

# EKONOMINIO BENDRADARBIAVIMO IR PLĖTROS ORGANIZACIJOS TRANSAKCIJŲ KAINODAROS REGULIAVIMAS IR JO ĮTAKA LIETUVAI

**Kristina Savickaitė**

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės katedros doktorantė  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 78

*Straipsnyje apžvelgiami pagrindiniai Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Lietuvos transakcijų kainodaros reguliavimo ypatumai parodant šios tarptautinės organizacijos rekomendacijų svarbą Europos Sąjungos valstybių narių, iš jų ir Lietuvos, teisiniam reguliavimui. Nagrinėjant Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos aktus ir juos lyginant su Lietuvos aktais, skirtais transakcijų kainodarai, atskleidžiami jų trūkumai.*

*The article aims at presenting the fundamentals of the transfer pricing regulation of the Organisation for Economic Co-operation and Development and Lithuania demonstrating the importance of the recommendations of this international organisation for the legal regulation of the European Union Member States and Lithuania. While analysing the acts of the Organisation for Economic Co-operation and Development and comparing them with Lithuanian acts on transfer pricing their shortcomings are revealed.*

## Įvadas

Tarptautinių įmonių svarba pasaulinėje ekonomikoje, ir Lietuvoje, pastaraisiais metais labai padidėjo. Tarptautinė įmonė dažnai turi daugelį antrinių įmonių ar padalinių skirtingose valstybėse. Tarp tarptautinės įmonės padalinių ar antrinių įmonių sudaromi sandoriai, kurie yra vykdomi ne vienoje valstybėje, o ir ne vienoje mokesčių jurisdikcijoje. Dažnai tokiuose sandoriuose numatomos kitokios sąlygos, nei būtų numatomos sandoriuose tarp visiškai nepriklausomų šalių. Tarptautinės įmonės gali būti suinteresuotos sutelkti savo pelną valstybėje, kuri taiko mažesnius mokesčius, nei ta, kurioje yra uždir-

bamas pelnas. Valstybėms tai yra didelė problema, nes 60 procentų visos tarptautinės prekybos vyksta daugianacionalinėse įmonėse [27, p. 10]. Mokesčių administratoriai, vertindami susijusių asmenų sandorius, daugiausia dėmesio skiria sandorių kainoms. Tokia mokesčių administratorių praktika vadinama transakcijų kainodara (angl. *transfer pricing*)<sup>1</sup>. Transakcijų kainodara yra reguliuojama nacionalinės, tarptautinės (Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos bei Jungtinių Tautų Organizacijos dokumentai) ir Europos Sąjungos (toliau ES) teisės. Didelį

<sup>1</sup> Šiame darbe terminai „sandoris“ ir „transakcija“ vartojami kaip sinonimai.

poveikį nacionaliniam reguliavimui turi tarptautiniai teisės aktai ir principai, nes transakcijų kainodaros srityje dažniausiai kyla klausimų, susijusių su kelių valstybių jurisdikcijomis. Transakcijų kainodaros tarptautinio reguliavimo srityje bene svarbiausia yra Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO, angl. *OECD*)<sup>2</sup>, kuri užsiima mokesčių vengimo, elektroninės komercijos apmokestinimo, transakcijų kainodaros ir kitais klausimais, bendradarbiauja su valstybių mokesčių administracijomis bei analizuoja ir vertina nacionalines mokesčių sistemas [31]. Toliau straipsnyje apžvelgiami šios organizacijos išleisti aktai juos lyginant su Lietuvos teisės aktais sandorių kainodaros srityje. Nors Lietuvoje sandorių kainodaros teisinis reguliavimas atsirado prieš kelerius metus, kol kas mokesčių administravimo praktika transakcijų kainodaros srityje nėra susiformavusi – nėra nė vieno kilusio mokesčio ginčo šiuo klausimu.

I. 1963 m. EBPO parengė Pajamų ir kapitalo modelinę mokesčių konvenciją (toliau – Modelinė konvencija) [16], kuri yra nuolat peržiūrima. Ši konvencija yra tik rekomendacija ir teisiškai nėra privaloma, tačiau valstybės, iš jų ir Lietuva, dažnai ja vadovaujasi sudarydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su viena ar keliomis valstybėmis. EBPO Modelinės konvencijos įtaką Europos Sąjungos valstybėms narėms didina tai, kad Europos Teisingumo Teismas keliose bylose nusprendė, jog Modelinėje konvenci-

joje įtvirtinti apmokestinimo principai gali būti Europos Bendrijos pagrindinių laisvių suvaržymą pateisinantys valstybės mokesčių galių įgyvendinimo pagrindas<sup>3</sup>.

