

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Evaldo Narbuto,

V kurso, mokesčių ir viešųjų finansų teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo priemonės dėl kovos su piktnaudžiavimu mokesčių
sutartimis, daugiašalė konvencija, įgyvendinimas Lietuvoje

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: asist. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius

2019

Turinys

Turinys.....	2
Ižanga	3
Ištiesos rankos principas	5
Komercinių santykių nustatymas.....	7
Sandorių kainodaros metodai.....	17
Tinkamiausio metodo parinkimas.....	17
Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas.....	19
Perpardavimo kainos metodas	20
Kaštai plus metodas.....	22
Pelno padalijimo metodas	24
Sandorio grynosios maržos metodas	26
Palyginimo analizė.....	29
Ištiesos rankos principo intervalas	31
Sandorių lyginimas laiko atžvilgiu	32
Specifinių sandorių vertinimo ypatumai	34
Nematerialaus turto nustatymo ypatumai	34
Paslaugos įmonių grupės viduje	39
Jungtinės veiklos susitarimai	42
Kainodaros dokumentacija	45
Igyvendinimas Lietuvoje	47
Išvados.....	49
Šaltiniai	50
Santrauka	51
Summary	52

Ižanga

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) yra tarptautinė organizacija įkurta 1961 m. Šios organizacijos pagrindinė misija – skatinti pasaulinę ekonominę ir socialinę gerovę. Šiuo metu šiai organizacijai priklauso 36 valstybės, tarp jų, ir 2018 metais prisijungsi Lietuva.

Nagrinėjamos temos aktualumas. EBPO yra nustačiusi, kad dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (angl. *Base erosion and profit shifting*, toliau – BEPS), kiekvienais metais visame pasaulyje yra prarandama tarp 100 ir 240 milijardų JAV dolerių valstybių pajamų. Tai yra labai didelė suma, kurios valstybės nenori prarasti. Tuo labiau, kad tokia praktika daro žalą ne tik valstybėms, bet ir jų gyventojams, tokia praktika neužsiimančioms bendrovėms dėl iškreiptos konkurencijos. Surinkus šiuos mokesčius, juos galima būtų investuoti į darnų valstybės ekonomikos augimą ir gyventojų poreikių tenkinimą.

Mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas yra veiksmų visuma, kuri išnaudoja valstybių reguliavimo spragas ir kurių pagalba subjektai gali sumažinti mokėtiną mokesčio bazę vienoje jurisdikcijoje ir perkelti didesnę pinigų dalį į kitą jurisdikciją, kurioje mokesčių tarifai dažniausiai bus žemesni.

Todėl, 2013 metais, EBPO kartu su stiprių G20 šalių (didžiuoju dvidešimtuku, kuriam priklauso Europos sąjunga ir dar 19 didžiųjų pasaulio ekonomikų) palaikymu, pradėjo dirbti ties projektu, kuriuo buvo siekiama panaikinti spragas valstybių mokesčių sistemose ir pažaboti pelno mokesčio bazės eroziją ir perkėlimą. Vos po kelių mėnesių, EBPO pristatė veiksmų planą (toliau – BEPS projektas), kuriame buvo įvardintos ir trumpai aptartos esminės spragos¹, o 2015 metais, pristatytas detalus 15 veiksmų planas, skirtas BEPS pažabojimui.

Vienas iš šio veiksmų plano tikslų, apimantis net 3 veiksmus, yra išspręsti kontroliuojamų įmonių sandorių kainodaroje paplitusias spragas. Tinkamai sureguliuota sandorių kainodara, pagrįsta išteistos rankos principu, padėtų teisingai apmokestinti įmonių grupes ten, kur yra faktiškai yra sukuriama vertė, o kartu, apsaugoti mokesčių mokėtojus nuo dvigubo apmokestinimo.

¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.

Darbo tikslas, uždaviniai ir objektas. Šio magistrinio darbo tikslas yra sistemingai išnagrinėti ir apibendrinti vieną iš BEPS projekto dalių skirtą sandorių kainodarai. Tai bus atlikta išskiriant EBPO rekomendacijas skirtas kovai su šioms spragomis. Reikia atkreipti dėmesį, kad apie sandorių kainodaros spragas darbe tiesiogiai nebus kalbama, kadangi jos atsiranda iš reguliavimo stokos ir turėtų būti pašalintos pilnai įgyvendinus BEPS projektą, todėl visas dėmesys yra skiriamas pačiam veiksmui, kuris yra šios problemos sprendimas. Taigi, pagrindinis darbo uždavinys yra išskirti pagrindines EBPO rekomendacijas, jų taikymo ypatumus, problematiką ir kaip šios rekomendacijos yra įgyvendinamos Lietuvoje.

Kaip minėta anksčiau, visas BEPS projektas šiame darbe nebus nagrinėjamas, nes tai yra be galo plati tema, apie kurią vien EBPO yra išleidusi šimtus leidinių. Kadangi šio darbo apimtis yra ribota, o kiekvienas veiksmas turi daugybę niuansų, kuriuos reiktų aptarti norint susidaryti bendrą vaizdą apie atskirus projekto veiksmus, todėl, atsižvelgiant į apribojimus, darbo objektui buvo pasirinktas tik vienas BEPS projekto veiksmas – sandorių kainodara.

Tyrimo metodai. Pagrindinis darbe naudojamas metodas yra aprašomasis. Jis buvo naudotas aiškinant sandorių kainodarą, aprašant pagrindines EBPO rekomendacijas ir jų problematiką. Taip pat buvo daug naudotas indukcinis, analitinis ir lyginamasis metodas.

Darbo originalumas. Nors pavienės EBPO sprendžiamos problemos nėra naujos, visgi, tai yra pirmas tokios apimties bandymas kovoti su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu. O kadangi BEPS projekto buvo pradėtas įgyvendinti tik pastaraisiais metais ir jo įgyvendinimas net nesibaigė, todėl darbas iš esmės yra originalus, net atsižvelgiant į apribotą darbo objektą.

Šaltiniai. Pagrindinis darbe naudotas šaltinis yra EBPO išleistos rekomendacijos – veiksmas, skirtas kovai su sandorių kainodara. Šioje rekomendacijoje yra apibendrintai pateikta visa informacija, patarimai, problematika liečianti sandorių kainodaros, išteistos rankos principo, kainodaros apskaičiavimo metodų taikymą. Papildomai taip pat buvo naudotasi Lietuvos Respublikos įstatymais, oficialiais institucijų ir organizacijų komunikatais.

Ištiesos rankos principas

Ištiesos rankos principas Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalyje yra apibrėžiamas taip „Jei asociuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasociuotų 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, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Finansų ministras nustato šios dalies įgyvendinimo taisykles.“².

Paprastai tariant, jie dvi įmonės yra susietos per jų valdymo struktūrą, sandoriai tarp šių įmonių ir šių sandorių sąlygos turi atitikti rinkoje nusistačiusią sandorio vertę – tarp jų turi būti palaikomas tam tikras atstumas ir tarpusavio santykiuose įmonės turi elgtis nepriklausomai viena nuo kitos.

Prieš pradėdant gilintis į ištiesos rankos principą, svarbu paminėti, kad sandorių kainodara nėra lygu mokesčių slėpimui ir tik neseniai buvo įvertintas kaip mokesčių vengimas Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso 188 straipsnyje³, nes priešingai daugumos įstatymų leidėjo tikslų, sukelia mokestinės naštos nelygybę tarp susijusių asmenų, kas neigiamai paveikia daugumos valstybių surenkamus mokesčius tiek tiesiogiai sumokant mažiau, tiek netiesiogiai iškraipant konkurenciją. Tai yra ypač svarbu, kai yra kalbama apie dideles tarptautines įmonių grupes, nes joms yra nepaprastai lengva manipuliuoti sandorių kainodara įmonių grupės viduje.

Tai pasireiškia per grupės įmonių sudarytų sandorių sutartis, pareigas, apmokėjimą ir panašiais būdais. Kai dvi nepriklausomos viena nuo kitos šalys dalyvauja sandoryje, abiejų šalių tikslas visuomet yra pasiekti kuo didesnę naudą naudos sau – tai yra pelno. Šios naudos ribos paprastai būna sureguliuotos rinkos. Tuo tarpu, kai sandoriai vyksta tarp tarpusavyje susijusių šalių, sandorių kainos gali pradėti neatitikti rinkos kainos, kuri yra pagrįsta šalių lygybe, nepriklausomumu ir teisingu atlygiu ir kisti naudingiausiu įmonių grupei būdu – numatant

² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992.

³ Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos įstatymas. TAR, 2015-07-10, Nr. 11216.

sandorių kainas tokiomis, kad galima būtų perkelti didesnę pelno dalį ten, kur mokesčių našta yra mažesnė.

Visgi, EBPO pabrėžia, kad mokesčių administratoriai, pastebėję įtarimą keliančius sandorius, neturėtų savaime preziumuoti, kad įmonių grupė siekia išvengti mokesčių mokėjimo. Tam tikrais atvejais gali susidaryti situacijos, kai įmonių grupė turi unikalią verslo schemą, kurios negalima palyginti su įprastomis ar paplitusiomis rinkoje. Kitas esminis dalykas, į kurį EBPO atkreipia dėmesį yra tas, kad ištiestos rankos principas nereiškia, kad tarp šalių sudarytos sutartys ar susiklosčiusi praktika turi būti pakeista. Visos sutartys ir įsipareigojimai gali toliau galioti tiek, kiek tai neiškraipo teisingo ir proporcingo mokesčių sumokėjimo veiklos vykdymo valstybėje⁴.

Taip pat panašus pastebėjimas būtų tai, kad galimi atvejai, kai šį principą yra sunku pritaikyti, kadangi gali susidaryti situacijos, kai sandoriai apskritai nebūtų sudaromi, jei juos bandytų sudaryti nesusiję asmenys. Tokiais atvejais yra sunku nustatyti, ar yra laikomasi ištiestos rankos principo, bet kartu ir nereikia iš karto preziumuoti, kad nėra laikomasi šio principo.

Verta turėti omenyje, kad ne visos įmonės įmonių grupėje bus linkusios manipuliuoti sandorių kainodara, kadangi įmonės gali būti pakankamai nepriklausomos, turėti atskirą vadovybę, siekti savo užsibrėžtų tikslų, ypač kai tai liečia įmonės ar vadovų reputaciją. Todėl ne visos įmonės piktnaudžiaus sandorių kainodara siekdamos mokestinės naudos, net jei tam yra galimybės.

Iš kitos pusės, šis principas yra svarbus ne tik mokesčių surinkimo srityje, bet ir palaikant sveiką konkurenciją rinkoje. Jis išlygina susidariusius nelygumus tarp susijusių ir nepriklausomų įmonių, kadangi pritaikius šį principą, visos įmonės dalyvauja rinkoje lygiomis sąlygomis.

Taigi, ištiestos rankos principas turi tam tikrų minusų, bet didžiąja dalimi yra veiksmingas ir užtikrina sąžiningą konkurenciją ir teisingą subjektų apmokestinimą. Dėl to valstybės yra susitarusios, kad kol kas, šis principas yra pagrindinis būdas kovoti su sandorių kainodara.

⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 38.

Komercinių santykių nustatymas

Savaime aišku, tam, kad pritaikyti šį principą, visų pirma reikia apibrėžti šio principo taikymo sąlygas ir taisykles. Iš anksčiau įstatyme įtvirtinto ištiestos rankos principo apibrėžimo galima daryti išvadą, kad šio principo taikymui reikia mažiausiai dviejų sąlygų:

- 1) Reikia nustatyti, kad santykiai susiklostė tarp susijusių subjektų. Šis kriterijus yra nustatomas pagal valdymo struktūrą. Šiuo metu pagal įsakymą dėl Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnio 13 dalį⁵, kad subjektai būtų pripažinti susijusiais, vienas iš jų turi tiesiogiai ar netiesiogiai valdyti ne mažiau kaip 25 procentus kito subjekto arba turėti bendrą naudą gavėją.
- 2) Jei santykiai susiklostė tarp susijusių subjektų, tuomet reikia nustatyti, ar sandorių kainodara tarp šių subjektų atitinka rinkos kainą.

Vertinant sandorių kainodarą tarp susijusių subjektų, EBPO išskiria daug aplinkybių, į kurias reikia atsižvelgti sprendžiant dėl ištiestos rankos principo taikymo.

Pirmoji aplinkybė, kurią reikia įvertinti yra šalių komerciniai ir finansiniai santykiai. Tinkamam šios aplinkybės įvertinimui, EBPO išskiria penkis kriterijus, į kuriuos reikia atsižvelgti.

Pirmasis iš jų yra sutarties sąlygos. Tai reiškia, kad reikia įvertinti tarp įmonių sudarytas sutartis, kurių pagrindu yra teikiamos paslaugos. Šiose sutartyse paprastai būna susitarta dėl didžiosios dalies tarpusavio susitarimų, teisių ir pareigų, rizikos pasidalinimo ir kitų svarbių sąlygų bendradarbiavimui. Bet vien šios sutarties vertinant kainodaros dažniausiai nepakaks. Tam reikia įvertinti ir kitas aplinkybes, apie kurias bus kalbama vėliau.

Taip pat reikia turėti omenyje, kad dalis sąlygų gali būti numatytos ir kitais panašiais šaltiniais, pavyzdžiui, susitariant komunikavimo priemonėmis nekeičiant sutarčių arba susiklosčiusia praktika, kurios gali abiejų šalių sutarimu papildyti ar pakeisti šalių sutartis. Todėl vertinant sutartis, reikia atsižvelgti ir į kitas aplinkybes, kuriomis galėjo būti pakeistos sutarties

⁵ Įsakymas dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo. Valstybės žinios, 2004-04-21, Nr. 58-2074.

sąlygos⁶, o jei sąlygos buvo žymiai pakeistos, tai tarp įmonių sudaryta sutartis turi būti vertinama ne tiesiogiai, bet atitinkamai apjungiant ją su kitomis aplinkybėmis⁷.

Visgi, žymus sutarties sąlygų pakeitimas tarp susijusių įmonių be pačios sutarties pakeitimo, ypač kiek tai liečia esmines ekonomines ir finansines sutarties sąlygas, yra neigiamas ženklas, kuris, elgiantis protingai ir atsakingai, tikriausiai neatsirastų tarp nesusijusių asmenų. Dėl to, kai faktinis elgesys neatitinka sutarties sąlygų, reikia skirti papildomą dėmesį aiškinantis, kaip ir kodėl atsirado toks neatitikimas.

EBPO išskiria atvejus, kai dėl sandorių apskritai nebuvo tartasi ir nėra jokios dokumentacijos. Tai pavyzdžiu galėtų būti atvejai, kai susijusios įmonės pasidalina savo patirtimi darbuotojų suvažiavime. Toks darbuotojų apsikeitimas patirtimi gali būti neįformintas, nes įmonių grupė nelaiko suvažiavimo kaip sandorio, bet žiūrint per ištiestos rankos principą, tokie mokymai gali paprastai būti apmokami būti įvertinti pinigine išraiška. Tokiais atvejais, nors ir nėra dokumentacijos, bet turi būti atsižvelgiama į visą turimą informaciją ir sprendžiamą dėl principo taikymo⁸.

