas³⁴⁵;

5 žingsnis – prieinamų informacijos apie išorinius palyginimus, kai jie reikalingi, šaltinių nustatymas;

6 žingsnis – taikytino metodo sandorių kainodaros metodo pasirinkimas ir, atsižvelgiant į metodą, atitinkamų finansinių rodiklių nustatymas³⁴⁶;

7 žingsnis – galimų palyginimų nustatymas: pagrindinių požymių, kuriuos turi atitikti nekontroliuojamasis sandoris tam, kad būtų laikomas palyginamu, nustatymas remiantis 3 žingsnyje nustatytais požymiais³⁴⁷;

8 žingsnis – palyginamumo korekcijų nustatymas ir darymas, jei tai reikalinga³⁴⁸;

9 žingsnis – surinktų duomenų aiškinimas ir naudojimas siekiant nustatyti „ištiesiosios rankos“ principą atitinkantį atlygį.

Kaip nurodyta VMI leidinyje, „žingsnis po žingsnio“ taktika taikoma tik veiksmams, kurie iš esmės atliekami per minėtą 7 žingsnį, įtvirtintą EBPO SK rekomendacijose. Nors, kaip minėta, SK taisyklėse numatytos nuostatos ir

³⁴⁵ Šių žingsnių atlikimo procesas išsamiai apibūdinamas EBPO SK rekomendacijų 3.24–3.39 punktuose. 4 žingsnio išskyrimas kritikuotinas, nes 3.28 punkte aiškiai nurodyta, kad vidiniai palyginimai ne visada yra patikimesni, kaip jau nurodyta anksčiau, ir jiems nereikia teikti pirmenybės *a priori*. Tačiau remiantis tokia nurodyta žingsnių seka gali būti manoma, kad reikia patikrinti visus esamus vidinius palyginamumus, net ir taikant pelnu pagrįstus sandorių kainodaros metodus. Taip gali kilti papildomų abejonių dėl to, ar mokesčių mokėtojas įgyvendino visus reikalavimus, atlikdamas palyginamumo analizę.

³⁴⁶ Sandorių kainodaros metodai nagrinėjami šio darbo kitame skyriuje.

³⁴⁷ EBPO SK rekomendacijų 3.40–3.46 punktuose plačiau paaiškinamas šis žingsnis. Palyginamą trečiosios šalies sandorį galima nustatyti iš esmės dviem būdais. Remiantis pirmuoju, kurį galima pavadinti „pridėtinu“, asmuo, atliekantis paiešką, sudaro trečiųjų šalių, kurios, tikėtina, atlieka galimus palyginamus sandorius, sąrašą. Paskui renkama informacija apie šių šalių sudaromus sandorius, siekiant patvirtinti, ar jie yra priimtini palyginimai, remiantis iš anksto nustatytais palyginamumo požymiais. Palyginamą trečiosios šalies sandorį nustatant pagal antrą būdą, kurį galima pavadinti „dedukcinio“ požiūrio būdu, apibrėžiama daug įmonių, kurios veikia tame pačiame ekonominės veiklos sektoriuje, atlieka panašias plačias funkcijas ir neturi ekonominių akivaizdžiai besiskiriančių charakteristikų. Paskui sąrašas pasitikslinamas naudojant atrankos kriterijus ir viešai prieinama informacija. Praktikoje minėtas nustatymas šiuo būdu pradedamas paieška duomenų bazėse. Galimiems palyginimams atmesti naudojami kokybiniai ir kiekybiniai kriterijai. Kokybinių kriterijų pavyzdžių galima rasti produktų paketuose arba verslo strategijose. Dažniausiai sutinkami kiekybiniai kriterijai yra šie: dydžio kriterijus, taikomas pardavimui, turtui arba darbuotojų skaičiui; su nematerialiuoju turtu susiję kriterijai; kriterijai, susiję su eksporto apimtimi, ir kiti. EBPO SK rekomendacijų 3.46 punkte pažymima, kad galimų palyginimų nustatymas yra vienas iš pačių esminių palyginamumo analizės aspektų ir jis turi būti skaidrus, sistemingas ir patikrinamas.

³⁴⁸ Šis žingsnis išsamiau detalizuojamas EBPO SK rekomendacijų 3.47–3.54 punktuose. Palyginamumo koregavimo pavyzdžiai apima koregavimą siekiant pašalinti skirtumus, atsiradusius dėl skirtingos apskaitos praktikos, koregavimą, atliekamą dėl kapitalo, funkcijų, turto ar rizikos skirtumų. Palyginamumo korekcijos turi būti atliekamos, jei tikimasi, kad tai padidins rezultatų patikimumą.

VMI leidinyje pateikiami visų žingsnių, kaip jie suskirstyti EBPO SK rekomendacijose, paaiškinimai, dėl to, kad palyginamumo analizė yra labai sudėtingas ir daug laiko bei darbo reikalaujantis procesas, rekomenduotina, kad mokesčių administratorius pateiktų išsamesnių paaiškinimų apie šios analizės atlikimo procesą, kad mokesčių mokėtojai galėtų suvokti jo eigą ir tinkamų palyginimų nustatymo svarbą visai atliekamų sandorių kainodarai, o „žingsnis po žingsnio“ taktika būtų taikoma visai palyginamumo analizei.

Toliau nagrinėjami sandorių kainodaros metodai ir jų parinkimo teisinis reguliavimas.

2. Sandorių kainodaros metodai ir jų parinkimas

Siekiant nustatyti „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kainą ir koreguojant šio principo neatitinkančią kainą arba pelną turi būti naudojamas vienas iš SK taisyklių 19 punkte³⁴⁹ numatytų metodas:

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

Toliau kiekvienas metodas aptariamas atskirai.

2.1. Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas

Nuostatos, kaip taikyti šį metodą, įtvirtintos SK taisyklių 24–26 punktuose. Minėtų taisyklių 24 punkte nurodyta, kad taikant NPK metodą, „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamojo sandorio dalyko kainą su nekontroliuojamojo sandorio

³⁴⁹ Tokie patys metodai numatyti ir EBPO SK rekomendacijų 2.1 punkte.

dalyko kaina. Pagal SK taisyklių 26 punktą įvertinant, ar nekontroliuojamojo sandorio palyginamumas kontroliuojamojo sandorio atžvilgiu pakankamas tiek, kad būtų galima taikyti NPK metodą, reikia įsitikinti, kad:

- 1) tarp palyginamų sandorių ir jų šalių nėra esminių skirtumų. Jeigu tokių skirtumų yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai;
- 2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalykų kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima koreguoti³⁵⁰.

VMI leidinyje pateikiami platesni paaiškinimai dėl NPK metodo taikymo, jie visiškai identiški EBPO SK rekomendacijų 2.14–2.20 punktuose, išskyrus 2.15 punkte, įtvirtintoms nuostatomis. Šiame leidinyje nurodyta, kad NPK metodas sudaro galimybę pasiekti didžiausią palyginamumą, nes jo taikymas yra tiesiogiai susijęs su sandorio kaina. NPK metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai neasocijuotas asmuo parduoda tokios pačios rūšies produktą kaip ir asocijuotas asmuo. Pavyzdžiui, neasocijuotas ir asocijuotas asmuo parduoda analogiškos kokybės ir rūšies kolumbietišką kavos pupelę; kavos pupelių pardavimo kiekis, jų pardavimo laikas ir aplinkybės panašios, taip pat abu sandoriai vyksta toje pačioje platinimo grandyje. EBPO SK rekomendacijų 2.15 punkte teigiama, kad gali būti labai sunku rasti nepriklausomų įmonių sandorį, pakankamai panašų į kontroliuojamąjį sandorį ir tokį, kurio skirtumai iš esmės nedaro įtakos kainai. Pavyzdžiui, nereikšmingas kontroliuojamuoju ir nekontroliuojamuoju sandoriu perleidžiamo turto skirtumas gali iš esmės paveikti kainą, nors ekonominė veikla, kuria užsiimama, yra pakankamai panaši, kad būtų sukurta tokia pati pelno marža. Kaip jau minėta, praktikoje šį metodą taikyti gana sunku dėl palyginamumų nebuvimo, todėl svarstyti, ar nereikėtų VMI leidinyje paaiškinti mokesčių mokėtojams apie galimus šio metodo taikymo sunkumus.

³⁵⁰ Tas pats nurodyta EBPO SK rekomendacijų 2.13 ir 2.14 punktuose.

2.2. *Perpardavimo kainos metodas*

Kitas prie tradicinių priskiriamas metodas – perpardavimo kainos metodas. Šis metodas reguliuojamas SK taisyklių 27–33 punktuose³⁵¹. Taikant perpardavimo kainos metodą, „ištiestosios rankos“ principą atitinkanti kaina nustatoma iš sandorio dalyko, įsigyto iš asocijuoto asmens, tolesnio perpardavimo nepriklausomam asmeniui kainos atimant „ištiestosios rankos“ principą atitinkančią sandorio bendrąją maržą. Sandorio bendroji marža – perpardavimo ir įsigijimo kainos skirtumas, kuriame atsispindi su perpardavimu tiesiogiai susijusios sąnaudos ir uždirbtas tam tikras pelnas. Sandorio bendroji marža apskaičiuojama:

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

kai N – sandorio bendroji marža,

K2 – perpardavimo kaina,

K1 – įsigijimo kaina.

SK taisyklių 29 punkte numatyta, kad „ištiestosios rankos“ principą atitinkanti sandorio bendroji marža – tai sandorio bendroji marža, susidariusi atliekant palyginamą nekontroliuojamąjį sandorį. Taikant šį metodą palyginamų kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių dalykai gali būti nepanašūs. Tačiau kuo panašesni sandorių dalykai, tuo tiksliau nustatoma „ištiestosios rankos“ principą atitinkanti sandorio bendroji marža³⁵². EBPO SK rekomendacijų 2.25 punkte nurodyta, kad nors taikant šį metodą leidžiami didesni prekės skirtumai, kontroliuojamu sandoriu perleistas turtas turi vis tiek būti palyginamas su nekontroliuojamuoju sandoriu perleidžiamu turtu. Siekiant nustatyti, ar nekontroliuojamojo sandorio palyginamumas kontroliuojamojo sandorio atžvilgiu leidžia taikyti perpardavimo kainos metodą, reikia įsitikinti, kad šių sandorio šalių funkcijos yra panašios, ypač tos, kurios daugiausia lemia

³⁵¹ Rekomendacijose dėl šio metodo taikymo pateikiamos EBPO SK rekomendacijų 2.21–2.38 punktuose, o jų santrauka iš esmės pateikiama minėtuose SK taisyklių punktuose.

³⁵² SK taisyklių 31 punktas.

sandorio bendrosios maržos dydį, taip pat išorinio palyginimo atveju būtina įsitikinti, kad palyginamų sandorių šalys savo veiklą vykdo panašiai ir kontroliuojamojo bei nekontroliuojamojo sandorių šalių apskaitos taisyklės nesiskiria taip, kad turėtų įtakos apskaičiuojant sandorio bendrąją maržą³⁵³. Vertinant, ar nekontroliuojamojo sandorio palyginamumas kontroliuojamojo sandorio atžvilgiu pakankamas tiek, kad būtų galima taikyti aptariamą metodą, reikia įsitikinti, kad:

- 1) tarp palyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų. Jeigu tokių skirtumų yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai;
- 2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalykų kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima pakoreguoti.

VMI leidinyje plačiau paaiškinama, kad, kalbant apie perpardavimo kainos metodo ypatumus, reikia pažymėti tai, kad metodą paprasčiausia taikyti tada, 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 ir sandoryje nėra naudojamas vertingas nematerialus turtas. Be to, taikant perpardavimo kainos metodą taip pat svarbus laiko veiksnys, t. y. laikas, praėjęs nuo prekės įsigijimo iš asocijuoto asmens iki tolimesnio jos perpardavimo tretiesiems asmenims. Kuo šis laiko tarpas ilgesnis, tuo didesnė tikimybė, kad kainą galėjo keisti valiutų kursų svyravimai, įvykę pasikeitimai rinkoje ir kiti panašūs veiksniai³⁵⁴.

³⁵³ SK taisyklių 30 ir 32 punktai.

³⁵⁴ Tas pats nurodyta EBPO SK rekomendacijų 2.29 ir 2.30 punktuose.

2.3. *Kaštai plus metodas*

Nuostatos dėl šio metodo pateikiamos SK taisyklių 34–39 punktuose³⁵⁵, taip pat VMI leidinyje pateikiami išsamesni mokesčių administratoriaus paaiškinimai. Šių taisyklių 34 punkte nurodyta, kad taikant kaštai plus metodą „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina nustatoma prie mokesčių mokėtojo sandorio sąnaudų pridėdant „ištiesiosios rankos“ principą atitinkantį sandorio antkainį. Sandorio antkainis apskaičiuojamas taip:

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

N – sandorio antkainis,

K – pardavimo kaina,

S – sandorio sąnaudos.

„Ištiesiosios rankos“ principą atitinkantis sandorio antkainis – sandorio antkainis, susidaręs atlikus palyginamąjį nekontroliuojamąjį sandorį. EBPO SK rekomendacijų 2.40 punkte plačiau paaiškinama, kad minėtas sandorio antkainis geriausiai turėtų būti nustatomas remiantis to paties mokesčių mokėtojo atliekamu nekontroliuojamuoju sandoriu ir jo antkainiu (vidinis palyginimas). Tačiau ir palyginamo nepriklausomų įmonių sandorio antkainis gali būti naudojamas „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančiam antkainiui nustatyti (išorinis palyginimas).

Siekiant nustatyti, ar nekontroliuojamojo sandorio palyginimas kontroliuojamojo sandorio atžvilgiu yra pakankamas tiek, kad būtų galima taikyti kaštai plus metodą, kaip ir jau minėtų kitų tradicinių metodų atveju, reikia įsitikinti, kad:

³⁵⁵ Šie punktai – tai iš esmės EBPO SK rekomendacijų 2.39, 2.41, 2.46 punktų santrauka. EBPO SK rekomendacijose nuostatos dėl šio metodo pateikiamos 2.39–2.55 punktuose.

- 1) tarp palyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų. Jeigu tokių skirtumų yra, būtina įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai;
- 2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalykų kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį galima pakoreguoti.

Kaip ir perpardavimo kainos metodo atveju, siekiant nustatyti, ar galima taikyti perpardavimo kainos metodą, reikia įsitikinti, kad šių sandorio šalių funkcijos yra panašios, ypač tos, kurios daugiausia lemia sandorio bendrosios maržos dydį, taip pat išorinio palyginimo atveju reikia įsitikinti, jog palyginamų sandorių šalys savo veiklą vykdo panašiai ir kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių šalių apskaitos taisyklės nesiskiria taip, kad turėtų įtakos apskaičiuojant bendrąją sandorio maržą³⁵⁶.

VMI leidinyje pateikiami paaiškinimai, į kokias sąnaudas reikia atsižvelgti taikant šį metodą³⁵⁷. Kadangi vienas iš pagrindinių rodiklių taikant kaštai plus metodą yra sąnaudos, labai svarbu nustatyti tikrąsias sandorio šalių sąnaudas ir jų sąsajas su nagrinėjamo sandorio dalyko kaina. Paprastai išlaidos skirstomos į tris grupes: tiesioginės išlaidos (žaliavos, darbo užmokestis ir panašiai), netiesioginės išlaidos (pagalbinės medžiagos ir panašiai) ir veiklos išlaidos (administracinės ir panašiai). Taikant kaštai plus metodą antkainis apskaičiuojamas įvertinus tiesiogines ir netiesiogines išlaidas. Kadangi šio metodo taikymas yra grindžiamas kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių patirtų sąnaudų bei antkainio palyginimu, didžiausias dėmesys turi būti skiriamas kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų sandorių skirtumams, kurie gali keisti sandorių antkainio dydį. Nustatyti sąnaudų skirtumai gali lemti tokius veiksmus:

- jei sąnaudų analizė atskleidžia funkcinis skirtumus, į kuriuos nebuvo atsižvelgta taikant kaštai plus metodą, tai turi būti įvertinta ir atitinkamai turėtų būti koreguojamas sandorio antkainis;

³⁵⁶ SK taisyklių 36 ir 38 punktai.

³⁵⁷ Šie paaiškinimai identiški EBPO SK rekomendacijų 2.47 punktui.

- jei sąnaudos atspindi papildomas funkcijas, kurios nebuvo nustatytos ir įvertintos per funkcinę analizę, turėtų būti nustatyta atlygio už papildomas funkcijas suma ir atlikti atitinkami koregavimai³⁵⁸.

Be to, kadangi kaštai plus ir perpardavimo kainos metodų taikymo atveju yra vertinama viena sandoryje dalyvaujanti šalis, kuo sudėtingesnes funkcijas sandorio šalis atlieka, tuo sunkiau yra rasti palyginimų tam, kad būtų galima tuos metodus pritaikyti. Todėl kaštai plus ir perpardavimo kainos metodus geriausia taikyti tuomet, kai nagrinėjama sandorio šalis atlieka nesudėtingas funkcijas ir jas atlikdama nenaudoja vertingo nematerialaus turto.

Toliau nagrinėtini pelno metodai, prie kurių priskiriami pelno padalijimo metodas ir SGMM. Pažymėtina, kad, palyginti su 1995 m. EBPO SK rekomendacijomis, 2010 m. EBPO SK rekomendacijose pateikiama gerokai daugiau nuostatų dėl šių metodų taikymo, jos toliau taip pat plačiau analizuojamos darbe.

2.4. Pelno padalijimo metodas

Nuostatos dėl pelno padalijimo metodo taikymo yra įtvirtintos SK taisyklių 40–45 punktuose, išsamesni paaiškinimai pateikiami VMI leidinyje ir EBPO SK rekomendacijų 2.108–2.149 punktuose. Taikant šį metodą pelnas, gautas atlikus kontroliuojamąjį sandorį, padalijamas tarp sandorių šalių taip, kaip jis būtų padalytas tarp neasocijuotų asmenų. Minėto pelno padalijimas ir veiksniai, kuriais remiantis jis padalijamas, turi atitikti: nagrinėjamo kontroliuojamojo sandorio funkcinę analizę, padalintino pelno nustatymą ir veiksnius, kuriais remiantis jis dalijamas, dėl kurių susitartų nepriklausomos šalys; šio metodo taikymo būdą³⁵⁹. VMI leidinyje nurodyta, kad taikant šį metodą dalijamas ne bendras asocijuotų asmenų (įmonių grupės) veiklos

³⁵⁸ Tokios pačios rekomendacijos pateikiamos EBPO SK rekomendacijų 2.45 punkte.

³⁵⁹ EBPO SK rekomendacijų 2.116 punktas.

pelnas, bet dėl konkrečiau kontroliuojamojo sandorio gautas pelnas. Pelno padalijimo metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai:

- 1) dviejų ar daugiau asocijuotų asmenų veikla yra glaudžiai susijusi ir atskirai sandorius būtų sudėtinga vertinti;
- 2) dėl veikloje naudojamo vertingo nematerialaus turto yra neįmanoma rasti tinkamo palyginamojo sandorio³⁶⁰.

Taigi šis metodas netaikytinas tuo atveju, kai viena iš šalių atlieka vien įprastas funkcijas ir jos dalyvavimas sandoryje nėra unikalaus ir vertingas. Tai svarbu turėti omenyje pasirenkant taikytiną metodą, nes praktikoje buvo pastebima tendencija taikyti šį metodą, nors jis buvo netinkamas remiantis kontroliuojamojo sandorio šalių funkcinė analize vien dėl to, kad buvo susiduriama su sunkumais surasti pakankamai patikimų palyginimų³⁶¹.

Šio metodo privalumas – jo lankstumas, nes taikant jį galima atsižvelgti į asocijuotų įmonių ypatingą padėtį ir aplinkybes, kurių nėra neasocijuotų įmonių atveju. Kitas privalumas yra tai, kad mažiau tikėtina, jog vienai iš sandorių šalių bus priskirtas didelis ir neįtikėtinas pelnas, nes vertinamos abi šalys. Šis aspektas gali būti ypač svarbus, kai analizuojamas šalių dalyvavimas nematerialiuoju turtu kontroliuojamame sandoryje. Pelno padalijimo metodo trūkumas – jo taikymo sunkumas. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad šį metodą gali lengvai taikyti mokesčių mokėtojai ir administratoriai, nes jį naudojant mažiau remiamasi išorine informacija. Tačiau asocijuotos įmonės gali turėti sunkumų gauti informaciją iš užsienio asocijuotų įmonių. Be to, gali būti sudėtinga nustatyti kartu pajamas ir išlaidas visoms sandorį atliekančioms asocijuotoms įmonėms³⁶².

³⁶⁰ EBPO SK rekomendacijų 2.109 punkte pateikiami tokie patys atvejai, tik antrasis formuluojamas plačiau, t. y. kai vienos sandorio šalies dalyvavimas sandoryje yra unikalus ir vertingas (pavyzdžiui, kai naudojamas unikalus nematerialus turtas). Vertėtų ir Lietuvos mokesčių administratoriams neapsiriboti vien vertingo nematerialiojo turto naudojimo atvejais.

³⁶¹ SILBEZTEIN, C., *supra* 193. Taip pat žr. HAY, D. ir kiti, *supra* 211, p. 518.

³⁶² EBPO SK rekomendacijų 2.112–2.114 punktai.

Pagal SK rekomendacijų 41–43 punktus³⁶³ pelno padalijimo metodas gali būti taikomas dviem būdais:

- 1) atliekant šalių dalyvavimo analizę;
- 2) atliekant likutinę analizę.

Atliekant šalių dalyvavimo analizę apskaičiuojamas visas kontroliuojamojo sandorio grynasis pelnas; atliekant funkcinę analizę nustatoma kiekvienos sandorio šalies dalyvavimo uždirbant pelną apimtis, kiek įmanoma naudojant išorinius duomenis; įvertinus ir palyginus tarpusavyje kiekvienos šalies dalyvavimą uždirbant pelną, apskaičiuojamas santykis, kuriuo sandorio grynasis pelnas turi būti padalytas tarp asocijuotų asmenų; atsižvelgiant į šį apskaičiuotą santykį viso sandorio grynojo pelno dalis priskiriama mokesčių mokėtojui. Atliekant likutinę analizę apskaičiuojamas visas kontroliuojamojo sandorio grynasis pelnas, nustatoma kiekvienos šalies dalyvavimo uždirbant pelną apimtis, kiek įmanoma, naudojant išorinius duomenis; apskaičiuojama, kokia viso sandorio grynojo pelno dalis tenka paprastesnėms sandorio šalių funkcijoms (apskaičiuojant gali būti naudojami kiti sandorių kainodaros metodai), apskaičiuota ši dalis atimama iš viso sandorio grynojo pelno ir paskirstoma tarp sandorio šalių atsižvelgiant į šias funkcijas; likusi sandorio grynojo pelno dalis paskirstoma tarp šalių, kaip ir taikant šalių dalyvavimo analizę. Šalių dalyvavimo analizės būdas naudotinas tada, kai disponuojama trečiųjų šalių duomenimis, kurių pagrindu galima nustatyti pelno padalijimo santykį, arba kai pelno padalijimo santykis gali būti nustatytas pagal kiekvieno sandorio dalyvio indėlį, įvertinus kiekvieno iš jų prisiimtą riziką. Likutinės analizės būdas taikytinas tuomet, kai sandorio dalyviams lengvai galima nustatyti įprastas funkcijas. Kitaip tariant, šalių dalyvių analizės būdas – tai būklė, kai visi akcininkai turi paprastas akcijas ir lygias teises į skirstomo

³⁶³ Tokios pačios nuostatos pateikiamos ir EBPO SK rekomendacijų 2.118–2.123 punktuose. Pažymėtina, kad EBPO SK rekomendacijų II dalies II priede pateikiamas pavyzdys, kaip taikyti pelno padalijimo metodą atliekant likutinę analizę.

pelno dalį, o likutinės analizės būdas – tai būklė, kai dalis akcininkų turi privilegijuotąsias, o kiti – paprastąsias akcijas³⁶⁴.

Nei SK taisyklėse, nei VMI leidinyje nepateikiami paaiškinimai, kuo remiantis sandorio šalims padalijamas kontroliuojamojo sandorio grynasis pelnas. EBPO SK rekomendacijų 2.134–2.139 punktuose pateikiamos nuostatos dėl pelno padalijimo kriterijų. Atsižvelgiant į atvejo aplinkybes pelno padalijimo kriterijus gali būti konkretus skaičius (pavyzdžiui, 30–70 % padalijimas, pagrįstas panašiu padalijimu, atliktu tarp nepriklausomų šalių) arba kintamas dydis (pavyzdžiui, atitinkama sandorio šalies reklamos išlaidų vertė). Gali būti naudojami keli kriterijai pelnui padalyti, tačiau tokiu atveju reikia kiekvieną iš jų įvertinti siekiant nustatyti jų svorį atliekant šį padalijimą. Praktikoje dažniausiai naudojami pelno padalijimo kriterijai, pagrįsti turtu arba išlaidomis. Kiti pelno padalijimo veiksniai, kaip antai – kiek asmenų dalyvavo atliekant pagrindines funkcijas, dėl kurių buvo sukurta sandorio vertė, laikas, kurį praleido tam tikras darbuotojų skaičius, taip pat gali būti taikomi atsižvelgiant į konkrečias sandorio aplinkybes. Kadangi nėra EBPO SK rekomendacijų vertimo į lietuvių kalbą, Lietuvos mokesčių administratorius turėtų apsvarstyti minėtų kriterijų įtraukimo į savo išaiškinimus galimybę.

Toliau aptartinas paskutinis iš pirmiau minėtų sandorių kainodaros metodų – SGMM.

