

**VILNIUS UNIVERSITY**

KRISTINA SAVICKAITĖ

**PECULIARITIES OF TRANSFER PRICING LEGAL REGULATION IN LITHUANIA**

Summary of doctoral dissertation

Social sciences, law (01S)

Vilnius, 2014

Dissertation was prepared in 2005-2013 at the Vilnius University Faculty of Law.

**Scientific supervisor:**

Prof. dr. Antanas Marcijonas (Vilnius University, social sciences, law – 01S).

**Dissertation is being defended at the Law Science Council of Vilnius University:**

**Chairman:**

Prof. habil. dr. Vytautas Nekrošius (Vilnius University, social sciences, law – 01S).

**Members:**

Prof. dr. Toma Birmontienė (Mykolas Romeris University, social sciences, law – 01S);

Doc. dr. Dalia Vasarienė (Mykolas Romeris University, social sciences, law – 01S);

Prof. dr. Egidijus Šileikis (Vilnius University, social sciences, law – 01S);

Prof. habil. dr. Jonas Čičinskas (Vilnius University, social sciences, economics – 04S).

**Opponents:**

Prof. dr. Bronius Sudavičius (Vilnius University, social sciences, law – 01S);

Prof. dr. Algirdas Miškinis (Mykolas Romeris University, social sciences, law – 01S).

Dissertation will be defended in the public session of the Law Science Council, on 25 September 2014, at 3 p. m., at Vilnius University Faculty of Law K. Jablonskio auditorium.

Address: Saulėtekio 9, LT-10222 Vilnius, Lithuania.

The summary of doctoral dissertation was distributed on 25 August 2014.

The dissertation can be reviewed at the library of Vilnius University.

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**

KRISTINA SAVICKAITĖ

**SANDORIŲ KAINODAROS TEISINIO REGULIAVIMO YPATUMAI LIETUVOJE**

Daktaro disertacijos santrauka  
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).

**Disertacija ginama Vilniaus universiteto Teisės mokslo krypties taryboje:**

**Pirmininkas:**

Prof. habil. dr. Vytautas Nekrošius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01S).

**Nariai:**

Prof. dr. Toma Birmontienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01S);

Doc. dr. Dalia Vasarienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01S);

Prof. dr. Egidijus Šileikis (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01S);

Prof. habil. dr. Jonas Čičinskas (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, ekonomika – 04S).

**Oponentai:**

Prof. dr. Bronius Sudavičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01S);

Prof. dr. Algirdas Miškinis (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01S).

Disertacija bus ginama viešame Teisės mokslo krypties tarybos posėdyje 2014 m. rugsėjo mėn. 25 d. 15 val. Teisės fakulteto K. Jablonskio auditorijoje.

Adresas: Saulėtekio al. 9, Vilnius, Lietuva.

Disertacijos santrauka išsiuntinėta 2014 m. rugpjūčio mėn. 25 d.

Disertaciją galima peržiūrėti Vilniaus universiteto bibliotekoje.

## SUMMARY OF THE DISSERTATION<sup>1</sup>

*Relevance of the theme.* Due to technological development business globalization is growing rapidly. Multinational enterprises dominate global trade and there is no surprise that large companies have one or more divisions in, for example, a hundred countries<sup>2</sup>. With regard to multinational enterprises, it is meant not only large corporations but also small and medium-sized companies with one or more subsidiaries, and (or) permanent establishments in other countries than the country where a parent company or a central office (associated enterprise) is established. Multinational enterprises operate as a single unit with a common objective. Among the company's international branches or subsidiaries the transactions are concluded, which are carried out in more than one state. As associated enterprises concluding transactions among themselves due to the influence resulting from a variety of sources, such as participation in the capital or management, are not affected by the open market conditions, the price of the controlled transactions, i.e. transactions between associated persons, may not match the price of the open market price. This particularly worries tax administrations, and Lithuania is not an exception in this respect, as an associated company, consisting of companies in different countries may move earned profits in countries where taxes are lower, thus reducing the overall tax burden of the total group. These concerns are compounded by the fact that 60 percent<sup>3</sup> of all international trade takes place within multinational enterprises, i. e. not under the conditions of the open market.

The activity performed by taxpayers and tax administrations for different reasons, consisting of determining the price of the associated enterprises' transaction, as if it was concluded under the conditions of an open market, and distributing (adjusting) the profit of this transaction to different tax jurisdictions is transfer pricing (in French *prix de transfert*). It can be understood and interpreted in different ways depending on the objectives, which are pursued by transfer pricing, but in short - it is the process of determination following arm's

---

<sup>1</sup> The dissertation sets out the author's personal opinion.

<sup>2</sup> OWENS, J. *The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance* // Bulletin for International Taxation, Vol. 67, No 8, 2013, P. 442.