Taigi, apibendrinus, sprendžiant dėl sutarties sąlygų, reikia atsižvelgti į visą turimą informaciją ir vertinti ją ne atskirai, bet bendrai tam, kad gauti objektyviai tikslų ir teisingą vaizdą.

Antroji sąlyga, kurią reikia vertinti sprendžiant dėl ištiestos rankos principo taikymo yra funkcijų pasiskirstymas.

Sandoriams vykstant tarp nepriklausomų subjektų, sandorių kaina visuomet atspindi faktiškai atliekamą darbą ir prisiimtą riziką. Todėl, taikant ištiestos rankos principą ir sprendžiant ar tarp įmonių sudaromi sandoriai yra teisingai įvertinti, reikia atsižvelgti į ekonominę veiklą, prisiimtą atsakomybę ir riziką, naudojamą turtą⁹. EBPO laiko, kad subjektas prisiima riziką, jei jis bendrai turi kontrolę priimti sprendimus susijusius su prisiimtina rizika, tai yra prisiimti ar

⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 48.

⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 48.

⁸ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 50.

⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 51.

atsisakyti rizikos ir panašiai.¹⁰ Įvertinus šias aplinkybes, galima susidaryti vaizdą apie prievolių pasiskirstymą, bendrą įmonių grupės verslo modelį ir pelno pasiskirstymą.

Vėlgi, reikia turėti omenyje, kad kartais susidarys situacijos, kai nepriklausomos įmonės nebūtų prisiėmusios tam tikrų funkcijų, su kuriomis įmonė prisiimtų ir su funkcijomis susijusias rizikas, arba reikalautų kitokio atlygio, bet dėl esamo verslo modelio, susijusi įmonė prisiims tam tikras funkcijas, dėl kurių galbūt ji ir buvo įsteigta.

Kartu, reikia atsargiai vertinti įmonių grupės funkcijų paskirstymą, kai kiekvieną įmonė yra atsakinga tik už vieną siaurą funkciją, bet kurios bendrai paėmus, visos yra glaudžiai susijusios, kadangi įvertinti funkcijų visumą dažnai būna sunku dėl jų specifikos. Pavyzdžiui, sandėliavimo, logistikos, reklamavimo ir pardavimo funkcijos visos yra glaudžiai susijusios – parduotų prekių kiekis priklauso nuo prekės reklamavimo, o sėkmingam pardavimui reikia laiku pristatyti prekes ir jas sandėliuoti. Nesusijusios įmonės dažniausiai būtų labiau specializuotos, jų pareigos ir rizika būtų tiksliai nustatytos sutartyje. Susijusių įmonių atveju, kas nors taip pat turi prisiimti visą riziką. Tai galėtų būti padaryta padalijant riziką tarp visų įmonių. Taip pat galima būtų atsakomybę už riziką perkelti vienai ar kelioms įmonėms, kad centralizuoti rizikos ar funkcijų valdymą. Kitaip sakant, įmonių grupių rizikos paskirstymas priklauso nuo jų valios, o išraiška gali skirtis, nuo įprastos tarp nesusijusių įmonių.

Todėl visais atvejais reikia įvertinti įmonių funkcijas ir kaip jos sąlygoja viena kitą. Kuo daugiau funkcijų ir rizikos, tuo galima tikėtis didesnio ekonominio atlygio už jų vykdymą. Tinkamai įvertinus įmonių funkcijas, rizikas ir ekonominę kompensaciją už jas, galima daryti išvadą, ar yra poreikis taikyti išteistos rankos principą. Pats vertinimas turi būti atliekamas remiantis EBPO išdėstytomis taisyklėmis¹¹:

- 1) Reikia nustatyti ekonomiškai svarbią riziką. Bendrai šiame kontekste, rizika gali būti apibūdinta kaip negarantuota aplinkybė, kuriai įvykus, bus pasiektas pelnas. EBPO išskiria strategines ir rinkos, infrastruktūros ir operacijų, finansines, mokėjimų su verslo partneriais ir nelaimės, įskaitant ir gamtines rizikas¹². Priklausomai nuo verslo modelio,

¹⁰ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 55.

¹¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 54.

¹² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 60 .

- visos arba tik tam tikros iš šių rizikų gali daryti poveikį. Poveikis taip pat gali pasireikšti skirtinga apimtimi. Galiausiai, už kai kurias rizikas gali būti atsakingi tik tam tikri subjektai, kiekvieną dieną vykdančys tą veiklą arba atvirkščiai, tam tikra apimtimi visi subjektai.
- 2) Kaip rizika yra paskirstyta susijusių įmonių sudarytose sutartyse. Sutartyse ne visuomet visos rizikos bus aiškiai išaiškintos. Kai kurios sąlygos gali būti numanomos arba numatytos kitais būdais, pavyzdžiui įstatymais. Taip pat, sutartyse tarp nepriklausomų subjektų, paprastai figūruoja ekonominė logika – kuo daugiau rizikos prisiimu, tuo daugiau potencialaus pelno tikiuosi.
 - 3) Nustatyti, kaip įmonės faktiškai veikia ekonominės rizikos valdymo atžvilgiu, koks yra faktinis rizikos paskirstymas. Ypač, kurios įmonės atlieka rizikos kontrolės ir jos mažinimo funkcijas.
 - 4) Įvertinti ankstesniuose žingsniuose surinktą informaciją ir nustatyti, ar sutartimis priimta rizika sutampa su faktine situacija. Tai daroma atsakant į du klausimus – ar susijusios įmonės laikosi sutarties sąlygų ir ar rizikas prisiėmusi įmonė kontroliuoja rizikas ir gali finansiškai jas prisiimti. Jei į abu šiuos klausimus atsakoma teigiamai, tuomet galima pereiti tiesiai prie 6 veiksmo.
 - 5) Jei riziką prisiimanti įmonė nekontroliuoja rizikos arba negali finansiškai jos prisiimti, tuomet rizika turi būti paskirta įmonei, kuri faktiškai prisiima riziką ir gali jas finansiškai prisiimti¹³. Paprastai po šio veiksmo yra pereinama prie šešto veiksmo, bet išskirtiniais atvejais, gali susidaryti situacijos, kai nei viena susijusi įmonė nekontroliuoja ir finansiškai negali prisiimti rizikos. EBPO tokiomis atvejais yra numačiusi, kad reikia atlikti ypač kruopštų tyrimą, išsiaiškinant visas tokią situaciją sudariusias aplinkybes, o ištiestos rankos principo taikymą, atitinkamai koreguojant sandorių kainą, palieka vietos mokesčių administratoriui¹⁴.
 - 6) Pačio mokėjimo vertės įvertinimas. Mokėjimas turėtų būti įvertintas rizikos atžvilgiu. Jis turi būti teisingai atlygintinas atsižvelgiant į prisiimtą riziką. Todėl, jei reikia, turi būti nustatoma nauja kaina atitinkanti ištiestos rankos principą.

¹³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 70.

¹⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 70-71.

Grįžtant prie kriterijų vertinant išteistos rankos principą, trečias dalykas, kurį reikia įvertinti, yra sandorio paslaugų ir turto savybės. Iš esmės, sandorio vertė yra didžiaja dalimi nustatoma pagal sandorio objektą ir jo savybes lyginant su kitais panašiais objektais rinkoje. Šis požymis yra labai svarbus nustatant tikslią objektų kainą remiantis sandorių kainodaros nustatymo taisyklėmis, apie kurias bus kalbama vėliau.

Ketvirtas vertinamasis kriterijus yra ekonominė rinkos padėtis. Susijusių įmonių sandorius patikimai lyginti galima tik per tos pačios arba bent jau panašios rinkos prizmę. Nuo labiau rinkos skiriasi, tuo sunkiau tampa jas lyginti, o gautas rezultatas gali būti nepatikimas. Pačių kriterijų yra daug, pavyzdžiui rinkos geografinė padėtis, dydis, konkurencija, vartotojų perkamoji galia, darbo jėgos kaina, metų laikas ir begalė kitų aplinkybių¹⁵.

Paskutinis kriterijus vertinant išteistos rankos principą yra verslo planas. Kaip ir ekonominė rinkos padėtis, šis kriterijus aprėpia labai daug įmonių grupės ir jų veiklos požymių, todėl vertinti šį kriterijų taip pat reikia atsargiai. Pavyzdžiui, jei įmonė nori patekti į naują rinką, ji laikinai gali sumažinti produkto kainą ir gaunamą pelną lyginant su esama rinkos situacija. Bet tai nebūtų išteistos rankos principo pažeidimas, kadangi rizika yra pateisinama. Iš kitos pusės, visgi reikia vertinti ar tai buvo protinga rizika bandant patekti į naują rinką. Jei ji iš pat pradžių verslo planas nebuvo protingas ir turėjo mažą tikimybę pasisekti, tuomet būtų galima kalbėti apie sandorių kainodaros koregavimą¹⁶.

Taigi, pirmoji aplinkybė – komerciniai ir finansiniai šalių santykiai, mums leido apibrėžti faktinius susijusių šalių sandorius remiantis sutartimis, šalių elgesiu, sandorio objektu, ekonomine rinka ir verslo planu.

Antroji aplinkybė, į kurią reikia atsižvelgti vertinant išteistos rankos principo taikymą yra mokėjimų pripažinimas. Praeita aplinkybė tiksliai apibrėžė faktinius šalių santykius. Ten, kur buvo rasti esminiai nesutapimai, buvo padaryti atitinkami pakeitimai. Esminis momentas yra tas, kad visi pakeitimai turi būti daromi sandorį apibrėžus išteistos rankos principu, bet išlaikant pačio

¹⁵ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 74-75.

¹⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 77.

sandorio esmę ir nekeičiant jo esmės panašiais sandoriais vien dėl to, kad esamomis aplinkybėmis yra sunku apskaičiuoti sandorio kainodarą ar nėra panašių sandorių.

Šis kriterijus numato situacijas, kai į tiksliai apibrėžtus sandorius tarp susijusių subjektų galima neatsižvelgti sandorių kainodaros tikslais. Kadangi neatsižvelgimas yra dažniausiai abejotinas ir sukelia neigiamas pasekmes, visada reikia imtis vis įmanomų veiksmų siekiant užtikrinti principo taikymą. Tai, kad tarp nepriklausomų subjektų nėra vykdomas specifinis sandoris, nereiškia, kad nereikia tokio sandorio vertinti ištiestos rankos principo atžvilgiu. Dėl subjektų sąsajos, priklausomybė ir pasitikėjimo, tarp susijusių subjektų galima daug didesnė sandorių įvairovė ir net tokių, kurie gal ne visada būtų ekonomiškai logiški tarp nepriklausomų subjektų¹⁷.

Todėl, į tiksliai apibrėžtą sandorį gali būti neatsižvelgiama, ir jei galima, sandoris pakeičiamas tinkamu sandoriu tik tuomet, jei mokėjimai bendrame sandorio vaizde skiriasi nuo tų, kuriuos būtų dariusios racionalios nepriklausomos įmonės panašiomis aplinkybėmis, nepažeisdamos nei vienos iš įmonių interesų ir galimybių.

Šios aplinkybės esminis momentas būtų ne tai, ar tokie mokėjimai yra daromi tarp nesusijusių įmonių, bet ar tarp nesusijusių įmonių būtų susitarta dėl mokėjimų tokiomis sąlygomis. Todėl, jei sutartos aplinkybės yra racionalios, tuomet reikia pripažinti mokėjimą atitinkančiu ištiestos rankos principą, net jei toks mokėjimas nėra vykdomas tarp nesusijusių subjektų¹⁸.

Trečia aplinkybė yra praradimai. Jei bendrai paėmus įmonių grupės veikla yra pelninga, bet viena ar kelios įmonės grupėje veikia nuostolingai, reikalingas ypatingas dėmesys išsiaiškinti, kaip susidarė tokia situacija. Galimos situacijos, kai įmonė pradėjo laikinai nuostolingą veiklą, pavyzdžiui kurti naujas technologijas, kurios laikui bėgant atpirks šiuo metu patiriamus nuostolius, bet tokia veikla gali būti tik laikina. Nepriklausoma įmonė vykdydama nuostolingą

¹⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 77-78

¹⁸ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 78-79

veiklą greitai bankrutuotų, bet grupei priklausanti įmonė gali veikti neribotą laiką, jei grupė bendrai paėmus veikia pelningai¹⁹.

Tai yra ženklas, kad įmonėje grupių yra susitarimų iškraipančių teisingą paslaugų apmokestinimą ir neatitinkančių ištiestos rankos principą. Šią situaciją, kaip ir kitas reikia visuomet vertinti protingai, atsižvelgiant į visas aplinkybes, bet bendras principas yra tas, kad nuostoliai negali tęstis neprotingai ilgą laiką.

Ketvirta aplinkybė yra valstybės politika. Kiekviena valstybė gali nusistatyti savo reguliavimą, kuris vienaip ar kitaip paveiks visus tos valstybės rinkoje dalyvaujančius subjektus. Šis reguliavimas ir jo našta gali pasireikšti įvairiai. Jis gali kristi galutiniam vartotojui, bet gali atsirasti ir gamybos etapuose. Todėl ir pelno paskirstymo būdu yra ne vienas. Dėl tam tikrų naujų mokesčių, pelnas gali pradėti kauptis tiek pas galutinį pardavėją, tiek pas pirminį gamintoją, todėl ji reikia teisingai paskirstyti. Tokiu atveju, įmonių grupė turėtų imtis veiksmų, kad teisingai paskirstyti gaunamą pelną, kadangi nesusijusios įmonės tokiomis sąlygomis nebendradarbiautų²⁰.

Keblesni atvejai būna, kai grupės įmonės yra skirtingose valstybėse ir abiejose valstybėse tas pats sandoris yra reguliuojamas skirtingai. Tokiais atvejais EBPO pripažįsta, kad nėra paprastos išeities. Vienas iš pasiūlymų yra laikyti šalių intervencija kaip dar vieną kriterijų, darantį įtaką sandorių kainai ir stengtis spręsti tokias problemas sudarant tarpvalstybines sutartis²¹. Bet toks sprendimo būdas kelia kitą problemą – nepriklausomos įmonės nesudarytų sandorių, kuriuos gali paveikti valstybė, dėl susidariusios per didelės rizikos. Todėl, šis klausimas lieka keblus.

Penkta aplinkybė yra muitinės įvertinimas. Muitų administratorių metodai naudojami apskaičiuoti maitus gali nesutapti su EBPO sutartais sandorių kainodaros metodais. Bet nepaisant to, įvertinimo rezultatas arba turimi duomenys apie sandorį gali būti naudingas mokesčių administratoriui lyginant ištiestos rankos principą tarp susijusių ir nesusijusių asmenų muitų atžvilgiu.

¹⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p.80.

²⁰ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p.82.

²¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p.82.