2.5. *Sandorio grynosios maržos metodas*

Nuostatos dėl SGMM taikymo yra įtvirtintos SK taisyklių 46–48 punktuose, išsamesni paaiškinimai pateikiami VMI leidinyje ir EBPO SK rekomendacijų 2.58–2.107 punktuose, taip pat II dalies I priede. Pagal SK taisyklių 46 punktą taikant SGMM nagrinėjama, ar sandorio grynoji marža atitinka „ištiestosios rankos“ principą. Sandorio grynoji marža – tai sandorio grynojo pelno dalis, kuri turėtų būti uždirbta atsižvelgiant į tam tikrus

³⁶⁴ VMI leidinys.

konkrečius rodiklius (išlaidas, pardavimus, turtą ir panašiai). SGMM iš esmės yra artimas kaštai plus ir perpardavimo kainos metodams. Pagrindinis minėtų metodų skirtumas yra tas, kad SGMM atveju nagrinėjama ir lyginama grynoji marža, o kaštai plus ir perpardavimo metodų atveju – bendroji marža³⁶⁵. SK taisyklėse ir VMI leidinyje nepatikslinama, kokiais atvejais taikytinas šis metodas. EBPO SK rekomendacijų 2.59 punkte aiškiai nurodyta, kad SGMM turėtų būti taikomas, tik jei sandorio šalys atlieka įprastas funkcijas ir šis sandoris nėra susijęs su unikaliu ir vertingu dalyvavimu. Toliau šiame punkte pateikiamas gana platus teiginys, kad „jei konkretus sandoris nėra susijęs su unikaliu ir vertingu dalyvavimu, automatiškai nereiškia, jog SGMM bus tinkamiausias metodas“. D. Oosterhoff ir B. Wingerter nuomone, tokia rekomendacija mokesčių administratoriams suteikiama galimybė nepritari mokesčių mokėtojo pasirinktam metodui visais atvejais, kai sandorio šalis atlieka kažką daugiau nei rutinines funkcijas. Taip sukuriama neaiškumas mokesčių mokėtojui, kuris nori būti užtikrintas, kad jam pasirinkus SGMM jo sandorio kainodara atitiks reikalavimus³⁶⁶.

SGMM privalumas yra tai, kad grynojo pelno rodiklius mažiau veikia sandorio skirtumai nei kainą, kuria remiamasi taikant NPK metodą. Funkciniai kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių skirtumai gali neturėti didelės įtakos grynojo pelno rodikliams. Dar vienas SGMM praktinis privalumas – tai, kad, kaip ir taikant bet kurį vienpusį metodą, jį naudojant reikia nagrinėti tik vienos iš asocijuotų įmonių finansinį rodiklį. Taigi dažnai nereikia visų versle dalyvaujančių asmenų apskaitos vesti remiantis tais pačiais pagrindais arba priskirti sąnaudas visiems dalyviams, kaip tai būtina taikant pelno padalijimo metodą. Tačiau, nepaisant to, būtina atlikti palyginimo analizę remiantis jau minėtais kriterijais. Šis metodas turi ir trūkumų. Mokesčių mokėtojo grynojo pelno rodikliui gali turėti įtakos tokie veiksniai, kurie iš viso neturėtų ar turėtų ne tokią esminę įtaką kainai ar bendrajai maržai, susidariusiai tarp nepriklausomų šalių. Dėl šių aspektų gali būti sunku nustatyti grynojo pelno

³⁶⁵ VMI leidinys ir EBPO SK rekomendacijų 2.58 punktas.

³⁶⁶ OOSTERHOFF, D. ir WINGERTER, B., *supra* 331, p. 103.

rodiklius, atitinkančius „ištiestosios rankos“ principą. Kitas trūkumas tai, kad mokesčių mokėtojas, taikantis SGMM atlikdamas kontroliuojamąjį sandorį, gali susidurti su sunkumais gauti reikiamą informaciją tuo metu (ši trūkumą galima sušvelninti naudojantis kelerių metų duomenimis). Be to, gali būti sudėtinga mokesčių mokėtojui gauti specialią informaciją apie pelną, priskirtiną palyginamam nekontroliuojamajam sandoriui, kad būtų pagrįsta taikyti šį metodą³⁶⁷. Į šiuos privalumus ir trūkumus reikia atsižvelgti pasirenkant sandorio kainodaros metodą.

Pagal SK taisyklių 47 punktą siekiant nustatyti, kokiais rodikliais reikia vadovautis nustatant „ištiestosios rankos“ principą atitinkančią sandorio grynąją maržą, būtina atsižvelgti į konkretaus sandorio rūšį. Jeigu sandoris susijęs su paslaugų teikimu ar perpardavimu, sandorio grynajai maržai apskaičiuoti reikia naudoti su pardavimais susijusius rodiklius, o jeigu sandoris susijęs su gamyba, – naudoti su patirtomis sąnaudomis susijusius rodiklius. VMI leidinyje taip pat nurodyta, kad pasirenkant tam tikrus rodiklius taip pat turi būti atsižvelgiama į sandorio dalyvių atliekamas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką (t. y. turi būti įvertinti atliktos funkcinės analizės rezultatai). Nors funkcinės analizės įvertinimo svarbą mokesčių administratorius nurodo aiškindamas SGMM pasirinkimą, vis dėlto pažymėtina, kad funkcinė analizė yra būtina palyginimo analizės, kuri turi būti atliekama visuomet siekiant nustatyti „ištiestosios rankos“ principą atitinkančią sandorio kainą, dalis, todėl kažin ar būtinas toks pakartojimas, kuris iš esmės neduoda jokio papildomo paaiškinimo. EBPO SK rekomendacijose nurodomi jau minėti du rodikliai³⁶⁸ ir pateikiami kitų rodiklių pavyzdžiai. Šių rekomendacijų 2.97 ir 2.98 punktuose įtvirtintos nuostatos dėl rodiklio, susijusio su turtu. Iš turto uždirbamas pelnas gali būti tinkamesnis pagrindas taikyti SGMM nei sąnaudos ar pardavimai, kai turtas geriau atspindi tikrinamos šalies sukurtą pridėtinę vertę, pavyzdžiui, tam tikrais gamybos

³⁶⁷ EBPO SK rekomendacijų 2.62–2.65 punktai.

³⁶⁸ EBPO SK rekomendacijų 2.90–2.96 punktai.

atvejais. Gali būti naudojami ir kiti rodikliai, atsižvelgiant į sandorio aplinkybes³⁶⁹.

Kalbant apie tai, kurį iš analizuotų pelnu pagrįstų metodų pasirinkti, SK taisyklėse nepateikiama jokių nuostatų šiuo klausimu, o ir VMI leidinyje nėra jokios papildomos informacijos. Todėl vėl reikia panagrinėti EBPO SK rekomendacijas siekiant įvertinti, kurį iš minėtų metodų pasirinkti, ir siekdamas šių metodų taikymo aiškumo Lietuvos mokesčių administratorius galėtų pateikti paaiškinimą. Šiose rekomendacijose nurodomi trys pelno padalijimo metodo privalumai (t. y. jis yra išeitis glaudžiai susijusiems sandoriams, jis yra lankstus ir mažai tikėtina, kad jį naudojant vienai iš sandorių šalių bus priskirtas didelis ir neįtikėtinas pelnas) ir tik vienas trūkumas (sunkumai gauti informacijos). Dėl tokio aiškaus pelno padalijimo metodo privalumų viršijimo, palyginti su trūkumais, mokesčių mokėtojams gali susidaryti nuomonė, kad jie turėtų stengtis taikyti šį metodą, o ne SGMM. Konkrečiai tariant, jei mokesčių mokėtojas nėra įsitikinęs, ar sandoris yra įprastas, ar ne, remiantis EBPO SK rekomendacijomis turėtų būti renkamas pelno padalijimo metodas. Tačiau būtų gerai, jei mokesčių administratoriai turėtų omenyje, kad pelno padalijimas tarp trečiųjų šalių nėra toks įprastas ir pasitaiko tik tuo atveju, jei abi šalys iš tiesų vertingai dalyvauja sandoryje (nematerialiuoju turtu)³⁷⁰. Pažymėtina, kad įvairiose valstybėse skirtingai vertinami šie metodai. Pavyzdžiui, Ispanijoje SGMM metodas pripažįstamas lygiaverčiu metodu minėtiems tradiciniams metodams, tačiau pelno padalijimo metodas taikytinas tik tuomet, kai kiti metodai negali būti taikomi³⁷¹.

2.6. Sandorių kainodaros metodų parinkimas

SK taisyklių 20 punkte nurodyta, kad mokesčių mokėtojas turi parinkti tinkamiausią kainodaros metodą, atsižvelgdamas į sandorio ypatybes, turimų

³⁶⁹ EBPO SK rekomendacijų 2.99 punktas.

³⁷⁰ OOSTERHOFF, D. ir WINGERTER, B., *supra* 331, p. 108.

³⁷¹ *Spain – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].

duomenų patikimumą, prielaidų ir prognozių pagrįstumą, sandorio, kuriam parenkamas kainodaros metodas, ir palyginimui naudojamų sandorių panašumo laipsnį. Minėtų taisyklių 21 punkte numatyta, kad nustatydamas kontroliuojamųjų sandorių kainas mokesčių mokėtojas neprivalo naudoti daugiau nei vieną kainodaros metodą, tačiau jis gali tai daryti siekdamas tiksliau nustatyti „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kainą arba įrodyti mokesčių administratoriui, kad sandorio kaina arba pelnas atitinka „ištiesiosios rankos“ principą. SK taisyklių 22 punkte nustatyta, kad kai leidžia aplinkybės, turi būti naudojamas NPK metodas. Jeigu NPK metodui naudoti neužtenka duomenų arba šie duomenys yra nepakankamai patikimi, turi būti pasirinktas perpardavimo kainos arba kaštai plus metodas. Tik tuo atveju, jeigu šiems metodams naudoti neužtenka duomenų arba šie duomenys yra nepakankamai patikimi, gali būti taikomas pelno padalijimo arba SGMM metodas³⁷².

Kalbant apie sandorių kainodaros pasirinkimą ir jiems teiktiną pirmenybę, svarbu aptarti 1995 ir 2010 m. EBPO SK rekomendacijose šiuo klausimu įtvirtintas nuostatas, nes jos, kaip ir nuostatos dėl kitų sandorių kainodaros apsektų, turėjo didelės įtakos rengiant SK taisyklių normas. 1995 m. EBPO SK rekomendacijose³⁷³ minėti metodai buvo skirstomi į tradicinius, NPK, perpardavimo kainos ir kaštai plus metodus priskiriant šiai grupei, ir pelno metodus, priskiriant šiai grupei pelno padalijimo metodą ir SGMM. Sandorių kainodaros metodų skirstymas į tradicinius ir kitus buvo pirmą kartą įtvirtintas 1979 m. EBPO ataskaitoje; joje EBPO priėjo prie išvados, kad remiantis NPK metodu galima tiesiausiu keliu nustatyti „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančią kainą, tačiau kartu buvo pripažinti sunkumai, su kuriais mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratoriai gali susidurti taikydami tris pagrindinius metodus. Taigi ataskaitoje buvo aiškiai skiriami šie ir „kiti“

³⁷² Pavyzdžiui, Lenkijoje taip pat nustatyta tokia pati sandorių kainodaros metodų hierarchija, tačiau numatyta ir galimybė taikyti kitus metodus (*supra* 274). Prancūzijoje taip pat vis dar numatyta tradicinių metodų pirmenybė (*Instruction 13 L-7-98 du 23 juillet 1998: contrôle fiscal du prix des transactions internationales*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.lemondedudroit.fr>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 21 d.]), tačiau praktikoje Prancūzijos mokesčių administratorius neteikia pirmenybės jokiame metode (*France – Transfer Pricing, supra* 328).

³⁷³ 2.1 ir 3.1 punktai.

metodai, laikytini abejotinais³⁷⁴. 1995 m. EBPO SK rekomendacijose buvo šiek tiek sušvelninta pozicija, jų 1.69 punkte nurodant, kad „nė vienas metodas nėra tinkamas kiekvienai galimai situacijai ir konkretaus metodo taikymas neturi būti atmetas“, tačiau šiose rekomendacijose išliko įtvirtinta aiški pirmenybė tradiciniams metodams, pelno metodus leidžiant taikyti tik išimtinėmis aplinkybėmis, kai tradiciniams metodams naudoti neužtenka duomenų arba šie duomenys nepakankamai patikimi³⁷⁵. Tačiau neatsižvelgiant į šią aiškią hierarchiją praktiškai pirmiausia dėl viešai prieinamos informacijos trūkumo pelno metodų, ypač SGMM, naudojimas nebuvo toks retas ir išimtinis; atvirkščiai, jie buvo naudojami labai dažnai³⁷⁶. 2010 m. EBPO SK rekomendacijose³⁷⁷ ši hierarchija pakeista kita taisykle – „tinkamiausio metodo“ (angl. *most appropriate method*) taisykle³⁷⁸. Šis vienu metodų pranašumas, palyginti su kitais, vertintinas labai palankiai, nes taip atspindima ekonominė tikrovė taikant sandorių kainodarą praktikoje³⁷⁹. Pagal EBPO SK rekomendacijų 2.2 punktą tinkamiausias metodas turi būti nustatytas remiantis šiais kriterijais:

- atitinkami kiekvieno iš EBPO SK rekomendacijose nustatytų metodų trūkumai ir privalumai;
- remiantis funkcinė analize nustatytas metodo tinkamumas atsižvelgiant į kontroliuojamojo sandorio pobūdį;

³⁷⁴ WITTENDORF, J., *supra* 14, p. 100.

³⁷⁵ 3.1 punktas.

³⁷⁶ FRIS, P. ir POOLE, G. *Transfer Pricing More Demanding*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.nera.com/nera-files/TransferPricing_PimFris_GrahamPoole.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 27 d.].

³⁷⁷ 2.2 punktas.

³⁷⁸ Pažymėtina, kad net prieš priimant šias rekomendacijas kai kuriose valstybėse jau buvo taikoma ši metodų naudojimo koncepcija. Pavyzdžiui, JAV, Indijoje, Naujojoje Zelandijoje, Pietų Afrikoje ir Australijoje. Mokslo doktrinoje diskutuojama, ar EBPO tinkamiausio metodo koncepcija yra tokia pati kaip JAV taikoma „geriausio metodo“ (angl. k. *best method*) koncepcija. Nuomonės šiuo klausimu išsiskiria. Plačiau žr., pavyzdžiui, AHMADOV, J. *The “Most Appropriate Method” as the New OECD Transfer Pricing Standard: Has the Hierarchy of Methods Been Completely Eliminated?* // ITPJ, May/June, 2011, p. 193–198; COTTANI, G., *supra* 8.

³⁷⁹ AHMADOV, J., *supra* 378, p. 185.

- pagrįstai patikimos informacijos prieinamumas (ypač apie nekontroliuojamuosius palyginimus) pasirinktam ar kitam metodui taikyti;
- palyginamumo laipsnis, įskaitant reikalingus palyginamumo koregavimus.

Šie kriterijai išvardyti neatsitiktinai, o siekiant išlaikyti aiškią logišką seką. Tai reiškia, kad rinkdamasis tinkamiausią metodą mokesčių mokėtojas turi pradėti nuo bendros apžvalgos, t. y. bandyti iš pradžių nustatyti, kokie bus privalumai ir trūkumai kiekvieno iš sandorių kainodaros metodų taikymo konkrečiam sandoriui, kurio kaina turi būti nustatyta. Paskui turi būti atlikta išsami funkcinė analizė siekiant nustatyti kontroliuojamojo sandorio pobūdį. Tai pati svarbiausia analizės, kurios pagrindu bus pasirinktas metodas, dalis. EBPO SK rekomendacijose būtent siekiama atkreipti dėmesį į tai, kad nagrinėdami sandorių kainodarą mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratoriai turi pradėti nustatydami kontroliuojamuoju sandoriu prisiimtą riziką, atliktas funkcijas ir naudotą turtą ir tik tai atlikus galima pradėti rinktis tinkamiausią sandorių kainodaros metodą. Kitaip tariant, EBPO pripažįsta, kad tam tikri asocijuotų šalių sandoriai gali neturėti trečiųjų šalių palyginimų, bet tai neturėtų reikšti neteisingos prielaidos, jog tinkamiausias metodas negali būti nustatytas. Ši išvada netiesiogiai grindžiama labai svarbia EBPO SK rekomendacijų 1.11 punkte įtvirtinta nuostata, kad vien tai, jog sandoris tarp nepriklausomų įmonių negali būti rastas, savaime nereiškia, kad jis neatitinka „ištiesiosios rankos“ principo. Taigi šiuo antru kriterijumi pabrėžiamas stipresnis pelno metodų vaidmuo, įtvirtintas 2010 m. EBPO SK rekomendacijose. Trečiuoju ir ketvirtuoju kriterijais patvirtinama, kad nekontroliuojamojo sandorio kokybė yra daug svarbesnė, nei pateikti palyginimai, kurie neatitinka jau aptartų 5 palyginimo veiksnių³⁸⁰.

Toliau minėtame 2.2 punkte rekomenduojama, kad kai tradicinis ir pelno metodas gali būti vienodai patikimai taikomi, paprastai pirmenybė turi

³⁸⁰ COTTANI, G., *supra* 8.

būti teikiama tradiciniam metodui. Nors atrodo, kad EBPO SK rekomendacijose atsisakoma tradicinių metodų viršenybės, vis dėlto išlaikomas šio toks prioritetas tradiciniams metodams. J. Ahmadov nuomone, tokia minimali hierarchija išlaikyta todėl, kad kai kurios EBPO narės vis dar abejoja dėl visiško hierarchijos atsisakymo, ir tai yra kompromisinis variantas. Šio autoriaus manymu, taip nežymiai palikus sandorių kainodaros metodų hierarchiją, gali kilti sunkumų ir mokesčių mokėtojams, ir mokesčių administratoriams dėl šių metodų taikymo, todėl gali būti padidinti reikalavimai mokesčių mokėtojams dėl dokumentų pateikimo³⁸¹. EBPO SK rekomendacijų 2.8 punkte nurodyta, kad „tai, jog renkantis sandorių kainodaros metodą visada siekiama rasti tinkamiausią kiekvieno konkretaus atvejo metodą, nereiškia, kad visi sandorių kainodaros metodai turi būti išnagrinėti išsamiai [*in depth*] arba patikrinti kiekvienu atveju pasirenkant tinkamiausią metodą. Laikantis geros praktikos tinkamiausio metodo ir palyginimų pasirinkimas turi būti pagrįstas ir gali būti tipinio paieškos proceso, kaip siūloma 3.5 punkte, dalis“. Manytina, kad nėra aišku, ką tiksliai reiškia žodžių junginys „išsamiai išnagrinėti“, todėl šiuo klausimu gali kilti mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių ginčų, ypač atsižvelgiant į tai, kad EBPO SK rekomendacijų 2.11 punkte nurodyta, kad siekiant laikytis „ištiesios rankos“ principo nereikia naudoti daugiau nei vieno sandorių kainodaros metodo.

Kaip matyti iš aptartų SK taisyklių 20–22 punktų nuostatų, jose pirmiausia mokesčių mokėtojui nurodoma pasirinkti tinkamiausią konkretaus atvejo metodą, neįpareigojant jo taikyti daugiau nei vieno metodo. Tačiau paskutiniame minėtame punkte ir 26 punkte nurodoma aiški sandorių kainodaros hierarchija, pirmenybę teikiant NPK ir kitiems tradiciniams metodams, o pelno metodai leidžiami taikyti tik išimtiniais atvejais, kaip tai buvo įtvirtinta 1995 m. EBPO SK rekomendacijose. Kadangi ši sandorių kainodaros metodų hierarchija neatitinka sandorių kainodaros praktikos ir

³⁸¹AHMADOV, J., *supra* 378, p. 191.

EBPO SK rekomendacijose jos atsisakyta (bent jau tokios griežtos, laikant pelno metodus išimtiniais), svarstyti ir Lietuvoje atsisakyti šios hierarchijose ir įtvirtinti tinkamiausio metodo pasirinkties kriterijus.

2.7. „Ištiesiosios rankos“ intervalas

Pasitaiko atveju, kai taikydamas sandorių kainodaros metodą mokesčių mokėtojas gauna ne vieną skaičių, bet kelis (tai ir vadinama „ištiesiosios rankos“ intervalu)³⁸². Tokiu atveju laikoma, kad sandorio kaina arba pelnas atitinka „ištiesiosios rankos“ principą, jeigu jis neišeina už „ištiesiosios rankos“ intervalo, sudaryto naudojant palyginamus sandorius, ribų³⁸³. Tokių skirtumų gali atsirasti dėl to, kad paprastai taikant „ištiesiosios rankos“ principą kontroliuojamojo sandorio sąlygos tik priartinamos prie sandorio tarp nekontroliuojamų asmenų sąlygų. Be to, gali būti, kad minėtas intervalas gaunamas dėl to, kad taikomas ne vienas sandorių kainodaros metodas. Pavyzdžiui, du metodai, kuriuos taikant pasiekiamas toks pats palyginamumo laipsnis, gali būti naudojami įvertinti, ar kontroliuojamasis sandoris atitinka „ištiesiosios rankos“ principą. Taikant kiekvieną metodą gali būti gauti rezultatai, kurie skiriasi dėl šių metodų pobūdžio ir dėl naudotos metodui taikyti reikalingos medžiagos³⁸⁴.

EBPO SK rekomendacijų 3.56 punkte nurodyta, kad ne visi nagrinėjami palyginami sandoriai turės vienodą palyginamumo laipsnį; tokiu atveju mažesnio palyginamumo laipsnio sandoris turi būti atmestas. Pagal tų pačių rekomendacijų 3.61 punktą, jei kontroliuojamojo sandorio kaina arba pelnas nepatenka į „ištiesiosios rankos“ intervalą, mokesčių mokėtojui turėtų būti

³⁸² SK taisyklių 49 punktas. Kitos nuostatos dėl ištiesiosios rankos intervalo pateikiamos SK rekomendacijų 49–51 punktuose ir EBPO rekomendacijų 3.55–3.63 punktuose.

³⁸³ Pagal SK taisyklių 51 punktą jei neturima tikslesnių duomenų, laikoma, kad kaina arba pelnas, kurie yra „ištiesiosios rankos“ intervalo vidurkis, atitinka „ištiesiosios rankos“ principą. Pavyzdžiui, Prancūzijoje paprastai naudojamas tarpkvartilinis plotis (angl. *interquartile range*) (*France – Transfer Pricing, supra* 328).

³⁸⁴ EBPO SK rekomendacijų 3.55 ir 3.58 punktai.

suteikta galimybė pateikti argumentus, kad minėtos sandorio sąlygos atitinka „ištiesiosios rankos“ principą. Jei mokesčių mokėtojas to neįrodo, mokesčių administratorius nustato „ištiesiosios rankos“ intervalo rezultatą, iki kurio bus koreguojama kontroliuojamojo sandorio kaina. SK taisyklių 50 punkte numatyta, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, kad sandorio kaina arba pelnas neišeina už „ištiesiosios rankos“ intervalo ribų, privalo įrodyti, kad intervalas sudarytas naudojant vienodai patikimus palyginimus. Palyginus EBPO SK rekomendacijų minėtų punktus ir šį SK taisyklių punktą matyti, kad mokesčių mokėtojui numatyta papildoma pareiga įrodyti vienodą palyginimų patikimumo laipsnį, nors kontroliuojamojo sandorio kaina arba pelnas neišeina už „ištiesiosios rankos“ intervalo ribų. Be to, tokios pareigos numatymas atrodo pernelyg apsunkinantis mokesčių mokėtoją, ypač kai atsižvelgiama į SK taisyklių 49 punkte įtvirtintą prezumpciją. Todėl svarstyтина vadovautis SK taisyklių 49 punkte nurodyta prezumpcija, nenumatant papildomos įrodinėjimo pareigos mokesčių mokėtojui, ir galbūt įtvirtinti tokią pareigą tik tuo atveju, kai nagrinėjamo kontroliuojamojo sandorio pelnas arba kaina nepatenka į „ištiesiosios rankos“ intervalą.

Lietuvoje SK taisyklėse ir VMI paaiškinimuose nieko nenumatyta dėl statistinių metodų taikymo „ištiesiosios rankos“ intervalui susiaurinti siekiant padidinti palyginimų patikimumo laipsnį. Pagal SK taisyklių 51 punktą mokesčių administratoriui koreguojant kainą naudojant „ištiesiosios rankos“ intervalą ir neturint tikslesnių duomenų, „ištiesiosios rankos“ principą atitinkančia kaina arba pelnu laikoma kaina arba pelnas, kurie yra „ištiesiosios rankos“ intervalo vidurkis, nebent aplinkybės leidžia teigti arba mokesčių mokėtojas įrodo, kad „ištiesiosios rankos“ principą atitinkanti kaina arba pelnas yra kitokie. Dėl statistinių metodų taikymo „ištiesiosios rankos“ intervalui susiaurinti gali kilti problemų: neaišku, kokį metodą (kvartiles, deciles ir panašiai) taikyti, kokiomis aplinkybėmis (tai galėtų plačiau detalizuoti mokesčių administratorius) tai daryti. Šie klausimai gali kilti tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui, kuris negali nuspėti, kokį

metodą taikys mokesčių administratorius³⁸⁵. Pirma darbe jau nagrinėtas vienintelis iki 2013 m. gruodžio 31 d. priimtas 2013 m. rugpjūčio 26 d. LVAT sprendimas sandorių kainodaros srityje byloje A⁵⁷⁵-1421/2013. Toje byloje mokestinis ginčas būtent ir kilo dėl „ištiestosios rankos“ intervalo kraštinių reikšmių susiaurinimo naudojant statistinį metodą – kvartiles. Remdamasis, be kita ko, tikrinamo laikotarpio ypatingomis aplinkybėmis (2009 m. ekonominiu nuosmukiu) mokesčių administratorius nusprendė, kad minėtos kraštinės reikšmės nėra patikimi palyginimai, ir siekdamas padidinti jų patikimumą pritaikė minėtą statistinį metodą. Siekiant teisinio aiškumo būtina į SK taisyklės įtraukti nuostatas dėl statistinių metodų taikymo ir VMI paaiškinimuose mokesčių mokėtojams apie tai pateikti papildomos informacijos.

Galiausiai nagrinėtinas sandorių kainodaros dokumentavimo teisinis reguliavimas.

3. Sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimai

Sudarydamos kontroliuojamuosius sandorius įmonės turi turėti tam tikros informacijos apie juos, iš kurios mokesčių administratorius galėtų nustatyti, kad sandoris sudarytas laikantis „ištiestosios rankos“ principo. Valstybės, stengdamosi apsaugoti savo pajamas iš mokesčių nuo mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo atvejų, įtvirtina sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimus. Pasaulyje 70 valstybių yra įtvirtinusios sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimus savo teisės sistemose³⁸⁶. Skirtingose valstybėse nustatyti įvairūs reikalavimai, kokia informacija ir dokumentai yra pateikiami, ir kada pateikiami, t. y. ar mokesčių administratoriui pareikalavus, ar kartu su mokesčių deklaracija. Skirtingi dokumentų reikalavimai Sąjungos

³⁸⁵ Tai patvirtino VMI Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento tarnautoja per 2013 m. lapkričio 20 d. pokalbį ir KPMG darbuotojas, kurio specializacija – sandorių kainodara, per 2013 m. lapkričio 22 d. pokalbį.