<sup>3</sup> OWENS, J. *Trends and Challenges in the Tax Arena* // Bulletin for International Taxation, December, 2012, P. 689.

length principle of the prices of associated enterprises' transactions and (or) of earned profits from these transactions and distribution of them among the parties involved. The arm's length principle means that transactions between associated enterprises, which is called a controlled transaction, price does not differ from the transactions between independent enterprises, the so-called uncontrolled transaction, price or that the income or profit, earned from the controlled transaction must not deviate from the profit or income derived earned from the uncontrolled transaction. Based on the transfer pricing provisions multinational enterprises' profits are distributed among different countries in which the units are set up which have concluded a controlled transaction, therefore, transfer pricing legal regulation and how these enterprises comply with it has a significant influence over revenues from taxes of the states' budgets. As transfer pricing usually involves transactions between companies belonging to the same international group of companies, which are established in different countries, the taxation of profit or income earned is concerned with several tax jurisdictions, so it would be difficult to imagine how these issues could be dealt by each state separately, especially following the international obligations to avoid double taxation. Therefore, in the field of transfer pricing the guidelines of international organizations, such as the Organisation for Economic Co-operation and Development (hereinafter - the OECD) and the European Union (hereinafter - the EU or the Union), have a particular impact. In addition, the associated enterprises fund each other within the group, as mentioned above, not under the open market conditions.

Depending on the manner in which a company is financed (by way of lending or transfer of property to the ownership of the company) have a significant impact on the taxable profit, as normally interest on the loan is deductible for corporate tax calculation purposes, thus the corporate tax is reduced. So the more loans a company has, the less corporate tax it will pay and lending from the corporate tax perspective is a more efficient financing means than providing the assets. Such a phenomenon when a company is financed mainly by loans, compared with its current assets is called thin capitalization (in French *sous-capitalisation*). Transfer pricing and thin capitalization areas are closely linked, as the legislation regulating

them are destined to associated enterprises engaged in transactions within the group of companies, but in principle in the first case, the transactions are not defined, and in the latter case, only loan transactions are concerned. This raises the question of interaction of these two areas of legal provisions on internal transactions of companies belonging to the group and its relationship with measures ensuring tax revenue.

As mentioned, the decisions of multinational enterprises on transfer pricing directly affect a state's budget revenue. Due to the fact that because the economic crisis of 2008, many national budgets have been cut, many tax administrations consider transfer pricing as a risk factor that should be considered carefully so as to avoid it adversely affecting the corporate tax base<sup>4</sup>. International organizations, such as the OECD and the European Union, under these economic conditions, pay special attention to the protection of tax revenue and take various measures to achieve this objective. For example, on 12 February 2013 the OECD approved a new project for the reduction of corporate tax base and profit shifting (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*). Under this project on 19 July 2013 an Action Plan was prepared, which includes 15 measures, two of which are related to transfer pricing<sup>5</sup>. Thus, the states and international organizations due to political pressure of their members are increasing attention to this complex area of tax law, the relevance of which is only rising. On the other hand, in the current economic climate, taxpayers earning less profits or even suffering losses have fewer resources to implement the tax requirements. Transfer pricing is much more risky than other tax areas from the perspective of a taxpayer too. This can be explained by the fact that it is highly dependent on the facts, as well as the need to subjectively apply transfer pricing rules, also by the fact that in the event of a dispute not one competent tax authority is involved, and the fact that it is usually associated with large

---

<sup>4</sup> COTTANI, G. *Transfer Pricing*, [interactive], access via the Internet: <[http://www. ibfd.org](http://www.ibfd.org)> [at the latest on 17 December 2012].

<sup>5</sup> *About BEPS*, [interactive], access via the Internet: < <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>> [at the latest on 30 January 2014]; 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.

amounts of tax revenue to the states<sup>6</sup>. Therefore, transfer pricing legal regulation analysis is particularly relevant in this period of economic recovery or (possible) further downturn.

*Object of the research.* The object of this thesis is peculiarities of transfer pricing legal regulation in Lithuania revealing a special influence of international organizations (OECD and the European Union) on it. The dissertation examines the transfer pricing concept, with an emphasis on its relationship to the thin capitalization, the history of legal regulation of transfer pricing in Lithuania and the history of the OECD guidelines in this area in order to reveal the evolution and novelty of the Lithuanian transfer pricing regulation, compared to the ever-evolving guidelines of the OECD, compared to the European Union guidelines for transfer pricing on some question and to the practice of the European Court of Justice (hereinafter - ECJ) which, due to the Lithuania's membership in this organization is an important factor in the process of the legal regulation of transfer pricing. For the completeness of the concept of transfer pricing based on the arm's length principle, the criticism of transfer pricing is based on this principle and the development perspectives of transfer pricing after the introduction of a common consolidated corporate tax base (hereinafter - the CCCTB) at the Union level and its influence in Lithuania is provided.