Taip pat svarbu, kad sandorio šalys turi finansinį interesą manipuluoti sandorio kainodara muitų ir mokestiniais tikslais. Iš vienos pusės, įmonės gali nusistatyti mažą sandorio kainodarą, taip muitinėje sumokant mažiau muto mokesčio ir perkeliant pelną į importuotojo valstybę. Iš kitos pusės, aukštesnė muitų kaina padidintų pelną eksportuotojo valstybėje. Todėl muitų klausimus reikia vertinti kartu su kitais mokestiniais klausimais ir skatinti mokesčių ir muitų administratorių bendradarbiavimą²².

Toliau EBPO atkreipia dėmesį į sutaupymus dėl veiklos vietos ir rinkos, kurie atsiranda dėl tam tikrų rinkų ar geografinių vietovių specifikų, kurie teigiamai ar neigiamai įtakoja vykdomos veiklos savikainą.

Kadangi specifikų yra begalė daug, šis kriterijus iš dalies gali būti vertinamas per anksčiau minėtus racionalius ir protingus mokėjimus. Kalbant apie vietos mokėjimus ir jų dėka sutaupyta lėšas racionaliais pripažintų mokėjimų atžvilgiu, EBPO išskiria keturias aplinkybes, kurias reikia nustatyti prieš nusprendžiant, ar šias sutaupyta lėšas reikia dalinti įmonių grupės viduje²³:

- 1) Ar egzistuoja aplinkybės, leidžiančios sutaupyti.
- 2) Šių sutaupymų dydis,
- 3) Kokia apimtimi šie sutaupymai yra išlaikomi įmonių grupėje.
- 4) Kur sutaupymai yra išlaikomi, kaip nesusijusios įmonės pasidalintų šį pelną.

Taigi, jei dėl vietos rinkos ar geografijos sutaupyta lėšos nėra perkeliama galutiniam vartotojui ar verslo partneriams, taip sumažindamos paslaugų kainą, tuomet papildomai gautas pelnas dėl vietos specifikos turi būti vertinamas per ištiestos rankos principą. Atitinkamai reikia atsižvelgti į tai, ar rinkoje panašūs sandoriai yra vykdomi tarp nesusijusių subjektų, įvertinti sudarytas sutartis, riziką ir kitas aplinkybes, į kurias turi būti atsižvelgta panašiais atvejais.

Ne visos rinkos leidžia sutaupyti. Kai kurios rinkos viena kitos atžvilgiu sukels didesnes išlaidas, bet ištiestos rankos principo taikymas lieka toks pats.

Taip pat reikia paminėti, kad kai kurios rinkų specifikos, nepriklausančios nuo įmonių gali apsunkinti lyginimą. Pavyzdžiui, jei susijusios įmonės yra skirtingose valstybėse ir yra

²² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 84.

²³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 85.

nusprendžiama parduoti nematerialų turtą, dėl skirtingos valstybių rinkos padėties, numatomas verslo modelis gali būti pelningesnis arba nuostolingas palyginti su situacija, jei nebūtų parduodamas nematerialus turtas ir verslas nebūtų restruktūrizuotas. Tokiais atvejais taip pat kyla poreikis taikyti išteistos rankos principą ir koreguoti sandorių kainodarą.

Septintas kriterijus vertinant išteistos rankos principo taikymą yra personalas. Kai kurios įmonės gali įdarbinti ar surinkti labai specifinį personalą su specifinėmis arba unikaliomis žiniomis ir įgūdžiais, kas atriboja jas nuo kitų įmonių ir taip pat turi būti pilnavertiškai vertinama taikant išteistos rankos principą²⁴.

Paskutinis dalykas kurį reikia įvertinti yra grupės įmonių sąveiką. Ji atsiranda iš įmonių grupės bendradarbiavimo ir vieningumo, kurie nėra būdingi nepriklausomoms įmonėms ir dažniausiai yra naudingi visai įmonių grupei, nors yra atveju, kai tokie sąveika atneš ir nuostolių. Pavyzdžiui, įmonių grupė turi didesnę kapitalą, gali stipriau veikti rinką, sutaupo kai kuriais valdymo aspektais, kaip darbai skirtų programų ar buhalterijos paslaugomis ir panašiai, bet iš kitos pusės, įmonių grupėje gali padaugėti biurokratijos, kuri neigiamai paveiks našumą²⁵.

Sąveikos gali atsirasti tiek savaime, tiek ir įdėjus pastangas jas pasiekti. Savaime, atsitiktinai, be specifinio tikslo atsiradusios sąveikos neprivalo būti atlygintinos, net jei būtų atlygintinos tarp nesusijusių įmonių²⁶. Iš kitos pusės, sąveikos atsiradusios iš sąmoningų įmonių grupės veiksmų, suteikiančių aiškią naudą ar nuostolių lyginant su nesusijusiomis įmonėmis turi būti tinkamai įvertintos.

Pavyzdžiui, jei įmonių grupėje viena įmonė yra atsakinga už visus pirkimus ir dėl didelių pirkimo mastų gauna nuolaidų, tai būtų laikoma teigiama sąmoninga sąveika. Iš kitos pusės, jei įmonė gavo nuolaidą iš pardavėjo, nes pardavėjas tikisi pritraukti kitas grupės įmones, tai būtų atsitiktinė sąveika, nes ji bendrai paėmus neįtakotų įmonių grupės ir nebuvo tikslo jos pasiekti²⁷.

²⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 88.

²⁵ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 89-90.

²⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 90.

²⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 91.

Jei specifinės sąmoningos sąsajos ir jų teikiama nauda ar nuostoliai nėra būdingi tarpusavyje nesusijusioms įmonėms, tuomet vėl gi reikia vertinti aplinkybes dėl gaunamos naudos ar nuostolių kilmės, jų dydį ir kaip nauda ar nuostoliai turėtų būti paskirstyti tarp įmonių.

Pats skirstymas turėtų vykti grindžiant jį tuo, kokią dalį pelno ar nuostolių atnešė viena ar kita įmonė. Todėl anksčiau minėtame pavyzdyje, kuriame įmonių grupė atlikinėjo visus pirkimus per vieną grupės įmonę, iš tokios veiklos gautas pelnas turėtų būti paskirstytas proporcingai atliktų pirkimų mastui²⁸.

²⁸OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 91.

Sandorių kainodaros metodai

Tinkamiausio metodo parinkimas

EBPO iš viso išskiria 5 sandorių kainodaros apskaičiavimo metodus, pirmieji trys yra laikomi tradiciniais sandorių kainodaros metodais, likę du pelno metodais:

- Palyginamosios nepriklausomos kainos.
- Perpardavimo kainos.
- Kaštai plus.
- Pelno padalijimo.
- Transakcijos grynosios maržos.

Kiekvienas metodas turi savų pliusų ir minusų, todėl kiekvienoje situacijoje reikia pasirinkti geriausiai tinkantį metodą. Pasirinkimas vyksta per funkcinę analizę – kokią informaciją apie vykdomus mokėjimus mes turime, jos patikimumą ir palyginimo laipsnį tarp susijusių ir nesusijusių mokėjimų²⁹.

Tradiciniai metodai leidžia tiesiogiai nustatyti, ar santykiai tarp priklausomų subjektų laikosi išteistos rankos principo ir yra skaičiuojami tiesiogiai lyginant mokėjimus tarp susijusių ir nesusijusių asmenų. Todėl, jei tam tikroje situacijoje galima taikyti tiek tradicinius, tiek pelno metodus, pirmenybė yra teikiama tradiciniams.

Pelno metodai taip pat turi savo pliusų. Juos galima naudoti ten, kur tradiciniai metodai sunkiai padėtų įvertinti išteistos rankos principą. Pagrindinė situacija kai yra taikomi pelno metodai yra duomenų trūkumas, norint pritaikyti tradicinius metodus. Trūkumas gali atsirasti įvairiais būdais, bet pagrindinis būdas yra trūkumas duomenų kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių palyginimui, tai yra, kai tarp nepriklausomų subjektų tokie sandoriai nėra vykdomi arba sandoriai įmonių grupėje yra per daug tarpusavyje susieti, todėl lyginimas tradiciniais būdais tampa beveik neįmanomas arba netikslus³⁰. Bet visgi reikia nepamiršti, kad kiekvienoje situacijoje reikia rinktis tinkamiausią metodą, kuris tiksliausiai kiekvienoje situacijoje nurodo, ar yra

²⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 97.

³⁰ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 98.

laikomasi ištiesos rankos principo ir nesirinkti pelno metodų vien dėl nežymių sandorių kainodaros nustatymo sunkumų tradiciniais metodais.

Kadangi tradicinių ir pelno metodų taikymas skiriasi, pelno metodų taikymas turi būti suderintas su ištiesos rankos principo taikymu. Tradiciniai paprastai orientuojasi į mokėjimų kainą, maržą ir pelną, kai tuo tarpu pelno metodais yra skaičiuojamas nuspėjamas pelnas iš vykdomos veiklos.

EBPO pabrėžia, kad jokiais atvejais pelno metodai negali būti naudojami vien dėl to, kad įmonės pelnas yra mažesnis ar didesnis nei vidurkis ir taip koreguojant subjekto mokamus mokesčius – ištiesos rankos principas nenumato aplinkybių, kad subjektai turi būti baudžiami dėl jų didesnio ar mažesnio pelningumo³¹.

Taip pat, įmonių grupės turi teisę taikyti ir kitus sandorio rinkodaros apskaičiavimo metodus, kurie nebuvo įvardinti EBPO konvencijoje, kadangi išvardyti metodai vargu ar aprėps visas galiam situacijas. Tik tokiu atveju metodas turi būti priimtinas tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui ir mokėtojui reikia pagrįsti, kodėl buvo taikyti būtent šie metodai, kuo jie labiau atitiko esamą situaciją nei rekomenduojami. Taip pat labai svarbu yra tai, kad įmonių grupės turi išsaugoti visą dokumentaciją dėl metodų taikymo ir pareikalavus mokesčių administratoriui ją pateikti.

Taip pat reikia paminėti, kad apskaičiuojant sandorio kainodarą, nėra tiesioginės pareigos taikyti daugiau nei vieną metodą. Bet reikia turėti omenyje, kad ne kiekvienoje situacijoje galima iš anksto nuspręsti kurį metodą reikia taikyti. Keblesniais atvejais, vieno metodo taikymas gali ne pilnavertiškai apskaičiuoti sandorio vertę ir gali atsirasti reikmė taikyti daugiau būdų. Įvertinus situaciją keliais metodais ir juos apibendrinus galima pasiekti objektyvesnį vertinimo rezultatą. Tik reikia nepamiršti, kad kiekvieno metodo taikymas apsunkina mokesčių administratoriaus ir ypač mokesčių mokėtojo padėtį, todėl kelių metodų taikymas turi būti paliktas tik išskirtiniams atvejams, kai yra didelė tikimybė, kad tik vieno metodo taikymas neatneš teisingo ir priimtino rezultato ištiesos rankos principo taikymo prasme.

³¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 99.

Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas

Palyginamosios nepriklausomos kainos metodu yra lyginamos prekių ir paslaugų kainos, teikiamos vienodomis ar panašiomis sąlygomis tarp susijusių ir nesusijusių asmenų. Jeigu atlikus palyginimą yra randami neatitikimai, tai gali reikšti, kad yra poreikis taikyti ištiestos rankos principą ir koreguoti sandorių kainodarą.

Šio principo taikymui EBPO išskiria dvi sąlygas. Pirma sąlyga – tarp lyginamųjų sandorių neturėtų būti jokių skirtumų, kurie galėtų paveikti sandorio kainą. Antra – jei tokie skirtumai egzistuoja, turi egzistuoti galimybė su pakankamu tikslumu pakoreguoti sandorių kainą³².

Jei abi sąlygos yra išpildytos, tuomet prioritetas yra suteikiamas šio metodo taikymui, kadangi jis yra patikimiausias ir tiksliausias taiko ištiestos rankos principą. Jei šios sąlygos nėra išpildytos, tuomet turėtų būti taikomas kitas sandorio kainodaros apskaičiavimo metodas.

Kai yra lyginami sandoriai tarp susijusių ir nesusijusių asmenų, svarbu atsižvelgti ne vien tik į sandorio objektą ir kainą. Yra svarbu pilnavertiškai ir visapusiškai įvertinti visas aplinkybes minėtas praeitame skyriuje. Tai yra ir sutarties ir rinkos sąlygas, įmonių personalą, valstybių įtaka ir kitas anksčiau minėtas aplinkybes. Tik jas visas kartu įvertinus galima nuspręsti, ar sandoriai yra panašūs ir galima taikyti šį metodą. O jei šios sąlygos tarp susijusių ir nesusijusių subjektų skiriasi ir galimybės leidžia gan tiksliai nustatyti skirtingų sąlygų piniginę vertę, tuomet prieš vertinant sandorius šias aplinkybes reikia įvertinti ir tinkamai pakoreguoti sandorių kainą.

Taigi, šis metodas labiausiai tinka įvertinti rūšies požymiais apibūdintus daiktus, nes jų kaina yra gan aiškiai apibrėžta rinkos, taip pat gali būti skelbiama įvairių valstybinių ar privačių institucijų ir organizacijų, kurios statistiškai apskaičiuoja rekomenduojamą produktų kainą ir tiksliai apibendriną situaciją rinkoje. Bet kaip ir visuomet, reikia atsižvelgti į aplinkybių visumą, o ne tik į kainą ir produktą.

Kaip minėta anksčiau, mokesčių mokėtojas privalo išsaugoti ir kaupti visus dokumentus ar kitokius įrodymus, susijusius su nustatyta sandorių kainodara ir prireikus, pateikti juos mokesčių administratoriui. Tai yra ypač aktualu, jei sandorių kainodara skiriasi nuo tos, kuri būtų

³² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 101.

aktuali nesusijusiems subjektams ir palengvina tolimesnį bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi.

Kaip vieną svarbiausių požymių šio metodo ir rūšies požymiais apibūdintų daiktų kainos apskaičiavimo taikymui, EBPO išskiria kainodaros datą, kuri gali būti apibrėžta tiek tiksliau laiku, data ar laikotarpiu ir buvo pasirinkta kainos nustatymui. Jei mokesčių mokėtojas gali pateikti patikimus įrodymus, tokius kaip sutartys ar oficialus susirašinėjimai, ir iš šalių elgesys atitinka sutartyje sutartas taisykles, tokiais atvejais, mokesčių administratorius turi pripažinti sutartyse numatytą kainą ir lyginti sandorių kainodara su tuo metu buvusiomis kainomis. Jei visgi iš dokumentacijos ir faktinio šalių elgesio matyti, kad buvo nukrypta nuo sutartų aplinkybių, tuomet mokesčių administratorius turi teisę pats nustatyti sandorio kainą pagal tą datą, kurią panašiomis aplinkybėmis būtų naudoję tarpusavyje nesusiję subjektai. Jei duomenys, kuriais remiantis galima nustatyti sandorių kainodaros datą nebuvo pateikti mokesčių administratoriui ar apskritai nebuvo išsaugoti, tuomet mokesčių administratorius galėtų vadovautis kitais jam prieinamais įrodymais, pavyzdžiui transportavimo dokumentais, ir kaina būtų nustatyta pagal šiuose duomenyse esančias datas, prekių kiekį ir panašiai³³.