³⁸⁶ LOWELL, C. H. ir WELLS, B. *Tax Base Defence: History and Reality* // ITPJ, vol. 20, No 2, 2013, p. 72.

vidaus rinkoje kelia sunkumų vienos valstybės narės bendrovėms, kurios nori užsiimti veikla kitoje valstybėje narėje³⁸⁷, dėl jų patiriama didelių ir dažnai neproporcingų administracinių išlaidų ir atsiranda grėsmė gauti baudą dėl dokumentų reikalavimų nevykdymo, nes kai kuriose valstybėse tokios baudos numatytos. Lietuvoje sandorių kainodaros dokumentų klausimas reguliuojamas SK taisyklių 68–77 punktuose. Europos sąjungos lygiu 2006 m. birželio 27 d. Taryba priėmė rezoliuciją dėl Europos sąjungos asocijuotų įmonių sandorių kainodaros dokumentų (ES SKD) elgesio kodekso, kuria buvo patvirtintas 2005 m. lapkričio 7 d. Komisijos komunikate Tarybai, Europos Parlamentui bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ES asocijuotų įmonių sandorių kainodaros dokumentų srityje³⁸⁸ pateiktas Elgesio kodeksas ir kurios 1 punkte nurodyta, kad valstybės narės priims Sąjungos asocijuotųjų įmonių standartizuotus ir iš dalies centralizuotus ES SKD, ir laikys juos pagrindine informacija tarptautinio verslo įmonių grupės sandorių kainoms įvertinti. EBPO rekomendacijų V dalyje³⁸⁹ taip pat pateikiamos gairės dėl dokumentų sandorių kainodaros srityje reikalavimų. Pažymėtina, kad VMI leidinyje nurodyta, jog papildomos informacijos apie kontroliuojamų sandorių dokumentavimą, palyginti su SK taisyklių normomis, taip pat galima rasti EBPO SK rekomendacijose ir Elgesio kodekse dėl SKD, todėl būtina apžvelgti šias tarptautines rekomendacijas.

Lietuvoje įrodinėjimo pareigos paskirstymas numatytas LR Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje, jame nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui paskaičiuotas mokesčio ir su juos susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis sumomis, privalo

³⁸⁷ Plačiau žr. 2005 m. lapkričio 7 d. Komisijos komunikato Tarybai, Europos Parlamentui bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ES asocijuotų įmonių sandorių kainodaros dokumentų srityje ([interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0543:FIN:LT:PDF>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 24 d.] 10 punktą ir paskesnius.

³⁸⁸ KOM (2005) 543 galutinis.

³⁸⁹ 5.1–5.29 punktai.

pagrįsti, kodėl jos neteisingos³⁹⁰. Taigi atlikdamas patikrinimą ir darydamas išvadas dėl pažeidimų sandorių kainodaros srityje, taip pat perskaičiuodamas mokesčius dėl jų mokesčių administratorius turėtų pats surinkti pakankamai įrodymų, o ne reikalauti jų pateikti iš mokesčių mokėtojo ir įrodyti, kad jo taikyta sandorių kainodara ir surinkti dokumentai jai pagrįsti atitinka teisės aktuose įtvirtintus reikalavimus. EBPO SK rekomendacijose akcentuojama, kad įrodinėjimo pareiga priklauso mokesčių administratoriui. Tačiau kartu nurodoma, kad mokesčių mokėtojas turi bendradarbiauti ir pateikti mokesčių administratoriaus prašomus dokumentus, nes tik jam šie yra prieinami³⁹¹. Darytina išvada, kad Lietuvos teisės aktuose įtvirtintas įrodinėjimo pareigos paskirstymas tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo atitinka EBPO SK rekomendacijose įtvirtintas gaires.

Pagal EBPO SK rekomendacijas mokesčių administratorius, reikalaudamas dokumentų, visada turi atsižvelgti į proporcingumo principą, t. y. jo būtinybę turėti dokumentus ir išlaidas, kurių mokesčių mokėtojas patirs jiems pateikti. Be to, mokesčių administratorius neturėtų reikalauti dokumentų ir informacijos, kurios mokesčių mokėtojas negali gauti ar jam per daug sunku ją gauti³⁹², pavyzdžiui, jei mokesčių mokėtojas yra dukterinė bendrovė, kurios kapitalo kontroliuojančioji bendrovė turi palyginti nedaug, šiai pirmajai bendrovei gali būti sudėtinga gauti informacijos iš antrosios įmonės, nes ji gali būti konfidenciali ar tiesiog pagal verslo strategiją jos gali būti nenorima atskleisti. Pagal EBPO SK rekomendacijų 5.8 punktą rekomenduojama nereikalauti iš mokesčių mokėtojų laikyti dokumentus sandorių kainodaros srityje pernelyg ilgą laiką. EBPO SK rekomendacijų V dalies C skirsnyje išvardijama, kokia informacija ir kokie dokumentai yra dažniausiai reikalingi siekiant nustatyti sandorių kainą juos paaiškinant ir pateikiant konkrečių pavyzdžių: tai informacija apie asocijuotas įmones, tarp kurių sudaromas sandoris, sandorių apibūdinimas, įmonių atliekamų funkcijų analizė, įmonių,

³⁹⁰ Plačiau apie įrodinėjimo pareigą mokesčiniuose ginčuose žr. MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. „Mokesčių teisė“. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011, p. 272–276.

³⁹¹ EBPO SK rekomendacijų 5.2 punktas.

³⁹² Plačiau žr. EBPO SK rekomendacijų 5.6, 5.10 ir 5.11 punktus.

tarp kurių sudaromas sandoris, verslo strategijos, įmonių grupės struktūra, nuosavybės santykiai įmonių grupėje, sandorių kainodaros politika, bendros aplinkybės, darančios įtaką įmonių verslui, įmonių prisiimtos rizikos analizė, finansinė informacija, netgi dokumentai, įrodantys derybų procesą dėl konkretaus sandorio kainos³⁹³. Iš EBPO SK rekomendacijų 5.16–5.28 punktų analizės matyti, kad jos suformuluotos labai lanksčiai, tik pateikiant dokumentų pavyzdžius ir jų paaiškinimus bei nurodant, kad pateiktini dokumentai priklauso nuo kiekvieno konkretaus atvejo. Iš esmės šiose rekomendacijose apibendrinama tik geriausia EBPO valstybių narių taikoma praktika šioje srityje, o kiti klausimai, pavyzdžiui, per kiek laiko pateikti dokumentus ir konkrečiai – kokius, paliekama spręsti pačios valstybėms vidaus teisėje³⁹⁴. Tačiau net keliuose EBPO SK rekomendacijų punktuose akcentuojama, kad mokesčių administratorius, reikalaujamas tam tikrų dokumentų, turi laikytis proporcingumo principo ir atsižvelgti į jų reikalingumą, taip pat išlaidas jiems pateikti ir kad tiek mokesčių administratorius, tiek mokesčių mokėtojas turi glaudžiai bendradarbiauti sandorių kainodaros pateikimo klausimais³⁹⁵.

Elgesio kodeksas dėl SKD buvo priimtas siekiant pasiekti mokesčių administratorių teisės gauti iš mokesčių mokėtojų informacijos, būtinos įvertinti, ar mokesčių mokėtojo sandorių kainodara atitinka „ištiesios rankos“ principą, ir mokesčių mokėtojų išlaidų vykdant reikalavimus, susijusius su sandorių kainodaros dokumentais, pusiausvyros³⁹⁶. Tarybos rezoliucijos dėl ES SKD preambulėje nurodyta, kad sandorių kainodaros dokumentai neturėtų nukrypti nuo EBPO sandorių kainodaros rekomendacijų. Pagal Elgesio kodeksą dėl SKD ES SKD sudaro dvi dalys: vienas dokumentų

³⁹³ Plačiau žr. EBPO SK rekomendacijų 5.17–5.27 punktus.

³⁹⁴ COTTANI, G. *Comparability Test and Choice of Profit Method* (per 2012 m. sausio 27 d. Briuselyje vykusią minėtą konferenciją *Transfer Pricing: Practical Issues* pateiktas pristatymas). Pažymėtina, kad toje pačioje konferencijoje verslui atstovaujanti pranešėja T. Ruiz de Azúa (*EMEA Transfer Pricing Head of Procter & Gamble*) minėjo, jog verslas pageidautų didesnio sandorių kainodaros dokumentavimo taisyklių derinimo, ypač kiek tai susiję su sandoriais, sudarytais su įmonėmis mokesčių rojuose, ir su sandoriais su užsienio ir vietiniais padaliniais bei kitais.

³⁹⁵ EBPO SK rekomendacijų 5.5, 5.6, 5.28 ir 5.29 punktai.

³⁹⁶ BEUDEKER, M. ir JANSSEN, S., *supra* 320, p. 236.

rinkinys, kuriame yra bendra standartizuota informacija visoms ES grupės narėms (pagrindinė byla), ir keli standartizuoti dokumentų rinkiniai, kurių kiekviename pateikiama šaliai būdinga informacija (šaliai būdingi dokumentai). Pažymėtina, kad įmonių grupės neprivalo naudoti ES SKD, tačiau jei konkrečiais finansiniais metais ši grupė pasirinko naudoti ES SKD, kiekviena jos narė turėtų apie tai pranešti savo šalies mokesčių administratoriui³⁹⁷. Rezoliucijos dėl Elgesio kodekso dėl SKD 5 punkte nurodyta, kad valstybės narės įsipareigoja nereikalauti, kad mažesnės įmonės (įskaitant mažąsias ir vidutines įmones) rengtų tiek daug ir tokio sudėtingumo dokumentų kaip didesnės įmonės. Šio elgesio kodekso 4 punkte išvardijama informacija, kuri turi būti pateikiama pagrindinėje byloje, kaip antai bendras verslo ir verslo strategijos aprašymas, bendras įmonių grupės organizacinės, teisinės ir veiklos struktūros aprašymas, kontroliuojamųjų sandorių aprašymas, bendras atliekamų funkcijų, priimtų rizikos aprašymas ir jų pokyčiai, palyginti su praėjusiais mokestiniais metais, turimas nematerialusis turtas, įmonių grupės sandorių kainodaros politika, IKS ar kitų sprendimų sąrašas. Šaliai būdinguose dokumentuose turi būti pateikiamas išsamus verslo aprašymas, informacija apie šaliai būdingus kontroliuojamuosius sandorius, palyginamumo analizė, sandorių kainodaros metodų ir pasirinkimo ir taikymo paaiškinimas, grupės politikos, susijusios su sandorių kainodara, aprašymas³⁹⁸.

Elgesio kodekse dėl SKD aiškiai nurodyta, kad pateikusios prašymą ar per mokestinį patikrinimą valstybės narės turi teisę reikalauti papildomos informacijos ir dokumentų. Dėl tokios nuostatos mokesčių mokėtojas nėra užtikrintas, kad turi visą reikiamą informaciją, nes mokesčių administratorius gali pareikalauti papildomos informacijos, todėl įmonių grupės gali būti nesuinteresuotos sudaryti ES SKD. Įmonių grupės taip pat gali nenorėti pasirinkti ES SKD dėl to, kad pagrindinėje byloje esanti informacija yra prieinama visoms Sąjungos valstybėms narėms, taip pat dėl informacijos, susijusios su viena valstybe nare, kitoje valstybėje narėje gali kilti

³⁹⁷ Elgesio kodekso dėl SKD 10 ir 12 punktai.

³⁹⁸ Elgesio kodekso dėl SKD 5.2 punktas.

nepageidaujamos pasekmės, pavyzdžiui, gali būti atliekamas pelno koregavimas vadovaujantis informacija apie IKS. Apgailestautina, kad Elgesio kodekse dėl SKD neįtvirtinta nuostata, jog mokesčių mokėtojo, kuris sudaro sandorių kainodaros dokumentus, padėtis nebus nepalankesnė, palyginti su nesudarantiuoju SKD. Šiame Elgesio kodekse taip pat numatytos tam tikros procedūrinės lengvatos, pavyzdžiui, mokesčių administratoriai turi būti pasirengę priimti pagrindinę bylą atitinkamose valstybėse narėse bendrai suprantama kalba; mokesčių mokėtojai turėtų pateikti savo ES SKD mokesčių administratoriui tik mokestinio patikrinimo pradžioje arba gavę specialų prašymą; mokesčių administratoriui neturėtų būti svarbi mokesčių mokėtojo dokumentų rengimo ir saugojimo vieta, jei paprašius, jie pateikiami laiku³⁹⁹. Elgesio kodekse dėl SKD nepateikiamas žodžio „laiku“ paaiškinimas, tačiau, manytina, kad juo norima pasakyti, jog mokesčių administratorius negali reikalauti „vienalaikių“ dokumentų, t. y. dokumentų, rengiamų vykdant sandorį⁴⁰⁰. Elgesio kodekso dėl SKD 24 punkte, kaip ir EBPO rekomendacijose, nurodyta, kad valstybės narės neturėtų versti mokesčių mokėtojų saugoti dokumentus nepagrįstai ilgą laiką. Valstybės narės neturėtų taikyti su dokumentais susijusių sankcijų, jei mokesčių mokėtojai sąžiningai, priimtiniu būdu ir per priimtina laiką įvykdo su dokumentais susijusius reikalavimus⁴⁰¹; tačiau valstybės narės gali taikyti su sandorių kainos koregavimu susijusias sankcijas ar „su bendradarbiavimu susijusias sankcijas“, jei mokesčių mokėtojai sutiko taikyti ES SKD ir, gavę specialų prašymą ar per mokestinį patikrinimą, nepateikia papildomos informacijos, kurios nėra sandorių kainodaros dokumentai⁴⁰².

SK taisyklės buvo priimtos prieš priimant Elgesio kodeksą dėl SKD, todėl svarbu palyginti Lietuvos nuostatas su siūlomomis gairėmis, siekiant nustatyti galimą tobulintina reguliavimą, kad būtų įvykdytas politinis Lietuvos

³⁹⁹ Elgesio kodekso dėl SKD 29 punktas, tai taip pat rekomenduojamas EBPO SK rekomendacijų 5.9 punkte.

⁴⁰⁰ SCHNORBERGER, S. ir kt., *supra* 207, p. 306.

⁴⁰¹ Rezoliucijos dėl Elgesio kodekso dėl SKD 7 punktas.

⁴⁰² Elgesio kodekso dėl SKD 20 punktas.

įsipareigojimas atsižvelgti į minėtas Sąjungos rekomendacijas. Įsakymo dėl sandorių kainodaros 63 punkte išvardijami mokesčių mokėtojai, kuriems taikomi su dokumentais susiję reikalavimai. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mažos ir vidutinės įmonės, kurių pajamos mokestiniu laikotarpiu, kuriuo vykdomas kontroliuojamasis sandoris, neviršijo 10 mln. LTL, netaikomi reikalavimai dėl sandorių kainodaros dokumentų⁴⁰³. Galimi atvejai, kai įmonės pajamos viršija minėtą sumą, tačiau ji sudaro kontroliuojamąjį sandorį dėl visiškai nereikšmingos sumos, tarkime 100 LTL. Tokiu atveju ši įmonė turėtų parengti sandorių kainodaros dokumentus, kurių parengimas yra brangus ir užima daug laiko, nors, palyginti su jos apyvarta, šis sandoris gali būti visiškai atsitiktinis ir mažareikšmis. Todėl labai palankiai vertintini šiuo metu planuojami teisės aktų, reglamentuojančių sandorių kainodarą, pakeitimai, kuriuose numatoma įvesti kontroliuojamojo sandorio vertės ribą – 100 000 LTL; jos nepasiekus, tokiam sandoriui nebus privaloma rengti sandorių kainodaros dokumentų⁴⁰⁴. Elgesio kodekse dėl SKD konkrečiai nenurodoma mokesčio mokėtojo pajamų suma – pateikiama tik bendra rekomendacija mažoms ir vidutinėms įmonėms netaikyti tiek sudėtingų su dokumentais susijusių reikalavimų, kokie taikytini didelėms. Sandorių kainodaros dokumentuose turi būti pateikiama reikšminga informacija, prieinama mokesčių mokėtojui sandorio atlikimo metu. Dokumentuose gali būti pateikiama ir vėlesnė informacija⁴⁰⁵. Toks reikalavimas numatytas todėl, kad tinkamiausia ir geriausia informacija apie faktines aplinkybes yra geriausiai prieinama vykdant sandorį⁴⁰⁶. SK taisyklių 76 punkte nurodyta, kad sandorių kainodaros dokumentai turi būti pateikti mokesčių administratoriui per

⁴⁰³ Pavyzdžiui, Prancūzijoje ši suma – 400 mln. EUR metinės apyvartos arba turto balanse (France – Transfer Pricing, *supra* 328). Toks skirtumas, palyginti su Lietuvoje įtvirtinta suma, visiškai suprantamas, turint omenyje Prancūzijos rinkos dydį.

⁴⁰⁴ Taip pat numatoma panaikinti reikalavimą rengti sandorių kainodaros dokumentacijos atnaujinimus kiekvienais metais, jeigu esminės sandorio sąlygos ir aplinkybės nepasikeitė. Pažymėtina, kad dokumentacijos neperžiūrėjimas ir neatnaujinimas yra viena iš dažniausiai pasitaikančių sandorių kainodaros dokumentavimo klaidų. (SKARDŽIUKAITĖ, J. „Sandorių kainodara. Rizikos ir klaidos“, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.grantthornton.lt/leidiniai/straipsniai/sandoriu-kainodara-rizikos-ir-klaidos/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.]

⁴⁰⁵ Įsakymo dėl sandorių kainodaros 69 punktas.

⁴⁰⁶ BEUDEKER, M. ir JANSSEN, S., *supra* 320, p. 239.

30 dienų⁴⁰⁷ po pareikalavimo⁴⁰⁸. Nors SK taisyklėse reikalaujama pateikti „vienalaikę“ informaciją⁴⁰⁹, kartu numatyta, kad dokumentai pateikiami tik mokesčių administratoriui pareikalavus per minėtą terminą, vadinasi, informacija bus laikoma „vienalaikė“, jeigu ji bus pateikta per 30 dienų. Nors, kaip minėta, dokumentus reikia pateikti tik pareikalavus, mokesčių mokėtojas kartu su pelno mokesčio deklaracija turi teikti Asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitą FR0528⁴¹⁰, jei su asocijuotu asmeniu per mokestinį laikotarpį turėjo sudaręs sandorių ir / arba ūkinių operacijų, kurių vieno / vienos vertė buvo lygi arba didesnė kaip 300 000 LTL, arba turėjo sudaręs vienaarūšių ir / arba nevienarūšių sandorių ir / arba ūkinių operacijų, kurių bendra vertė per mokestinį laikotarpį buvo lygi arba didesnė kaip 300 000 LTL, arba buvo asocijuotam asmeniui suteikęs ir / arba iš jo gavęs paskolų, kurių suma nors vieną mokestinio laikotarpio dieną buvo lygi arba viršijo 300 000 LTL.

Elgesio kodekso dėl SKD 19 punkte nurodyta, kad mokesčių mokėtojui turėtų būti nustatytas pagrįstas papildomas informacijos parengimo terminas (kuris gali būti skirtas atsižvelgiant į sandorio sudėtingumą). Pažymėtina, kad kitose valstybėse numatytas ilgesnis terminas, pavyzdžiui, Prancūzijoje nustatytas 2 mėnesių terminas dokumentams pateikti su galimybe jį pratęsti esant pagrįstam prašymui dar 3 mėnesiams, Vokietijoje numatytas 60 dienų

⁴⁰⁷ EBPO rekomendacijų 5.5 punkte nurodyta, kad mokesčių mokėtojui turi būti suteikiama pakankamai laiko pateikti prašomus dokumentus ir kad jų laikymo forma neturi būti svarbi. Manytina, kad įprastais atvejais tokio laiko turėtų užtekti dokumentams pateikti. Tokio paties termino laikomasi ir kitose valstybėse, pavyzdžiui, Prancūzijoje, Nyderlanduose (4 savaitės) (*France – Transfer Pricing, supra* 328; *The Netherlands – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.]

⁴⁰⁸ Kaip rekomenduojama EBPO SK rekomendacijų 5.15 punkte, nereikalaujama dokumentų pateikti kartu su mokesčio deklaracija.

⁴⁰⁹ Tas pats rekomenduojama Elgesio kodekse dėl SKD 29 punkte ir EBPO SK rekomendacijų 5.9 punkte.

⁴¹⁰ Nuo 2012 m. kovo 9 d. ši ataskaita pildoma vadovaujantis 2012 m. kovo 5 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-30 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. kovo 22 d. įsakymo Nr. VA-27 „Dėl Asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2012, Nr. 29-1376.

terminas irgi su galimybe pratęsti⁴¹¹. Pagal SK taisykles nėra numatyta galimybės pratęsti dokumentų pateikimo terminą, netgi esant pagrįstam mokesčių mokėtojo prašymui. Remiantis šio įsakymo 76 punktu, mokesčių administratorius gali suteikti papildomą terminą dokumentams išversti, jeigu mokesčių mokėtojas juos pateikia ne lietuvių kalba, tačiau jie vis tiek turi būti pateikti per minėtą terminą, o tik vėliau suteikiamas papildomas vertimo terminas. Manytina, kad dėl to, jog dokumentų reikalavimai taikomi didelėms įmonėms, kurių sandoriai dažnai sudėtingi, reikėtų svarstyti, ar nebūtų reikalinga numatyti galimybę pratęsti terminą sandorių kainodaros dokumentams pateikti esant mokesčių mokėtojo pagrįstam prašymui, juolab kad tai rekomenduojama Elgesio kodekse dėl SKD ir EBPO SK rekomendacijų 5.5 punkte, ir kad SK taisyklių įtvirtinti reikalavimai dėl dokumentų laikymo formos ir vietos nėra griežti⁴¹². SK taisyklėse nieko nenurodyta apie tai, kiek laiko turėtų būti laikomi sandorių kainodaros dokumentai. Jiems taikomas Lietuvoje nustatytas bendras buhalterinės apskaitos terminas dokumentams saugoti – 10 metų⁴¹³.

SK taisyklėse 70–73 punktuose nurodyta, kokia informacija turi būti pateikiama sandorių kainodaros dokumentuose. Šiose taisyklėse nėra numatyta, kad priimami ES SKD, tačiau VMI leidinyje paaiškinama, jog pagrindinės įmonės parengti kontroliuojamųjų sandorių dokumentai gali būti naudojami rengiant konkrečios įmonių grupės narės (Lietuvos vieneto) kontroliuojamųjų sandorių dokumentus, taip pat pagrindinė įmonė gali parengti sandorių kainodaros dokumentus visai grupei (tarp jų ir Lietuvos vieneti),

⁴¹¹ ESCAUT, P. ir SPRENGER, I. *Transfer Pricing Documentation Requirements: A Comparison of German and French Practice* // ITPJ, September/October, 2006, p. 245 ir 246.

⁴¹² Įsakymo dėl SKD 77 punkte numatyta, kad sandorių kainodaros dokumentai teikiami tokia forma, kokia jie buvo sudaryti, jeigu ši forma leidžia be papildomų įrodymų nustatyti joje esančios informacijos patikimumą. Tokia nuostata atitinka Elgesio kodekso dėl SKD jau minėtame 29 punkte ir 27 punkte (nereikia pakartotinai rengti dokumentų, kuriuos galima rasti įmonių, veikiančių pagal „ištiesiosios rankos“ principą, derybų dokumentuose, jeigu juose yra informacijos, leidžiančios įvertinti, ar buvo laikomasi „ištiesiosios rankos“ principo) pateiktas rekomendacijas.

⁴¹³ Pagal 2010 m. spalio 18 d. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymą Nr. V-46 dėl Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 1997 m. rugpjūčio 15 d. įsakymo Nr. 38 „Dėl Bendrųjų dokumentų saugojimo terminų rodyklės patvirtinimo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2010, Nr. 124-6362.

tačiau šie dokumentais turi atitikti SK taisyklių normas. Reikia išsiaiškinti, ar yra esminių skirtumų tarp ES SKD reikalavimų ir Lietuvoje taikomų reikalavimų, susijusių su sandorių kainodaros dokumentais. Toliau pateikiamas ES SKD ir Lietuvoje reikalaujamos informacijos palyginimo santrauka kartu su pastabomis, kuo skiriasi Lietuvoje taikomi reikalavimai, palyginti su Elgesio kodekse dėl SKD nuodytais dokumentais.

Dokumentai	ES SKD	Lietuvos dokumentų reikalavimai	Pastabos dėl esminių skirtumų Lietuvos teisės aktuose
Bendras verslo ir verslo strategijos aprašymas	+	+	Apribota vien sandorio šalimis
Įmonių grupės organizacinės, teisinės ir veiklos struktūros aprašymas	+	+	Kontrolės, piniginių, informacijos ir kitų srautų grupės viduje aprašymas
Asocijuotų įmonių bendras aprašymas	+	+	
Kontroliuojamųjų sandorių aprašymas (srautai ir srautų sumos)	+	+	Pateiktas detalus sąrašas, kokia informacija turi būti pateikiama nurodant informaciją, į kurią atsižvelgiama vertinant, ar kontroliuojamasis

			sandoris atitinka „ištiestosios rankos“ principą.
Funkcijų ir prisiimtos rizikos aprašymas	+	+	Apribota sandoriu
Nematerialusis turtas ir autoriniai atlyginimai	+	-	
Palyginimo analizė	+	+	
Sandorių kainodaros metodo pasirinkimo ir taikymo paaiškinimas	+	+	
Informacija apie vidinius ir (arba) išorinius palyginamuosius elementus (jei yra)	+	+	Privaloma
Grupės politikos, susijusios su įmonių grupės sandorių kainodara, įgyvendinimo ir taikymo aprašymas	+	+	Apribota sandoriu
Sąnaudų paskirstymo susitarimai ir IKS	+	-	

Palyginus ES SKD reikalavimus su SK taisyklėse įtvirtintais reikalavimais matyti, kad esminis skirtumas tik tas, kad ES SKD labiau orientuojamasi į informaciją, susijusią su visa įmonių grupe, o Lietuvoje pagrindinis dėmesys sutelkiamas į konkretų kontroliuojamąjį sandorį. Svarstyta, ar nevertėtų numatyti reikalavimo pateikti informaciją apie IKS, nes taip prieš sprendamas klausimą dėl kainų koregavimo mokesčių administratorius galėtų iš karto įvertinti, ar dėl šių susitarimų neatsiranda dvigubo apmokestinimo pavojaus.