The Lithuanian legal regulation of general transfer pricing issues, such as the comparability, the transfer pricing methods, documentation requirements are studied using the prism of the OECD and EU guidelines. Since 2002 Lithuania seeks to become a member of this international organization<sup>7</sup>, and it is likely that in 2015 it will start negotiations on the membership in this organization<sup>8</sup>. It was chosen to analyze Lithuanian legal regulation through the guidelines of the OECD, of which Lithuania is not yet a member, but actively seeking to become, because in almost all Lithuanian double taxation conventions Article 9

---

<sup>6</sup> WRAPPE, S. C. *Introduction to Transfer Pricing and Dispute Resolution*, [interactive], access via the Internet: <[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp\\_gen\\_c01.html&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4927](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_gen_c01.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4927)> [at the latest 17 December 2012].

<sup>7</sup> Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, [interactive], access via the Internet: <<http://www.urm.lt/index.php?2836032403>> [at the latest on 27 August 2013]

<sup>8</sup> PLIKŪNĖ, D. Lietuva vienu žingsniu priartėjo prie narystės turtingųjų klube, [interactive], access via the Internet: <[www.delfi.lt](http://www.delfi.lt)> [at the latest on 21 August 2013].



(which is the legal basis for transfer pricing), which is the same as in OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (hereinafter - the Model Convention) is included. In addition, even at first glance, without a more detailed analysis, it is clear that in Lithuania the legal regulation of transfer pricing is based on the guidelines of these organizations and often these guidelines are simply copied identically. As these guidelines are not a static document, it is analyzed whether Lithuanian legal regulation complies with the latest changes, focused on the development of economic relations and the resolution of the newest problems in the field of transfer pricing. This issue will become even more important after Lithuania's accession to the OECD, because as a member of this organization it will be politically obligated to follow these guidelines. Lithuanian transfer pricing regulatory matters on which there are issued guidelines at the EU level are analyzed through the prism of these guidelines. Since transfer pricing is often related to international taxation, the analysis on the possibilities of the international transfer pricing dispute resolution and the prevention of these disputes with the evaluation of the effectiveness of these possibilities is provided.

Peculiarities of transfer pricing legal regulation in Lithuania are fully revealed by an analysis of the aforementioned transfer pricing aspects and with this research it is sought to lay the foundations for further penetration of this area of law; this thesis does not address the specific issues of the transactions related to intangible assets, to provision of services, cost sharing arrangements, legal regulation of corporate restructuring, the problem of transfer pricing and customs law relation and the detailed examination of thin capitalization legal regulation in Lithuania, which goes beyond the problem of the relation of thin capitalization and transfer pricing, leaving these questions and issues for future research.

*Novelty of the dissertation theme.* The first rudiments of transfer pricing legal regulation in other countries and international organizations can be found in the beginning of the last century. Lithuania's first legal basis for transfer pricing legal regulation were conventions on double taxation, the first of which was concluded in 1993 with Finland, but the transfer

pricing legal framework was established only after adoption of the new edition of Corporate Tax Law of the Republic of Lithuania (in 2001)<sup>9</sup> and the new edition of Income Tax Law of the Republic of Lithuania (in 2002)<sup>10</sup>. These provisions were implemented only after three years by adopting the Order of Minister of Finance on Rules of Implementing of Article 40(2) of Law on Income Tax of the Republic of Lithuania and of Article 15(2) of Income Tax Law of the Republic of Lithuania (hereinafter – TP Rules)<sup>11</sup>. In the Lithuanian legal doctrine, there are no studies on legal regulation of transfer pricing and for the first time this thesis examined the peculiarities of legal regulation in the light of the special influence on this regulation of the guidelines of the OECD and the EU. In addition, judicial and international dispute settlement procedures and practices in Lithuania are just beginning to form, so in the Lithuanian legal doctrine this thesis is the first study of the rudiments of these procedures and practices in the area of transfer pricing revealing possible practical and regulatory problems of dispute resolution in this field.

*Aim and tasks.* The main objective of the thesis - a systematic analysis of peculiarities of transfer pricing legal regulation in Lithuania in the light of the OECD and EU guidelines in this area. Furthermore, by this research it is sought to develop a basis for further analysis of this complicated area of tax law and to provide guidelines to improve the Lithuanian legislation.

In order to reach the aforementioned aims the following tasks are set:

1. To investigate the transfer pricing concept, with particular emphasis on problem of the relation of transfer pricing and thin capitalization, to reveal Lithuania's, OECD and EU legal regulatory developments in the field of transfer pricing and analyze the OECD and the European Union's potential impact on national provisions on transfer pricing.

---

<sup>9</sup> Valstybės žinios, 2001, No 110-3992.

<sup>10</sup> Valstybės žinios, 2002, No 73-3085.

<sup>11</sup> Valstybės žinios, 2004, No 58-2074.