Vertinant tarptautinių įmonių transakcijų kainas, dažniausiai vadovaujamosi ištiesiosios rankos principu (angl. *arm's length principle*). Šis principas 1917–1918 m. pasirodė Jungtinės Karalystės ir JAV vidaus teisės aktuose, tačiau tik 1980 m., jį įtvirtinus Modelinėje konvencijoje ir valstybių sudaromose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, ištiesiosios rankos principas pradėjo įgyti tarptautinį pripažinimą [20, p. 103]. Remiantis ištiesiosios rankos principu, visi asocijuotų (susijusių) įmonių komerciniai ir finansiniai sandoriai turi būti sudaromi tokiais pačiomis sąlygomis lyg būtų sudaromi tarp nepriklausomų šalių [25, p. 449]. Modelinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje numatoma, kad *kai vienos valstybės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja valdant, kontroliuojant kitos valstybės įmonę arba jos kapitalę, arba tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja valdant, kontroliuojant vienos valstybės įmonę ir kitos valstybės įmonę arba kapitalę, ir kiekvienu atveju sudaromos arba nustatomos tų dviejų įmonių tarpusavio komercinių arba finansinių santykių sąlygos, besiskiriančios nuo tų, kurios būtų tarp nepriklausomų įmonių, tada visoks pelnas, kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienai iš tų įmonių, bet dėl tokių sąlygų jai nepriskiriamas,*

<sup>2</sup> 2007 m. balandžio 12 d. Lietuva nebuvo šios organizacijos visateisė narė.

<sup>3</sup> Žr. 2006 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo bylą C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, 2006 m. lapkričio 14 d. Europos Teisingumo Teismo bylą C-513/04, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v. Belgische Staat*.

*gali būti įskaičiuojamas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas*<sup>4</sup>. Toks pats reguliavimas numatomas ir daugelio Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių straipsniuose<sup>5</sup>. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Modelinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalis tiesiogiai nėra susijusi su transakcijų kainodara. Pagal šį straipsnį leidžiama apmokestinti neatsiradusį pelną dėl sandorių tarp asocijuotų subjektų sąlygų, kurios skiriasi nuo sąlygų, kurios būtų numatytos, jei toks pats sandoris būtų sudarytas tarp nepriklausomų asmenų. Taigi šis straipsnis pirmiausia yra susijęs su pelnu, bet ne su kainomis. Be to, leidžiama pakoreguoti pelną iki tokio pelno, kuris būtų gautas, jei sandoris būtų sudarytas remiantis ištiesiosios rankos principu. Tačiau siekiant nustatyti tokį pelną turi būti vertinama transakcijos kaina. Pagal šią kainą koreguojamos sandorio šalių pajamos bei išlaidos ir taip nustatomas turėjęs būti gautas pelnas. Taigi taikant Modelinės konvencijos bei dvigubo apmokestinimo sutarčių 9 straipsnius svarbiausia yra nustatyti kainą, atitinkančią ištiesiosios rankos principą. Pelno nustatymas yra antrinis dalykas. Pažymėtina, kad Modelinės konvencijos 9 straipsnis nepanaikina galimybės bandyti nustatyti pelną, kuris būtų gautas vadovaujantis ištiesiosios rankos principu, remiantis kitais būdais, jeigu to neįmanoma padaryti nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančias kainas [19]. Remiantis tokiu požiūriu būtų galima vertinti, ar asocijuoto asmens gautas pelnas

atitinka ištiesiosios rankos principą, ir nevertinti, ar sandorio kainos buvo nustatytos vadovaujantis ištiesiosios rankos principu [24, p. 511].

Lietuvos nacionalinėje teisėje teisės normų, skirtų sandorių kainodarai ir ištiesiosios rankos principui, atsirado neseniai. 2001 m. gruodžio 20 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (įsigaliojo 2002 m. sausio 1 d.) 40 straipsnyje ir 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (įsigaliojo 2003 m. sausio 1 d.) 15 straipsnyje įtvirtintos sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimo nuostatos. 2004 m. balandžio 9 d. Lietuvos Respublikos finansų ministras išleido įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ (toliau – Taisyklės), kuriuo numatė pagrindines sandorių kainodaros taisykles ir metodus [9]. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje [6] ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje [7] numatoma, kad jeigu asocijuotų asmenų sandorių numatytos kitokios sąlygos, nei būtų numatytos juos sudarant tarp nepriklausomų asmenų, tai pelnas, kuris būtų atsiradęs, jei nebūtų įtrauktos tokios sąlygos, gali būti apmokestinamas. Abiejų įstatymų minėti straipsniai yra vienodi, skiriasi tik asmenys, kuriems jie taikomi. Palyginus šias normas su Modelinės konvencijos 9 straipsnyje įtvirtintomis nuostatomis, darytina išvada, kad jos iš esmės yra beveik identiškos. Šios, kaip ir Modelinės konvencijos normos, tiesiogiai nenurodo

<sup>4</sup> Autorės neoficialus vertimas.