Lietuvoje nėra baudų, susijusių konkrečiai su dokumentų reikalavimų nevykdymu. Mokesčių administratoriui pareikalavus pateikti SK taisyklėse numatytus dokumentus ar kitą informaciją ir mokesčių mokėtojai šio nurodymo neįvykdžius, pagal LR Administracinių teisės pažeidimų kodekso 172(3) straipsnį gali būti skiriama bauda nuo 50 iki 2000 LTL. Taigi žinodamas apie tokią baudą mokesčių mokėtojas atitinkamai vertina sandorių kainodaros dokumentų neparengimo laiku riziką. Kaip 2012 m. pabaigoje nurodė Lietuvos mokesčių administratorius⁴¹⁴, pasitaiko atvejų, kai mokesčių mokėtojai neturi parengę sandorių kainodaros dokumentų. Tai apsunkina mokesčių administravimo procesą, ilgina kontrolės veiksmų trukmę ir reikalauja papildomų tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratoriaus darbo laiko ir finansinių išteklių. Be to, jeigu mokesčių administratorius koreguoja sandorio kainą, įmonės pelną, todėl nustatomas nesumokėtas pelno mokestis, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalį gali būti skirta nuo 10 iki 50 % minėtos mokesčio sumos dydžio bauda. Pavyzdžiui, Prancūzijos mokesčių procedūros kodekso⁴¹⁵ L13 B straipsnyje numatyta, kad jei per mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriui kyla abejonių, kad įmonė perkėlė savo pelną, jis gali pareikalauti mokesčio mokėtojo šiame straipsnyje nurodytos papildomos informacijos, kurią mokesčių mokėtojas turi

⁴¹⁴ Po patikrinimų tikslino deklaracijas // Verslo žinios, 2012.10.16 (183/2012). VMI Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento tarnautoja per 2013 m. lapkričio 20 d. pokalbį patvirtino, kad ši problema ir išlieka.

⁴¹⁵ *Livre des procédures fiscales (Version consolidée au 30 janvier 2013)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. vasario 13 d.].

pateikti per 30 dienų. Jei tai nepadaro ar padaro netinkamu būdu (kaip antai pagal mokesčių administratoriaus rekomendacijas, jei nurodoma, kad sandorio kaina nustatyta remiantis EBPO rekomendacijos, tačiau nepateikiami tai pagrindžiantys dokumentai⁴¹⁶), gali būti skiriama iki 10 000 EUR bauda per finansinius metus.

Kaip matyti, sandorių kainodara yra sudėtingas ir subjektyvus procesas, todėl rizika, kad gali kilti ginčų tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų, yra pakankamai didelė. Be to, vienos tarptautinės įmonės sandorių kainodara daro įtaką kelių valstybių mokestinėms įplaukoms, vadinasi, vien nacionalinių priemonių šiems ginčams išspręsti, kad neliktų dvigubo apmokestinimo, gali nepakakti. Todėl būtina išsiaiškinti tarptautines ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimo galimybes.

⁴¹⁶ SCHNORBERGER, S. ir kt., *supra* 335, p. 411.

III. TARPTAUTINĖS GINČŲ SANDORIŲ KAINODAROS SRITYJE NAGRINĖJIMO GALIMYBĖS IR JŲ PREVENCIJA

Ginčų dėl sandorio kainos tarp mokesčių mokėtojo ir administratoriaus, kai yra atliktas pelno koregavimas, gali būti sprendžiamas vien nacionalinėmis priemonėmis (jos šiame darbe nenagrinėjamos), t. y. Lietuvos atveju pradėjus mokestinį ginčą LR Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka. Tačiau mokesčių mokėtojas gali nuspręsti prašyti kompetentingos institucijos jo ginčą nagrinėti naudodamasis tarptautinėmis procedūromis. Ginčams tarp skirtingų valstybių administratorių spręsti gali būti taikoma abipusio susitarimo procedūra, įtvirtinta Pavyzdinėje konvencijoje, kuri yra dažnai perkelta į valstybių sudarytas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Europos Sąjungos valstybėse narėse tokie ginčai sprendžiami vadovaujantis arbitražo procedūra, numatyta 1990 m. liepos 23 d. Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Ginčų nagrinėjimas remiantis minėtomis procedūromis dažnai yra ilgas ir valstybėms brangiai kainuoja, todėl tarptautinės organizacijos rekomenduoja IKS ir daugelis valstybių, tarp jų – Lietuva, yra įtvirtinusios teisės normas dėl jo sudarymo. Pirmiausia plačiau aptartini tarptautiniai ginčų nagrinėjimo būdai.

1. Abipusio susitarimo procedūra pagal Pavyzdinę konvenciją ir sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

Palyginus Pavyzdinės konvencijos ir Lietuvos sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo⁴¹⁷ nuostatas matyti, jog kiekviena iš jų numato abipusio susitarimo procedūrą, beveik identišką Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnių nuostatoms. Kadangi daugelio Lietuvos sutarčių dėl

⁴¹⁷ Žr. pvz.: sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Lietuvos ir Austrijos, Vengrijos, Estijos, Ispanijos, Prancūzijos.

dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos yra identiškos Pavyzdinės konvencijos nuostatoms, jas aiškinantis kartu atskleidžiamas ir minėtų sutarčių normų turinys. Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad asmuo, manantis, jog dėl jo rezidavimo valstybės ar kitos valstybės mokesčių administratorių veiksmų jis bus apmokestintas nesilaikant konvencijos nuostatų, gali kreiptis į savo valstybės kompetentingą asmenį. Toks pareiškimas turi būti pateikiamas per 3 metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių asmuo gali būti apmokestinamas ne pagal šios konvencijos nuostatas. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog galvodamas, kad protestas yra pagrįstas, ir negalėdamas pats priimti patenkinamo sprendimo, kompetentingas asmuo privalo stengtis šį klausimą išspręsti abipusiu susitarimu su kitos valstybės kompetentingu asmeniu. Iš aptariamų normų matyti, kad procedūra lyg ir gali būti suskirstyta į du etapus. Pirmiausia mokesčių mokėtojas kreipiasi su savo byla į kompetentingą asmenį, kuris įvertina šio kreipimosi pagrįstumą. Paskui, negalėdamas išspręsti klausimo savarankiškai, kompetentingas asmuo kreipiasi į kitos valstybės kompetentingą asmenį. Pirmosios valstybės kompetentingas asmuo nusprendžia, ar pradėti abipusio susitarimo procedūrą su kita valstybe, o mokesčių mokėtojas paliekamas lyg ir nuošalyje. Taip kompetentingas asmuo kontroliuoja, kada pradėti procedūros antrą etapą, pačią jo eigą ir baigtį. Aptariamų Pavyzdinės konvencijos nuostatų trūkumas yra tai, jog 25 straipsnyje atsakingi asmenys įpareigojami tik „stengtis“ išspręsti iškilusią problemą, tačiau neįpareigojami pasiekti jokio rezultato. Autorės nuomone, dėl šios procedūros mokesčių mokėtojas gali būti du kartus apmokestintas, net neturėjęs galimybės pats pristatyti savo bylos ją nagrinėjantiems asmenims. Kitas šios procedūros trūkumas yra tas, kad joje nenumatyti terminai, per kuriuos valstybių kompetentingos institucijos turi stengtis išspręsti ginčą. Tai gali būti itin sudėtinga padaryti, nes, be procedūrinių sunkumų ir valstybės, kuri turi koreguoti pelną, nenoro atsisakyti mokesčių įplaukų, pagrindinė priežastis,

dėl kurios atitinkamoms valstybėms sunku susitarti, yra teisės aktų sandorių kainodaros srityje skirtumai⁴¹⁸.

Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad kompetentingos institucijos sunkumus ar abejones, kylančius aiškinant ar taikant Konvenciją, yra įpareigosios stengtis išspręsti abipusiu susitarimu. Jos taip pat gali tartis dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo Konvencijoje nenumatytais atvejais. Šioje nuostatoje jau nebekalbama apie ginčų išsprendimą, tačiau numatyta norma, skirta esančioms spragoms užpildyti, jeigu dėl tokių spragų gali atsirasti dvigubas apmokestinimas.

Vienintelis lietuviškas dokumentas, kuriame numatytos tam tikros abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo taisyklės, yra VMI prie LR finansų ministerijos „Dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentaras (apibendrintas paaiškinimas)“ (toliau – VMI komentaras dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo)⁴¹⁹. Tai – tik dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties komentaras, kuriame nenumatytos teisiškai privalomos normos. Tokios taisyklių įtvirtinimo formos pasirinkimas abejotinas, nes Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnyje numatyta, kad apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę, o mokesčių administratorius turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinimo turinį. Tačiau, kaip matyti iš aptariamo komentaro nuostatų, jose įtvirtinta abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo tvarka. VMI komentare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nenumatyta daugelis dalykų, kurie reikalingi abipusio susitarimo procedūrai vykti. Tai gali kelti problemų ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės

⁴¹⁸ COTTANI, G., *supra* 8.

⁴¹⁹ [Interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/6820083/25_straipsnis_ABIPUSIO_SUSITARIMO_PROC_EDURA.pdf/1144604f-7843-4b93-a46b-106f1d524a95> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 25 d.].

sutarties „Dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ 28 straipsnio 1 dalyje nenumatyta, per kiek laiko asmuo turi pateikti prašymą dėl abipusio susitarimo procedūros. VMI komentare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo rašoma, kad tai turi būti padaryta per vidaus įstatymuose nustatytą terminą. Tačiau, nesant jokių šios procedūros įgyvendinimo taisyklių, šis klausimas nėra išspręstas. Autorės nuomone, teisė pradėti abipusio susitarimo procedūrą turėtų būti siejama su pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsnį priimtu sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo; tai pirmasis dokumentas, kuriuo gali būti perskaičiuojamas mokestis, ir gali kilti dvigubo apmokestinimo pavojus. Tuomet mokesčių mokėtojas jau gali įvertinti dvigubo apmokestinimo pavojų ir nuspręsti, ar jam pradėti teisminį ginčą pagal nacionalinę teisę, ar kreiptis dėl abipusio susitarimo procedūros. Vokietijos teisės aktuose numatyta, kad kai sutartyje nenustatyta, per kurį laiką asmuo gali pateikti prašymą, jis turi būti pateikiamas per 4 metus⁴²⁰. Lietuva nėra vienintelė valstybė, kurioje atsiranda sunkumų dėl to, jog nėra abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo taisyklių, įtvirtintų vidiniuose teisės aktuose. Pavyzdžiui, Italijoje vidinių taisyklių nebuvimas lemia tai, kad pasiekus susitarimą tarp skirtingų valstybių kompetentingų institucijų Italijos mokesčių administratorius neturėtų teisinio pagrindo grąžinti mokesčius⁴²¹.

VMI komentare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatyta, kad mokesčių mokėtojas, norėdamas pasinaudoti šia procedūra, turi kreiptis į VMI. Nurodoma, kad mokesčių mokėtojui suteikiama teisė kreiptis į savo rezidavimo valstybės instituciją, neatsižvelgiant į tai, ar jis išnaudojo visas teisės aktų jam suteiktas galimybes tiek savo rezidavimo valstybėje, tiek kitoje valstybėje. Taikant abipusio susitarimo procedūrą iš mokesčių mokėtojo neatimama galimybė ginti savo teises remiantis nacionalinės teisės nuostatomis. Kyla klausimas, kokią įtaką turėtų abipusio susitarimo procedūros

⁴²⁰ RUNGE, B. R. Germany. *Mutual Agreement Procedures and the Role of the Taxpayer* // ITPJ, January/February, 2002, p. 18.

⁴²¹ *Transfer Pricing Database. Country Analyses. Italy*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2008 m. vasario 29 d.].

pradėjimas vykstančiam mokestiniam ginčui ar teisminiam procesui. LR Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad skundo nagrinėjimas mokestiniame ginče stabdomas, jei dėl ginčijamų sumų pradedama abipusio susitarimo procedūra. LR Administracinių bylų teisenos įstatyme nenumatyta, kad byla galėtų būti sustabdoma ar nutraukiama, jeigu yra prasidėjusi abipusio susitarimo procedūra ar ją taikant priimtas sprendimas. Dėl tokio reguliavimo abipusio susitarimo procedūra yra neveiksminga, nes mokesčių mokėtojui ir administratoriui gali kilti klausimų dėl per abipusio susitarimo procedūrą priimto sprendimo įtakos vykstančiam teismo procesui. Nyderlandų Sandorių kainodaros dekretu numatyta, kad, nepaisant to, jog vyksta vidinis procesas, abipusio susitarimo procedūra gali būti pradėta, jeigu yra gaunamas sutikimas iš teismo sustabdyti teisminį procesą, kol vyks minėta procedūra, ir yra pasirašytas susitarimas tarp mokesčių mokėtojo ir administratoriaus, kad bus nutrauktas vidinis procesas, jeigu dėl abipusio susitarimo procedūros bus panaikintas dvigubas apmokestinimas⁴²². Vokietijoje taip pat yra reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas nutrauktų teisminį procesą, jeigu bus panaikintas dvigubas apmokestinimas⁴²³.

2007 m. vasario 7 d. EBPO valstybės susitarė išplėsti ginčų sprendimo būdus numatydamas arbitražo galimybę⁴²⁴, jeigu ginčas neišsprendžiamas per 2 metus. Buvo nuspręsta papildyti Konvencijos 25 straipsnį 5 dalimi ir

⁴²² SINX, R. ir TEN BROEKE L. *Netherlands. Transfer Pricing Litigation: A Comparison* // ITPJ, January/February, 2002, p. 32.

⁴²³ RUNGE, B. R., *supra* 420, p. 18 ir 19.

⁴²⁴ Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tam tikros Sąjungos valstybės narės ėmėsi ieškoti greitesnių ir veiksmingesnių priemonių sandorių kainodaros ginčams spręsti. Reikia paminėti 2000 m. rugpjūčio 24 d. pasirašytą Vokietijos ir Austrijos sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ([interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/treaty/docs/html/tt_at-de_02_eng_2000_tt_td2.html&q=Germany+Austria+austrias+germanies&WT.z_nav=Search&colid=4932> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.]), pagal kurią mokestinis ginčas, negalintis būti išspręstas pagal abipusio susitarimo procedūrą per 3 metus, mokesčių mokėtojo prašymu turi būti pateikiamas ESTT. Pagal EB sutarties 239 straipsnį Teisingumo Teismo jurisdikcijai priklauso spręsti visus valstybių narių tarpusavio ginčus, susijusius su Sutarčių dalyku, jei tokie ginčai jam pateikiami pagal specialų šalių susitarimą. Remiantis šios sutarties 292 straipsniu ginčai dėl Sutarčių aiškinimo ir taikymo turėjo būti pateikti Teisingumo Teisme. Be to, EB sutarties 293 straipsnyje numatyta, kad prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje. Kol galiojo EB sutartis, ši ginčų sprendimo galimybė turėjo teisinį pagrindą, tačiau pažymėtina, kad SESV tas straipsnis buvo panaikintas. Todėl, autorės nuomone, dabar ESTT neturėtų jurisdikcijos nagrinėti tokio ginčo.

atitinkamai pakeisti bei papildyti šios konvencijos komentarą. Jeigu per 2 metus, kaip nurodyta Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 2 dalyje, nebuvo išspręsti visi klausimai, pateikti remiantis Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 1 dalimi, mokesčių mokėtojo reikalavimu šie likę neišspręsti klausimai gali būti pateikiami arbitražui. Išskyrus atvejus, kai asmuo, tiesiogiai susijęs su byla, nesutinka su abipusiu susitarimu, kuriuo įgyvendinamas arbitražo sprendimas, arbitražo sprendimas bus privalomas abiejose susitariančiose valstybėse ir įgyvendinamas neatsižvelgiant į nacionalinėje teisėje esančius apribojimus. Iš nuostatų analizės matyti, jog tam, kad neišspręsti klausimai būtų pradėti nagrinėti arbitraže, nereikia jokio kompetentingos institucijos leidimo, užtenka įvykdyti visus formalius reikalavimus. Jeigu visi klausimai išspręsti, nagrinėjimas arbitraže negalimas, nors mokesčių mokėtojas ir manytų, kad jo byla neteisingai išspręsta. Arbitražo nagrinėjimo galimybė yra numatyta tik byloms, pradėtoms remiantis Konvencijos 25 straipsnio 1 dalimi. Tačiau Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio komentaro 55 punkte numatyta, kad valstybės gali savanoriškai išplėsti arbitražo taikymą ir byloms, pradėtoms pagal to paties straipsnio 3 dalį.

Prie Pavyzdinės konvencijos komentaro buvo nuspręsta pridėti priedą su įtvirtintu rekomenduojamu abipusiu susitarimu dėl arbitražo procesinių taisyklių. Jame nurodomos prašymo pateikimo, arbitrų skyrimo, konfidencialumo, informacijos ir įrodymų pateikimo bei kitos taisyklės. Priedo 11 punkte numatyta, kad mokesčių mokėtojas arbitražo procese gali raštu pateikti savo poziciją arbitražui tiek, kiek jis tai gali daryti per abipusio susitarimo procedūrą. Autorės nuomone, nėra aišku, ar asmuo galėtų pateikti dokumentus tiesiogiai arbitražui, nes per abipusio susitarimo procedūrą, kai kompetentingos institucijos kartu sprendžia bylą, mokesčių mokėtojui nesuteikiama teisė pateikti informacijos ar papildomų dokumentų. Teigiamai vertintinos nuostatos, kuriose numatyta, kad, mokesčių mokėtojui ir abiejų valstybių kompetentingiems asmenims sutinkant, arbitražo sprendimas bus skelbiamas viešai tokia forma, kad nebūtų galima nustatyti šalių tapatybės,

suprantant, jog šis sprendimas neturės jokios precedentinės galios (Priedo 15 punktas). Nors gali būti sudėtinga gauti visų minėtų asmenų sutikimą, vis dėlto tokiose nuostatose bent jau numatyta galimybė procedūros skaidrumui garantuoti ir sukurti tam tikrą bazę sprendimų, kuriais būtų galima savanoriškai vadovautis tiek kitiems mokesčių mokėtojams, tiek kompetentingoms institucijoms sprendžiant kitas bylas.

Numačius arbitražo galimybę, abipusio susitarimo procedūra, įtvirtinta Konvencijos 25 straipsnio 1 ir 2 dalyse, yra veiksmingesnė, nes kompetentingi asmenys skatinami efektyviau nagrinėti klausimus tam, kad išvengtų papildomos arbitražo procedūros, t. y. kaip pasakė J. Owens, „geriausias arbitražas – jokio arbitražo“⁴²⁵. Palyginti su anksčiau numatytais normomis, kuriomis mokesčių mokėtojui nebuvo užtikrinta, kad jo byloje bus pasiektas susitarimas, naujoje 5 dalyje įtvirtinta, kad bus priimtas arbitražo sprendimas, kuris yra privalomas ir įgyvendinamas be laiko apribojimų. Tikėtina, kad toks papildomas ginčo sprendimo būdas sumažins brangius ir daug laiko reikalaujančius bylų nagrinėjimo procesus nacionaliniuose teismuose. Nors, kaip minėta, Pavyzdinė konvencija nėra teisiškai privaloma, tačiau įvertinus naujų pakeitimų privalumus ir tai, kad Lietuva, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir anksčiau rėmėsi Pavyzdinės konvencijos nuostatomis, verta tikėtis, kad naujos sutartys bus sudaromos ar senosios keičiamos jau vadovaujantis ir aptariamam patobulinimu. Tokiu atveju vertėtų pamąstyti ir apie nagrinėtų Lietuvos įstatymų normų dėl mokesčių išieškojimo ir palūkanų mokėjimo tobulinimo.

Vienintelė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurioje dar prieš 2007 m. vasario 7 d. pakeitimus buvo numatyta arbitražo galimybė, yra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp Lietuvos ir Nyderlandų

⁴²⁵ OWENS, J. *OECD Proposal to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes* // European Taxation, June, 2007, p. 271.

Karalystės⁴²⁶. Šios sutarties 27 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad jeigu aiškinant ar taikant sutartį kyla kokių nors sunkumų ar abejonių, kurių kompetentingos institucijos negali išspręsti abipusiu susitarimu per 2 metus, šis atvejis gali vienos iš valstybių prašymu būti pateiktas arbitražui, bet tik visiškai įvykdžius tame pačiame straipsnyje numatytas procedūras ir su sąlyga, kad kitos valstybės kompetentinga institucija sutinka ir atitinkamas mokesčių mokėtojas raštu patvirtina, kad vykdys arbitražo sprendimą. Šioje dalyje vartojama sąvoka „jeigu aiškinant ar taikant šią sutartį kyla kokių nors abejonių“ yra identiška sutarties 27 straipsnio 3 dalyje vartojamai sąvokai, kuri reiškia, kad remiantis šia dalimi gali būti nagrinėjami klausimai, kylantys ne iš konkrečios mokesčio mokėtojo bylos. Todėl gali kilti klausimas kokius ginčus galima nagrinėti arbitraže, t. y. ar ši nuostata apima klausimus, nesusijusius su konkrečia byla, ar ir bylos, dėl kurių kreipėsi mokesčių mokėtojas, klausimus. Apžvelgus tos pačios straipsnio dalies kitas nuostatas matyti, kad arbitražo procesas iš esmės įmanomas tik tokiu atveju, jeigu yra mokesčių mokėtojo sutikimas jį pradėti. Vadinasi, be mokesčių mokėtojo dalyvavimo šioje dalyje numatytomis normomis negalima pasinaudoti. Autorės nuomone, nors pagal normiškai vartojamą tekstą būtų galima manyti, kad arbitraže nagrinėjami su konkrečia mokesčių mokėtojo byla nesusiję klausimai, vis dėlto iš tolesnės normų analizės galima spręsti, kad arbitraže nagrinėtini tik su mokesčių mokėtoju susiję ginčai. Arbitražo galimybė vertintina teigiamai, nes taip suteikiama papildoma galimybė išvengti dvigubo apmokestinimo. Tačiau aptariamoms normoms, autorės nuomone, turi trūkumų. Pirmiausia atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių mokėtojui nėra suteikta teisė kreiptis į arbitražą, yra reikalaujamas tik jo sutikimas, kai kompetentingos institucijos nusprendžia, kad bylą reikia perduoti arbitražui. Be to, šiose nuostatose nenumatyta pareiga perduoti ginčą spręsti arbitražui, vadinasi, ginčo nagrinėjimo eiga ir išsprendimas lieka kompetentingų institucijų rankose. Taip pat pažymėtina,

⁴²⁶ 1999 m. birželio 16 d. Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1764

kad yra neleidžiama į arbitražą kreiptis anksčiau nei praėjus 2 metams, nors ir būtų akivaizdu, kad sprendimas nebus rastas taikant abipusio susitarimo procedūrą.

Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnyje nieko nenurodyta dėl ginčytinų mokesčių išieškojimo sustabdymo pradėjus abipusio susitarimo procedūrą. 2007 m. vasario 7 d. EBPO narės susitarė papildyti šios konvencijos 25 straipsnio komentaro 31 punktą. 31.6 punkte nurodyta, kad mokesčių išieškojimo sustabdymas, kol vyksta abipusio susitarimo procedūra, yra pageidautina politika dėl kelių priežasčių. Bet koks reikalavimas sumokėti ginčytinus mokesčius prieš pradėdant procedūrą prieštarautų abipusio susitarimo procedūros tikslui, kad ji būtų kuo plačiau prieinama siekiant išspręsti dvigubo apmokestinimo klausimus. Be to, mokesčių sumokėjimas prieš pradėdant procedūrą, paskui grąžinimas dėl jos, reiškia mokesčių mokėtojui tam tikrus nuostolius dėl piniginių resursų neprieinamumo per procedūrą. Dėl šių priežasčių susiklosto tai, kad nėra pasiekiamas abipusio susitarimo procedūros tikslas visiškai panaikinti dvigubo apmokestinimo pasekmes, nes mokesčių mokėtojas patiria jau minėtų nuostolių. Kita neigiama išankstinio mokesčių sumokėjimo pasekmė gali būti valstybių nesuinteresuotumas ir delsimas nagrinėti klausimus, sprendžiamus taikant abipusio susitarimo procedūrą, jeigu yra numatoma, kad po šios procedūros reikės grąžinti jau sumokėtus mokesčius. Tame pačiame Komentaro punkte rekomenduojama, kad esant reikalavimui sumokėti visus mokesčius prieš pradėdant procedūrą būtų numatytos tam tikros priemonės, kurias taikant mokesčių mokėtojui abipusio susitarimo pagrindu grąžinami mokesčiai būtų išmokami kartu su palūkanomis⁴²⁷.

Lietuvoje pagrindinis įstatymas, reguliuojantis mokesčių išieškojimo sustabdymą ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimą, yra LR Mokesčių administravimo įstatymas. Šio įstatymo 110 straipsnyje numatyti atvejai, kada

⁴²⁷ *Arbitration to be an Option in Cross-border Tax Disputes, OECD Countries Agree*, [interaktyvus], prieiga per internetą: http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_34897_38057000_1_1_1_1,00.html [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 30 d.].

gali būti stabdomas mokesčių išieškojimas: kilus mokestiniam ginčui ir sudarius mokestinę paskolą. Kyla klausimas, ar ginčai, kurie yra sprendžiami abipusio susitarimo procedūros pagalba, gali būti laikomi mokestiniais ginčiais, kaip jie suprantami pagal LR Mokesčių administravimo įstatymą. Apžvelgus šio įstatymo normas, kuriomis reguliuojami mokestiniai ginčai, galima daryti išvadą, jog minėti ginčai neįeina į mokestinių ginčų kategoriją. Ypač tokia išvada pagrindžiama šio įstatymo 145 straipsnio 3 dalyje, kurioje numatyta, jog mokestiniai ginčai nepradedami nagrinėti, jei dėl ginčijamų sumų pradėta abipusio susitarimo procedūra. Taigi mokesčių ir su jais susijusių sumų išieškojimas abipusio susitarimo procedūros atveju nebūtų stabdomas. Vadinasi, mokesčių mokėtojas tam, kad būtų sustabdytas mokesčių išieškojimas, bet kuriuo atveju pradėtų mokestinį ginčą ir galėtų vėliau kreiptis dėl abipusio susitarimo procedūros taikymo. Toliau apžvelgtinos Lietuvos normos, kuriomis reguliuojamas mokesčių grąžinimas siekiant išsiaiškinti, ar būtų galimas grąžinimas po abipusio susitarimo procedūros kartu su palūkanomis. Mokesčių administravimo įstatymo 111 straipsnyje numatyta, jog paaiškėjus, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo mokestį ar su juo susijusias sumas, jos grąžinamos nedelsiant, ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo atitinkamo mokesčių mokėtojo pareiškimo gavimo dienos. Jeigu nepagrįstai išieškotos sumos laiku negrąžinamos, mokesčių mokėtojo naudai yra skaičiuojamos palūkanos. Taigi palūkanos būtų skaičiuojamos tik laiku negrąžinus mokesčio, o ne nuo pat nepagrįsto išieškojimo pradžios. Vadinasi, netgi grąžinus mokestį, mokesčių mokėtojas patirtų nuostolių dėl valstybės kreditavimo nuo mokesčių išieškojimo iki jų grąžinimo, kaip numatyta minėtame straipsnyje.