2. To reveal transfer pricing, based on the arm's length principle, criticism and review the perspectives of transfer pricing legal regulation at the international level and its possible impact on Lithuania.
3. To investigate legal regulation in Lithuania of the comparability, transfer pricing methods and the selection of the transfer pricing methods, documentation requirements in the light of the guidelines of international organizations; to analyze the developments of guidelines of international organizations on these issues and evaluate the Lithuanian regulatory excellence, compared to the guidelines of international organizations.
4. To analyze possibilities of international disputes' in the field of transfer pricing resolution via mutual agreement procedure under Article 25 of the Model Convention and via procedure under the Arbitration Convention<sup>12</sup> and the dispute prevention options together with their effectiveness.

*Statements of the thesis to be defended.* Based on the findings of the research the statements to be defended are as follows:

1. The concept of the transfer pricing, based on the arm's length principle due to the necessary international consensus, includes thin capitalization, but the implementation of the thin capitalization provisions in Lithuania poses practical problems for taxpayers and raises doubts about the Lithuania's fulfillment of international commitments.
2. Lithuanian transfer pricing legal regulation and the guidelines of the Lithuanian tax authorities in the field of transfer pricing are based on the OECD guidelines, but do not take account of the latest developments of these guidelines and do not correspond to the latest business and public sector practice in this field, as encouraged by the

---

<sup>12</sup> Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, signed on 23 July 1990 (OJ L 225, P. 10).

OECD, so Lithuanian legal regulation and interpretation of some of the issues are to be improved.

3. The use of the OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations (hereinafter - the OECD TP guidelines) as a means of interpretation may be in breach of the legitimate expectations due to the uncertainty over which version of these guidelines should be used: or valid when the legal acts were adopted or the most recent version; this issue is particularly relevant in view of the risk that these guidelines may be used in order to fill the legal gaps.
4. Legal regulation of possibilities of international transfer pricing disputes resolution should be improved in order to ensure their effectiveness, as the mutual agreement procedure does not guarantee that the dispute will be resolved and as the course of this procedure is regulated only by the commentary of the tax authorities and only fragmentarily.
5. According to Lithuanian legal regulation of advance pricing agreement (hereinafter - APA), the fulfillment of the main goal - the transfer pricing dispute prevention - is uncertain due to the fact that there is no possibility to conclude bilateral and multilateral agreements.

*Practical significance of the research.* The dissertation research is important from both a theoretical and practical point of view. The most important information about Lithuanian transfer pricing legal regulation, analyzed through the point of view of international organizations (OECD, EU) and systematized by this research can be used in Vilnius University and other institutions of higher education in preparing tax studies' programs and educational materials. It is likely that this thesis will be an impetus for further analysis of the abovementioned unexamined issues in the field of transfer pricing. This study could be an aid to the tax authorities in their daily work, also in the process of improvement of their explanations, and to the taxpayers, especially when application of the Lithuanian transfer

pricing rules are difficult to apply due to the fact that OECD TP guidelines are not translated into Lithuanian language. In addition, it is expected that account will be taken of the submitted suggestions to improve the Lithuanian legal regulation in this area.

*Sources of the research.* In the thesis, in order to achieve the set aim and tasks, the research is based on legislation, such as the Corporate tax law of the Republic of Lithuania and the Income tax law of the Republic of Lithuania, which establishes the legal basis for transfer pricing, Tax Administration Law of the Republic of Lithuania, the Constitutional Court's rulings, Lithuania's conventions on double taxation, Arbitration Convention and implementing legal acts. During the research OECD and EU soft law in the transfer pricing area, which for a variety of reasons, especially because it is almost impossible to reach a political consensus to establish transfer pricing normative legal regulation at the OECD and EU level, plays a special role in this area, was invoked. Particularly significant sources of this work are the OECD Model Convention and TP guidelines, the influences of which are very important to the legal regulation of Lithuania. The thesis also takes into account the information of the Lithuanian tax authorities, provided to the taxpayers, although very scantily. There is also analyzed the case law of the European Union Court of Justice, important from the historical perspective, where the Court explains the fundamental freedoms established in the Treaty on the Functioning of the European Union, particularly the freedom of establishment (Article 49), and determines their potential limitations, and the grounds for justification of these limitations.

The thesis was based on works of Lithuanian and foreign researchers. One of the most comprehensive studies in this field is to be considered J. Wittendorf's monograph *Transfer Pricing and Arm's Length Principle in International Tax Law* (2009), in which the formation of the arm's length principle, the content and the scope of transfer pricing guidelines of international organizations and of some foreign countries' legislation is analyzed in detail. For the performed research especially helpful were the works of Mr Cottani, published on the IBFD Portal and his presentations in international conference on *Transfer Pricing: Practical Issues* (27 January 2012, Brussels, Belgium), also J. Owens' insights in scientific

articles on transfer pricing, based on the arm's length principle, problems and solution perspectives. Very valuable information was found in the works of other scientists, such as L. Hinnekens (issues on the Arbitration Convention), S. Schnorberger (issues on documentation requirements for transfer pricing), A. Fros (on the problem of the relationship between transfer pricing and thin capitalization), A. Vega (on questions of OECD TP guidelines', as of soft law, significance,). The research also takes into account the Mr. Novikov's doctoral dissertation in the field of economy 'Transactions between Associated Persons Pricing Model for the Taxpayer and the Tax Administration' (2011).