Perpardavimo kainos metodas

Šiuo metodu yra lyginama iš susijusio subjekto nupirkta prekės kaina su kaina, už kurią ši prekė buvo parduota nesusijusiam subjektui, iš jos atimant ištiestos rankos principą atitinkančia maržą, kuri turi atitikti sumą, kuri padengtų ekonominės veiklos vykdymo išlaidas ir atneštų proporcingą rinkai pelną. Taigi, šiuo metodu yra lyginamos pirminio perpardavimo kainos tarp susijusių ir nesusijusių subjektų.

Kaip ir palyginamos nepriklausomos kainos metode, sandorius tarp susijusių ir nesusijusių asmenų galima lyginti, jei lyginami sandoriai yra identiškai arba skirtumai tarp jų nesukelia jokio kainų skirtumo, o jei egzistuoja kainą veikiantys skirtumai, juos galima palyginti ir su pakankamai auštu tikslumu pataisyti sandorio kainą. EBPO pabrėžia, kad lyginant perpardavimo ir palyginamos nepriklausomos kainos metodus, šiam metodui reikia mažiau kainos taisymų,

³³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 104.

kadangi maži produktų skirtumai, nes veiklos vykdymo apmokėjimas yra palyginti bendras visai rinkai ir rečiau sukels maržos skirtumą palyginti su kainos skirtumais³⁴. Šis požymis yra aktualiausias vertinant iš gamintojų pusės, kur šakutė ir peilis gali būti lyginamos ir laikomos praktiškai vienodomis prekėmis šio principo taikymo tikslais, nors vartotojui tarp šių prekių yra didelis skirtumas.

Visgi, vien tai, kad galiam lyginti įvairesnes prekes, nereiškia kad galima pradėti atsainiai lyginti prekes. Palyginimui vis vien turi būti ieškoma panašiausia prekė, kadangi ji suteiks patikimiausius duomenis, ypač, jei prekė yra nestandartinė, pavyzdžiui įvairus nematerialus turtas.

Taip pat, kartais reikia teikti didesnę svarbą pačio sandorio aplinkybėmis aptartoms vertinant ištiestos rankos taikymą, nes sandorio esmė kartais gali būti sukoncentruota ne prekėje, bet ją supančiose aplinkybėse, pavyzdžiui tiekimo sąlygose. Todėl EBPO išskiria, kad atvejais kai visos aplinkybės išskyrus pačią prekę sutampa, nebent galima padaryti gan tikslius sandorio pakeitimus, dažniausiai perpardavimo kainos metodas bus tikslesnis už palyginamosios nepriklausomos kainos metodą³⁵.

Kitas sandorių požymis, kurį reikia įvertinti, tai yra susijusių šalių santykiai, pareigų ir rizikų pasidalijimas, kuris dažnai skirsis nuo nepriklausomų šalių. todėl, į šią aplinkybę taip pat reikia atsižvelgti ir bandyti rasti arba identišką sandorį, arba kiek leidžia aplinkybės, lyginti padarius sandorių pakeitimus.

Paprasčiausias šio metodo taikymas yra atvejais, kai iš susijusio asmens nupirkta prekė yra teisiai parduota nesusijusiam asmeniui. Sunkiau taikyti šį metodą tampa, kai pirkėjas, prieš parduodamas prekę, dar ją transformuoja įdėdamas savo darbą. Tuomet atsiranda pareiga įvertinti ir pirkėjo įdėto darbo vertę. Taip pat metodo taikymą apsunkina laikotarpis tarp prekės įsigijimo ir pardavimo, nes bėgant laikui gali kisti rinkos būklė ir kartu numatomas pelnas.

Vertinant pirkėjo įdėtą darbą, reikia vertinti visas aplinkybes vertinamas taikant ištiestos rankos principą, tai yra sutartys, rizika, kompetenciją, rinkos būklė ir kita. Viską įvertinus, galima pagrįsti ir neįprastai didelę ar mažą maržą kaip konkrečioje situacijoje atitinkančią ištiestos rankos

³⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p.106.

³⁵ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 107.

principą dėl su pardavėju susijusių aplinkybių. Visas šias aplinkybes vėl gi reikia pagrįsti dokumentais ar kitais įrodymais.

EBPO papildomai atkreipia dėmesį į išimtinę teisę prekiauti tam tikromis prekėmis. Jos gali ženkliai iškraipyti maržą, ypač, jei išimtinė teisė suteikia susijusiai įmonei monopolį prekiaujant tam tikru produktu, todėl būtinai turi būti įvertintos.

Kaštai plus metodas

Trečias ir paskutinis tradicinis sandorio kainodaros apskaičiavimo principas yra kaštai plus metodas. Šis metodas yra apskaičiuojamas kontroliuojamame sandoryje patirtas sąnaudas sudedant su ištiestos rankos principą atitinkančiu sandorio antkainiu, proporcingą atliktam darbui ir prisiimtomis rizikoms. Dažniausiai šis metodas yra taikomas nebaigtoms prekėms ar pasirašius ilgalaikes sutartis dėl prekių tiekimo ar bendradarbiavimo ir panašiais atvejais.

Šiuo metodu, sandorių lyginimas gali būti atliktas dvejais būdais – lyginant antkainius, kuriuos tas pats susijęs tiekėjas būtų gavęs nepriklausomuose sandoriuose (vidinis palyginimas) ir antras būdas, kokius antkainius būtų gavęs nepriklausomas tiekėjas nesusijusiuose sandoriuose (išorinis palyginimas)³⁶.

Šiam metodui, kaip ir kitiems dviem tradiciniams metodams yra taikomos tos pačios lyginimo taisyklės. Pirma, skirtumai tarp sandorių tarp susijusių asmenų nesiskiria nuo sandorių tarp nesusijusių asmenų, arba tokie skirtumai nedaro jokios įtakos sandorio kainai. Ir antra, jei egzistuoja skirtumai lemiantys vertės pokyčius, tuomet turi egzistuoti galimybė atlikti protingus, žymiai sandorio kainos neiškraipančius pakeitimus, leidžiančius lyginti šiuos sandorius. Kaštai plus metodui taip pat yra taikytinas dėl perpardavimo kainos metodo minėtas požymis, kad perpardavimo kainos metodui gali prireikti taikyti mažiau korekcijų.

Šis metodas turi niuansą apskaičiuojant antkainius, ypač kiek tai liečia kainas. Galimos situacijos, kai bendra prekės kaina išlieka tokia pati, bet antkainis didėja dėl patobulėjusių technologijų, kurios sumažina savikainą, taigi nesukuria kainos pakyčio. Todėl lyginant

³⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 111.

sandorius, reikia atsižvelgti ir į jų kainą prieš antkainį – lyginti antkainius gautus apskaičiuavus prekės kainą susijusiuose sandoriuose ir gautus antkainius apskaičiuotus nuo prekės kainos nesusijusiuose sandoriuose³⁷.

Su tinkamu metodo taikymu yra susijusi ir tinkama apskaita. Bendras principas yra tas, kad antakinis ir sąnaudos turėtų būti skaičiuojamas vienodai tiek tarp susijusių, tiek tarp nesusijusių subjektų. Taip pat, norint tinkamai įvertinti sandorį, kartais reikia įvertinti daugiau kriterijų, kas gali priartinti kaštų plius metodą prie pelno padalijimo metodo.

Todėl, metodų atribojimui yra svarbu įvertinti išlaidų rūšis. EBPO išskiria trys skirtingas sąnaudų rūšis:

- Tiesioginės išlaidos – išlaidos tiesiogiai susijusios su prekių gamyba, pavyzdžiui žaliavos iš kurių gaminamos prekės.
- Netiesioginės išlaidos – išlaidos, susijusios su gamyba, bet nesančios pirminės išlaidos, tai galėtų būti įvairiausia pramoninė technika.
- Veiklos išlaidos – įvairios administracinės ir priežiūros išlaidos.

Taikant kaštai plius metodą yra vertinamos tik tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, o veiklos išlaidos bus vertinamos tik pelno padalijimo metode. Čia yra pagrindinis metodų skirtumas. Kaštai plius vertina bendrąjį pelną, o pelno padalijimo metodas vertina grynąsias pajamas. Reikia paminėti, kad dėl skirtingų valstybių skirtingo veiklos išlaidų pripažinimo, kartais tikslus šių metodų taikymas gali kiek skirtis, bet bendras principas išlieka toks pats³⁸.

Taip pat, dėl ilgainio kainų ir išlaidų pokyčio, kartais yra pravartu remtis vidutiniais duomenimis tam tikram laikotarpiui, nes taip yra mažiau iškraipomas bendras vaizdas palyginti su kraštutinėmis situacijomis, kurios galėjo tęsti vos dieną.

³⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 112.

³⁸ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 114.

Tik tiekėjo išlaidos yra vertinamos šiuo metodu. Todėl situacijoje, kai dalis išlaidų kilo dėl pirkėjo, papildomos išlaidos ir preliminarūs mokėjimai turi būti neskaičiuojami kartu su kitomis tiekėjo sąnaudomis³⁹.

Ir pabaigai, kaip ir kitais atvejais, visos aplinkybės galinčios padaryti įtaką sandorių kainodaros skaičiavimui pagal kaštai plus metodą turi būti vertinamos protingai ir apėmus jas į bendrą visumą, sudarant objektyviausią vaizdą apie sandorį.

Pelno padalijimo metodas

Pelno padalijimo metodas apskaičiuoja grynąsias pajamas jas lyginant su tam tikra baze (pavyzdžiui kainos, pardavimo, turto), kurią mokesčių mokėtojas realizuoja susijusio mokėjimo metu ir tuomet tinkamai paskirsto gautas pajamas tarp šalių. Šis metodas yra iš esmės panašus į kaštai plus ir perpardavimo kainos metodus, todėl šio metodo pritaikymas taip pat turi būti panašus⁴⁰.

Šis metodas turi savo plusų ir minusų. Kas liečia plusus, tai vieni svarbesnių yra tai, kad grynojo pelno rodikliai dažnu atveju yra objektyvesni nei kai kurie kiti rodikliai. Taip pat, šis metodas vertina tik vieną šalį, todėl atvejais, kai viena iš šalių turi labai sudėtingą struktūrą ar yra kitos vertinimą apsunkinančios aplinkybės. Nepaisant to, lyginimas vis tiek yra reikalingas, nes tam, kad būtų parinktas tinkamas metodas sandorio kainodarai apskaičiuoti, vis vien turi būti įvertinamos tam tikros aplinkybės, nors ir mažesne apimtimi.

Iš kitos pusės, šis metodas turi ir minusų. Pagrindinis jų yra tas, kad grynasis pelnas gali būti paveiktas nesusijusių veiksnių. Tai apsunkina susijusių ir nesusijusių sandorių lyginimą, nes šie veiksniai gali ženkliai paveikti grynąjį pelną, nors niekaip neveikia kainos ar bendrojo pelno, todėl metodo naudojimas gali tapti neįmanomu. Kitas didesnis šio metodo minusas yra tas, kad kartais gali trūkti duomenų lyginti nesusijusius sandorius, kas ypač apsunkina šio metodą taikymą mokesčių mokėtojui.

³⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 115.

⁴⁰ 120 2,64

Taigi, taikant šį metodą, visų pirma reikia įvertinti, ar šis metodas geriausiai tinka esamai situacijai.

Tai, kad dvi įmonės užsiima panašia veikla ar teikia panašias paslaugas, dar nereiškia, kad abi įmonės galima lyginti, kadangi grynasis pelnas gali kitaip nei kaina ar grynasis pelnas reaguoti į tam tikras aplinkybės, todėl, gali įmonių lyginimą padaryti nekorektišku.

Pavyzdžiui, grynasis pelnas gali būti paveiktas į rinką naujai atėjusio konkurento net jei jis nebandė konkuruoti kainomis ir į rinką įstojo prisilaikydamasis esamos. Kitaip grynasis pelnas bus paveiktas, jei konkurentas teikia ne vienodas, bet alternatyvias paslaugas panašia. Kaip matoma iš pavyzdžio, grynasis pelnas gali kisti nepriklausomai nuo kitų rodiklių.

Taigi metodas turi būti naudojamas tik lyginant grynojo pelno atžvilgiu panašius to paties mokesčių mokėtojo nesusijusius sandorius, arba nepriklausomų subjektų sandorius panašiomis aplinkybės, jei skirtumai yra tiksliai įvertinti ir todėl galimi tikslūs ir pagrįsti pakeitimai lyginamuose sandoriuose⁴¹.

Lyginant sandorius pelno padalijimo metodu, tik objektai, kurie yra tiesiogiai ar netiesiogiai susiję su kontroliuojamu mokėjimu ir yra pagal savo prigimtį naudojami gali būti vertinami šio metodo atžvilgiu kaip rodiklis⁴². Visos nesusijusios sumos, galinčios finansiškai paveikti lyginimą turi būti pašalintos ir lyginimo, kadangi tik tokiu atveju galima susidaryti objektyvų vaizdą dėl tam tikro susieto sandorio. Iš to seka, kad šiuo metodu reikia lyginti ne bendrą susijusių įmonių pelną, bet tik sekantį iš tam tikro tiriamo sandorio. Tas pats tiriamo objekto apribojimo principas yra taikomas ir lyginant mokėjimus tarp nesusijusių subjektų. Iš kitos pusės, EBPO pabrėžia, kad aklai ignoruoti tokias aplinkybes taip pat nevertėtų, kadangi iš jų galima gauti kitokios informacijos, pavyzdžiui, ar šalys prisiima riziką⁴³.

Pasirinktas lyginimo objektas turėtų tinkamai atspindėti rizikos prisiėmimą ir atspindėti aktualią vykdomos veiklos vertę, bet tuo pat metu, turi būti pakankamai nepriklausomas nuo vertinamo kontroliuojamo sandorio, pavyzdžiui, lyginimo objektui negali būti taikomas kuris

⁴¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 122-123.

⁴² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 123-124.

⁴³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 124.

kitas sandorio kainodaros apskaičiavimo metodas, nes jis jau būtų kontroliuojamas ir neatspindėtų tikro sandorio. Šis lyginimo objektas taip pat turėtų būti lengvai nustatomas ir apskaičiuojamas tiek mokesčių mokėtojo kontroliuojamų sandoriuose, tiek ir nesusijusių asmenų sandoriuose.

Kartais lyginimo objektas gali būti lygintinas ir su pardavimais, kaina, turtu ar kitais objektais. Lyginant su kaina, tai dažniausiai bus situacijos, kai prekės yra perkamos iš susijusios įmonės ir parduodamos nesusijusiems tretiesiems asmenims. Tokiu atveju lyginimo objektas turi būti duomenys apie perparduodamas prekes. Kaina gali būti naudojama, kai ji turi reikšmę atlikto sandorio paskirčiai ir yra tiesiogiai su susijusi su lyginamojo objekto šalimi.