Toliau nagrinėjamos Sąjungos teisės aktų garantuojamos sandorių kainodaros ginčų sprendimo galimybės.

2. *Ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimas pagal Arbitražo konvenciją*

1979 m. buvo pateiktas pirmas Europos Komisijos pasiūlymas išleisti direktyvą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Tačiau valstybės narės teikė pirmenybę konvencijos formai, nes jos, nenorėdamos prarasti dalies savo suvereniteto⁴²⁸, siekė, kad ESTT neturėtų kompetencijos nagrinėti bylų šioje sferoje, o Europos Komisija negalėtų taikyti Europos bendrijos steigimo sutarties 226 straipsnyje (dabar – SESV 258 straipsnis) numatytos pažeidimo procedūros⁴²⁹. Kitas argumentas, kodėl tinkamesnė buvo konvencijos, o ne direktyvos teisės forma, buvo tai, kad konvencijos, skirtingai nei direktyvos, normų nereikia perkelti į nacionalinę teisę, ir taip bus užtikrintas vienodas nuostatų taikymas visoje Sąjungoje⁴³⁰. 1990 m. liepos 23 d. buvo pasirašyta Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną; ji įsigaliojo 1995 m. sausio 1 d. Konvencijoje numatyta, kad ji sudaroma 5 metams, t. y. iki 1999 m. gruodžio 31 d., su galimybe pratęsti galiojimą. 1999 m. buvo pasirašytas Konvencijos galiojimą pratęsiantis protokolai⁴³¹, jis įsigaliojo 2004 m. lapkričio 1 d. Pažymėtina, kad šis protokolai galiojo atgaline data – jame numatyta, kad Konvencija taikoma nuo 2000 m. sausio 1 d. Protokole įtvirtinta, jog Arbitražo konvencija galios 5 metus. Šis terminas automatiškai pratęsiamas 5 metams. 2001–2002 m. vėl buvo iš naujo nagrinėjamas klausimas dėl Konvencijos teisinės formos pakeitimo, t. y. siekta pakeisti ją direktyva. Nors šiai iniciatyvai pritarė Europos Komisijos Teisės tarnyba,

⁴²⁸ ROUSELLE, O. *The Arbitration Convention – An Overview of the Current Position* // European Taxation, January, 2005, p. 15.

⁴²⁹ MARKHAM, M. *The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration* // Intertax, vol. 33, No 2, 2005, p. 70.

⁴³⁰ DE HERT, L. *A New Impetus for the Arbitration Convention?* // ITPJ, March/April, 2005, p. 50.

⁴³¹ 1999 m. gegužės 25 d. *Protocol amending the Convention of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises* (OL C 202, p. 1).

JSKF priėjo prie išvados, kad kol kas toks pasiūlymas nesulauktų valstybių narių pritarimo⁴³².

Pasirinkus konvencijos teisinę formą kyla klausimas dėl jos santykio su valstybių narių sudarytomis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Teisinėje literatūroje egzistuoja dvi nuomonės. Pirmosios nuomonės autoriai mano, jog Arbitražo konvencija yra tarptautinė sutartis, todėl ji negali būti laikoma viršesne sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atžvilgiu. Ši nuomonė yra paremta tuo, kad pati konvencija ir jos protokolai turi būti ratifikuoti. Antrosios nuomonės autoriai teigia, kad Konvencija yra viršesnė už dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis⁴³³. Pažymėtina, kad pastaroji nuomonė grindžiama Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio komentaro 49 punktu, kuriame numatyta, kad Sąjungos valstybės narės, numatydamos savo sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas remiantis nauja Konvencijos 25 straipsnio 5 dalimi, privalo jas suderinti su Arbitražo konvencijos normomis. Be to, to paties straipsnio komentaro 66 punkte nustatyta, kad valstybės gali numatyti tokią pačią normą, kuri numatyta Arbitražo konvencijos 12 straipsnyje ir kuria leidžiama kompetentingiems asmenims gavus arbitražo sprendimą per 6 mėnesius priimti kitokį sprendimą, jeigu su tuo sutinka mokesčių mokėtojas⁴³⁴.

Lietuvoje nėra⁴³⁵ ginčų sandorių kainodaros srityje sprendimo praktikos naudojantis tarptautinėmis sandorių kainodaros ginčų galimybėmis, tačiau plėtojantis investicijoms Lietuvoje tikėtina, kad tokių ginčų kils ir atsiras būtinybė juos spręsti. Prof. Ph. Baker nuomone, mokesčių ginčų judėjimas arbitražo kryptimi, tikėtina, artimaisiais metais turėtų labai paspartėti, nes

⁴³² The Accession of EU candidate Countries to the Arbitration Convention EU JTPF meeting of 2 April 2003 (DOC: JTPF/005/REV1/2003/EN), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/article_392_en.htm> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 29 d.].

⁴³³ HUIBREGTSE, S. B. ir OFFERMANN, R. H. M. J. *What is the Future of the EU Arbitration Convention?* // ITPJ, March/April, 2004, p. 78.

⁴³⁴ *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committees of Fiscal Affairs on 30 January 2007)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_34897_38057000_1_1_1_1,00.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 30 d.].

⁴³⁵ Yra pradėta abipusio susitarimo procedūra, tačiau kol kas kalbėti apie jos baigtį ir apie šį atvejį, kaip apie praktiką, yra anksti (2013 m. rugsėjo 1 d. pokalbis su VMI tarnautoja).

nacionaliniai teismai daugelyje valstybių stokoja reikiamos kompetencijos ir pakankamų resursų, o kai kuriose valstybėse jie nėra tokie nepriklausomi (arba tokiais laikomi), kad priimtų valstybei nepalankų sprendimą⁴³⁶. Lietuva prie Arbitražo konvencijos prisijungė 2004 m. gruodžio 8 d. Konvencija dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Kaip to reikalaujama šios Konvencijos 5 straipsnyje, Lietuva ją ratifikavo 2006 m. balandžio 25 d. Įstatymu Nr. X-577 dėl Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną ratifikavimo⁴³⁷. Pagal minėtą straipsnį ši Konvencija įsigalioja ją ratifikavusioms, priėmusioms arba patvirtinusioms susitariančiosioms valstybėms pirmą trečio mėnesio po to, kai tos valstybės deponavo paskutinį ratifikavimo, priėmimo arba patvirtinimo dokumentą, dieną. Taigi nuo 2006 m. gruodžio 1 d. Lietuva galėjo taikyti šią konvenciją spręsdama ginčus su kitomis šias sąlygas įgyvendinusiomis valstybėmis narėmis. 2007 m. sausio 1 d. į Europos Sąjungą įstojusios šalys, t. y. Bulgarija ir Rumunija prie Arbitražo konvencijos prisijungė 2008 m. birželio 23 d. Tarybos sprendimu 2008/492/EB dėl Bulgarijos ir Rumunijos prisijungimo prie 1990 m. liepos 23 d. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną⁴³⁸. Visoms Sąjungos valstybėms narėms (27, iki Kroatijos stojimo į Sąjungą) Arbitražo konvencija įsigaliojo 2010 m. sausio 1 d., kai minėtą 2004 m. Prisijungimo konvenciją ratifikavo paskutinė valstybė narė –

⁴³⁶ VALIŪNAS, R. „Paslaptingojo tarptautinio arbitražo pasaulio šydą praskleidus“ // Valstybė, Nr. 10, 2012 m. spalio.

⁴³⁷ Valstybės žinios, 2006, Nr. 82-3247.

⁴³⁸ OL L 174, p. 1.

Italija⁴³⁹. Arbitražo konvencijos normas būtina analizuoti, kad Lietuva tinkamai pasirengtų ją taikyti praktiškai.

Europos Komisija išleido dokumentą, jame pateikė statistiką apie bylas, nagrinėtas taikant Konvencijoje numatytą procedūrą. Nuo Arbitražo konvencijos įsigaliojimo iki 2007 m. gruodžio 31 d. buvo iškelta beveik 700 bylų. Jų skaičius kiekvienais metais sparčiai didėjo⁴⁴⁰. Toks atsižvelgiant į Sąjungos dydį neaktyvus naudojimas Konvencijos suteikiamomis galimybėmis gali būti aiškinamas, kad vien arbitražo egzistavimo galimybė skatina valstybes iš karto pateikti pagrįstą sandorių kainų patikslinimą. Taip pat valstybės gali būti skatinamos pasiekti abipusį susitarimą, nes kitu atveju jos prarastų įtaką bylai. Kita priežastis gali būti tai, kad valstybės nenori patirti arbitražo išlaidų⁴⁴¹.

2003 m. JSKF pasiūlė elgesio kodeksą siekiant veiksmingai įgyvendinti Arbitražo konvenciją⁴⁴², jį 2004 m. gruodžio 7 d. patvirtino Taryba. 2009 m. rugsėjo 14 d. Komisija išleido Komunikatą 2009/472 dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo veiklos 2007 m. kovo mėn.–2009 m. kovo mėn. ir susijusio persvarstyto elgesio kodekso pasiūlymo, juo siekiama veiksmingai įgyvendinti Arbitražo konvenciją⁴⁴³. 2009 m. gruodžio 22 d. Taryba patvirtino pasiūlymą dėl persvarstyto Elgesio kodekso⁴⁴⁴. Šiame Elgesio kodekse pateikiamos praktinės rekomendacijos, kad būtų užtikrintas vienodas Arbitražo konvencijos

⁴³⁹*Ratification Details*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database?command=details&id=297&aid=2004119&lang=EN&doclang=EN>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 15 d.].

⁴⁴⁰ DI CESARE, F. *How to Revitalize the EC Arbitration Convention: The New Recommendations Joint Transfer Pricing Forum* // ITPJ, vol. 17, No 4, 2010, p. 281.

⁴⁴¹ HUIBREGTSE, S. B. ir OFFERMANNNS, R. H. M. J., *supra* 433, p. 80.

⁴⁴² Elgesio kodeksas, skirtas veiksmingai Konvencijai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinti (OL C 176, p. 2).

⁴⁴³ *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990)* (COM(2009) 472 final), [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com\(2009\)472_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com(2009)472_en.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. kovo 12 d.].

⁴⁴⁴ Peržiūrėtas elgesio kodeksas, skirtas veiksmingai Konvencijai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinti (OL C 322, p. 1).

aiškinimas ir taikymas, nurodoma, nuo kada prasideda Konvencijoje numatyti tam tikri terminai, paaiškinama Arbitražo konvencijos apimtis. Konvencijos 7–12 straipsniuose nėra įtvirtintos arbitražo etapo praktinio organizavimo taisyklės, pavyzdžiui, kuri institucija turi imtis iniciatyvos sudaryti patariamąją komisiją, kur ši komisija turi susitikti, kokio dydžio atlygius turi gauti patarimosios komisijos nariai ir pan. Šie klausimai taip pat sprendžiami Elgesio kodekse. Pažymėtina, kad VMI leidinyje nurodyta, jog taikant Konvencijos nuostatas taip pat bus atsižvelgiama į šį Elgesio kodeksą.

Arbitražo konvencija yra taikoma 4 straipsnyje numatytiems įmonėms, kurioms taikomas pelno koregavimas. Tai yra įmonė, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale, ar tie patys asmenys, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja vienos ir kitos valstybės įmonės valdyme, kontrolėje arba kapitale. To paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad Konvencija taikoma ir nuolatinėms buveinėms. Autorės nuomone, šio Konvencijos straipsnio trūkumas yra tai, kad jame neapibrėžiama, ką laikyti įmonėmis dalyvaujančiomis kitose įmonėse, ir kokią įtaką tokia įmonė turi daryti kitai. Nors 3 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad Konvencijoje neapibrėžto termino reikšmė yra tokia, kaip nustatyta pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp atitinkamų valstybių, tačiau ne tarp visų valstybių yra sudarytos tokios sutartys. Šiuo metu⁴⁴⁵ Lietuva nėra sudariusiu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties su vienintele Sąjungos valstybe nare – Kipru. Su šia valstybe nėra pasirašiusios sutarčių ir kitos valstybės narės, pavyzdžiui, Nyderlandai ir Ispanija. Taip pat įmonės ir dalyvavimo intensyvumas neapibrėžiamas ir sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Pažymėtina, kad Europos Teisingumo Teismas neturi galios nagrinėti bylų, susijusių su šia Konvencija, todėl sunku tikėtis vienodo Konvencijos aiškinimo visoje Sąjungoje.

Arbitražo konvencijos taikymas apribotas tam tikra teritorija. Ji taikoma tik Sąjungos valstybių narių įmonėms įskaitant, ir šių įmonių nuolatinės

⁴⁴⁵ 2014 m. gegužės 27 d.

buveines. Be to, galimi atvejai, kai Arbitražo konvencija nebus taikoma, jei tarptautinė įmonė savo veiklą globalizuoja naudodama dukterinių įmonių tinklą ir Sąjungoje, ir trečiosiose valstybėse⁴⁴⁶. Konvencijos 16 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad Konvencijos taikymo teritorija apibrėžiama EB sutarties 227 straipsnio 1 dalyje (dabar – SESV 259 straipsnis). Arbitražo konvencija taikoma tik dvigubo apmokestinimo išvengimo atvejams, kurių gali kilti, kai yra koreguojamas pelnas. Taigi ji nebus taikoma kitais atvejais, kai kyla dvigubo apmokestinimo grėsmė (pavyzdžiui, jei kyla klausimas dėl nuolatinės buveinės egzistavimo ir jai priskirtino pelno); tokiu atveju reiktų rinktis abipusio susitarimo procedūrą pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo⁴⁴⁷. Konvencijoje numatytas privalomo arbitražo mechanizmas, kai kompetentingos institucijos negali susitarti dėl tokios sandorio kainos, kuri neleistų atsirasti dvigubam apmokestinimui.

Arbitražo konvencijoje numatyti du dvigubo apmokestinimo, kuris gali kilti koreguojant asocijuotų įmonių pelną, išvengimo procedūros etapai. Pirmasis yra labai panašus į jau aptartos Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnyje numatytą abipusio susitarimo procedūrą. Kitas etapas – tai arbitražo procedūra. Pagal Konvencijos 6 straipsnio 1 dalį, jeigu pelno koregavimas gali lemti dvigubą apmokestinimą, įmonė gali kreiptis į savo rezidavimo valstybės kompetentingą instituciją per 3 metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių taikomas ar galėtų būti taikomas dvigubas apmokestinimas. Argumentai turi būti pateikti per 3 metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių taikomas ar galėtų būti taikomas dvigubas apmokestinimas. Elgesio kodekso 4 punkte patikslinama, kad 3 metų laikotarpio pradžia laikoma pirmo pranešimo apie mokesčių apskaičiavimą ar apie lygiaverčius veiksmus, dėl kurių atsiranda arba gali atsirasti dvigubas apmokestinimas, diena. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nei Konvencijoje, nei Elgesio kodekse nenurodyta, kad į kompetentingas institucijas gali kreiptis tik asmuo, kuriam pateikiamas pranešimas apie mokesčių apskaičiavimą, vadinasi, kreiptis gali bet kuri

⁴⁴⁶ MARKHAM, M. *supra* 429, p. 70.

⁴⁴⁷ OWENS, J. *supra* 425, p. 270.

įmonė, kuriai pelno koregavimas gali turėti įtakos⁴⁴⁸. Kompetentinga institucija turi informuoti kitų susijusių valstybių institucijas. Konvencijos 6 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad jei kompetentingai institucijai skundas atrodo tinkamai pagrįstas ir ji pati negali rasti patenkinamo sprendimo, ji stengiasi mokesčių mokėtojo bylą išspręsti abipusiu susitarimu su bet kurios kitos atitinkamos valstybės kompetentinga institucija. Kompetentingos institucijos turi per 3 metus pasiekti abipusį susitarimą. Iš karto svarbu paminėti tai, jog valstybės sutiko Elgesio kodekso rekomendacijas taikyti abipusio susitarimo procedūroms, įtvirtintoms sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Sąjungos valstybių narių. Tai reiškia, kad ginčai, kurie sprendžiami vadovaujantis sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatomis turėtų būti išspręsti per 3 metus⁴⁴⁹.

Nors Arbitražo konvencijoje įtvirtinta, per kokį terminą kompetentingos institucijos turi išspręsti bylą, joje nenumatyta, per kiek laiko esant pagrįstam skundui valstybė turi nustatyti, kad ji viena negali tinkamai išspręsti klausimo, joje nenumatyta. Autorės nuomone, dėl šios priežasties galimas vienos valstybės vilkinimas, ypač jeigu numatomas sumokėtų mokesčių grąžinimas. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas turi būti aktyvus ir kreiptis į kompetentingą instituciją su prašymu pradėti procedūrą, nes Elgesio kodekso 6.3 punkto d papunktyje numatyta, kad kompetentinga institucija patvirtins mokesčių mokėtojo prašymo pradėti tarpusavio susitarimo procedūrą gavimą per vieną mėnesį nuo prašymo gavimo dienos ir tuo pačiu metu informuos byloje dalyvaujančias kitų valstybių narių kompetentingas institucijas. Jeigu klausimas neišsprendžiamas, kompetentingos institucijos sudaro patariamąją komisiją per 6 mėnesius pasibaigus Arbitražo konvencijos 7 straipsnyje nurodytam 2 metų terminui. Tuo atveju, kai viena iš kompetentingų institucijų to nepadarė, šios iniciatyvos teisė tenka kitai kompetentingai institucijai⁴⁵⁰. Elgesio kodekso 5 punkte pateikiamos rekomendacijos, nuo kada pradėti

⁴⁴⁸ DI CESARE, F., *supra* 440, p. 277.

⁴⁴⁹ DE HERT, L., *supra* 430, p. 52.

⁴⁵⁰ Elgesio kodekso 7.2 punkto b papunktis.

skaičiuoti 2 metų teminą. Jo 5 punkto b papunktyje nurodyta, kad 2 metų laikotarpis prasideda vėlesnę iš šių dienų: pranešimo apie mokesčių apskaičiavimą dieną ar dieną, kai kompetentinga institucija gauna prašymą ir 5 punkto i papunktyje nurodytą būtiniausią informaciją. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad, atvirkščiai, nei vykdant abipusio susitarimo procedūrą pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, arbitražo procedūra pagal Arbitražo konvenciją yra privaloma, jei kompetentingos institucijos neranda sprendimo per pirmą etapą⁴⁵¹.

Paprastai šią komisiją sudaro po du kiekvienos valstybės ekspertus ir vienodas skaičius nepriklausomų ekspertų, paskirtų bendrų sutarimu. Konvencijoje numatyta, kad leidžiama skirti ir mažiau nei du ekspertus⁴⁵². Ši galimybė numatyta tokiems atvejams, kai valstybė neturi pakankamai ekspertų⁴⁵³. Elgesio kodekse numatytos taisyklės, skirtos nepriklausomų asmenų patariamajai komisijai sudaryti ir sąrašui patvirtinti. Valstybės yra raginamos nedelsdamos perduoti Tarybos generaliniam sekretoriatui penkių nepriklausomų asmenų sąrašus, kartu aprašant jų patirtį teisės, mokesčių ir ypač sandorių kainodaros srityje. 2011 m. birželio 9 d. JSKF atnaujino nepriklausomų asmenų sąrašą, kurie galėtų sudaryti patariamąją komisiją⁴⁵⁴. Lietuva, Latvija ir Kipras kol kas nepateikė šių asmenų sąrašo. Arbitražo konvencijos 9 straipsnyje numatyta, kad nepriklausomi asmenys turi būti susitariančiųjų šalių piliečiai ir gyventi teritorijoje, kurioje taikoma Konvencija. Lietuvoje gali būti sunku rasti penkis sandorių kainodaros ekspertus. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šia norma nereikalaujama, kad valstybė pasirinktų asmenį iš savo piliečių, ji gali jį pasirinkti iš bet kurios valstybės narės. Todėl ekspertų nebuvimas neturėtų būti priežastis nepranešti nepriklausomų asmenų sąrašo. Pagal Konvencijos 9 straipsnio 5 dalį paskirtieji

⁴⁵¹ ANDERSEN, S., *supra* 7.

⁴⁵² Žr. Arbitražo konvencijos 9 straipsnio 1 dalį.

⁴⁵³ MARKHAM, M. *supra* 429, p. 70.

⁴⁵⁴ *List of Independent Persons of Standing Eligible to Become a Member of the Advisory Commission (JTPF/010/BACK/REV15/2005/EN)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/accords/tables/1990093.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugsėjo 11 d.].

nariai išsirenka pirmininką iš sąrašo esančių asmenų. Esant tokiai paskyrimo procedūrai, kai po vienodą patariamąsios komisijos narių skaičių skiria ginčo šalys, pirmininkui tenka didelis vaidmuo, nes jis yra labiausiai nepriklausomas iš jų visų ir jo balsas gali būti lemiamas išsprendžiant ginčą. Kadangi toks lemiamas vaidmuo tenka pirmininkui, gali labai užtrukti šios patariamąsios komisijos sudarymo procesas ir kilti grėsmė nespėti išnagrinėti ginčą per nustatytą terminą⁴⁵⁵. Dėl šios priežasties taip pat labai svarbu, kad valstybės narės aiškiai ir išsamiai nurodytų nepriklausomų asmenų, kurie turėtų būti įtraukti į minėtą asmenų sąrašą profesinę ir mokslinę kvalifikaciją. Būtina, jog šis sąrašas būtų kuo išsamesnis, kad būtų galima pasirinkti iš platesnio sąrašo ir įvairesnės profesinės patirties asmenų⁴⁵⁶.

Remiantis Konvencijos 10 straipsniu, kai byla nagrinėja patariamoji komisija, įmonės gali pateikti jai bet kokią informaciją ir dokumentus, kurie galėtų padėti išspręsti bylą. Tačiau procedūros šalimis išlieka mokesčių administratoriai, kurie siekia pasiskirstyti apmokestinimo teises nagrinėjamu atveju⁴⁵⁷. Šia nuostata, skirtingai nei Pavyzdinės konvencijos įtvirtintoje arbitražo procedūroje, leidžiama pateikti mokesčių mokėtojui informaciją ir taip sudaryti galimybę įmonei aktyviai dalyvauti procese. Pagal Konvencijos 11 straipsnį patariamoji komisija turi pagrįsti savo nuomonę 4 straipsniu. Tame straipsnyje reikalaujama koreguojant priskirtą pelną vadovautis „ištiesiosios rankos“ principu. Pažymėtina, kad minėta 4 straipsnio nuostata yra imperatyvi. Vadinasi, patariamoji komisija negali taikyti jokių kitų alternatyvių principų ar kriterijų, t. y. neleidžiama tokie principai, kaip *ex aequo et bono* nustatymas, 50-50 sprendimas. Taigi „bet koks susitarimas yra geras, jei juo išvengiama dvigubo apmokestinimo“ požiūris yra priimtinas tik per pirmą etapą⁴⁵⁸. Nagrinėjant klausimą, kuo vadovaujantis nustatomas „ištiesiosios rankos“ principas nagrinėjant ginčus pagal Arbitražo konvenciją, atkreiptinas dėmesys į

⁴⁵⁵ HINNEKENS, L. *European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience* // EC Tax Review, 2010/3, p. 113.

⁴⁵⁶ ADONNINO, P. *Some Thoughts on the EC Arbitration Convention* // European Taxation, November, 2003, p. 404.

⁴⁵⁷ Žr. plačiau *ibid*, p. 404.

⁴⁵⁸ HINNEKENS, L., *supra* 455, p. 110.

tai, kad Elgesio kodekso abipusio susitarimo bendrosiose nuostatose (6.1. punktas) nukreipiama į EBPO SK rekomendacijas. Tai visiškai suprantama, nes Arbitražo konvencijos 4 straipsnio 1 dalies tekstas sutampa su Pavyzdinės konvencijos 9 straipsniu. Tačiau Elgesio kodekso dalyje, kurioje reguliuojamas antro etapo procesas (7 punktas), jau nepateikiama tokia nuoroda. Kyla klausimas, ar šis skirtumas daromas dėl to, kad EBPO SK rekomendacijos yra skirtos tik mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriams. Kadangi EBPO SK rekomendacijų įžanginės dalies 17 punkte nurodyta, kad šios rekomendacijos taikomos ir arbitražui, manytina, kad būtų pagrįsta ir rekomenduotina dėl „ištiesiosios rankos“ principo taikymo vienodumo ir per antrą etapą vadovautis EBPO rekomendacijomis. Arbitražo konvencijos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kompetentingos institucijos sprendimą, dėl kurio išvengiama dvigubo apmokestinimo, bendru sutarimu priima per 6 mėnesius nuo tos dienos, kai patariamoji komisija pareiškė savo nuomonę. Valstybių institucijos gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patiriamosios komisijos nuomonės, tačiau jeigu nepasiekiamas susitarimas, institucijos turi laikytis komisijos nuomonės. Taigi, nors pats komisijos sprendimas nėra privalomas, Konvencija užtikrinama, kad ginčas bus išspęstas. Tuo, kad patiriamosios komisijos sprendimas yra neprivalomas, valstybės narės neskatinamos susitarti pirmesniame etape, nes galės pratęsti diskusijas, kurios gali trukti iki 6 mėnesių, dėl ginčo priėmus šią nuomonę. Dėl šios priežasties kai kurie autoriai palankiau vertina Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 5 dalyje numatytą arbitražo, kurio sprendimas yra privalomas, galimybę⁴⁵⁹, tačiau, kaip jau buvo minėta, Lietuvoje arbitražo galimybė įtvirtinta tik sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo su Nyderlandais. Konvencijos to paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad, atitinkamoms įmonėms sutikus, kompetentingos institucijos gali susitarti paskelbti savo sprendimą. Šių sprendimų skelbimas būtų labai skatintinas, nes taip būtų prisidedama prie vienodesnio Arbitražo konvencijos nuostatų ir „ištiesiosios

⁴⁵⁹ Pavyzdžiui, RIBES RIBES A, *Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems* // *European Taxation*, vol. 9, No 42, 2002, p. 403.

rankos“ principų aiškinimo. Apgailestautina, kad Elgesio kodekse valstybės narės nepaskatintos stengtis įtikinti įmones pritariti sprendimų skelbimui pasiūlant joms anonimizuoti duomenis ir kuo daugiau skelbti šių sprendimų.