A significant source of the research - foreign legislation and foreign courts' decisions and the analysis of them in the scientific articles. For the collection of these sources the information gathered in IBFD Portal was very helpful. As regards the French legislation, judicial decisions and scholarly works, considerable use was made of the website *LexisNexis*, as well as for other information, such as on foreign countries tax systems and regulatory developments, the websites of Directorate General for Taxation and Customs Union of the European Commission and of the biggest auditing firms (PWC, EY) were frequently consulted. Much significant information about the practical application of transfer pricing issues was learned from conversations with the personnel of the State Tax Inspectorate and KPMG (one of the largest international audit firms) specialized in transfer pricing. During the research valuable ideas were born while participating in the aforementioned international conference on Transfer Pricing: Practical Issues and in international conference, held on 28-29 November 2012 in Trier, Germany (Annual Conference on European Direct Taxation Law). Along with the most important doctrinal and normative sources of the thesis, it was also focused on the information provided in the press (The Economist, Fortune) and various websites, where politicians and tax analysts' views on tax avoidance and tax evasion through the states, where relatively low tax rates are applied or other tax incentives are provided, on transfer pricing based on the arm's length principle and on possibility of basing it on other grounds, were provided.

*Methods.* The aims and tasks of the dissertation were sought using systematic, comparative, logical, linguistic and analysis of source's content, historical, theological and other methods. The *systematic method* was used in order to reveal the transfer pricing concept in many aspects, to analyze the national and international provisions in question. In the dissertation the *comparative method* is used for comparing the Lithuanian legislation and the tax authority explanations with the guidelines of international organizations. In addition, by using this method new guidelines provided in OECD TP guidelines and in other documents are disclosed. Based on the *method of linguistic research* meanings of words, phrases and concepts provided in the legislation, conventions on double taxation and guidelines of international organizations are explained. The *analysis of source's content method* allowed the examination of scientific literature, legislation and case law, as well as to perform a critical evaluation of their meaning, to develop arguments based on generalizations and conclusions. The *logical method* was necessary in order to identify research problems in the field in question, to set research aims and tasks, to draw conclusions, suggestions and summarize and evaluate the opinions of other researchers. The *historical method* was used in order to disclose the historical developments of Model Convention and OECD TP guidelines, guidelines adopted at the Union level, ECJ case law, Lithuanian legislation in the field of transfer pricing. The *teleological method* helped to analyze the content of guidelines of international organizations and of Lithuanian legislation. Using the *interview method* much useful information about Lithuania's practical problems in transfer pricing was gathered. In the research also, aggregation, analysis, and other methods are used.

*Structure of the dissertation.* The dissertation consists of an introduction, three main parts of investigation and the conclusion.

In the introduction are defined the aim of the research, tasks of the research, its scientific novelty, and the practical significance of the dissertation; also presented are the reviews of other research on the topic, research methods and the structure of the dissertation.

Part I, which is divided into five chapters, examines the concept of transfer pricing, the national regulatory developments and the developments of the OECD and EU documents in the field of transfer pricing, criticism and perspectives of transfer pricing. The first chapter of this part examines the concept of transfer pricing from different points of view: tax authorities, corporate management and tax planning. The author also points out, in her subjective opinion, the best definition of this concept. There is also provided an analysis of the problem of the relation between transfer pricing and thin capitalization. The second chapter examines the transfer pricing regulatory developments, starting with Lithuanian legislation, continuing with the developments of OECD TP guidelines and ending with the developments of the EU legislation in the broad sense in the field of transfer pricing. In the third chapter the impact of the OECD and European Union guidelines on Lithuanian legal regulation is analyzed. Since transfer pricing is based on Article 9 of Model Convention and on the conventions of double taxation, which are based on the mentioned Model Convention, the fourth chapter of Part I is dedicated to the objective and subjective scope of application of the indicated Article. Furthermore, the legal regulation of profit adjustment in Lithuania is analyzed once again emphasizing the problem of the relation between transfer pricing and thin capitalization. The last chapter presents a criticism of transfer pricing, based on the arm's length principle, questions whether the implementation of the CCCTB Proposal<sup>13</sup> would resolve at least some of the problems in this areas and analyzes the significance of this proposal to Lithuania.