Sandorio grynosios maržos metodas

Paskutinis EBPO aptariamas būdas apskaičiuoti sandorio kainodarą yra sandorio grynosios maržos metodas. Šio metodo esmė yra ta, kad juo yra siekiama pašalinti nestandartinių sąlygų poveikį įmonių pelnui, taip nustatant dalijamąjį pelną, kurio galėtų tikėtis du tarpusavyje nesusiję subjektai. Tai yra, šis metodas apskaičiuoja ir padalija pelną susidariusį tarp susijusių subjektų kontroliuojamuose sandoriuose. Reikia turėti omenyje, kas tos pačios taisyklės būtų taikomos ir nuostolių atveju⁴⁴

Didžiausia šio metodo stiprybė yra, kad šį metodą galima taikyti glaudžiai susietiems sandoriams tarp susijusių subjektų. Šis metodas, kitaip nei pelno padalijimo, taip pat gali būti taikomas abiem sandorio pusėms įvertinti, kas yra labai pravartu, kai abi pusės unikaliais būdais prisideda prie sandorio vykdymo, kadangi šis metodas leidžia įvertinti abiejų pusių pastangas ir įdėtą darbą. Iš kitos pusės, atvejais, kai tarp šalių susiklostę santykiuose viena šalis atlieka tik paprastas, niekuo neypatingas funkcijas, tokiu atveju šio metodo taikymas netenka prasmės. Todėl rekomenduojama jo netaikyti paprastesniems atvejams ir bandyti taikyti kitus sandorių kainodaros apskaičiavimo metodus⁴⁵.

⁴⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 133.

⁴⁵ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 133-134.

Jei lyginamas sandoris būtų susiklostęs tarp nesusijusių asmenų, tuomet prezumpcija iš sandorio ekonominės pusės būtų tokia, kad bendrai gautas pelnas yra padalijamas proporcingai šalių finansiniui įnašui. Todėl bandant pritaikyti sandorio grynosios maržos metodą, reikia ieškoti duomenų, kuriais galima būtų pagrįsti vienokį ar kitokį pelno pasidalijimą tarp nesusijusių subjektų. Jei tokių duomenų nėra, tuomet reiktų remtis turimais duomenimis dėl funkcijų ir pareigų pasidalijimo tarp susijusių subjektų.

Iš šio požymio kyla didelis metodo privalumas. Šio metodo taikymui nėra būtinas panašus sandoris tarp nesusijusių asmenų, bet metodas vis vien leidžia apskaičiuoti sandorio kainodarą remiantis ištiestos rankos principu⁴⁶. Taip pat, kadangi šiuo metodu yra vertinamos abi pusės, tai reiškia, kad yra gaunamas objektyvesnis rezultatas, palyginti su tuo, koks rezultatas būtų gaunamas darant vienos pusės tyrimą.

Iš kitos pusės, vienas didžiausių sandorio grynosios maržos metodo minusų yra ta pati aplinkybė, kad reikia vertinti abi puses, kas kartais gali būti nelengva, jei vienas iš subjektų yra užsienio įmonė. Tokia aplinkybė labai apsunkina informacijos gavimą ir vertimą, pavyzdžiui, jei šalyse skiriasi apskaitos taisyklės.

Bendrai pats principo taikymas turi atsižvelgti į funkcijų ir rizikų prisiėmimą, kaip ir kokiomis aplinkybėmis remiantis buvo susitarta dalinti pelną tarp susijusių šalių, susitarimas ir rezultatas pats turėtų galioti ir atitikti susidariusią situaciją ilgesniame laiko tarpe, metodo taikymas ir skaičiavimas turi būti patikimas.

EBPO išskiria du būdus, kuriais galima apytiksliai apskaičiuoti ir padalinti pelną: pagal įnašą į sandorį ir liekamąją analizę⁴⁷. Įnašo būdu yra atsižvelgiama į visą turimą informaciją apie sandorį, vertinami kiekvienos pusės įnašai, duomenys lyginami su rinka. Gaunamas rezultatas atspindės kiekvienos šalies įnašą į kontroliuojamą sandorį.

Liekamoji analizė vyksta dvejais etapais. Pirmojo etapo metu, abi pusės yra atlyginamos pagal ištiestos rankos principą už paprastus, nesudėtingus įnašus. Šiam kriterijui įvertinti gali būti naudojami kiti sandorių kainodaros metodai. Antrojo etapo metu, visas likęs pelnas būtų

⁴⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 134.

⁴⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 136.

padalintas tarp susijusių subjektų remiantis nustatytais faktinėmis aplinkybėmis. Tai yra pagrindinis būdas. Kitas būdas apskaičiuoti sandorių kainodarą liekamosios analizės būdu būtų nustatyti mažiausią kainą, kuria pardavėjas parduotų prekę ir didžiausią kainą, už kurią pirkėjas ją pirktų. Tai būtų pirmas etapas. Antrame etape, šių sumų skirtumas būtų palyginamas, o skirtumas vertinamas ir dalinamas pagal susiklosčiusias aplinkybes.

Sandorio metu dalinamas pelnas yra apskaičiuojamas tik iš to sandorio, kurio tyrimas yra atliekamas, todėl pirma reikia identifikuoti visus su juo susijusius mokėjimus. Toliau, kad galima būtų lyginti duomenis, juos reikia sujungti. Jei jie skiriasi, pavyzdžiui jie buvo gauti pagal skirtingas audito sistemas, tuomet juos reikia sulyginti ir apjungti.

Svarbus pastebėjimas dėl pelno. Sudarydamos sandorį, susijusios pusės ne visuomet tiksliai žino kokių rezultatų tikėtis iš sandorio ir koks pelnas bus pasiektas. Todėl sandorio metu sutartas pelno padalijimas kartais gali būti sunkiai vertinamas per ištiestos rankos principą, nes nesusijusios šalys taip pat gali turėti tokių pat problemų. Todėl ne visuomet galima koreguoti sandorius, kadangi kai kurie mokesčių mokėtojai gali nepagrįstai gauti didesnę ar mažesnę pelno dalį. Iš to seka patarimas mokesčių mokėtojams sandoryje kuo tiksliau susitarti dėl pelno padalijimo.

Apibendrinant pelno metodus, reikia pabrėžti, kad visuomet reikia tinkamai įvertinti esamą situaciją ir pasirinkti tinkamiausią metodą konkrečiai situacijai. Nuo pasirinkto metodo priklauso ištiestos rankos principo pritaikymo teisingumas ir įtrauktų subjektų teisių apsauga. Taip pat svarbu teisingai įvertinti visas egzistuojančias aplinkybes, tinkamai įvertinti ir palyginti susijusius ir nesusijusius sandorius, ypač taikant pelno padalijimo metodą, o mokesčių mokėtojams – išsaugoti visą dokumentaciją dėl sandorių kainodaros ir laikytis ištiestos rankos principo.

Palyginimo analizė

Šiame skyriuje bus truputį plačiau aptarti kai kurie sandorių palyginimo aspektai. Kaip minėta anksčiau, pagrindinis klausimas į kurį reikia atakyti prieš lyginant sandorius yra tas, ar sandoriai yra iš esmės panašūs. Todėl pirmas žingsnis turi būti tinkamiausių lyginamųjų kriterijų suradimas. Žiūrint per protingumo principą, tai nereikšią, kad reikia imtis neproporcingai daug veiksmų ieškant šio kriterijaus, kadangi tai gali užtrukti labai daug laiko, būti ne visuomet įmanoma dėl duomenų trūkumo ir apsunkina tiek mokesčio mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus darbą. Todėl reikia įdėti protingas pastangas vertinant susiklosčiusią situaciją, o įvertinus visas aplinkybes ir pasirinkus tinkamiausią lyginamąjį, galima įvertinti, kuris sandorio kainodaros metodas būtų tinkamiausias šioje situacijoje ir daugiausia padės įvertinant ištiestos rankos principo laikymąsi.

Atliekant vertinimą, galima remtis tokia bendra vertinimo sistema. Pirmas jos žingsnis yra bendras visų aplinkybių įvertinimas atrenkant tinkamiausias aplinkybes.

Antras žingsnis yra įvertinti kontroliuojamą mokėjimą ir priklausomai nuo situacijos, pasirinkti kurios šalys bus vertinamos. Idealiu atveju, sprendžiant dėl ištiestos rankos principo laikymosi, turėtų būti vertinamas tik vienas sandoris, bet gali susidaryti atvejai, kai visi sandoriai yra tiek persipynę, kad nėra galimybės juos įvertinti atskirai. Tokiais atvejais, įvertinus visas aplinkybes, reiktų pasirinkti tinkamiausią sandorių kainodaros metodą ir vertinti visus sandorius kartu⁴⁸.

Kartais sutartyse galima rasti sąlygų, kuriomis numatoma, kad dalis ar visas sandoris yra padengiamas kita tarp subjektų sudaryta prievole. Tokiais atvejais galimi susitarimai, kad tik mokėjimas už likusį sandorių kainos skirtumą bus vertinamas mokesčių tikslais. Tai nėra draudžiama ir dėl tokių sąlygų būna susitariama ir tarp nepriklausomų subjektų. Todėl tokius susitarimus taip pat reikia vertinti ištiestos rankos principo tikslais⁴⁹.

⁴⁸ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 150.

⁴⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 151-152.

Jei yra taikomi perpardavimo kainos, kaštų plus ar pelno padalijimo metodai, taip pat reikia pasirinkti šalį, kuri bus tikrinama. Tai turėtų būti ta šalis, kuriai galima su didžiausiu tikslumu pritaikyti minėtus metodus.

Pasirinkus tikrinamą šalį, reikia įvertinti visą turimą informaciją susijusią su tiriamais subjektais, o jei tyrimas atliekamas tik dėl vieno iš jų, vis vien bent kažkokia apimtimi reikia įvertinti ir turimą informaciją apie kitą subjektą.

Sekantis žingsnis yra įvertinti nekontroliuojamus sandorius. Tai yra išrinkti sandorius, kurie buvo sudaryti tarp nesusijusių asmenų ir savo esme yra bendrai panašūs į tiriamą kontroliuojamą sandorį. Tai galėtų būti arba to paties tiriamo subjekto sandoriai su nesusijusiais subjektais, arba dviejų nesusijusių subjektų tarpusavio sandoriai. Bet kuriuo atveju, turi būti išrinkti visi panašūs sandoriai.

Sandoriai gali būti lyginami įvairiais aspektais. Tai gali būti tiek tam tikra vidinė informacija, tiek ir išorinė, kuri gali būti nenaudojama, jei sandorio įvertinimui užtenka vidinės. Išorinė informacija gali būti gauta iš duomenų bazių, užsienio ar net informacija, neatskleista mokesčių mokėtojui⁵⁰. Kas liečia neatskleistą mokesčių mokėtojui informaciją, jos taikymas vis vien turi būti suderintas su teisinės valstybės principais ir turi būti suteikta galimybė bent ribotai susipažinti su šia informacija ir suteikta galimybė ją ginčyti.

Tam tikrais atvejais, galima remtis ir trečiųjų šalių informacija, kuri apskritai nėra susijusi su sandoriais. Bet tokios informacijos pritaikymas turi būti apgalvotas ir gerai įvertintas dėl jos tinkamumo specifinėje situacijoje⁵¹.

Jei surasti tapatų nekontroliuojamą sandorį yra sunku, tuomet gali būti naudojami ir panašūs sandoriai, tik kaip ne kartą minėta, šiuos sandorius reikia gerai įvertinti ir rinktis tuos, kurių koregavimas yra tiksliausias ir labiausiai apibrėžtas. Taip pat kita išeitis tokioje situacijoje būtų taikyti transakcijos grynosios maržos metodą, kadangi taikant šį metodą, nėra būtina panašus nesusijęs sandoris.

⁵⁰ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 156.

⁵¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 158.

Sekantis žingsnis yra tinkamiausio lyginamojo sandorio pasirinkimas. Tai yra atliekama objektyviai įvertinus visus kriterijus ir nustatčius tą sandorį, kuris tiksliausiai atspindi kontroliuojamą.

Išrinkus tinkamiausią nekontroliuojamą sandorį, galima pereiti prie sandorių koregavimo. Žinoma, kad kartais bus atveju kai sandoriai pilnai sutampa, bet kaip kalbėta anksčiau, jei sandoriai nors ir yra labai panašūs, bet turi skirtumų, kurie gali paveikti sandorio kainodarą, tuomet šiuos skirtumus reikia įvertinti ir kiek leidžia galimybės, kuo tiksliau priderinti prie kontroliuojamo sandorio, kartu apskaičiuojant ir pakoreguojant numanomą sandorio vertę, atsižvelgiant į aplinkybes, dėl kurių derėtusi dvi nepriklausimos šalys. Taigi koregavimo esmė yra ta, kad pritaikius koreguotus duomenis, galutinis rezultatas bus tikslesnis ir patikimesnis.

Ištiesos rankos principo intervalas

Svarbu yra turėti omenyje, kad bendrai paėmus ištiesos rankos principas nepateikia tikslaus ištiesos rankos principo taikymo rezultato, nors gali pasitaikyti ir tokių atvejų. Dažniausiai, gaunamas rezultatas bus tam tikras intervalas ir jis visa apimtimi atitiks ištiesos rankos principo reikalavimus. Tai gali atsitikti dėl taikomo metodo. Taip pat ir dėl lyginamų sandorių skirtumų⁵², dėl informacijos trūkumo.

Toks rezultatų intervalas taip pat gali atsirasti ir taikant daugiau nei vieną sandorio kainodaros nustatymo metodą. Pavyzdžiui, jei buvo taikomi du metodai, jų abiejų rezultatai buvo tam tikras rezultatas ar jų intervalai. Juos apėmus, gaunamas objektyvesnis rezultatas, ypač, jei abu metodai tam tikra dalimi sutampa⁵³. Iš kitos pusės, jei vienas iš gautų rezultatų yra labai atitolęs nuo kitų, tai tikriausiai reikštų, kad jis buvo netinkamai pritaikytas ir reikia jį įvertinti iš naujo.

Jei gautas rezultatas atitinka faktinį sandorį, tuomet galima spręsti, kad subjektas ar subjektai laikėsi ištiesos rankos principo. Bet taip pat svarbu, kad sandoryje nustatčius

⁵² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 163-164.

⁵³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 164.

neatitikimus ištiesos rankos principui, mokesčių mokėtojai turi būti suteikta galimybė pagrįsti tokius neatitikimus. Jei jų pagrįsti nesugeba, tuomet mokesčių administratorius turi teisę pakoreguoti sandorį gautais rezultatais. EBPO tokiais atvejais rekomenduoja remtis vidutiniais gautais sandorio kainodaros metodų rezultatais. Kokiais būdais turi būti apskaičiuotas vidurkis, reikia vertinti kiekvieną situaciją individualiai ir taikyti tinkamiausią būdą⁵⁴.

Galiausiai, nors dažniausiai omenyje turimi sandoriai atnešantys pelną, tos pačios taisyklės gali būti pritaikytos ir sandoriams, kurių metų buvo patirti nuostoliai, nes pagrindinis kriterijus lyginimui pagal ištiesos rankos principą yra panašios aplinkybės. Jei aplinkybės laikomos panašiomis, tuomet galima lyginti ir nuostolingus sandorius⁵⁵.