2007 m. kovo mėn. JSKF pradėjo nagrinėti vieną iš labiausiai diskutuotinių klausimų – kiek Arbitražo konvencija apimami „plonos kapitalizacijos“ atvejai. Vienbalsiai pripažinta, kad į šią taikymo sritį patenka susijusių bendrovių savitarpio paskolų palūkanų normų patikslinimas. Mokesčių administracijų nariai išreiškė skirtingas nuomones svarstydami klausimą, ar paskolos sumos patikslinimas taip pat patenka į šią taikymo sritį, o šis klausimas yra susijęs su platesniais skolinimosi galimybių klausimais. Ši tema labai subtili, ypač nagrinėjant, ar pelno patikslinimui, susijusiam su „plona kapitalizacija“, taikytinos Sąjungos valstybių narių kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, ar greičiau bendrasis sąžiningos konkurencijos principas, kaip matoma iš JSKF rekomendacijoje pateiktų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių taikymo išimčių⁴⁶⁰. Elgesio kodekso 1.2 punkte nurodyta, kad Arbitražo konvencijoje aiškiai nurodomas iš komercinių ir finansinių ryšių gaunamas pelnas, tačiau ja nesiekama diferencijuoti šių specifinių pelno rūšių. Todėl turi būti laikoma, kad Arbitražo konvencija apima pelno patikslinimą, kylantį iš finansinių ryšių, įskaitant paskolas ir jų sąlygas, grindžiamą „ištiestosios rankos“ principu. Pažymėtina, kad dauguma valstybių narių padarė išvadą, kad Arbitražo konvencija apimami „plonos kapitalizacijos“ atvejai, nes joje pateikta nuoroda į „sąlygas <...>, kurios sukurtos arba taikomos dviejų bendrovių komerciniams arba finansiniams ryšiams“⁴⁶¹. Atitinkamai Arbitražo konvencija apimami visi patikslinimai, susiję su sąlygomis, kurios nustatomos arba taikomos tiek, kiek tai susiję su palūkanų normomis, paskolos suma arba skolinimosi galimybėmis. Nemaža dalis valstybių narių nepritarė šiai išvadai ir teigė, kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklės ir sąžiningos konkurencijos principas, taikomas finansiniams sandoriams, yra skirtingi dalykai, todėl patikslinimai, susiję su

⁴⁶⁰ 2009 m. rugsėjo 19 d. Komisijos komunikato 18 punktas.

⁴⁶¹ Arbitražo konvencijos 4 straipsnis.

paskolos suma ir skolinimosi galimybės, nepriklauso Arbitražo konvencijos taikymo sričiai⁴⁶². Dėl tokių skirtingų valstybių narių nuomonių būtų gana sunku prieiti prie apibendrintos išvados, todėl manytina, kad JSKF kelerius ateinančius metus turėtų grįžti prie šio klausimo.

Arbitražo konvencijoje nieko nesakoma apie mokesčio išieškojimo sustabdymą, klausimą, kuris yra labai svarbus mokesčių mokėtojui. 2004 m. Elgesio kodekse buvo rekomenduojama, kad valstybės narės sustabdytų mokesčių išieškojimą, jeigu vyksta ginčo nagrinėjimas pagal Arbitražo konvenciją, tokia pačia tvarka, kaip esant ginčui remiantis nacionaline teise. Iki 2009 m. kovo mėn. valstybės narės patvirtino JSKF, kad mokesčių išieškojimo sustabdymas yra taikomas ar greitai bus taikomas⁴⁶³. JSKF tuo remdamasi nagrinėjo ir kitą su tuo susijusį klausimą – palūkanų išmokėjimą sprendžiant tarpvalstybinius sandorių kainodaros ginčus. Pagal atsakymus į 2008 m. vasario 21 d. JSKF pateiktą klausimą dėl palūkanų mokėjimo mokesčių mokėtojui nuo grąžintino mokesčio pasibaigus procedūrai pagal Arbitražo konvenciją Lietuva (ir kitos 6 valstybės narės) atsakė, kad palūkanos nemokamos jokiais sąlygomis⁴⁶⁴, tai visiškai aišku iš jau minėtų normų analizės. Pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalį mokesčių išieškojimas stabdomas tik pradėjus mokestinį ginčą, vadinasi, ketinant pasinaudoti Arbitražo konvencijoje numatyta procedūra ir norint, kad mokesčių išieškojimas būtų sustabdytas, reikės pradėti mokestinį ginčą, antraip Konvencijoje įtvirtinta procedūra mokesčių mokėtojui būtų nepalanki.

Arbitražo konvencijos 7 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad bylos pateikimas patariamajai komisijai netrukdo Susitariančiajai Valstybei pradėti ar tęsti su tais pačiais klausimais susijusiais teismo ar administracinių

⁴⁶² 2009 m. rugsėjo 19 d. Komisijos komunikato (*supra* 383) 19 punktas

⁴⁶³ DI CESARE, F., *supra* 440, p. 279.

⁴⁶⁴ *Commission Staff Working Document Accompanying the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of conduct for the effective implementation of the Arbitration convention (90/436/EEC of 23 July 1990)* (SEC (2009) 1169) ([interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2009:1169:FIN:EN:PDF>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 5 d.] IV priedas.

nuobaudų procesą. To paties straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, kad kai pagal susitariančiosios valstybės nacionalinę teisę tos valstybės kompetentingos institucijos negali nukrypti nuo tos valstybės teismų sprendimų, 1 dalis netaikoma (t. y. nesudaroma patariamoji komisija), išskyrus atvejus, kai tos valstybės asocijuota įmonė leido praeiti tokiam laikotarpiui, per kurį baigėsi skundo pateikimo terminas, arba atsiėmė bet kokį tokį skundą prieš priimant sprendimą. 2009 m. 13 iš 27 valstybių narių pranešė, kad jos taiko Konvencijos 7 straipsnio 3 dalį. Lietuva apie tai pranešė 2008 metais. Komisija nurodo, kad nacionalinių teisinių procedūrų santykis su pagal Arbitražo konvenciją vykdomomis procedūromis yra sudėtingas klausimas⁴⁶⁵. Tačiau Elgesio kodekse šiuo klausimu nepateikiamos jokios rekomendacijos. Mokesčių mokėtojai, kurių sandorių kainodaros bylos nagrinėjamos nacionaliniuose teismuose ir kurie nori pateikti pareiškimą pagal Arbitražo konvenciją, susiduria su rimtu klausimu: atsisakyti nacionaliniuose teismuose suteikiamos gynybos (kuriuose mokesčių mokėtojai ir jų atstovai vaidina svarbų vaidmenį) ir rinktis abipusio susitarimo procedūrą, per kurią mokesčių mokėtojas lieka tarsi nuošalyje, nes pagrindinius „veikėjus“ paskiria valstybės⁴⁶⁶. Pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo prieš pradedant abipusio susitarimo procedūrą nereikia atsiimti nacionaliniame teisme pateikto skundo, todėl mokesčių mokėtojai gali palankiau vertinti būtent šį būdą dvigubam apmokestinimui išvengti. Kadangi Lietuva yra sudariusi su visomis Sąjungos valstybėmis, išskyrus Kiprą, sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, beveik visuose ginčiuose, susijusiuose su minėtomis Sąjungos valstybėmis narėmis, galėtų būti pasirenkama abipusio susitarimo procedūra pagal minėtas sutartis. Teisės doktrinoje nurodyta, kad tinkamiausias sprendimas būtų suteikti galimybę sustabdyti bylos nagrinėjimą nacionaliniame teisme, kol bus priimtas sprendimas pagal abipusio susitarimo procedūrą ar kol patariamoji komisija priims sprendimą. Mokesčių mokėtojas turėtų turėti teisę pritarti kompetentingos institucijos ar patariamiosios komisijos sprendimui ar atnaujinti

⁴⁶⁵ *Ibid*, 74 punktas.

⁴⁶⁶ DI CESARE, F., *supra* 440, p. 280.

procesą nacionaliniame teisme. Gali būti prieštaraujama, kad nacionalinio teismo sprendimas prieštarautų patariamąsios komisijos sprendimui, ir taip kiltų klausimas dėl *res judicata* galios. Tačiau tai būtų tiesa, jei patariamoji komisija būtų laikoma arbitražo teismu, o ne patariamąja komisija⁴⁶⁷. Pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kuriose numatyta pateikimo arbitražui galimybė, kad nekiltų klausimas dėl nacionalinio teismo sprendimo ir arbitražo sprendimo nesuderinamumo, dažnai numatoma, kad ginčas vienos susitariančiosios šalies pateikiamas nagrinėti arbitražui su sąlyga, kad kitos susitariančiosios valstybės kompetentingas asmuo sutinka ir atitinkamas mokesčių mokėtojas ar mokėtojai raštu patvirtina, kad vykdys arbitražo sprendimą⁴⁶⁸. Mokesčių administratoriaus patikrinimo akte gali būti apimami įvairūs apmokestinimo klausimai, ne vien susiję su sandorių kainodara. Jei mokesčių mokėtojas pateikia savo ginčą nagrinėti nacionaliniame teisme, dažniausiai nagrinėjama byla apima įvairius klausimus. Taigi, jeigu mokesčių mokėtojas nori, kad su sandorių kainodara susijęs ginčas būtų nagrinėjamas pagal Arbitražo konvenciją, jis turėtų atsiimti skundą dėl šio klausimo, tačiau tai pagal LR Administracinių bylų teisenos įstatymą neįmanoma.

Jeigu ginčas susijęs su trišale sandorių kainodaros byla⁴⁶⁹, kuri pagal Elgesio kodekso 1.1 punkto b papunktį patenka į Arbitražo konvencijos taikymo sritį, per vieną procedūrą būtų galima stengtis išspręsti ginčą tik remiantis Arbitražo konvencija, nes tokių galimybių pagal sutartis dėl dvigubo

⁴⁶⁷ *Ibid.*

⁴⁶⁸ Žr., pavyzdžiui, Lietuvos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 27 straipsnio 5 dalį; 2001 m. rugsėjo 11 d. Italijos ir Slovėnijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 25 straipsnio 5 dalį [interaktyvus], prieiga per internetą: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/treaty/docs/html/tt_it-si_02_eng_2001_tt_td1.html&q=arbitration+arbitrations&WT.z_nav=Search&colid=4932 [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 16 d.].

⁴⁶⁹ Pagal Elgesio kodekso 1.1 punkto a papunktį ES trišalė byla – byla, kurioje, įgyvendinant pradinį Arbitražo konvencijos tvarkos etapą, dvi Sąjungos kompetentingos institucijos negali visiškai išspręsti dvigubo apmokestinimo klausimų sandorio kainodaros byloje taikydamos „ištiesiosios rankos“ principą, nes Sąjungos kompetentingų institucijų (remiantis panašumo tyrimo įrodymais, įskaitant funkcinį tyrimą ir kitus susijusius faktinius elementus) nustatyta asocijuota bendrovė, esanti kitoje (-se) valstybėje (-se) narėje (-se), turėjo reikšmingos įtakos tam, kad sudarius kelis reikiamus sandorius arba dėl komercinių ar finansinių ryšių buvo pažeistas „ištiesiosios rankos“ principas, ir mokesčių mokėtojas, kuriam buvo taikomas dvigubas apmokestinimas, tai patvirtino ir kreipėsi dėl Arbitražo konvencijos nuostatų taikymo.

apmokestinimo išvengimo nėra. Siekiant, kad trišalė byla būtų nagrinėjama remiantis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, reiktų kreiptis į kelias kompetentingas institucijas ir būtų pradėtos atskiros procedūros. Kitas atvejis, kai reiktų remtis Arbitražo konvencija siekiant išspęsti sandorių kainodaros ginčą – jei ginčas kiltų tarp mokesčių administratoriaus ir nuolatinės buveinės, esančios sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pasirašiusioje šalyje. Dažniausiai remiantis šiomis sutartimis reikalaujama, kad pati bendrovė būtų įsteigta valstybėje abipusio susitarimo procedūrai pagal jas pradėti⁴⁷⁰.

Taigi tarptautinės organizacijos yra pateikusios nemažai rekomendacijų sklandžiam tarptautiniam ginčų sandorių kainodaros srityje nagrinėjimui, tačiau labiausiai skatintina būtų jų iš viso išvengti. Tokia galimybė suteikiama išankstiniu kainodaros susitarimu, kurio teisinis reguliavimas nagrinėjamas kitoje dalyje.

3. Išankstinis kainodaros susitarimas

Užuot ieškojus išeičių, kai kyla dvigubas apmokestinimas, gali būti labiau priimtina išspęsti kylantį klausimą, pavyzdžiui, susijusį su taikyti sandorių kainodaros metodu ar pan., per būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų suderinimo procedūrą, kai jos pabaigoje sudaromas išankstinis kainodaros susitarimas (angl. *advanced pricing agreement*). Nors seniausiu išankstiniu susitarimu mokesčių srityje laikomas 1911 m. Švedijoje įvestas išankstinis susitarimas dėl rinkliavų⁴⁷¹, išankstiniai susitarimai sandorių kainodaros srityje atsirado gerokai vėliau. 1991 m. taisyklės dėl šio suderinimo numatė JAV, 1994 m. jas įtvirtino pirma Sąjungos valstybė – Belgija, tačiau šias taisykles ji visiškai įgyvendino tik 2002 m. 1999 m. procedūras dėl

⁴⁷⁰ VAN HERKSEN, M. *International Developments*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].

⁴⁷¹ ROMANO, C. *Advance Tax Rulings and Principles of Law* [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/atr/html/atr_ch01.html&WT.z_nav=Navigat ion&colid=4941> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. vasario 15 d.].

kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų suderinimo numatė Jungtinė Karalystė ir Prancūzija, 2000 m. – Vokietija⁴⁷². 1995 m. EBPO pateikė rekomendacijas šiuo klausimu EBPO SK rekomendacijų IV skyriaus F skirsnyje (4.124–4.166 punktai) ir 1999 m. spalio mėn. prie šių rekomendacijų pridėjo priedą⁴⁷³, susijusį su rekomendacijomis dėl sandorių kainodaros principų suderinimo pagal abipusio susitarimo procedūrą. Vis daugiau valstybių savo nacionalinėje teisėje įtvirtina taisykles dėl šio suderinimo⁴⁷⁴. 2007 m. vasario 26 d. buvo parengtas Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ginčų vengimo ir sprendimo procedūrų srityje ir dėl ES išankstinių kainodaros susitarimų gairių (toliau – IKS gairės); jo priede pateiktos rekomendacijos valstybėms narėms dėl IKS sampratos, procedūros tvarkos, IKS apimties, pateiktinų dokumentų, taikymo atgaline data, procedūros terminų ir pan. Svarbu nurodyti, kad šiose gairėse dėmesys skiriamas dvišaliams ir daugiašaliams IKS, nes manoma, kad tokie susitarimai veiksmingiausia priemonė, siekiant apsisaugoti nuo dvigubo apmokestinimo, tačiau jose yra ir vienašaliams IKS skirtas skirsnis. 2010 m. lapkričio 23 d. LR mokesčių administravimo įstatymas⁴⁷⁵ buvo papildytas 37(1) straipsniu, jame buvo įtvirtintas teisinis pagrindas IKS. Šio straipsnio 8 dalyje numatyta, kad prašymo dėl IKS pateikimo ir nagrinėjimo tvarką, sprendimo dėl IKS priėmimo ir pakeitimo tvarką bei atitinkamo sprendimo formą nustato centrinis mokesčių administratorius. Todėl 2011 m. spalio 21 d. buvo priimtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-106 dėl mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimojo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo,

⁴⁷² DAGNESE, N. *Caught between Globalization, the OECD and the European Union: APA Provisions in Italy and Germany* // ITPI, May/June, 2007, p. 174.

⁴⁷³ *Guidelines for APA*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transferpricing/guidelinesforapa.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. sausio 23 d.].

⁴⁷⁴ BALBIANO DI COLCAVAGNO, F. *Advance Rulings on the Application of Tax Treaties* // European Taxation, August/September, 2007, p. 398.

⁴⁷⁵ 2010 m. lapkričio 23 d. Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 37(1) straipsniu įstatymas.

prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo, kuris įsigaliojo 2012 m. sausio 1 d.

Įsakymo dėl IKS 3 punkte numatyta, kad IKS – tai mokesčių mokėtojo būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų, t. y. kainodaros metodo, palyginamumą, kritinių prielaidų, kurioms esant pasirinkta galima kainodaros politika, ir kitų klausimų, susijusių su būsimąjį kontroliuojamojo sandorio atitikimo „ištiesiosios rankos“ principui pagrindimu, suderinimas su mokesčių administratoriumi tam tikram mokestiniam laikotarpiui. IKS gairių 41 punkte pateikiama lygiai tokia pati sąvoka kaip ir EBPO SK rekomendacijose. Palyginus šią sąvoką su IKS gairių 41 punkte pateiktą matyti, kad skirtumas tik tas, jog Įsakyme dėl IKS pateiktoje sąvokoje konkrečiai nurodoma, kad sandorių kainodaros principai suderinami su mokesčių administratoriumi.

IKS gairėse ir EBPO SK rekomendacijose nurodomi įvairūs IKS naudojimo pranašumai ir trūkumai mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriumi⁴⁷⁶. Mokesčių mokėtojai įgyja tam tikrą užtikrintumo lygį jiems taikytinų sandorių kainodaros principų atžvilgiu – mokesčių mokėtojas gali lengviau numatyti mokėtinus mokesčius, todėl mokestinė aplinka tampa palankesnė investuoti. Naudojantis IKS galima išvengti brangių, ilgų mokestinių tyrimų ir bylinėjimosi dėl sandorių kainodaros ir juo sumažinama mokesčių mokėtojo delspinigių ir baudų mokėjimo rizika. Sudarius IKS mažiau išteklių reikia mokesčių mokėtojo priežiūrai, tačiau mokesčių administratorius turi teisę patikrinti, ar mokesčių mokėtojas laikosi sprendimu patvirtintų būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų arba

⁴⁷⁶ Žr. plačiau 2007 m. vasario 26 d. *Report prepared by the EU JTPF accompanying document to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of EU JTPF in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU (COM(2007) 71 final)* ([interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec\(2007\)246_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec(2007)246_en.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. kovo 3 d.] 24–37 punktus ir EBPO SK rekomendacijų 4.143–4.159 punktus.

paprašyti mokesčių mokėtoją pateikti apie tai informaciją⁴⁷⁷. Tačiau IKS turi ir trūkumų. IKS procesas gali būti ilgas ir brangus, nors ir trumpesnis bei pigesnis, palyginti su abipusio susitarimo procedūra ar mokesčiniu patikrinimu, susijusiu su sandorių kainodaros klausimais. Nustačius galimybę sudaryti IKS, mokesčių administratoriui gali būti sudėtinga skirti pakankamai resursų šiam procesui, ypač dėl to, kad IKS sudarymas reikalauja labai aukštos kvalifikacijos darbuotojų. Mokesčių mokėtojai nurodo, kad per IKS sudarymo procesą mokesčių administratorius gali sužinoti gerokai daugiau informacijos, nei jam reiktų pateikti per paprastą mokesčinių patikrinimą. Ši rizika gali būti sumažinta, jei būtų leidžiama prieš pateikiant oficialų prašymą dėl IKS susitikti su mokesčių administratoriumi anonimiškai, pavyzdžiui, atstovaujant advokatui⁴⁷⁸. Tokios galimybės Lietuvos teisės aktuose nėra numatyta, nors tai rekomenduojama IKS gairių 22 punkte. Mokesčių mokėtojas turi pateikti informaciją IKS sudaryti ir papildomą informaciją, kuria remiantis būtų galima patikrinti, kaip laikomasi IKS. Maži mokesčių mokėtojai dažnai negali sau leisti prašyti IKS, nes tai ilgas ir brangus procesas, ypač jeigu reikia nepriklausomų ekspertų pagalbos. Tačiau mokesčių administratoriai galėtų sušvelninti šį trūkumą reikalaudami tik tiek informacijos, kiek būtina atsižvelgiant į kontroliuojamojo sandorio sudėtingumą.

Išskiriamos šios IKS rūšys: vienašalis – tai IKS tarp mokesčių mokėtojo ir jo rezidavimo valstybės mokesčių administratoriaus, dvišalis – tai vienas abipusis susitarimas tarp dviejų kompetentingų mokesčių administratorių ar daugiašalis, kurį sudaro daugiau nei vienas abipusis susitarimas. Dvišalis ir daugiašalis IKS gali būti sudaromi per abipusio susitarimo procedūrą⁴⁷⁹ remiantis Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 3 dalimi ar atitinkamomis LR sudarytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo įtvirtintomis nuostatomis. Apžvelgus visas LT sudarytas sutartis dėl dvigubo

⁴⁷⁷ Įsakymo dėl IKS 34 punktas.

⁴⁷⁸ GOUTHIERE, B. *Key Practical Issues in eliminating the Double Taxation of Business Income* // Bulletin for International Taxation, April/May, 2011, p. 196.

⁴⁷⁹ WRAPPE, S. C., *supra* 10.

apmokestinimo išvengimo⁴⁸⁰ matyti, kad jose visose yra nuostatos, atitinkančios Pavyzdinės konvencijos 25 straipsnio 3 dalį, tačiau VMI parengtame sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio komentare nėra užsimenama apie dvišalio ar daugiašalio IKS sudarymo galimybę remiantis šia nuostata. Siekiant aiškumo klausimu, ar Lietuvos mokesčių administratorius sutiktų tenkinti mokesčių mokėtojo prašymą pradėti abipusio susitarimo procedūrą dvišaliam ar daugiašaliam IKS sudaryti, reiktų dvišalio ar daugiašalio IKS sudarymo pagal abipusio susitarimo procedūrą galimybę. Be to, abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo tvarka numatyta tik labai siaurai VMI komentare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. IKS gairių priede pateikiamos rekomendacijos dėl veiksmų, kurių turi imtis ir mokesčių mokėtojai, ir mokesčių administratoriai per skirtingus IKS proceso vykdymo etapus. Apžvelgus šias rekomendacijas matyti, kad per šią procedūrą kyla daug klausimų, todėl manytina, kad Lietuvos mokesčių administratoriui jų taip pat galėtų kilti. Vadinasi, siekiant veiksmingai vykdyti IKS sudarymo procedūrą remiantis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui reiktų daugiau gairių, kaip ją vykdyti.

Remiantis Įsakymo dėl IKS 3 punkte pateiktu apibrėžimu, šiuo įsakymu reguliuojama tik vienašalio IKS sudarymo tvarka, nes IKS sąvokoje nurodytos dvi šio susitarimo šalys – mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Šio įsakymo 39 punkte nurodyta, kad mokesčių mokėtojui pateikus prašymą dėl IKS ir susitarimo su kitos užsienio valstybės mokesčių administratoriumi sudarymo teisės aktų nustatyta tvarka bus inicijuojama abipusio susitarimo procedūra, kurios vykdymo tvarka jau aptarta pirmiau. Tokiu atveju šių taisyklių nuostatos taikomos tiek, kiek jos neprieštarauja LR sudarytoms sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kitiems tarptautiniams aktams. Pateikęs prašymą dėl IKS mokesčių mokėtojas pats aktyviai dalyvauja IKS sudarymo procese, todėl jis gerokai palankiau vertintinas galimo dvigubo

⁴⁸⁰ 2013 m. sausio 22 d. jų buvo 47.

apmokestinimo klausimams spręsti, nei jų sprendimo galimybė per abipusio susitarimo procedūrą, tačiau tai taikytina tik tuo atveju, jeigu vidaus teisės aktuose numatyta IKS sudarymo tvarka yra susijusi su dvišaliais ar daugiašaliais IKS. Šiais IKS pašalinama dvigubo apmokestinimo rizika⁴⁸¹. Pagal IKS gairių 63 punktą pirmenybė teikiama dvišaliams, o ne vienašaliams IKS, nes vienašaliu IKS galima tik sumažinti, bet ne pašalinti dvigubo apmokestinimo riziką. Šių gairių 66 punkte numatyta, kad mokesčių administratorius turi teisę atmesti prašymus dėl vienašalio IKS, jei mano, kad dvišalis arba daugiašalis IKS būtų labiau tinkamas. Nors Įsakyme dėl IKS nenurodyta, kad mokesčių administratorius galėtų atsisakyti sudaryti vienašalį IKS dėl to, kad konkrečiam atvejui labiau tinkama būtų taikyti abipusio susitarimo procedūrą, manytina, jog mokesčių administratorius galėtų taikyti šią rekomendaciją, siekdamas, kad būtų išvengta galimo dvigubo apmokestinimo, ir, jei atsisako sudaryti IKS, nurodyti tai kaip priežastį, kaip to reikalaujama 27.3 punkte. EBPO SK rekomendacijų 4.148 punkte nurodyta, kad EBPO vertina vienašalį IKS kaip galintį sukelti problemų ir mokesčių mokėtojai, ir mokesčių administratoriui. Tai ypač taikytina tam atvejui, kai mokesčių mokėtojas priskiria per daug pajamų valstybei, su kurios mokesčių administratoriumi sudaromas IKS, siekdamas išvengti baudų ar ilgo ir brangaus mokesčio patikrinimo. Kai kuriose valstybėse net neleidžiama sudaryti vienašalio IKS, pavyzdžiui, Danijoje, Švedijoje⁴⁸² ir Prancūzijoje⁴⁸³ galima kreiptis tik dėl dvišalio ar daugiašalio IKS, kad būtų taikoma abipusio susitarimo procedūra pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

Pagal Įsakymo dėl IKS 6 punktą institucija, kompetentinga nagrinėti prašymus dėl IKS ir jį sudaryti, yra VMI prie LR finansų ministerijos.

IKS gairių priedo 20 punkte išskiriami šie IKS proceso vykdymo etapai:

1. Etapas prieš pildant prašymą, neoficialus prašymas.

⁴⁸¹ 2007 m. vasario 26 d. JSKF ataskaitos (*supra* 418) 25 ir 29 punktai.

⁴⁸² *International transfer pricing 2012*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://download.pwc.com/ie/pubs/2012_international_transfer_pricing.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 22 d.].

⁴⁸³ GIBERT, B. *Consolidating and Developing the French Advance Pricing Agreement Procedure* // *European Taxation*, February, 2005, p. 57.