Part II, which consists of three chapters, is dedicated to the general provisions of Lithuanian transfer pricing implementation describing the practical issues with regard to the OECD and EU guidelines. The first chapter examines the comparability analysis with special reference to novelties established in the OECD TP guidelines of 2010. The second chapter analyzes the Lithuanian legal regulation of the transfer pricing methods (in separate subchapters: comparable uncontrolled price method, resale price method, cost plus method, profit split and transaction net margin method), their selection and the arm's length range and the guidelines, provided in the OECD TP guidelines, on these questions, paying a particular

---

<sup>13</sup> Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM (2011) 121/4).



attention to the amended hierarchy of methods in the OECD TP guidelines of 2010 and the problem concerning Lithuanian regulatory imperfections. Part II of the thesis concludes with the chapter on transfer pricing documentation requirements. In this chapter the Lithuanian legislation on this issue and the guidelines provided in the Code of Conduct TPD are analyzed in depth.

Part III, which is divided into three chapters, analyzes the legal regulation of the possibilities of international disputes on transfer pricing resolution and the prevention of disputes using the advanced pricing agreement. The first chapter of this part examines the mutual agreement procedure under the Model Convention and conventions of double taxation highlighting issues that could arise due the Lithuanian regulatory uncertainty. The second chapter of Part III analyzes the legal regulation of the transfer pricing dispute resolution procedure under the Arbitration Convention reviewing the guidelines of the Code of Conduct. The last chapter is dedicated to the prevention of possible litigation - an advanced pricing agreement (hereinafter - APA) and its legal regulation in Lithuania in comparison with the Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EUTPD)<sup>14</sup>, adopted at the level of the European Union. Furthermore, in this chapter the effectiveness of the provisions of Lithuania on this issue is assessed.

At the end of the dissertation conclusions are provided which detail the defended statements and the author's suggestions, based on which the legal regulation of transfer pricing issues, examined in this dissertation, could be improved.

*Conclusions and suggestions.* After the research the main conclusions and suggestions are as follows:

1. Transfer pricing, based on the arm's length principle, provisions, which, according to the author, are not tax anti-avoidance measures are also applied to thin capitalization. At first glance, thin capitalization rules correspond to Lithuania's international

---

<sup>14</sup> OJ C 176, P. 1.

obligations, but due to the fact that the tax administration interprets and applies them so stringently, the taxpayers are practically deprived of the legal opportunity to prove that their loan transactions are in compliance with open market conditions, so there is a risk that Lithuania will violate its obligations under the conventions of double taxation. In order to eliminate the possibilities for the interpretation which is contrary to the international obligations, it is suggested to change Point 7 of the Government Order on the Recharacterization of Income or Benefits of 9 December 2003 linking these provisions with the application of arm's length principle and transfer pricing rules.

2. Lithuanian legal regulation of transfer pricing and explanations of tax administration are based on the guidelines of the OECD in this area, often identically copied to Lithuanian provisions. After analysis of TP Rules and explanations of the State Tax Inspectorate it can be concluded that they are based on the OECD TP guidelines of 1995, while OECD TP guidelines of 2010 establish significant improvements to reflect the new transfer pricing practice in business and public sectors (they are the solution for problems, which arose over 15 years) but these improvements are not included in the Lithuanian legal provisions and explanations of the tax administration. After the research the suggestions to improve TP Rules are as follows:

- 1) to eliminate the hierarchy of internal and external comparables;
- 2) to abandon distribution of methods into traditional methods and other methods and the priority of comparable uncontrolled price method by implementing the 'most appropriate method to the circumstances of the case' approach;
- 3) include provisions for the application of statistical methods to narrow the range of arm's length because due to the lack of legal regulation of this question serious problems in practice may arise;

- 4) to provide for an extension of the deadline to submit documents of transfer pricing on the taxpayer's reasonable request, and establish the requirement to provide information about the APA concluded in the transfer pricing documentation.
3. Neither from provisions of the TP Rules, nor from explanations of the State Tax Inspectorate is it clear which version of the OECD TP guidelines should be used (version of 1995, which was in force when the abovementioned documents were adopted, or version of 2010). It should be noted that the Supreme Administrative Court of Lithuania in the first and for the moment in its only judgment<sup>15</sup>, it did not provide any guidance on this issue. It is noteworthy that it relied on the OECD TP guidelines of 2010 without clear reference to the exact version. It is recommended including in the TP Rules a specific reference that for the interpretation of them, OECD TP guidelines of 2010 should be followed. In addition, these guidelines should be translated into Lithuanian and placed in an area accessible to the public freely in order to ensure taxpayers' legitimate expectations.
  4. There are some doubts on the effective use of the international possibilities of resolution of transfer pricing disputes. First, according to Article 25 of conventions on double taxation, under which the mutual agreement procedure is carried out, the competent authorities shall only be obliged to 'try' to solve the dispute, but not to achieve a specific result; therefore, it is recommended, where possible, through new conventions of double taxation or amendments of them, to supplement Article 25 by paragraph 5, establishing in it the possibility to transfer the dispute to arbitration. Second, the rules of conducting the mutual agreement procedure in Lithuania are provided in a Commentary on conventions of double taxation, prepared by the State Tax Inspectorate. The choice of the act where this procedure is established is questionable. It is recommended to establish rules for conducting the mutual agreement procedure in the right regulatory act and including information that is lacking, which is even now not indicated in the abovementioned Commentary, such

---

<sup>15</sup> Judgment of 26 August 2013 in case No A<sup>575</sup>-1421/2013. The only one until 1 September 2013.

as over what period a person should file an application for a mutual agreement procedure and from what moment this period is calculated and what information should be indicated in this application.