Sandorių lyginimas laiko atžvilgiu

Kaip buvo užsiminta anksčiau, dėl laiko ir datos skirtumų taip pat gali susidaryti sunkumai lyginant sandorius. Lyginant kontroliuojamus ir nekontroliuojamus sandorius pageidautina lyginti tokius sandorius, kurie įvyko tuo pačiu metu, nes tokiu atveju aplinkybės yra vienodos ir nekyla klausimų dėl natūralių rinkos ar kitokių pokyčių, susietų su laiku. Deja, tokie palyginimai ne visuomet bus įmanomi.

Sandorių lyginimas laiko atžvilgiu gali būti daromas dvejais atžvilgiais. Pirmas – ar sandorio sudarymo metu buvo laikytasi ištiesos rankos principo remiantis tuo metu buvusia situacija. Antras – ar ištiesos rankos principo reikalavimų buvo laikytasi sandorio įgyvendinimo proceso metu.

Šių skirtingu metodu taikymas gali būti apjungtas ir taikytinas kartu. Bet skirtingas valstybių reguliavimas ir vertinimas gali baigtis ir susijusio sandorio dvigubu apmokestinimu. Šiam klausimui spręsti, EBPO rekomenduoja mokesčiu administratoriams bendradarbiauti ir keistis duomenimis⁵⁶.

⁵⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 165.

⁵⁵ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 166.

⁵⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 167.

Kitas keblus aspektas vertinant sandorius laiko aspektu yra sandorio sudarymo metu buvusios neaiškios aplinkybės. Jei sudarant sandorį, tam tikros aplinkybės buvo neaiškios ir nenuspėjamos, bendra taisyklė yra ta, kad susijusios šalys turėjo elgtis taip, kaip elgtųsi nepriklausomi subjektai. Taip pat galima taikyti bet kokias kitas taisykles ar susitarimus, kuriuos galėtų taikyti nesusijusios šalys, norėdamos apsaugoti save ir savo interesus. Pavyzdžiui šalys gali sutartyse pridėti papildomą sąlygą dėl reguliaraus sutarties peržiūrėjimo ir pakeitimo, arba dėl neaiškių ateities aplinkybių pasirašyti trumpesnę sutartį nei būtų pasirašę paprastai. Taigi baigtinio sąrašo tokiais atvejais nėra, viską reikia vertinti per protingumo kriterijų.

Pabaigai reikia paminėti, kad lyginant sandorius gali būti uždedama didžiulė našta mokesčių mokėtojui, kuriam reikės surinkti, pateikti, taip pat dar prieš patį palyginimą kaupti duomenis apie jo vykdomus sandorius. Tai ypač aktualu, jei įmonių grupė turi tarptautinių aspektų. Todėl pačioms įmonėms yra rekomenduojama, o kartais ir privalu iš anksto sekti ir kaupti duomenis apie sandorius ištiestos rankos principo atžvilgiu.

Specifinių sandorių vertinimo ypatumai

Nematerialaus turto nustatymo ypatumai

Dažnu atveju, norint tinkamai įvertinti sandorių kainodarą, reikia įvertinti ir nematerialus turto savybes, todėl svarbu yra tinkamai apibrėžti kas yra nematerialus turtas. Ši sąvoka negali būti nei per plati, nei per siaura, kadangi abejais atvejais netinkamas apibrėžimas gali sukelti nesutarimų tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus.

EBPO sąvoka nematerialus turtas apibrėžia, kaip ne fizinį ar finansinį turtą, kuris gali priklausyti ar būti kontroliuojamas panaudojant komercinei veiklai ir kurio perdavimas būtų atlygintinas, jei jis įvyktų panašiomis aplinkybėmis tarp tarpusavyje nesusijusių įmonių.⁵⁷ Dėl to, EBPO rekomenduoja koncentruotis ne į apskaitos ar teisinius apibrėžimus, bet į sąlygas, dėl kurių įprastai būtų susitarta sandoryje tarp nesusijusių asmenų, kadangi nematerialaus turto apibrėžimas sandorių kainodaros tikslais ne visuomet sutampa su nematerialaus turto apibrėžimais.

Pavyzdžiui, kalbant apie teisinius požymius, nematerialus turtas nebūtinai privalo būti savarankiškas. Jis gali būti tiek savarankiškas, tiek ir būti neatskiriama susijęs, todėl ir perduotas tik kartu su materialiu turtu. Taip pat, tai kad daiktas yra apsaugotas teisiniais būdais, kurie gali teigiamai paveikti daikto kainą, nereiškia, kad pats daiktas gali būti laikomas nematerialiu.

Vertinant nematerialaus turto sandorių kainodarą, taip pat svarbu objektyviai įvertinti susidariusias aplinkybes ir nesulyginti skirtingų nematerialių daiktų, kadangi iš pirmo žvilgsnio panašūs daiktai, gali iš tiesų skirtis. Vien tai, kad, dvi įmonės teikia konsultavimo paslaugas, nereiškia, kad abiejų įmonių paslaugos yra vertinamos vienoda verte. Dėl praktinės patirties ir žinių, dviejų įmonių teikiamos konsultacijos paslaugos gali iš esmės skirtis, kadangi pirma įmonė gali teikti įprastas, rinkoje neišsiskiriančias paslaugas, tuo tarpu antroji įmonė gali tam tikrais būdais teikti unikalias paslaugas (angl. – *know how*), kurios dėl savo unikalumo gali būti laikomos vertingesnėmis dėl atnešamo pelno ar kitų pranašumų.

Todėl, visuomet svarbu tinkamai įvertinti nematerialų turtą ir nelyginti iš esmės nepanašaus nematerialaus turto remiantis vien bendrais to turto požymiais. Svarbiausia, tinkamai

⁵⁷ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 67.

ir nuodugniai įvertinti ir sulyginti nematerialųjį turtą, ar jis yra iš esmės vienodas, ir tik tuomet lyginti sandorių kainą.

Bendrai, vieni iš įprastesnių EBPO nematerialaus turto tipų yra: patentai, unikalios žinios, prekių ženklai, įprastos arba valstybės išduodamos licencijos, taip pat įmonių grupės bendradarbiavimas ir net tam tikros rinkų specifikos⁵⁸. Tai nėra baigtinis sąrašas ir kaip minėta anksčiau, reikia kiekvienu atveju vertinti, ar sandoryje dalyvaujantis turtas gali būti vertintas kaip nematerialus.

Didelėse įmonių grupėse, teisinis savininkas, galutinis naudos gavėjas nebūtinai atlieka visas funkcijas susijusias su įmonių grupės valdymu. Dažniausiai įmonių grupių atvejais, įmonės tarpusavyje pasidalina tam tikras funkcijas, o atitinkamu funkcijų atlikimas turi būti tinkamai atlyginamas įmonėms, kurios jas atlieka. Deja, praktikoje dažnu atveju, visas atlygis yra sumokamas galutiniam naudos gavėjui, kurie paprastai bus įsteigti mažesnės mokestinės naštos valstybėse. Tokia praktika prieštarauja ištiestos rankos principui – kiekviena įmonė įmonių grupėje turi būti tinkamai apmokamos už jų suteiktas paslaugas, taip užtikrinant tinkamą ir teisingą įmonių apmokestinimą.

Bet EBPO pripažįsta⁵⁹, kad kartais nėra lengva įvertinti, ar yra laikomasi ištiestos rankos principo. Pavyzdžiui, įmonių grupėje tam tikras technologijų kūrimas gali vykti visos įmonių grupės viduje, kai tuo tarp, tarp nesusijusių įmonių jokio bendradarbiavimo dažniausiai nevyks. Tai reiškia, kad galimai, tiesiog nebus su kuo lyginti sandorių kainodaros, nes tokie sandoriai tarp nesusijusių asmenų tiesiog nėra atliekami.

Kiti galimi atvejai būtų, pavyzdžiui, jei skiriasi mokestiniai laikotarpiai kai buvo patiriamos išlaidos ir gaunamas pelnas arba atvejai, kai sunku įvertinti tam tikro nematerialaus turto poveikį įmonių grupės pelnui.

Taigi, EBPO yra sukūrusi sistemą, remiantis kuria, galima tinkamai įvertinti tarp įmonių susidariusius nematerialaus turto sandorius⁶⁰:

⁵⁸ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 70.

⁵⁹ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 74.

⁶⁰ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 74-75.

- 1) Nustatyti nematerialų turtą naudojamą sandoryje ir jo riziką susijusią su šio turto vystymu, gerinimu, palaikymu, apsauga ir naudojimu.
- 2) Nustatyti šalių pareigas, ypač, kiek tai liečia tikruosius savininkus. Tai galėtų būti pareigos finansuoti, kurti, reklamuoti, platinti nematerialų turtą ar bet koks kitas darbo pasidalinimas numatytas tarpusavio sutartyse.
- 3) Nustatyti šalis, kurios atlieka anksčiau vardintas funkcijas – turto vystymą, gerinimą, palaikymą, apsaugą, naudojimą.
- 4) Patvirtinti, kad šalių teisės ir pareigos bei jų faktiškai atliekami veiksmai sutampa.
- 5) Apibrėžti iš tiesų grupės atliekamus kontroliuojamus sandorius susijusius su nematerialaus turto vystymu, gerinimu, palaikymu, apsauga ir naudojimu.
- 6) Pritaikyti ištiestos rankos principą ir nustatyti kainas kontroliuojamuose sandoriuose, atitinkančias faktišką įmonių grupėje susiklosčiusią situaciją.

Iš esmės, ši sistema yra panaši į anksčiau minėtas ir be didelių pakeitimų gali būti pritaikyta ir kitoms situacijoms ir sandoriams. Kartu kitos sistemos, arba tiksliau, tam tirk jų požymiai, irgi gali būti taikomi kalbant apie nematerialųjį turtą – tai yra, visos anksčiau minėtos bendros taisyklės gali būti pritaikytos ir nematerialiam turtui, todėl toliau, vengiant kartojimosi, nebus išplėstai kalbama apie nematerialųjį turtą.

Atvejais, kai nematerialus turtas neturi teisėto savininko arba bent jau negalima jį nustatyti, savininku būtų laikoma ta įmonė įmonių grupėje, kuri faktiškai kontroliuoja ir priima sprendimus dėl šio nematerialaus turto. Taip pat svarbu paminėti, kad vien buvimas teisiniu nematerialaus turto savininku neprisidedant prie jo jokiais aktyviais veiksmais, nesuteikia pareigos įtraukti savininko ir priskirti dalį sandorio kainos pagal ištiestos rankos principą – tam reikalingas objektyvus įnašas. Atvejais, kai tam tikra funkcija yra teisinio savininko patikėta kitai įmonei, tarp šių įmonių sudaryta sutartis turi būti taip pat atlyginama laikantis ištiestos rankos principo, bet šiuo atveju, savininkas išlaiko įnašą sandoryje⁶¹.

Dar vienas įdomus aspektas yra įmonės vardo naudojimas. Bendra taisyklė yra, kad vien faktas, kad įmonė yra pripažinta įmonių grupės dalimi nėra priežastis taikyti sandorių kainodaros

⁶¹ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 79.

taisykles⁶². Sandorių kainodaros taikymui reikia nustatyti, kad įmonė iš šio vardo gauna finansinę naudą. Jei nauda yra gaunama, tuomet reikia kaip įprasta vertinti visas susijusias aplinkybes ir ieškoti panašių nepriklausomų sandorių sandorio kainodaros nustatymui.

Papildomai dėl nematerialaus turto sandorių reikia pridėti, kad lyginant kontroliuojamus sandorius su nekontroliuojamais reikia nepamiršti, kad nematerialus turtas yra labai unikalus, todėl būtina atsižvelgti į jo unikalumus. Tai yra ypač aktualu, kai yra taikomas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas⁶³. Pavyzdžiui, vertinant išimtinės teisės į nematerialų turtą, reikia įvertinti išimtinumo trukmę, regioną, atsižvelgti į galimus turto tobulėjimus, ar išimtinumo teisės yra suteikiamos tik šiam turto variantui, ar išlieka išimtinumo teisė į atnaujinimus. Toliau kaip tokios išimtinės teisės paveiks rinką. Vienais atvejais tai gali būti vienintelė tokia prekė rinkoje, kitais – viena iš daugelio panašių ir konkuruojančių viena su kita. Taigi kaip matyti, nematerialaus turto vertinimas yra daug sudėtingesnis ir todėl, turėtų būti vertinamas nuodugniau ieškant panašaus nekontroliuojamo sandorio.

Analogiškai turi būti lyginamos ir rizikos. EBPO išskiria tokias papildomas rizikas kurios turi būti vertinamos nematerialų turtą: rizikos susijusios su nematerialaus turto vystymu ateityje, rizikos susijusios su produkto nuvertėjimu ar senėjimu technologijos srityje, rizikos susijusios su nematerialaus turto teisių ginčijimu ir rizikos dėl atsakomybės dėl nematerialaus turto⁶⁴.

Paskutinis aspektas yra dėl sunkiai įvertinamo nematerialaus turto. Kartais mokesčių administratoriui yra labai sunku nustatyti, kokios aplinkybės yra aktualios sandorio kainodaroje dėl kompetencijos trukumo tam tikroje labai specializuotoje srityje. Kitas aspektas, kai sunku įvertinti nematerialaus turto vertę yra kai įmonių grupė kūrimo stadijoje už honorarą perduoda tą turtą už daug mažesnę kainą. Tokiu atveju, įmonė gali gintis tuo, kad sandorio sudarymo momentu, niekas neturėjo jokių objektyvių duomenų ir negalėjo nuspėti, kad šios prekės vertė užaugs. Blogiausia yra tai, kad mokesčių administratorius dažniausiai neturės kompetencijos

⁶² OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 87.

⁶³ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 94.

⁶⁴ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 96-97.

įvertinti, ar šie mokesčių mokėtojo argumentai yra pagrįsti, ar iš tiesų turint specializuotų žinių tai galima buvo numatyti⁶⁵.

EBPO siūlomas sprendimas šiai problemai yra vertinti sandorio sutartis jų pasirašymo metu. Esminis kriterijus į kurį reikia atsižvelgti yra kiek ateities aplinkybės buvo nuspėjamos ir ar buvo dėl jų apsidrausta sandorio sudarymo metu. Taigi, jei sandorio vertė neatitinka planuotos vertės, tuomet atsiranda prezumpcija, kad egzistavo tam tikros nenuspėjamos aplinkybės. O ar subjektai ėmėsi tinkamų veiksmų siekiant apsidrausti yra sprendžiama iš sandorio sudarymo sutarties⁶⁶.

Kadangi tai yra vertinamasis kriterijus, jį visuomet galima nuginčyti, jei yra pateikiami tai pagrindžiantys įrodymai. Jei pavyksta įrodyti, tuomet laikoma, kad buvo laikytasi ištiestos rankos principo. Papildomai EBPO yra numačiusi keturias išimtis, kai prieš tai minėta prezumpcija nėra taikoma ir yra laikoma, kad laikytasi sandorių kainodaros taisyklių⁶⁷:

1. Kai sandorio sudarymo metu buvo apskaičiuota numanoma turto kaina ateityje atsižvelgiant į galimus ateities įvykius ir kainų skirtumas atsirado dėl nenuspėjamų aplinkybių arba apskaičiavimai nebuvo per daug nukrypę nuo tikėtino rezultato.
2. Kai nematerialaus turto sandoris už tikrinamą periodą buvo apmokamas išankstiniais mokėjimais.
3. Jei skirtumai tarp apskaičiuotos numanomos turto kainos ateityje sandorio sudarymo metu ir dabartyje skiriasi mažiau nei 20 procentų.
4. Jei praėjo daugiau nei 5 metai nuo to laiko, kai turtas pradėjo nešti pelną, o 5 metų laikotarpyje, skirtumas tarp planuoto pelno nebuvo didesnis nei 20 procentų.