2. Oficialus prašymas.
3. IKS vertinimas ir derybos.
4. Oficialus susitarimas.

IKS gairių priedo 21 etape nurodyta, kad susitikimas prieš pildant prašymą turėtų sudaryti sąlygas visoms šalims įvertinti galimą IKS sėkmę. Įsakyme dėl IKS išskiriami prašymo pateikimo, jo nagrinėjimo ir mokesčių administratoriaus įpareigojamojo sprendimo priėmimo etapai, atskirai neišskiriant etapo prieš pildant prašymą. Tačiau šio įsakymo II dalies „Prašymo pateikimas“ 8 punkte nurodyta, kad prieš pateikdamas prašymą mokesčių mokėtojas gali kreiptis į VMI dėl susitikimo, per kurį būtų aptarti su prašymo teikimu ir būsimu kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų derinimu susiję klausimai, organizavimo. Kreipdamasis dėl susitikimo mokesčių mokėtojas kartu turi pateikti atitinkamą informaciją, kuri leistų mokesčių administratoriui įvertinti prašymo teikimo tikslumą, galimas problemas ir riziką. Manytina, kad nors minėtame įsakyme tai konkrečiai nenurodyta, per šį etapą mokesčių mokėtojas ir mokesčių administracija turėtų aptarti, kokie dokumentai turėtų būti pateikti su oficialiu prašymu. Mokesčių administracija taip pat turėtų per šį etapą stengtis padaryti poveikį prašymo turiniui, jei tai padėtų pasiekti veiksmingų prašymo rezultatų, kaip tai rekomenduojama IKS gairėse⁴⁸⁴. Mokesčių mokėtojas turi turėti omenyje, kad IKS procedūra nebūtinai visada turi būti sėkminga ir baigtis sudarant IKS, taip pat įvertinti šiai procedūrai būtiną laiką, lėšas ir galimus kitus ginčų sprendimo būdus⁴⁸⁵, palyginti IKS proceso ir galimo mokesčio patikrinimo išlaidas⁴⁸⁶. Taip pat pažymėtina, kad pagal Įsakymo dėl IKS 7 punktą rekomenduojama prašymus pateikti dėl sandorių, kurių kainos nustatymas dėl jų sudėtingumo, unikalumo, ribotų galimybių rasti palyginamuosius nekontroliuojamuosius sandorius, galimo dvigubo apmokestinimo ir dėl to kiliančių ginčų su kitos užsienio valstybės mokesčių administratoriumi ir pan. yra sudėtingas ir kelia

⁴⁸⁴ 25 punktas.

⁴⁸⁵ WRAPPE, S. C., *supra* 10 bei COTTANI, G., *supra* 8.

⁴⁸⁶ MARKHAM, M. *The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons from the UK from the US and Australian Experience* // Intertax, vol. 33, No 5, 2005, p. 222.

pagrįstų abejonių dėl tokių sandorių kainodaros principų nustatymo teisingumo bei patikimumo. Manytina, kad šis klausimas turėtų būti aptartas per etapą prieš pateikiant oficialų prašymą. To paties įsakymo 24 punkte nurodyta, kad mokesčių administratorius gali atsisakyti nagrinėti mokesčio mokėtojo prašymą, jei kreipiamasi dėl būsimųjų kontroliuojamųjų sandorių, kurių abu dalyviai yra Lietuvoje registruoti mokesčių mokėtojai, kontroliuojamojo sandorio kainos atitikties „ištiestosios rankos“ principui pagrindimas nekelia abejonių ir (arba) nėra sudėtingas.

IKS gairių priedo 12 punkte nurodyta, kad valstybės narės, nusprendžia, ar mokesčio už IKS procedūrą sistema yra tinkama. Tačiau paslaugos, kuri bet kuriuo atveju turėtų būti teikiama, veiksmingumas neturėtų priklausyti nuo mokesčio. To paties priedo 13 punkte nurodyta, kad jei imamas mokestis, jis turi būti taikomas nurodant bendrą sumą kaip įstojimo mokestį ir (arba) turi būti susijęs su papildomomis išlaidomis, kurių mokesčių administratorius patiria dėl to, kad sudaromas IKS. Viena vertus, palankiai vertintina tai, kad Lietuvoje nėra numatytas joks mokestis prieš pateikiant prašymą dėl IKS; taip brangi IKS procedūra yra prieinamesnė ir nedideliems mokesčių mokėtojams. Pavyzdžiui, Vokietijoje vienkartinis mokestis yra lygus 20 000 EUR⁴⁸⁷, už pratęsimą imama 15 000 EUR, už pakeitimą – 10 000 EUR (šis mokestis mokamas paduodant prašymą dėl IKS ir nėra grąžinamas, jei susitarimas nepasiektas)⁴⁸⁸; Lenkijoje imamas 1 % nuo sandorio kainos mokestis, kuris negali būti mažesnis nei 1250 EUR ar didesnis nei 50 000 EUR⁴⁸⁹. Kaip matyti iš šių pavyzdžių, mokestis už IKS procedūrą gali būti kliūtis sudaryti IKS, ypač santykinai mažiems mokesčių mokėtojams. Tačiau, antra vertus, šis mokestis gali būti vertintinas kaip mokesčio mokėtojo rimtų ketinimų įrodymas, nes prieš mokėdamas šį mokestį jis dar rimčiau įvertins savo poreikius sudaryti IKS ir prašymus pateiks tik dėl tikrai sudėtingų sandorių. Lietuvoje, nors mokesčių administratorius, kaip minėta, gali atmesti prašymą dėl to, kad

⁴⁸⁷ *International Transfer Pricing, supra* 482.

⁴⁸⁸ EIGELSHOVEN, A. ir TOMSON, S. *Fees for Binding Rulings and Advance Pricing Agreements* // ITPJ, vol. 18, No 6, 2011, p. 383 ir 384.

⁴⁸⁹ *International Transfer Pricing, supra* 482.

kontroliuojamojo sandorio kainos atitiktis „ištiestosios rankos“ principui nekelia abejonių ir (arba) jo pagrindimas nėra sudėtingas, vis dėlto vien siekdamas įvertinti šio sandorio sudėtingumą mokesčių administratorius eikvoja savo išteklius.

Prašymas dėl IKS gali būti pateikiamas ir be išankstinio etapo, tačiau šis etatas rekomenduotinas siekiant taupyti mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių laiką, taip pat išteklius. Įsakymo dėl IKS 9-13 punktuose nurodyta, kokia informacija ir dokumentai turi būti pateikiami paduodant prašymą dėl IKS. Palankiai vertintina tai, kad šio įsakymo 14 punkte nurodyta, jog gali būti pateikiamas ir ne lietuvių kalba parengtas prašymas ir (arba) jo priedai, kurie turi būti išversti tik mokesčių administratoriui pareikalavus. Dėl tokios tvarkos, susijusios su vartotina kalba, taupomos mokesčių mokėtojų lėšos ir IKS tampa prieinamesnis. Pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 37(1) straipsnio 2 dalį ir Įsakymo dėl IKS 15 punktą mokesčių administratorius prašymą turi išnagrinėti per 60 kalendorinių dienų nuo gavimo dienos. Remiantis minėto įstatymo to paties straipsnio ta pačia dalimi ir šio įsakymo 16 punktu prašymo nagrinėjimo terminas gali būti pratęstas dar 60 kalendorinių dienų, jei prašymui nagrinėti reikia papildomo tyrimo. Šie terminai stabdomi, jei mokesčių administratorius paprašo papildomos informacijos ar dokumentų. Tai yra labai trumpi terminai, palyginti su kitose valstybėse taikytiniais terminais. Pavyzdžiui, JAV siekiama tikslo, kad vienašalis IKS būtų sudarytas per 12 mėnesių⁴⁹⁰. Rumunijoje numatyta sudaryti vienašalį IKS per 12 mėnesių, o dvišalį ar daugiašalį – per 18 mėnesių⁴⁹¹. IKS gairių priedo C priedėlyje nurodyti terminai dvišaliam ar daugiašaliam IKS sudaryti – rekomenduojama, kad IKS būtų sudarytas per 18 mėnesių. Jeigu Lietuvos mokesčių administratoriaus būtų prašoma sudaryti dvišalį ar daugiašalį IKS, būtų taikomi jau aptarti abipusio susitarimo procedūrai taikomi terminai, kurie yra gerokai ilgesni, nei rekomenduojama šiose gairėse. Įsakyme dėl IKS nurodyti terminai, palyginti su kitų valstybių

⁴⁹⁰ MARKHAM, M. *supra* 483, p. 223.

⁴⁹¹ *International Transfer Pricing, supra* 488.

nuostatomis, yra labai trumpi, turint omenyje, kad prašymai pateikiami dėl sudėtingų atvejų, kaip to reikalaujama pagal šio įsakymo 7 punktą. Tiesa, mokesčių administratorius turi galimybę prašyti naujos informacijos ir taip turėti daugiau laiko prašymui nagrinėti, tačiau pateikiant šiuos prašymus neturėtų būti stengiamasi „išlošti“ laiko klausimui spręsti.

Pagal LR mokesčių administravimo 37(1) straipsnio 3 dalį išnagrinėjęs prašymą dėl IKS mokesčių administratorius priima sprendimą: pritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui arba nepritarti. Įmonei gavus neigiamą atsakymą, jis taip pat gali būti naudingas planuojant sandorius, nes galima dvigubo apmokestinimo ar galimo ginčo dėl dvigubo apmokestinimo kaina taip pat yra svarbus elementas, į kurį reikia atsižvelgti⁴⁹².

Priėmus sprendimą dėl IKS jis yra privalomas mokesčių administratoriui, bet ne mokesčių mokėtojui, kaip tai numatyta LR mokesčių administravimo įstatymo 37(1) straipsnyje ir Įsakymo dėl IKS 31 punkte. Minėto įstatymo 37(1) straipsnio 4 dalyje ir to paties įsakymo 33 punkte nurodyta, kad šis sprendimas galioja nuo jo priėmimo dienos ir visą sandorio vykdymo laiką, bet ne ilgiau kaip einamuosius ir penkerius kalendorinius metus nuo sprendimo priėmimo dienos. Sprendimas galioja tik mokesčių mokėtojo prašyme nurodytam būsimajam kontroliuojamajam sandoriui⁴⁹³. Įsakyme dėl IKS numatyti ir atvejai, kai mokesčių administratorius neprivalo taikyti IKS, pavyzdžiui, kai paaiškėja, kad mokesčių mokėtojas prašyme pateikė neteisingą informaciją⁴⁹⁴. Lietuvoje nenumatytos galimybės pratęsti IKS galiojimą ar kreiptis dėl jo pakeitimo. Kai IKS galiojimas pasibaigia, numačius galimybę jį pratęsti, jo pranašumai išlieka ilgiau. Jei būtų sudaryta galimybė kreiptis dėl IKS pakeitimo, būtų taupomos mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojo lėšos ir laikas – nereikėtų vėl pateikti visų dokumentų, o mokesčių administratoriui – gilintis į visą informaciją, susijusią su

⁴⁹²BALBIANO DI COLCAVAGNO, F., *supra* 474, p. 401.

⁴⁹³ Įsakymo dėl IKS 38 punktas.

⁴⁹⁴ Žr. 35 punktą.

kontroliuojamuoju sandoriu. Būtinybė turėti galimybę kreiptis dėl pakeitimo labai svarbi ekonominio nestabilumo laikotarpiu (kaip yra dabar), pavyzdžiui, vienas ar kitas sandorių kainodaros metodas gali nebetikti dėl pasikeitusios ekonominės situacijos⁴⁹⁵. Tiesa, kadangi IKS yra neprivalomas mokesčių mokėtojui, jis galėtų jo netaikyti, tačiau taip būtų prarasti IKS privalumai ir mokesčių mokėtojas nebebūtų užtikrintas dėl mokesčių administratoriaus tam tikro kontroliuojamojo sandorio vertinimo. Pavyzdžiui, Vokietijoje numatyta galimybė pratęsti IKS ir net numatytas mažesnis mokestis pratęsimo atveju⁴⁹⁶; Jungtinėje Karalystėje taip pat numatyta ši galimybė, reikalaujant tokį prašymą pateikti bent jau prieš 6 mėnesius prieš pasibaigiant IKS galiojimo terminui⁴⁹⁷. Svarstyta ir Lietuvoje įtvirtinti galimybes kreiptis dėl IKS pratęsimo ir (arba) pakeitimo, kad būtų taupomi mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo finansiniai ištekliai ir laikas.

⁴⁹⁵ WRAPPE, S. C., *supra* 10.

⁴⁹⁶ *International Transfer Pricing, supra* 488.

⁴⁹⁷ *Ibid.*

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiestosios rankos“ principu, nuostatos, kurios, autorės nuomone, nėra kovos su mokesčių sumažinimu priemonės, taikomos ir „plonai kapitalizacijai“. „Plonos kapitalizacijos“ teisės normos iš pirmo žvilgsnio atitinka Lietuvos tarptautinius įsipareigojimus, tačiau dėl mokesčių administratoriaus jų aiškinimo ir atitinkamo taikymo griežtumo iš mokesčių mokėtojo praktiškai atimama teisinė galimybė įrodyti jo paskolos sandorio atitiktį atviros rinkos sąlygoms, todėl kyla grėsmė, kad Lietuva taip pažeis įsipareigojimus pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir ši praktika neatitiks ESTT praktikos. Siekiant išvengti galimybių minėtiems tarptautiniams įsipareigojimams prieštaraujančiam aiškinimui, rekomenduotina keisti 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimo dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo 7 punktą, šią nuostatą siejant su „ištiestosios rankos“ principo ir sandorių kainodaros taisyklių taikymu.
2. Lietuvos teisinis reguliavimas sandorių kainodaros srityje tiek įstatyminiu lygiu, tiek poįstatyminiu lygiu ir mokesčių administratoriaus paaiškinimai grindžiami EBPO pateiktomis rekomendacijomis šioje srityje; tos rekomendacijos dažnai identišškai perkeliamos į Lietuvos teisės aktus. Išanalizavus SK taisyklių nuostatas ir VMI pateikiamus paaiškinimus matyti, kad jie pagrįsti 1995 m. EBPO SK rekomendacijomis, o 2010 m. EBPO SK rekomendacijose įtvirtinti reikšmingi patobulinimai, kuriais atspindima sandorių kainodaros srityje susiformavusi nauja praktika tiek verslo, tiek viešajame sektoriuje, jie yra per 15 metų kilusių problemų sprendimo gairės, tačiau Lietuvos teisinėse nuostatose bei mokesčių administratoriaus paaiškinimuose į juos neatsižvelgiama. Atlikus tyrimą teiktinos tokios rekomendacijos SK taisyklėms tobulinti:

- 1) atsisakyti vidinių ir išorinių palyginimų hierarchijos;
 - 2) atsisakyti tradicinių metodų ir kitų metodų skirstymo, taip pat NPK metodo pirmenybės įgyvendinant „tinkamiausią metodą atsižvelgiant į atvejo aplinkybės“;
 - 3) įtraukti nuostatas dėl statistinių metodų taikymo, skirtų „ištiestosios rankos“ intervalui siaurinti, nes nesureguliuotas šis klausimas kelia rimtų problemų praktikoje;
 - 4) numatyti galimybę pratęsti terminą sandorių kainodaros dokumentams pateikti esant pagrįstam mokesčių mokėtojo prašymui ir įtvirtinti reikalavimą sandorių kainodaros dokumentuose nurodyti informaciją apie sudarytus IKS.
3. Nei iš SK taisyklių normų, nei iš VMI paaiškinimų nėra aišku, kuriomis EBPO SK rekomendacijomis reikėtų remtis (1995 m., kurios galiojo išleidžiant minėtus dokumentus, ar 2010 m.). Pažymėtina, kad LVAT pirmame ir kol kas vieninteliame savo sprendime⁴⁹⁸ šiuo klausimu taip pat nepateikė jokių gairių; jis pats rėmėsi 2010 m. EBPO SK rekomendacijomis, konkrečiai nenurodydamas, kuria versija remiasi. Rekomenduotina SK taisyklėse pateikti konkrečią nuorodą, kad jas aiškinant turi būti vadovaujama 2010 m. EBPO SK rekomendacijomis. Be to, šias rekomendacijas būtina išversti į lietuvių kalbą ir patalpinti visuomenei prieinamoje vietoje, kad būtų užtikrintas mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių principas.
4. Yra abejonių, ar galima veiksmingai pasinaudoti tarptautinėmis galimybėmis sprendžiant ginčus sandorių kainodaros srityje. Pirma, sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnyje, kuriuo remiantis vykdoma abipusio susitarimo procedūra, kompetentingos institucijos tik įpareigojamos „stengtis“ išspręsti kilusią problemą, bet ne pasiekti konkretų rezultatą, todėl, esant galimybei, sudarant naujas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar keičiant jau sudarytas,

⁴⁹⁸ 2013 m. rugpjūčio 26 d. LVAT sprendimas byloje A⁵⁷⁵-1421/2013. Vienintelis iki 2013 m. rugsėjo 1 d.

rekomenduotina papildyti šių sutarčių 25 straipsnį 5 dalimi, joje numatant ginčo perdavimą arbitražui. Antra, abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo Lietuvoje tvarka numatyta VMI komentare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Abejotinas toks šios tvarkos įforminimo formos pasirinkimas. Rekomenduotina abipusio susitarimo procedūros tvarką nustatyti teisės norminiame akte, pateikiant VMI komentare jau nurodytą ir trūkstamą informaciją, pavyzdžiui, per kurią laiką asmuo turi pateikti prašymą dėl abipusio susitarimo procedūros pradėjimo ir nuo kada šis terminas skaičiuojamas, kokią informaciją nurodyti šiame prašyme.

5. Lietuvoje įtvirtintas teisinis reguliavimas dėl IKS yra susijęs tik su vienašaliu IKS, nors IKS gairėse ir EBPO SK rekomendacijose vienašalis IKS vertinamas nepalankiai, nes juo nepasiekiamas pagrindinis IKS tikslas – sumažinti mokesčių ginčų riziką, mat dėl to, kad sandorių kainodara yra susijusi su keliomis mokesčių jurisdikcijomis, kita valstybė paprasčiausiai gali nepripažinti vienašalio IKS. Dėl dvišalio arba daugiašalio IKS iš esmės būtų galima kreiptis pagal sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio 3 dalį, tačiau jau minėtame VMI komentare dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kuriame vieninteliame pateikiama šiek tiek informacijos apie pagal šį straipsnį vykdomą procedūrą, nieko neužsimenama apie tokią galimybę, todėl neaišku, ar Lietuvoje būtų galima kreiptis į VMI dėl tokio IKS sudarymo. Rekomenduotina poįstatyminiame akte aiškiai numatyti galimybę pradėti procedūrą dėl dvišalio arba daugiašalio IKS sudarymo pagal sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio 3 dalį ir įtvirtinti pačios procedūros tvarką, kad sudarant IKS būtų visiškai įgyvendinta mokesčių ginčų prevencija sandorių kainodaros srityje.

ŠALTINIAI IR LITERATŪRA

Norminiai teisės aktai

Tarptautinės sutartys:

1. Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija (OL C 115, 2008, p. 1).
2. Konsoliduota Europos bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2.
3. 1990 m. liepos 23 d. *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC* (OL L 225, p. 10).
4. 1999 m. gegužės 25 d. *Protocol amending the Convention of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises* (OL C 202, p. 1).
5. Vienos konvencija „Dėl tarptautinių sutarčių teisės“ // Valstybės žinios, 2002, Nr. 13-480.
6. 1993 m. balandžio 30 d. Lietuvos Respublikos ir Suomijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo // Valstybės žinios, 1994, Nr. 18-292.
7. 1997 m. liepos 7 d. Prancūzijos Respublikos Vyriausybės ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo // Valstybės žinios, 1997, Nr. 106-2675.
8. 1997 m. liepos 22 d. Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo // Valstybės žinios, 1997, Nr. 106-2674.

9. 1999 m. birželio 16 d. Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Žinios, 2000, Nr. 59-1764
10. 2003 m. liepos 22 d. Lietuvos Respublikos ir Ispanijos Karalystės Sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios, 2004, Nr. 15-460.
11. 2004 m. gegužės 12 d. Lietuvos Respublikos ir Vengrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios, 2004, Nr. 151-5477.
12. 2004 m. spalio 21 d. Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios, 2006, Nr. 5-137.
13. 2005 m. balandžio 6 d. Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo // Valstybės žinios, 2005, Nr. 128-4604.

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. 2000 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1914.
2. 2000 m. liepos 18 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
3. 2001 m. gruodžio 20 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
4. 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
5. 2006 m. balandžio 25 d. Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. X-577 dėl Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos

- Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną ratifikavimo // Valstybės žinios, 2006, Nr. 82-3247.
6. 2006 m. balandžio 25 d. LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio pakeitimo įstatymu // Valstybės žinios, 2006, Nr. 50-1801.
 7. 2010 m. lapkričio 23 d. Mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 37(1) straipsniu įstatymas // Valstybės žinios, 2010, Nr. 145-7416.
 8. 2012 m. gruodžio 20 d. LR 2013 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Valstybės žinios, 2012, Nr. 153-7823.
 9. 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 1575 dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.
 10. 2002 m. vasario 27 d. LR finansų ministras įsakymas Nr. 54 „Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2002, Nr. 24-892.
 11. 2004 m. balandžio 9 d. LR finansų ministro įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074.
 12. 2005 m. kovo 22 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2005, Nr. 41-1334.
 13. 2011 m. spalio 21 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-106 dėl mokesčių mokėtojo

prašymo pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios, 2011, Nr. 129-6145.

14. 2012 m. kovo 5 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-30 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. kovo 22 d. įsakymo Nr. VA-27 „Dėl Asociuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2012, Nr. 29-1376.

15. 2010 m. spalio 18 d. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymas Nr. V-46 dėl Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 1997 m. rugpjūčio 15 d. įsakymo Nr. 38 „Dėl Bendrųjų dokumentų saugojimo terminų rodyklės patvirtinimo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2010, Nr. 124-6362.

Tarptautinių organizacijų teisės aktai:

1. 2006 m. gruodžio 22 d. Komisijos sprendimas, įsteigiantis sandorių kainodaros ekspertų grupę (OL L 32, 2007, p. 189).
2. 2011 m. sausio 25 d. Komisijos sprendimas įsteigti ES bendro sandorių kainodaros forumo ekspertų grupę (OL C 24, p. 3).
3. 2008 m. birželio 23 d. Tarybos sprendimas 2008/492/EB dėl Bulgarijos ir Rumunijos prisijungimo prie 1990 m. liepos 23 d. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asociuotų įmonių pelną (OL L 174, p. 1)

Kitų valstybių tarptautinės sutartys ir teisės aktai:

1. *1917 War revenue Act*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://libcudl.colorado.edu/wwi/pdf/i71174862.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 19 d.].
2. 2000 m. rugpjūčio 24 d. pasirašyta *Germany – Austria Income Tax Treaty*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/treaty/docs/html/tt_at-de_02_eng_2000_tt_td2.html&q=Germany+Austria+austrias+germanies&WT.z_nav=Search&colid=4932> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].
3. 2001 m. rugsėjo 11 d. *Italy – Slovenia Tax Treaty*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/treaty/docs/html/tt_it-si_02_eng_2001_tt_td1.html&q=arbitration+arbitrations&WT.z_nav=Search&colid=4932> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 16 d.].
4. 2007 m. vasario 23 d. *Bulgaria – United States Income Tax Treaty*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/treaty/docs/html/tt_bg-us_01_eng_2007_tt_ad2.html&q=double+taxation+agreement+united+states+island+agreements+doubles+islands+state+taxations&WT.z_nav=Navigation&colid=4932> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 10 d.].
5. *Code général des impôts* (Prancūzija), [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 28 d.].

6. *Income and Corporation Tax Act 1988* (Jungtinė Karalystė), [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 28 d.].
7. *Livre des procédures fiscales (Version consolidée au 30 janvier 2013)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. vasario 13 d.].

Ne norminio pobūdžio dokumentai

Tarptautinių organizacijų rekomendacijos:

1. Persvarstytas elgesio kodeksas, skirtas veiksmingai įgyvendinti Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL C 322, p. 1).
2. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990)* (COM(2009) 472 final), [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com\(2009\)472_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com(2009)472_en.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. kovo 12 d.].
3. *Commission Staff Working Document Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum accompanying document to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution*

- procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU* (SEC(2007) 246), [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec\(2007\)246_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec(2007)246_en.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugsėjo 10 d.].
4. Elgesio kodeksas, skirtas veiksmingam Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinimui (OL C 176, p. 2).
 5. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of business taxation from October 2002 to December 2003 and on a proposal for a Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990)* (COM (2004) 297), [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database?command=details&id=297&aid=2004119&lang=EN&doclang=EN>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 15 d.].
 6. 2005 m. lapkričio 7 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ES asocijuotų įmonių sandorių kainodaros dokumentų srityje (KOM(2005) 543 galutinis), [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0543:FIN:LT:PDF>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 24 d.].
 7. 2006 m. birželio 27 d. Europos Sąjungos Tarybos ir Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybių atstovų rezoliucija dėl Europos sąjungos asocijuotųjų įmonių sandorių kainodaros dokumentų (ES SKD) elgesio kodekso (OL C 176, p. 1).

8. *Guidelines for Conducting advance Pricing Arrangements under Mutual Agreement Procedure ("MAP APAs")*, prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/38008392.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 25 d.].
9. 2013 m. sausio 18 d. *Final Report on Secondary Adjustments* (JTPF/017/FINAL/2012/EN), [interaktyvus], prieiga per <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_secondary_adjustments_en.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 23 d.].
10. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version*. Paris: OECD, 2010.
11. *OECD Draft Model Convention (1963)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_1963.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 23 d.].
12. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 1995.
13. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 2010.

VMI komentarai:

1. 2007 m. rugsėjo 24 d. VMI leidinys Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 20 d.].
2. VMI prie LR finansų ministerijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 9 straipsnio komentaras, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 31 d.].

3. VMI prie LR finansų ministerijos „Dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentaras (apibendrintas paaiškinimas)“, [interaktyvus], prieiga per internetą:
<http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/6820083/25_straipsnis_ABI_PUSIO_SUSITARIMO_PROCEDURA.pdf/1144604f-7843-4b93-a46b-106f1d524a95> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 25 d.].
4. VMI parengta lentelė, [Interaktyvus], prieiga per internetą:
<<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.3>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 4 d.].
5. VMI parengtas LR pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/ar5MDgURtZIO/content/2001-12-20-liuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-nr-ix-675-komentaras/10174> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 30 d.].
6. 2013 m. gruodžio 16 d. VMI raštas Nr. (32.42-31-1)-RM-9267 [interaktyvus], prieiga per internetą:
<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323> [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. sausio 30 d.]