5. Lithuanian legislation on APA concerns only unilateral APAs, although the APA guidelines, issued at the level of the Union, and OECD TP guidelines indicate that unilateral APA is unsatisfactory, because the main objective of APA - to reduce the risk of tax disputes - is not achieved, due to the fact that transfer pricing is related to several tax jurisdictions and other states may simply not recognize the unilateral APA. For the conclusion of bilateral or multilateral APAs the demand could be submitted under Article 25(3) of conventions on double taxation, but the Comment of conventions on double taxation, prepared by the State Tax Inspectorate, which alone provides very little information on the procedure to be followed under in this Article, does not mention such a possibility, so it is unclear whether in Lithuania the application for APA under this Article could be submitted to the State Tax Inspectorate. It is recommended to explicitly establish in the implementing legal act a possibility to start the procedure for the conclusion of a bilateral or multilateral APA under Article 25(3) of conventions on double taxation and to establish the procedure to be followed in this case, in order to implement entirely the transfer pricing dispute prevention by APAs.

## PUBLICATIONS

1. SAVICKAITĖ, Kristina. *Regulation on Transfer Pricing by Organisation for Economic Co-operation and Development and its Influence on Lithuania* // Teisė, 2008, Vol. 67, P. 126-137.
2. SAVICKAITĖ, Kristina. *International Possibilities for Resolving Transfer Pricing Disputes* // Teisė, 2008, Vol. 69, P. 52-67.

## INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Kristina Savickaitė was born on 7 January 1980.

### **Education**

2005–2014            Doctoral studies at Faculty of Law at Vilnius University

2004–2006            Faculty of Economics at Vilnius University, MBA

1998–2003            Faculty of Law at Vilnius University, Master of Laws

### **Professional experience**

As of 2009            European Court of Justice, lawyer-linguist

2004–2009            European Commission, Directorate General for Taxation and  
Customs Union, lawyer

2004                    European Commission, Directorate General for Taxation and  
Customs Union, trainee

2003–2004            Law Firm ‚Foresta‘, assistant of attorney at law

## DISERTACIJOS SANTRAUKA<sup>16</sup>

*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 valstybių<sup>17</sup>. Kalbant apie tarptautines įmones, turimos omenyje ne vien didelės korporacijos, tačiau 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, kurie yra 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 našą. Šį susirūpinimą didina tai, kad 60 %<sup>18</sup> visos tarptautinės prekybos vyksta tarptautinių įmonių viduje, t. y. neveikiant atviros rinkos sąlygoms.

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,

---

<sup>16</sup> Disertacijoje išdėstyta asmeninė autorės nuomonė.

<sup>17</sup> OWENS, J. *The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance* // Bulletin for International Taxation, vol. 67, No 8, 2013, p. 442.

<sup>18</sup> OWENS, J. *Trends and Challenges in the Tax Arena* // Bulletin for International Taxation, December, 2012, p. 689.

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 srityje tarptautinių organizacijų, kaip antai Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) ir Europos Sąjungos (toliau – ES arba Sąjunga), 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 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 turtą. 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 rizikos faktorių, kurį būtina kruopščiai įvertinti, kad nebūtų neigiamai paveikta pelno mokesčio bazė<sup>19</sup>. 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 kainodara<sup>20</sup>. 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 ir 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, jog reikia subjektyviai taikyti sandorių kainodaros taisykles, tuo, kad kilus ginčui įtraukiama ne viena kompetentinga mokesčių institucija bei tuo, kad dažniausiai ji susijusi su didelėmis mokesčių įplaukų sumomis valstybėms<sup>21</sup>. Todėl sandorių kainodaros teisinio reguliavimo nagrinėjimas yra ypač aktualus šiais ekonominio atsigavimo (ar galimo) tolesnio nuosmukio laikais.

---

<sup>19</sup> COTTANI, G. *Transfer Pricing*, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].

<sup>20</sup> *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.

<sup>21</sup> 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&olid=4927](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_gen_c01.html&WT.z_nav=Navigation&olid=4927)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2012 m. gruodžio 17 d.].



*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 „ištiestosios 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.