⁶⁵ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 109.

⁶⁶ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 109-110.

⁶⁷ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 111.

Paslaugos įmonių grupės viduje

Praktiškai visoms įmonių grupėms yra būdingas tam tikrų funkcijų pasidalijimas. Toks funkcijų pasidalinimas gali būti įvairus, todėl kiekvieną kartą reikia vertinti visas turimas aplinkybes ir tuomet spręsti dėl sandorių kainodaros koregavimo. Vertinimas atliekamas įvertinant dvi aplinkybes – ar paslaugos įmonių grupėje apskritai buvo suteiktos ir koks turėtų būti tokių paslaugų įkainis išteistos rankos principo atžvilgiu⁶⁸.

Pirmos aplinkybės bendras klausimas yra tas, ar įmonė panašioje situacijoje būtų pasiruošusi mokėti už paslaugas nepriklausomai įmonei. Jei ji nemokėtų ir šias paslaugas atliktų pati, tuomet paslaugos nėra ir neatsiranda pareiga laikytis išteistos rankos principo.

Sudėtingesnis atvejis, kai tam tikras paslaugas atlieka įmonių akcininkas. Tai iš esmės yra situacijos, kurios yra aktualios tik akcininkui ir už kurias kitos įmonės nebūtų linkusios mokėti. Tai galėtų būti pavyzdžiui motininės įmonės auditas, kuris kartu vertina ir priklausomas įmones. Tokiu atveju už pareigos mokėti už audito paslaugas neatsiranda⁶⁹.

Kitas atvejis kai yra laikoma, kad nėra teikiamos paslaugos yra kai suteikiamos paslaugos dubliuojasi. Tai yra atvejai, kai susijusios įmonės atlikinėtų tas pačias funkcijas, bet dėl pavyzdžiui, vieningos pozicijos tam tikrais klausimais, duomenų bazių apjungimo, našumo ar kitų priežasčių, jas pravartu apjungti⁷⁰. Tas pati situacija yra ir su įmonių grupės centralizuotomis paslaugomis, pavyzdžiui grupės audito paslaugų. Paslaugomis taip pat nėra laikomos atsitiktinės, neplanuotos ar nenumatytos aplinkybės, dėl kurių pagerėjo įmonės būklė.

Jei visgi yra nustatoma, kad už tokias paslaugas panašiomis sąlygomis būtų mokama, tuomet reikia nustatyti paslaugos kainą. Paprasčiausia situacija yra tuomet, kai įmonė įmonių grupėje tiesiogiai moka kitaip grupės įmonei. Tokie tvarka dažniausiai būna tais atvejais, kai

⁶⁸ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 144.

⁶⁹ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 144-145.

⁷⁰ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 145-146.

įmonė tokias pat paslaugas gauna ir iš nesusijusių subjektų ir yra vadinami tiesioginiais mokėjimais. Tokiu atveju lieka nustatyti tik ar buvo laikytasi ištiestos rankos principo.

Sunkesnis atvejis yra, jei paslaugos yra mokamos netiesioginiais metodais. Šiuo metodu kainos yra apskaičiuojamos tik apytiksliai, kadangi šis metodas dažniausiai yra paremtas motininėmis įmonėmis arba paslaugų centrais, kurie atlieka funkcijas už bendrai visą įmonių grupę⁷¹. Nors metodas ir turi neigiamą pusę dėl tikslumo, kartais jis yra optimaliausias dėl dokumentacijos naštos. Kriterijai kuriais galima bandyti vertinti kainodarą nėra apriboti ir gali priklausyti nuo situacijos.

Taip pat reikia turėti omenyje, kad mokėjimai už paslaugas įmonių viduje gali būti atliekami kartu su kitais mokėjimais. Pavyzdžiui į mokėjimus už kompiuterinės programos licencija gali būti įskaičiuoti ir mokėjimai už kompiuterinių sistemų priežiūrą. Todėl patartina išsiaiškinti už ką yra atliekami mokėjimai ir kokiu pagrindu jie yra atliekami.

Nustačius paslaugos kainą, lieka paskutinis žingsnis, tai yra palyginti kainą su ištiestos rankos principu. Tai yra atliekama remiantis anksčiau minėtomis taisyklėmis dėl sandorių kainodaros lyginimo. EBPO pabrėžia, kad vertinti paslaugoms įmonių grupėje dažniausiai bus tinkamiausias palyginamosios nepriklausomos kainos metodas, kadangi teikiamas paslaugas dažniausiai teikia ir nepriklausomi subjektai. Dėl to, šio metodo taikymas dažniausiai bus labai patikimas ir tikslus. Antras tinkamiausias būdas šiai tokioms situacijoms dažniausiai bus kaštų plius metodas⁷².

Paskutinis aspektas liečiantis paslaugas įmonių grupės viduje yra mažos vertės paslaugos grupių viduje. Tai yra paslaugos, kurias viena ar daugiau grupės įmonių atlieka kitos grupės įmonės vardu. Šios paslaugos turi atitikti kelis kriterijus⁷³:

- Turi būti pagalbinės paskirties.
- Nėra esminė įmonių grupės veikla ir nesukuria pelno.
- Jų atlikimas nereikalauja unikalaus ir vertingo nematerialaus turto ir tokio turto nesukuria.

⁷¹ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 148-149.

⁷² OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 150.

⁷³ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 153.

- Paslaugų tiekėjui nesuteikia esminės rizikos ar prezumpcijos dėl kontrolės ir tokia veikla nesukelia papildomos rizikos pačiam paslaugų tiekėjui.

Tai galėtų būti tokios paslaugos, kaip auditas, apskaita, darbuotojų įdarbinimas, informacijų technologijų aptarnavimo centrai, teisinės paslaugos, bendros administracinės paslaugos ir panašios pagalbinės veiklos. Reikia dar kartą pabrėžti, kad visos šios paslaugos bus neapmokestinamos įmonių grupės viduje tik tokiu atveju, jei tai nėra jų pagrindinė ekonominė veikla.

Šis mažos vertės paslaugų išskyrimas turi savo ypatumą ir yra svarbus tuo, kad tokioms paslaugoms yra taikomos paprastesnės taisyklės taikant ištiestos rankos principą. Supaprastintas principas yra toks, kad visos išlaidos patirtos atliekant mažos vertės paslaugas įmonių grupės viduje atitenka pačioms įmonėms. Kas liečia patį supaprastintą procesą, tai pagrindiniai jo privalumai yra tie, kad yra sumažinamas reikalingo darbo kiekis užtikrinant ir įforminant ištiestos rankos principo taikymą kiekviename sandoryje, taip pat, kad mokesčių administratorius bus mažiau linkęs ginčytis dėl nustatytų kainų⁷⁴.

Tam, kad taikyti supaprastintą metodą, įmonių grupei reikia pradėti jį taikyti įmonėse, nepriklausomai nuo šalies. Išimtis iš bendros taisyklės taip galima, jei įmonių grupė pradeda taikyti supaprastintą metodą vertikaliame lygmenyje, tai yra, visos įmonės esančios po aukštesnio lygmens motinine įmone turi taikyti šias taisykles. Tuomet, šių įmonių apimtimi bus taikomos supaprastintos taisyklės. Taip pat įteisinti ir sureguliuoti šį metodą turi mokesčių administratorius, nes kitaip, jo taikymas konkrečioje valstybėje neatneš jokios naudos. Nepaisant to, net ir jei valstybėje šios taisyklės nėra sureguliuotos, vis vien išlieka reikalavimas šias taisykles taikyti visai grupei⁷⁵.

Šių paslaugų kainai apskaičiuoti, reikia sudėti visas išlaidas patirtas kiekvienos iš grupės įmonių atliekant mažos vertės paslaugas. Toliau visos išlaidos turėtų būti padalinamos atsižvelgiant į išlaidų rūšį. Sekantis žingsnis būtų iš šių sumų atimti tokias suteiktų paslaugų

⁷⁴ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 156.

⁷⁵ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 156.

išlaidas, kurios buvo patirtos įmonės tik vienos susijusios įmonės naudai. Gautas rezultatas yra išlaidos susijusios su kiekviena mažos vertės paslaugų rūšimi.

Toliau reikia šias sumas padalinti tarp grupės įmonių. Kokie kriterijai bus naudojami priklausu nuo kiekvienos mažos vertės paslaugų rūšies. Svarbiausia, kad kiekvienai rūšiai, dalinant ją tarp įmonių, būtų taikomos tokios patys taisyklės, bet skirtingoms rūšims, galima taikyti skirtingus kriterijus. Svarbiausia, kad šie kriterijai kuo tiksliau atspindėtų apytikslį darbo krūvį.

Tuomet visoms paslaugoms turi būti pritaikomas 5 procentų antkainis, kurio nereikia įrodinėti ir grįžti tiksliais skaičiavimais. Bet reikia turėti omenyje, kad šis antkainis yra taikomas tik šių supaprastintų taisyklių atžvilgiu ir neatspindi tikrosios išteistos rankos principo kainodaros⁷⁶. Gauta suma yra pagal supaprastintas taisykles apskaičiuota sandorių vertė.

Jungtinės veiklos susitarimai

Bendrai tokie susitarimai yra pasirašomi tarp įmonių su tikslu dalintis įnašais ir rizika vykdant bendrą veiklą. Bendra veikla nereiškia, kad abi šalys turi imtis suderintų veiksmų ar susijungti. Šalys ir toliau gali veikti per nepriklausomas įmones. Jungtinės veiklos sutartis nuo kitų susitarimų tarp susijusių asmenų skiria tai, kad šiuo susitarimu abi įmonės siekia bendro tikslo ir proporcingai dalijasi pasiekto tikslo rezultatais. Nepaisant šio skirtumo, jungtinės veiklos sandoriai yra vertinami vadovaujantis tokiais pačiais principais, kuriais buvo vadovautasi lyginant kitus sandorius tarp susijusių asmenų.

Yra išskiriami du išlaidų ir pelno padalijimo susitarimų tipai: vystymo ir paslaugų. Pagrindinis jų skirtumas yra tas, kad vystymo susitarimu yra tikimasi gauti naudos ateityje, tuo tarpu paslaugų susitarimu yra siekiama gauti naudos šiuo momentu. Iš to seka ir su kiekvienu susitarimu susijusi rizika – vystymo susitarimas savo prigimtimi yra rizikingas, ypač, jei susitarimas yra sudaromas dėl nematerialaus turto. Paslaugų susitarimai savaime yra ne tokie rizikingi dėl savo apibrėžtumo. Šis skirstymas gali būti naudojamas sudaryti paprastesniam reguliavimui ir pirminiui vertinimui, bet reikia suprasti, kad tiek vystymo susitarimai gali būti

⁷⁶ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 158.

trumpalaikiai ir apibrėžti, tiek paslaugų susitarimai gali būti ilgalaikiai ir neapibrėžtos naudos bei rizkos⁷⁷.

Pagrindinis kriterijus į kurį reikia atsižvelgti vertinant jungtinės veiklos sandorius yra tai, ar šalys yra teisingai atlyginamos pagal jų įnašą į sandorį, nes tokių sandorių pagrindinis tikslas yra gauti numatomą naudą proporcingą savo įdėtam įnašui. Todėl taikant ištiestos rankos principą yra lyginamas susijusių įmonių įnašas į sandorį ir iš jo gauta nauda juos lyginant su nesusijusiomis įmonėmis. Jungtinės veiklos šalių nustatymas vyksta remiantis iš esmės tuo pačiu kriterijumi. Kad šalis būtų pripažinta sandorio puse, ji turi tikėtis iš susitarimo gauti naudą ir prisiimti atitinkamas rizikas. Vien tam tikrų funkcijų atlikimas be naudos siekimo kylančio iš jungtinės veiklos sutarties nereiškia dalyvavimo sandoryje, tai būtų paprastas apmokamas darbas⁷⁸.

Iš susitarimų gaunama nauda gali būti dalinama dvejais būdais. Pirmas būdas, dažniausiai naudojamas paslaugų sutartyse, yra naudos nustatymas pagal tam tikrus įnašo kriterijus, pavyzdžiui, pagal įnašo sumą, darbuotojų skaičių ir panašiai⁷⁹. Kitas būdas, dažniau naudojamas vystymo susitarimuose, nes naudos tikimasi ateityje, yra apskaičiuojamas remiantis numatomais narių įnašais ir naudomis ateityje. Antrasis būdas gali būti probleminis dėl ateityje numatomų susitarimo rezultatų, todėl jam taip pat gali būti taikomos ir sunkiai įvertinamo nematerialaus turto taisyklės apskaičiuojant sandorio kainodarą.

Vertinant šalių įnašus, svarbu atskirti įnašo rūšis, kurios yra skirstomos į išankstines ir einamojo įnašo. Išankstiniai antys įnašai iš esmės yra įnašai suteikti santykių užmezgimo metu, tai pavyzdžiui galėtų būti tam tikros technologijos, kuriomis buvo pasidalinta sutarties užmezgimo metu siekti bendro tikslo. Į tokius įnašus atsižvelgiama skaičiuojant ir proporcingai dalinant ateityje gautą naudą. Kita veikla, už kurią yra mokama šiuo metu, pavyzdžiui už atliekamus tyrimus, yra laikoma einamuoju įnašu⁸⁰. Tokie įnašai skaičiuojami tiesiogiai atsižvelgiant į įdėtą įnašą, o ne potencialą ir gali būti skaičiuojami pagal paprastas sandorio kainodaros taisykles.

⁷⁷ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 165.

⁷⁸ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 167.

⁷⁹ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 168.

⁸⁰ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 170.

Išankstinių įnašų skaičiavimas iš esmės turėtų būti paremtas tokiais pat principais, bet atsižvelgiant į nenuspėjamas aplinkybes.

Norint kad jungtinės veiklos sutartis atitiktų išteistos rankos principą, reikia užtikrinti, kad šalių įnašai ir planuojama nauda sutampa. Jei tarp šių verčių yra neatitikimų, tuomet reikia šiuos neatitikimus išlyginti, kas dažniausiai daroma atliekant papildomą mokėjimą iš tos pusės, kurios gaunama nauda viršija įdėtą įnašą. Neatitikimai, dėl kurių gali atsirasti pareiga papildomai sumokėti, gali atsirasti ir laikantis įstatymų reikalavimų dėl žmogiškų klaidų. Bet kuriuo atveju, laikytis išteistos rankos principo reikia visais atvejais. EBPO taip pat pažymi, kad mokesčių administratorius įnašą ir naudą vystymo sutartyse neturėtų vertinti siaurai laiko atžvilgiu. Kadangi šios sutartys būna ilgesnės, tam tikrais pavieniais laikotarpiais įnašai ir nauda gali nesutapti, bet ilgesniu laiko tarpu atitikti išteistos rankos principą⁸¹.