Kiti dokumentai:

1. 1960 m. gruodžio 14 d. *Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development*, [interaktyvus], prieiga per internetą:
<<http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomic-co-operationanddevelopment.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 6 d.]. *List of Independent Persons of Standing Eligible to Become a Member of the Advisory Commission* (JTPF/010/BACK/REV15/2005/EN), [interaktyvus], prieiga per internetą:

- <http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/accords/table/s/1990093.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugsėjo 11 d.].
2. 2011 m. kovo 26 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) (KOM(2011) 121/4), [Interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 25 d.].
 3. *Report prepared by the EU JTPF accompanying document to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of EU JTPF in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU (COM(2007) 71 final)* ([interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec\(2007\)246_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec(2007)246_en.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. kovo 3 d.].
 4. *Commission Staff Working Document Accompanying the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of conduct for the effective implementation of the Arbitration convention (90/436/EEC of 23 July 1990) (SEC (2009) 1169)* ([interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2009:1169:FIN:EN:PDF>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 5 d.].
 5. 2005 m. gegužės 27 d. *EU JTPF Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Documentation Requirements JTPF/020/REV4/2004/EN*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/co

- [mpany_tax/transfer_pricing/forum/12th-legis_rep_en.pdf](#)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. vasario 14 d.].
6. 2001 m. spalio 23 d. *Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market* (SEC(2001) 1681), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.].
7. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities* (COM (2001) 582), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=en&DosId=168921> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. kovo 14 d.].

Specialioji literatūra

Monografijos, disertacijos, straipsniai mokslinėje literatūroje:

1. ADONNINO, P. *Some Thoughts on the EC Arbitration Convention* // European Taxation, November, 2003.
2. AHMADOV, J. *The “Most Appropriate Method” as the New OECD Transfer Pricing Standard: Has the Hierarchy of Methods Been Completely Eliminated?* // ITPJ, May/June, 2011.
3. AKEHURST, M. ir MALANCZUK, P. Šiuolaikinės tarptautinės teisės įvadas. Vilnius: Eugrimas, 2000.
4. ANDRESE, U. ir KERENYI, D. *Arm’s Length Nature of a Transfer Price as the Decisive Criterion for Compliance with Arm’s Length Principle (not Only) in Treaty Cases* // ITPJ, vol. 20, No 3, 2013.

5. ANDRUS, J. L. *Tax Avoidance and Transfer Pricing* // Asia-Pacific Bulletin, November/December, 2012.
6. ASIMAKOPOULOS, K. *Fixed Ratio Thin Capitalization Rules in Conflict with the Arm's Length Principle and Relative Issues of Deductibility* // ITPJ, November/December, 2012.
7. BAMMENS, N. *Articles 24(4) and 24(5) of the OECD Model Applied to Domestic Thin Capitalization Rules* // World Tax Journal, June, 2013.
8. BAKKER, A. ir LEVEY, M. M. *Transfer Pricing and Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD, 2011.
9. BALBIANO DI COLCAVAGNO, F. *Advance Rulings on the Application of Tax Treaties* // European Taxation, August/September, 2007.
10. BENZONI L., PELLEFIGUE J. *Remplacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert: une perspective économique* // Droit fiscal, n°6, 2013 m. vasario 7 d.
11. BEUDEKER, M. ir JANSSEN, S. *EU Transfer Pricing Documentation Requirements: A Critical Analysis and Comparison* // ITPJ, September/October, 2006.
12. CALDERÓN CARRERO, J. M. *The OECD Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?* // Intertax, vol. 35, No 4.
13. COLES, J. *Law of the European Union*. Old Baley: Old Baley Press, 2005.
14. COMOLET-TIRMAN, Ch. *Peut-on en finir avec les prix de transfert?* // Droit fiscal n. 22, le 13 mai 2012, prieiga per internetą: <<http://www.lexisnexis.com/fr/droit>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 30 d.].
15. CORONADO, L. ir kiti. *An Overview of Arm's Length Approaches to Thin Capitalization* // ITPJ, July/August, 2010.

16. DAGNESE, N. *Caught between Globalization, the OECD and the European Union: APA Provisions in Italy and Germany* // ITPJ, May/June, 2007.
17. DEAN, A. ir KELLY, C. R. *Introduction: Ruling the World*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.brooklaw.edu/~media/PDF/LawJournals/BJI_PDF/bji_vol34iii.ashx> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 5 d.].
18. DE BROE, L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008.
19. DE HERT, L. *A New Impetus for the Arbitration Convention?* // ITPJ, March/April, 2005.
20. DI CESARE, F. *How to Revitalize the EC Arbitration Convention: The New Recommendations Joint Transfer Pricing Forum* // ITPJ, vol. 17, No 4, 2010.
21. DITZ, X. ir SCHNEIDER, M. *Federal Tax Court Ruling on Relationship between Article 9(1) of the OECD Model Convention and National Income Adjustment Provision* // ITPJ, vol. 20, No 3, 2013.
22. DUBUT, T. *La "soft law" de l'O.C.D.E dans la jurisprudence fiscale de la C.J.U.E.: à la recherche des frontières entre normativité juridique et efficacité juridictionnelle. Das soft Law der europäischen Organisationen = The soft law of European organisations = La soft law des organisations europeennes*, Baden-Baden: Nomos, 2012.
23. EIGELSHOVEN, A. ir TOMSON, S. *Fees for Binding Rulings and Advance Pricing Agreements* // ITPJ, vol. 18, No 6, 2011.
24. ELLIFFE, C. *Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model* // Bulletin for International Taxation, Januray, 2013.
25. ELLIS, M. J. *The Influence of the OECD Commentary on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006.

26. ENGELEN, F. *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006.
27. ERAZMUS-KOEN, M. ir SJOERD, D. *Legal status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law* // Bulletin for International Taxation, August, 2007.
28. ESCAUT, P. ir SPRENGER, I. *Transfer Pricing Documentation Requirements: A Comparison of German and French Practice* // ITPJ, September/October, 2006.
29. European Union Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 138.
30. *France – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].
31. FRIS, P. ir GONNET, S. *The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing* // ITPJ, vol. 17, No 2, 2010.
32. FROSS A. *Earnings Stripping and Thin Cap Rules: Maintaining an Arm's Length Distance* // European Taxation, October, 2010.
33. FUEST, C., SPENGLER, Ch. ir kt. *Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform* // World Tax Journal, October, 2013.
34. GAMMIE, M. *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union* // Bulletin, March, 2003.
35. GERZOVA, L. ir POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties* // European Taxation – Special Issue, September, 2013.
36. GIBERT, B. *Consolidating and Developing the French Advance Pricing Agreement Procedure* // European Taxation, February, 2005.

37. GOUTHIERÈ, B. *Key Practical Issues in eliminating the Double Taxation of Business Income* // Bulletin for International Taxation, April/May, 2011.
38. HAMAKAERS, H. *Arm's Length – How long?* // ITPJ, March/April 2001.
39. HAY, D. ir kt. *Past and Present Work in the OECD on Transfer Pricing and Selected Issues* // Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 48, No 10, 1994.
40. HINNEKENS, L. *European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience* // EC Tax Review, 2010/3.
41. HUIBREGTSE, S. B. ir OFFERMANN, R. H. M. J. *What is the Future of the EU Arbitration Convention?* // ITPJ, March/April, 2004.
42. JONES, J. F. A. *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2002.
43. KELLEY, P. L. *Transfer Price Adjustments and Double Taxation: A sword of Damocles for Multinationals* // Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 38, No 10, 1984.
44. LAMOTTE, J. *New EU Tax Challenges and Opportunities in a (C)CCTB World: Overview of the EU Commission Proposal for a Draft Directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base* // European Taxation, June, 2012.
45. LASOK K. P. E. ir LASOK D. *Law and Institutions of the European Union*. Seventh edition. USA: Oxford University Press, 2001.
46. LENAERTS, K. *Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice* // Teisè, Nr. 89, 2013.
47. LEPARD, B. *Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study*,

- [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://scholarship.law.duke.edu>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 7 d.].
48. LOWELL, C. H. ir WELLS, B. *Tax Base Defence: History and Reality* // ITPJ, vol. 20, No 2, 2013.
49. LUKAS, M. „Valstybių konkuravimo mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, 2013.
50. MARKHAM, M. *The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons from the UK from the US and Australian Experience* // Intertax, vol. 33, No 5, 2005.
51. MARKHAM M. *The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration* // Intertax, vol. 33, No 2, 2005.
52. MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. „Mokesčių teisė“. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011.
53. METTEOTTI, R. *Interpretation of Tax Treaty and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update of the OECD Commentaries* // INTERFAX, vol. 33, No 8/9.
54. MUTÉN, L. ir LÜDICKE, J. *Lecture in Honour of Klaus Vogel* // Bulletin for International Taxation, January, 2008.
55. NOVIKOVAS, M. „Sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros modelis mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui“. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas, 2011.
56. NOUWEN, M. *The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union* // European Taxation, vol. 53, No 10, 2013.
57. OOSTERHOFF, D. ir WINGERTER, B. *The New OECD Guidelines: The Good, The Bad and the Ugly* // ITPJ, vol. 18, No 2, 2011.
58. OWENS, J. *OECD Proposal to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes* // European Taxation, June, 2007.

59. OWENS, J. *The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance* // Bulletin for International Taxation, vol. 67, No 8, 2013.
60. OWENS, J. *Trends and Challenges in the Tax Arena* // Bulletin for International Taxation, December, 2012.
61. PILJ, H. *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary* // European Taxation, May, 2006.
62. PIOT, W. ir kt. *Impact of the European Commission's Common Consolidated Corporate Tax Base Proposals* // ITPJ, November/December, 2011.
63. POPA, O. ir KULCSAR, T. *CFE Forum 2013: Tax Planning: What is (Un)Acceptable?* // European Taxation, August, 2013.
64. REYNEVELD, J. ir kiti. *Pan-European Comparables Searches – Analysing the Search Criteria* // ITPJ, March/April, 2007.
65. RIBES, A. *Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems* // European Taxation, vol. 9, No 42, 2002.
66. RÖDER, E. *Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment* // World Tax Journal, June, 2012.
67. ROTONDARO, C. *The Notion of 'Associated Enterprises': Treaty Issues and Domestic Interpretations – An Overview* // ITPJ, January/February, 2000.
68. ROUSELLE, O. *The Arbitration Convention – An Overview of the Current Position* // European Taxation, January, 2005.
69. RUNGE, B. R. Germany. *Mutual Agreement Procedures and the Role of the Taxpayer* // ITPJ, January/February, 2002.
70. SINX, R. ir TEN BROEKE L. Netherlands. *Transfer Pricing Litigation: A Comparison* // ITPJ, January/February, 2002.

71. SCHNORBERGER, S. ir kt. *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules* // Intertax, vol. 34, No 6/7.
72. SCHNORBERGER, S. ir kt. *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules (Part 2)* // Intertax, vol. 34, No 8/9.
73. SHAW, M. N. *International Law*. Fifth Edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.
74. SLOAN, F. B. *The Binding Force of a 'Recommendation' of the General Assembly of the United Nations* // BYIL, vol. 1, 1948.
75. „Tarptautinės organizacijos“. Vilnius: Justitia, 2001.
76. TEMME, M. ir kt. *Why reinvent the Wheel in the European Union? The Common Consolidated Corporate Tax Base Proposal* // ITPJ, September/October, 2011.
77. THOMAS, C. *Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for Separate Accounting Method*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 7 d.].
78. VADAPALAS, V. „Tarptautinė teisė. Bendroji dalis“. Vilnius: Eugrimas, 1998.
79. VAN BRUNSCHOT, F. *The Judiciary and the OECD Model TAX Convention and its Commentaries* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, January, 2005.
80. VAN DER BRUGGEN, E. *The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary* // Intertax, vol. 31, No 8/9.
81. VAN DER MEER-KOISTA, J. *A Model for Making Qualitative Transfer Pricing Adjustments* // ITPJ, September/October, 2004.

82. VEGA, A. *International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer pricing Guidelines*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://ssrn.com/abstract =2100341>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 11 d.].
83. VERDONER, L. *Common Consolodated Corporate Tax Base: A Problem for All Solutions?* // ITPJ, January/February, 2012.
84. WATTEL, P. J. ir MARRES, O. *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaty* // European Taxation, July/August, 2003.
85. WARD, D. A., *Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model? The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam: IBFD, 2008.
86. WARD, D. A. *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process* // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006.
87. WEIL, P. *Towards Relative Normativity in International Law?* // AYIL. – 1983, No 77.
88. WITTENDORF, J. *The object of Art. 9(1) of the OECD Model Convention: Commercial or Financial Relations* // ITPJ, vol. 17, No 3, 2010.
89. WITTENDORF, J. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*. The Netherlands: Kluwer International Law, 2010.

Konferencijų medžiaga:

1. 2012 m. sausio 27 d. konferencija „*Transfer Pricing: Practical Issues*“, Brussels: ERA.
2. 2012 m. lapkričio 28 ir 29 d. konferencija „*Annual Conference on European Direct Taxation Law 2012*“, Trier: ERA.

3. 2012 m. lapkričio 29 ir 30 d. konferencija „*Annual Conference on European VAT Law 2012*“, Trier: ERA.

Informacinė literatūra, statistika, kiti šaltiniai:

1. *About BEPS*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. sausio 30 d.].
2. „Aiškinamasis ekonomikos anglų–lietuvių kalbų žodynas“ (sudarė D. W. Pearce). Vilnius: TEV, 2006.
3. *Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. rugpjūčio 7 d.].
4. ANDERSEN, S. *Dispute Channels*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].
5. *Arbitration to be an Option in Cross-border Tax Disputes, OECD Countries Agree*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_34897_38057000_1_1_1_1,00.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 30 d.].
6. „Ar vartotinas ekonomikos terminas „transakcija“ (angl. *transaction*)?, [interaktyvus], prieiga per internetą <<http://www.vlkk.lt/lit/3418>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugsėjo 9 d.].
7. „Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas“, [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20\(fin%20min%20ir%20mpt\)%202013%2001%2025%20\(galutine\).pdf](http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20(fin%20min%20ir%20mpt)%202013%2001%2025%20(galutine).pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 4 d.].
8. BILKŠTYTĖ, R. „Akcininkų gautų paskolų mokestiniai ypatumai“ // *Vadovas*, Nr. 7–8, 2009 m. liepa–rugpjūtis.

9. BREN, M. *Globalization, Multinationals and Tax Base Allocation: Advance Pricing Agreements as Shifts in Interational Taxation?* , [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.iimahd.ernet.in/assets/snippets/workingpaperpdf/2005-12-01markus.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. balandžio 20 d.].
10. CASSIDY, J. *Just because Tax Avoidance Is Legal Doesn't Mean It Is Right* // Fortune, 2013 m. liepos 1 d., No 9.
11. *Cook Lightly Grilled* // The Economist, 2013 m. gegužės 25-31 d.
12. COTTANI, G. *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą:< <http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].
13. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.urm.lt/index.php?2836032403>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.].
14. *Ernst&Young Transfer Pricing Global Survey*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 27 d.].
15. *Ernst&Young Global Transfer Pricing Tax Authority Survey*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey/\\$FILE/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey/$FILE/2012-Global-TP-Tax-Authority-Survey.pdf)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gegužės 27 d.].
16. *Eurovoc*, prieiga per internetą: <<http://www3.lrs.lt/pls/ev/ev.main>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 23 d.].
17. *2011 Finance Law Extends French Thin Capitalization Rules to Third Party Loans Guaranteed by Related Entities*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <www.lw.com/.../france-extends-thin-cap-rules-to-third-party-loans> pastarąjį kartą [žiūrėta 2014 m. gegužės 27 d.].

18. *Germany – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].
19. *Guidelines for APA*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/transferpricing/guidelinesforapa.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. sausio 23 d.].
20. *IBFD International Tax Glossary*. The Netherlands: IBFD, 2005, 5th edition.
21. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committees of Fiscal Affairs on 30 January 2007)*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_34897_38057000_1_1_1_1,00.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 30 d.].
22. *Instruction 13 L-7-98 du 23 juillet 1998: contrôle fiscal du prix des transactions internationales*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.lemonedudroit.fr>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 21 d.].
23. *International transfer pricing 2012*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://download.pwc.com/ie/pubs/2012_international_transfer_pricing.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 22 d.].
24. *Joint Transfer Pricing Forum*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/#operation> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. gegužės 26 d.].
25. KROPPEM, H.-K. *Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan-European Comparables Sets*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 26 d.].

26. LANG, M. ir BRUGGER, F. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_aus_traliantaxforum_95ff.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. birželio 20 d.].
27. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo duomenys (2009 m. sausio–gruodžio mėn.), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_m_surinkimas.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 20 d.].
28. NEDZINSKAS, A. ir KULAKAUSKAITĖ, S. „Sandorių kainodaros žirklys“, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/lt/lt/press-rm/articles/vz-12-02-15.jhtml>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. lapkričio 25 d.]
29. OATES, M. A. ir O'BRIEN, J. M. *The Arm's-Length Standard: Why It Matters*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://tax.cchgroup.com/images/FOT/ITJ_35-04_Oates-OBrien.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 21 d.].
30. OECD Online Bookshop [interaktyvus], prieiga per internetą <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. gruodžio 13 d.].
31. OECD. *Thin Capitalisation Legislation. A Background Paper for Country Tax Administration*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. lapkričio 18 d.].
32. Oxford English Dictionary. Oxford: Oxford University Press, 2004.
33. OWENS, J. ir BENNETT, M. OECD Model Tax Convention: Why it works, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model>

- [Tax Convention.html](#)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 22 d.].
34. Pelno mokestis, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.finmin.lt/web/finmin/pm>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2014 m. sausio 5 d.].
35. PICCIOTTO, S. *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 19 d.].
36. Po patikrinimų tikslintos deklaracijos // Verslo žinios, 2012.10.16 (183/2012).
37. 2013 m. rugsėjo 1 d. pokalbis su VMI tarnautoja.
38. 2013 m. lapkričio 20 d. pokalbis su VMI Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento tarnautoja.
39. 2013 m. lapkričio 22 d. pokalbis su KPMG darbuotoju, kurio specializacija – sandorių kainodara.
40. *Poland – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].
41. *Ratification Details*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database?command=details&id=297&aid=2004119&lang=EN&doclang=EN>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 15 d.].
42. ROMANO, C. *Advance Tax Rulings and Principles of Law* [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/atr/html/atr_ch01.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4941> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. vasario 15 d.].

43. SILBEZTEIN, C. *La révision des principes de l'OECD applicables en matière de prix de transfert*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.lexisnexis.com>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 18 d.].
44. SKARDŽIUKAITĖ, J. „Sandorių kainodara. Rizikos ir klaidos“, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.grantthornton.lt/leidiniai/straipsniai/sandoriu-kainodara-rizikos-ir-klaidos/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.].
45. *Spain – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].
46. SPENCER, D. *Another Expert criticises OECD transfer pricing rules, says they create 'secret body of law'*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://taxjustice.blogspot.ch>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 17 d.].
47. *The Accession of EU candidate Countries to the Arbitration Convention EU JTPF meeting of 2 April 2003* (DOC: JTPF/005/REV1/2003/EN), [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/article_392_en.htm> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 29 d.].
48. *The Netherlands – Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/collections>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 24 d.].
49. *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 22 d.].
50. *Transfer Pricing Country Profiles*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/25/0,3343,de_2649_201185_37837401_1_1_1_1,00.html> [pastarąjį kartą žiūrėta 2007 m. rugpjūčio 7 d.].

51. *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=139&lang=1&client=1> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugsėjo 9 d.].
52. *Transfer Pricing Database. Country Analyses. Italy*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2008 m. vasario 29 d.].
53. TRUCHI, J.-L. ir DAVID, M. *Prix de transfert: la définition du marché pertinent, une étape complexe*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.lextenso.fr>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. sausio 21 d.].
54. Valstybinės mokesčių inspekcijos pagrindinės veiklos 2009–2012 m. veiklos kryptys mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo užtikrinimo srityje, rezultatai ir tendencijos [dokumentas gautas iš LT vyriausybės tarnautojos].
55. VAN HERKSEN, M. *International Developments*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].
56. VALIŪNAS, R. „Paslaptingojo tarptautinio arbitražo pasaulio šydą praskleidus“ // Valstybė, Nr. 10, 2012 m. spalio.
57. VAN STAPPEN, D. *Pan-European versus country-specific searches and pan-European versus country-specific databases: not a clear-cut issue*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum7/pan-european_searches.pdf> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 26 d.].
58. WRAPPE, S. C. *Introduction to Transfer Pricing and Dispute Resolution*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_gen_c01.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4927> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].

Praktinė medžiaga

ESTT sprendimai:

1. 1957 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Société des usines à tubes de la Sarre prieš Aukščiausiąją valdžios instituciją* (1/57 ir 14/57, Rink. p. 201, 220).
2. 1974 m. birželio 24 d. Sprendimas *Jean Reyners prieš Belgijos valstybę* (2/74, Rink. p. 631).
3. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Hanns-Martin Bachmann prieš Belgijos valstybę* (C-204/90, Rink. p. I-249).
4. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Finanzamt Köln-Altstadt prieš Roland Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225).
5. 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Reinhard Gebhard prieš Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* (C-55/94, Rink. p. I-4165).
6. 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations SA and Singer prieš Administration des contributions* (C-250/95, Rink. p. I-2471).
7. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *Imperial Chemical Industries plc (ICI) prieš Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* (C-264/96, Rink. p. I-4695).
8. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimas *Staatssecretaris van Financiën prieš B.G.M. Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071).
9. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727).
10. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Lankhorst-Hohorst GmbH prieš Finanzamt Steinfurt* (C-324/00, Rink. p. I-11779).

11. 2005 m. liepos 5 d. Sprendimas *D. prieš Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* (C-376/03, Rink. p. I-5821).
12. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)* (C-446/03, Rink. p. I-10837).
13. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimas *De Groot en Slot Allium BV ir Bejo Zaden BV prieš Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie ir Ministre de l'Agriculture, de l'Alimentation, de la Pêche et des Affaires rurales* (C-524/04, Rink. p. I-245).
14. 2006 m. birželio 29 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvada byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-524/04, Rink. p. I-2107).
15. 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N prieš Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (C-470/04, Rink. p. I- 7409).
16. 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres prieš Belgische Staat* (C-513/04, Rink. p. I-10967).
17. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-374/04, Rink. p. I-11673)
18. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-524/04, Rink. p. I- 2107).
19. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Amurta SGPS prieš Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* (C-379/05, Rink. p. I- 9569).
20. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium GmbH & Co. KG prieš Finanzamt Heilbronn* (C-414/06, Rink. p. I- 3601).
21. 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimas *Staatssecretaris van Financiën prieš Orange European Smallcap Fund NV* (C-194/06, Rink. p. I- 3747).
22. 2008 m. birželio 26 d. Sprendimas *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark prieš Burda GmbH* (C-284/06, Rink. p. I- 4571).

23. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Belgijos valstybė prieš Cobelfret NV*¹ (C-138/07, Rink. p. I-731).
24. 2009 m. rugsėjo 10 d. generalinės advokatės E. Kokott išvada byloje *Société de Gestion Industrielle (SGI) prieš Belgijos valstybę* (C-311/08, Rink. p. I-487).
25. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI prieš Belgijos valstybę* (C-311/08, Rink. p. I-487).

Nacionalinių teismų sprendimai

Lietuvos:

1. 2001 m. lapkričio 29 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 12/2000 „Dėl į Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 22 d. posėdžio protokolą įrašyto Vyriausybės sprendimo „Dėl kompanijos „Danisco Sugar“ A/S prašymo įsigyti cukraus pramonės įmonių akcijų“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ 3 ir 8 straipsnių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.
2. 2003 m. gegužės 30 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 21/2003 „Dėl LR savivaldybių tarybų rinkimų įstatymo 86, 87 straipsnių papildymo bei pakeitimo ir įstatymo papildymo 88-1 straipsniu įstatymo 4 straipsnio 2 dalies atitikties LR Konstitucijai ir LR Vyriausybės 2003 m. balandžio 11 d. nutarimo Nr. 457 „Dėl Vilniaus apskrities viršininko atleidimo“ atitikties LR Konstitucijai bei LR įstatymo „Dėl LR įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ 9 straipsnio 1 daliai“.
3. 2007 m. birželio 27 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 14/06-22/06-27/06-29/06-34/06-35/06-42/06-46/06-52/06-54/06-

- 03/07-11/07 „Dėl LR įstatymo „Dėl LR įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ (1993 m. balandžio 6 d. redakcija) ir LR Vyriausybės 1994 m. gruodžio 19 d. nutarimo Nr. 1269 „Dėl Kuršių nerijos nacionalinio parko planavimo schemos (generalinio plano)“ (1994 m. gruodžio 19 d. redakcija) atitikties LR Konstitucijai“.
4. 2010 m. vasario 9 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 23/2007-38/2009 „Dėl LR Vyriausybės 1993 m. gruodžio 6 d. nutarimo Nr. 912 „Dėl Trakų istorinio nacionalinio parko planavimo schemos patvirtinimo“ atitikties LR Konstitucijai“.
 5. 2013 m. balandžio 2 d. LR Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 2/2010 „Dėl LR Vyriausybės 2004 m. liepos 16 d. nutarimo Nr. 903 „Dėl pritarimo susitarimui dėl valstybei nuosavybės teise priklausančių akcinės bendrovės „Alita“ akcijų pirkimo–pardavimo sutarties pakeitimo projekto“ atitikties LR Konstitucijai, LR valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymo 16 straipsnio (2001 m. gruodžio 17 d. redakcija) 1 daliai (1997 m. lapkričio 4 d. redakcija)“.
 6. 2013 m. rugpjūčio 26 d. LVAT sprendimas byloje A⁵⁷⁵-1421/2013.

Užsienio:

7. 2013 m. vasario 5 d. *Cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus administracinis apeliacinis teismas) sprendimas byloje Nr. 12PA00469, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://legimobile.fr/fr/jp/a/caa/75056/2013/2/5/12PA00469/>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 25 d.].
8. 2012 m. spalio 11 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) sprendimas, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://openjur.de/u/615887.html>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 23 d.].

9. 2009 m. gegužės 5 d. *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) sprendimas byloje Nr. 08VE02411, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/01/1470025161.pdf>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. liepos 25 d.].

Doktorantės mokslo straipsniai disertacijos tema:

SAVICKAITĖ, K. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos transakcijų kainodaros reguliavimas ir jo įtaka Lietuvai // *Teisė*, 67 t., 2008, p. 126–137.

SAVICKAITĖ, K. Tarptautinės ginčų transakcijų kainodaros srityje sprendimo galimybės // *Teisė*, 69 t., 2008, p. 52–67.