Bendrujų sandorių kainodaros klausimų, kaip antai, palyginamumas, sandorių kainodaros metodai, dokumentavimo reikalavimų, teisinis reguliavimas Lietuvoje tiriamas per EBPO ir Sąjungos rekomendacijų prizmę. Nuo 2002 m. Lietuva siekia tapti šios tarptautinės organizacijos nare<sup>22</sup> ir tikėtina, kad 2015 m. ji pradės derybas dėl narystės joje<sup>23</sup>. Lietuvos teisinį reguliavimą analizuoti per EBPO, kurios narė Lietuva kol kas nėra, bet aktyviai siekia ja tapti, rekomendacijų santykį 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

---

<sup>22</sup> Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, [interaktyvus], prieiga per internetą: <<http://www.urm.lt/index.php?2836032403>> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 27 d.].

<sup>23</sup> PLIKŪNĖ, D. Lietuva vienu žingsniu priartėjo prie narystės turtingųjų klube, [interaktyvus], prieiga per internetą: <[www.delfi.lt](http://www.delfi.lt)> [pastarąjį kartą žiūrėta 2013 m. rugpjūčio 21 d.].

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 bei 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 muitų 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 sutartis 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 redakciją<sup>24</sup> ir 2002 m. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymą<sup>25</sup>. 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“ (toliau – SK taisyklės)<sup>26</sup>. Lietuvos teisės doktrinoje nėra jokių sandorių kainodaros teisinio

---

<sup>24</sup> Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

<sup>25</sup> Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

<sup>26</sup> Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074.

reguliavimo tyrimų ir šioje disertacijoje pirmą kartą kompleksiskai tiriami sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai 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.

*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 bei procedūra pagal Arbitražo konvenciją<sup>27</sup>, 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.
5. Remiantis Lietuvos teisiniu reguliavimu, išankstinio kainodaros susitarimo (toliau – IKS) pagrindinio tikslo – sandorių kainodaros ginčų prevencija – pasiekimo

---

<sup>27</sup> 1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, p. 10).

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 ir poįstatyminiais teisės aktais. Atliekant tyrimą pasitelkta sandorių kainodara skirta EBPO ir ES „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.

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 „ištiesiosios rankos“ principas tarptautinėje mokesčių teisėje, 2009), kurioje išsamiai atskleidžiamos „ištiesiosios 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 „ištiesiosios 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 Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau –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 naudojant 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 kituose dokumentuose 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 mokslinę literatūrą, teisės aktus bei 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 bei 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.

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

Įvade apibrėžtas darbo tikslas, suformuluoti sprendžiami uždaviniai, nurodytas mokslinis darbo naujumas, atskleista mokslinio 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 apžvelgiama Lietuvos teisinio reguliavimo šioje srityje, EBPO SK rekomendacijų, Sąjungos reguliavimo sandorių kainodaros srityje raida. I dalies trečiame skyriuje nagrinėjama EBPO ir Europos Sąjungos rekomendacijų reikšmė Lietuvos teisiniam reguliavimui. Kadangi sandorių kainodaros pagrindas yra Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnis ir jo pagrindu priimtos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, I dalies ketvirtame skyriuje nagrinėjama minėto 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 BKPMB<sup>28</sup> būtų išspręstos bent kai kurios šios srities problemos, taip pat šio pasiūlymo reikšmė Lietuvai.

---

<sup>28</sup> 2011 m. kovo 26 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) (KOM(2011) 121/4).



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 (atskiruose 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, kuriame išsamiai analizuojamos Lietuvos teisės normos ir Europos Sąjungos sandorių kainodaros dokumentų elgesio kodekse<sup>29</sup> 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 (toliau – IKS) ir jo teisiniui reguliavimui Lietuvoje jį lyginant su Europos Sąjungos lygiu priimtu Elgesio kodeksu ir įvertinant Lietuvoje įtvirtintų nuostatų veiksmingumą.

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

---

<sup>29</sup> OL C 176, p. 1.

*Išvados ir pasiūlymai.* Atlikto mokslinio tyrimo pagrindu formuojamos šios išvados ir pasiūlymai:

1. Sandorių kainodaros, pagrįstos „ištiesiosios 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 „ištiesiosios 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 aplinkybes“;
  - 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 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pirmame ir kol kas vieninteliame savo sprendime<sup>30</sup> 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, rekomenduotina papildyti šių sutarčių 25 straipsnį 5 dalimi, joje numatant ginčo perdavimą arbitražui. Antra, abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo

---

<sup>30</sup> 2013 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas byloje A<sup>575</sup>-1421/2013. Vienintelis iki 2013 m. rugsėjo 1 d.

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 kurį 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 mokestinių 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 mokestinių ginčų prevencija sandorių kainodaros srityje.

## PUBLIKACIJOS

1. SAVICKAITĖ, Kristina. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos transakcijų kainodaros reguliavimas ir jo įtaka Lietuvai // Teisė, 67 t., 2008, p. 126-137.
2. SAVICKAITĖ, Kristina. Tarptautinės ginčų transakcijų kainodaros srityje sprendimo galimybės // Teisė, 69 t., 2008, p. 52-67.