⁸¹ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 173.

Kainodaros dokumentacija

Sandorių kainodaros dokumentacijos reikalavimas kyla dėl trijų pagrindinių priežasčių, į kurias reikia atsižvelgti, kuriant sandorių kainodaros dokumentacijos reikalavimus⁸²:

1. Užtikrinti, kad mokesčių mokėtojas pats atsižvelgia į sandorių kainodaros reikalavimus.
2. Aprūpinti mokesčių administratorių informacija, reikalinga vertinti sandorių kainodarą.
3. Aprūpinti mokesčių administratorių primine informacija, padedančia audituoti mokesčių mokėtojus.

Dokumentuota sandorių kainodara visų pirma užtikrina, kad mokesčių mokėtojas atlikdamas sandorį, dar sutarties sudarymo metu atsižvelgs į visus sandorių kainodaros principus, kadangi juos reikės uždokumentuoti ir pateikti mokesčių administratoriui. Taip pat panašus aspektas yra ir tas, kad mokesčių mokėtojas iš anksto pateikdamas savo poziciją negali paprastai jos paneigti vėliau, tam mokesčių mokėtojui reikės rimtų argumentų, taigi, palengvėja ir ginčų sprendimas.

Kita dokumentacijos nauda yra ta, kad uždokumentavus bent jau esmines sandorio aplinkybes, mokesčių administratoriui tampa lengviau vertinti sandorių kainodaros laikymąsi, dėl to sutaupydamas tiek savo, tiek mokesčių mokėtojų resursų ir galimai išvengdamas mokesčių mokėtojų audito.

Kas liečia dokumentacijos išraišką, EBPO siūlo dokumentaciją sudaryti iš trijų skirtingų lygių: pagrindinės bylos, šalies bylos susietos su tam tikru mokesčių administratoriumi ir atskirų šalių dokumentacijos⁸³.

Pirmasis yra pagrindinės bylos dokumentas, kuriame turi būti pateikta bendra informacija apie visą įmonių grupę ir jos vykdomą veiklą, tai būtų informacija apie įmonių grupės struktūrą, veiklos aprašymas, turimą nematerialų turtą, įmonių grupės vidaus finansai ir finansinė bei mokesstinė būklė⁸⁴. Šio dokumento esmė yra susidaryti bendrą vaizdą apie sandorių kainodarą, todėl jame nebūtina išvardyti visų smulkmenų, užtenka tik pagrindinių gairių. Bendraisiais

⁸² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 230.

⁸³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 233.

⁸⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 234.

dokumentais gali būti pripažinti ir ne atskiri dokumentai, bet kitų dokumentų, kuriuose pateikiama reikalinga informacija kopijos ir nuorodos į juos⁸⁵.

Antras dokumentas yra šalies byla. Jis yra skirtas vietos mokesčių administratoriui. Jame turi būti aptartos specifinėje valstybėje esančios įmonės priklausančios įmonių grupei ir jų atliekami mokėjimai su užsienio įmonėmis priklausančiomis tai pačiai grupei. Šiame dokumente turi būti aptartas sandorių kainodaros taisyklių laikymasis ir pateikta informacija apie sandorius. Šiam dokumentui taip pat galima taikyti nuorodas ir kopijas į kitus dokumentus⁸⁶.

Paskutinis dokumentas yra atskirų šalių ataskaitos. Šiame dokumente turi būti pateikta informacija apie visą finansinę ir ekonominę veiklą specifinėje valstybėje, taip pat išvardinti kitus viešuosius subjektus, kuriems ši informacija buvo pateikta. Didžiausia tokio dokumento nauda yra vertinant bendrą sandorių kainodaros riziką⁸⁷. Šie dokumentai yra aptariami kartu su BEPS 13 veiksmu dėl kainodaros ir atskirų šalių ataskaitų dokumentacijos.

Dokumentacijos keliami problematika yra susieta su dokumentacijos našta, jos pildymu ir oficialiais reikalavimais. Bendras principas yra toks, kad dokumentacija neturi per daug apkrauti mokesčių mokėtojo, bet kartu turi užtikrinti informacijos kokybę. Todėl vertinant į dokumentacijos našta reikia atsižvelgti į daugelį kriterijų, pavyzdžiui, kaip dažnai turi būti peržiūrima dokumentacija, kiek laiko reikia ją saugoti, kokia kalba ji gali būti sudaryta, taip pat atsižvelgti į konfidencialumą ir įstatymų reikalavimo nesilaikymo padarinius. Visais šiais ir kitais aspektais turi būti pasiektas mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus interesų balansas.

⁸⁵ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 234.

⁸⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 235.

⁸⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, p. 235.

Igyvendinimas Lietuvoje

Sandorių kainodaros ir išteistos rankos principo taisyklės nėra naujovė Lietuvos teisės sistemoje. Jos buvo pirmą kartą paminėtos dar 2002 metais Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio 40 straipsnio 2 dalyje ir Gyventojų pajamų mokesčių įstatymo 15 str. 2 dalyje.

2004 metais buvo priimtas Finansų ministro patvirtintas įsakymas dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo, kuriame buvo detalai reguliuota sandorių kainodara, jos apskaičiavimo metodai, įvardinta, kas yra kontroliuojamas sandoris, paaiškintas išteistos rankos principas.

Šis įsakymas iš esmės nėra kažkuo naujas ir ypatingas palyginti su pasauline praktika, kadangi šis įsakymas buvo paremtas ir atspindi EBPO gairėmis dėl sandorių kainodaros. Tiek pirminėje, tiek galiojančioje įstatymo redakcijoje yra įtvirtinta nuostata, kad „Taikant Taisykles, rekomenduojama naudotis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos sandorių kainodaros gairėmis tarptautinėms įmonėms ir mokesčių institucijoms (angl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja Taisyklių nuostatoms“⁸⁸, todėl šios EBPO gairės yra sudėtinė Lietuvos teisės sistemos dalis ir turi būti taikoma kartu su įsakymu dėl Pelno mokesčio 40 straipsnio 2 dalimi. Dėl šių priežasčių, taip pat dėl Lietuvos priklausymo EBPO organizacijai ir dalyvavimo daugiašalėje konvencijoje dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo priemonių, esminių skirtumu tarp EBPO suformuluotų rekomendacijų ir rekomenduojamos praktikos bei Lietuvoje galiojančių įstatymų nėra.

Kadangi šis įstatymas yra paremtas konvencija, pagrindiniai paskutiniu metu įvykę šio ir kitų įstatymų pakeitimai dėl sandorių kainodara yra susiję su įsipareigojimais, prisiimtais BEPS konvencija.

Nuo šių metų įsigaliojusios naujos įsakymo dėl Pelno mokesčio 40 straipsnio 2 dalies redakcijos esminis pakeitimas yra atnaujintos kainodaros taisyklės. Vienas svarbesnių pakeitimų

⁸⁸ Įsakymas dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2004-04-21, Nr. 58-2074.

yra dėl sandorių kainodaros metodų hierarchijos. Anksčiau buvo numatyta, kad jie turi būti taikomi pagal hierarchiją ir tik kai aukštesnio metodo negalima pritaikyti esamai situacijai, galima taikyti sekantį metodą. Dabar šio reguliavimo nelieka ir tinkamai argumentavus iš karto gali būti taikomas tinkamiausias metodas.

Pagrindinės bylos rengimas numatytas tik įmonėms, kurios priklauso tarptautinėms įmonių grupėms, kurios vykdydė kontroliuojamus sandorius ir kurių pajamos praeitą mokestinį laikotarpį viršijo 15 milijonų eurų. Šalies bylas rengti privalo Lietuvos ar tarptautinės įmonių grupės, kurios atliko kontroliuojamus sandorius ir kurių praeito mokestinio laikotarpio pajamos viršijo 3 milijonų sumą. Taip pat šalies bylas turi rengti ir finansų, kreditų, draudimo įmonės. Išimtis šioms taisyklėms taikoma, jei kontroliuojamų sandorių vertė per mokestinį laikotarpį neviršijo 90 000 eurų. Terminas šioms byloms parengti yra numatytas iki kitų mokestinių metų Birželio 15 dienos. Taip pat svarbu pabrėžti, kad mokesčių mokėtojas pateikti kainodaros dokumentaciją turi per 30 dienų nuo mokesčių administratoriaus pareikalavimo, o mokesčių mokėtojas dokumentaciją gali pateikti originalo kalba. Į Lietuvių kalbą išverstą dokumentacijos medžiagą pateikti reikės tik mokesčių administratoriaus reikalavimu per jo nustatyta terminą.

Išvados

1. Efektyviausias būdas užtikrinti tinkamą įmonių grupių apmokestinimą kontroliuojamuose sandoriuose yra tinkamas sandorių kainodaros ir ištiestos rankos principo reguliavimas ir taikymas.
2. Ištiestos rankos principo taikymas yra paremtas susijusių ir nesusijusių subjektų lyginimu panašiose situacijose. Todėl, tinkamam palyginimui reikia teisingai pasirinkti aplinkybes, kurios leis objektyviausiai įvertinti sandorius.
3. Svarbiausias darbo pastebėjimas – tai, kad rinkoje yra sudaroma begalė skirtingų sandorių ir visų jų aplinkybės skiriasi. Todėl sunku sukurti bendrą lyginimo schemą visiems atvejams. Dėl to, kiekvienu atveju reikia protingai ir atsakingai ieškoti bei vertinti aplinkybes kurios gali daryti poveikį sandorių kainodarai. Teisingai ir tinkama apimtimi pritaikius protingumo kriterijų, beveik visais atvejais galima tinkamai palyginti sandorių kainodarą ir nustatčius nesutapimus, nustatyti teisingą sandorio kainą.
4. EBPO išskiria 5 metodus sandorio kainodarai apskaičiuoti: palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, kaštai plius, pelno padalijimo ir sandorio grynosios maržos metodus. Dažniausiai situacijai tinkamiausias bus veinas šių metodų, bet prireikus, galima naudoti ir daugiau.
5. Lyginti nematerialius daiktus reikia ypač atsargiai, nes su jais susijusios aplinkybės ir galimas jų poveikis yra kur kas sunkiau nuspėjamas. Taip pat galimos situacijos, kai mokesčių administratorius neturi kompetencijų, reikalingų tinkamai įvertinti sandorius. Tokiais atvejais rekomenduojama taikyti EBPO taisykles tokių situacijų vertinimui.
6. Jungtinės veiklos susitarimams yra taikomos tokios pačios taisyklės kaip su kontroliuojamiems sandoriams, nors savo esme jie skiriasi.
7. Dokumentacijos pareiga yra naudinga tiek mokesčių administratoriui, tiek ir mokesčių mokėtojui. Bet nustatant dokumentacijos reikalavimus, nereikia per daug apkrauti mokesčio mokėtojo papildomomis pareigomis – visuomet turi būti ieškomas balansas tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo interesų.

Šaltiniai

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992.
2. Įsakymas dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2004-04-21, Nr. 58-2074.
3. Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos įstatymas. *TAR*, 2015-07-10, Nr. 11216.

Praktinė medžiaga:

1. OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
2. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>.
3. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

Santrauka

Nekontroliuojami subjektai savo sandorius grindžia savo ekonominės naudos siekimu, todėl sandoriuose tarp nekontroliuojamų subjektų nebūna ryškaus skirtumo tarp jų įdėto įnašo ir gautos naudos.

Kontroliuojamos įmonių grupės gali pasinaudoti turima kontrole ir sandoryje dalyvaujančių įmonių atžvilgiu, iškraipyti įdėto įnašo ir gautos naudos santykį, netolygiai paskirstydamos iš sandorių gaunamą pelną.

Norint užtikrinti teisingą kontroliuojamų sandorių apmokestinimą, reikia vadovautis ištiestos rankos principu. Taisyklingas šio principo taikymas užtikrina, kad sudarant sandorius tarp kontroliuojamų įmonių, jų sudarymo sąlygos atitiks tas, dėl kokių būtų susitarta tarp nekontroliuojamų subjektų ir leidžia surinkti mokesčius kurie nepritaikūs sandorių kainodaros taisyklių galėtų būti nepagrįstai perkelti į užsienio valstybę. Šių taisyklių taikymas, ypač jei jos yra įtvirtintos kitose valstybėse, taip pat padeda apsaugoti mokesčių mokėtojus nuo dvigubo apmokestinimo.

Sandorių kainodaros principas yra paremtas tinkamų aplinkybių įvertinimu atliekant palyginimą tarp panašaus kontroliuojamo ir nekontroliuojamo sandorio. Šios lyginamos aplinkybės neturi baigtinio sąrašo, todėl galima lyginti praktiškai bet kokias susiklosčiusias aplinkybes. Svarbiausia renkantis šiuos kriterijus yra vadovautis EBPO išleistomis gairėmis, o jei jos neaprepia susiklosčiusių situacijų arba jų nepakanka priimti užtikrintą sprendimą – tuomet taikyti protingumo kriterijų ir kruopščiai išanalizuoti visą susiklosčiusią situaciją.

Kalbant apie Lietuvą, didesnių problemų dėl šių taisyklių taikymo ar reguliavimo neegzistuoja, Lietuva atitinka visus reikalavimus. Sandorio kainodara palyginti ilgą laiką yra įtvirtinta Lietuvos teisės sistemoje, o jos kūrimas buvo pagrįstas EBPO rekomendacijomis, todėl konvencijos dėl Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo ratifikavimas sandorių kainodaros atžvilgiu neatnešė daug permainų.

Summary

Tax Base Erosion and Profit Shifting (OECD) Measures on Combating Abuse of Tax Treaties, Multilateral Convention, Its Implementation in Lithuania

Independent subjects are going to base their transactions on economic benefits they can receive from it, therefore in uncontrolled transactions there is no significant difference between the contribution subject made and profit he received.

However, Multinational enterprise can use its control over other subjects and distort the ratio between subject's contribution and profit by unevenly dividing profits.

If we seek so ensure fair taxation of controlled transactions, we have to force arm's length principle between controlled subjects. Correctly applied, this principle will ensure, that conditions of controlled transactions will match those that would be agreed by uncontrolled subjects and will allow to collect taxes that would otherwise be moved to another country. Another benefit of application of these rules is that it would protect tax payers from unjustified double taxation.

Transfer pricing principle is based on appropriate comparison of circumstances in controlled and uncontrolled transaction. These circumstances do not have complete list, therefore, every detail in transaction can be compared. But it is crucial, that when choosing criteria for comparison, this process took into account OECD's recommendations on comparable and in situation where it is hard to make accurate decision based on OECD's recommendations, then evaluator has to make the most reasonable decision.

As far as Lithuania is concerned, there is no significant problems in application or regulation of these rules and Lithuania is compliant with all requirements as transfer pricing has been covered by Lithuanian laws for relatively long time and rules there based on OECD's recommendations. Because of that, ratification of BEPS action plan did not bring any significant changes on transfer pricing.