<sup>5</sup> Žr., pavyzdžiui, sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Lietuvos ir Austrijos, Vengrijos, Estijos, Ispanijos, Prancūzijos.

pareigos vadovautis ištiestosios rankos principu.

Mokesčių administratoriai gali taikyti sandorių kainodaros taisykles ir koreguoti pelną tik tokiu atveju, jei transakcija įvyko tarp susijusių įmonių, t. y. kaip numatoma Modelinės konvencijos 9 straipsnyje, tarp įmonės arba kelių įmonių, kurios dalyvauja kitoje įmonėje. Kokios įmonės patenka į šią kategoriją, nustato kiekviena valstybė savo vidaus teisėje. Modelinės konvencijos 9 straipsnio formuluotė yra gana abstrakti – ji neapibrėžia įmonės dalyvavimo intensyvumo straipsnio taikymui [30, p. 2–3]. Tai, kad nėra nuorodų, ką laikyti asocijuotu asmeniu, manytina, gali sukelti tam tikrų sunkumų transakcijų kainodaros srityje. Pavyzdžiui, tai apsunkina kitų valstybių įmonių turimos informacijos naudojimą transakcijų kainodarai bei bendrų transakcijų kainodaros informacijos bazių kūrimą. Asocijuoti asmenys apibrėžiami Pelno mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnyje. Asocijuoti asmenys yra tie, kurie yra susiję kaip juos apibrėžia atitinkamas įstatymas, arba asmenys, kurie gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios, negu tuo atveju, kai kiekvienas asmuo siektų didžiausios ekonominės naudos. Susiję asmenys Gyventojų pajamų mokesčio ir Pelno mokesčio įstatymuose apibrėžiami skirtingai, tačiau tai yra suprantama, nes šie apibrėžimai yra taikomi skirtingiems apmokestinamiesiems asmenims: gyventojams (fiziniams asmenims) ir vienetams (juridiniams asmenims). Pažymėtina, kad tiek Pelno mokesčio įstatyme, tiek Gyventojų pajamų mokesčio

įstatyme nenurodoma jokie tarptautinių ir vidinių sandorių skirtumo, todėl galima teigti, kad transakcijų kainodara taikytina abiem sandoriams.

**II.** 1963 m. patvirtinus pirmąją Modelinės konvencijos versiją, valstybių mokesčių administracijų susidomėjimas transakcijų kainodara bei EBPO siekis skatinti valstybes vadovautis Modeline konvencija sudarant dvigubo apmokestinimo sutartis paskatino transakcijų kainodaros rekomendacijų leidimą. Dar 1979 m. pasirodė pirmosios šia tema EBPO rekomendacijos daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms (toliau EBPO rekomendacijos arba Rekomendacijos) [18], kurios buvo nuolat peržiūrimos, paskutinį kartą 1999 m. [20, p. 104]. Rekomendacijos yra skirtos nacionaliniams mokesčių administratoriams pagelbėti nustatant tikrinamų įmonių sandorių rinkos kainas ir prireikus koreguojant kainas. EBPO taip pat rekomenduoja valstybėms narėms siekti, kad mokesčių administratoriai skatintų, jog mokesčių mokėtojai vadovautųsi minėtomis rekomendacijomis, paskelbtų jas viešai ir, jei būtina, išverstų [17].

Rekomendacijos, kaip ir Modelinė konvencija bei jos komentaras, nėra teisiškai privalomos EBPO narėms. Sutartis, kuria įkuriamas tarptautinė organizacija ir kuri yra pagrindas rekomendacijoms leisti, yra tarptautinis įsipareigojimas, kuris turi būti vykdomas gera valia (angl. *good faith*). Kai valstybė visiškai neigia bet kokį tarptautinės organizacijos rekomendacijos galiojimą, ji pažeidžia kitos sutarties šalies, kuri gali tikėtis, kad valstybė bent rimtai apsvarstys rekomendacijos turinį, teisinius

lūkesčius [34, p. 265]. EBPO narės, reguliuodamos transakcijų kainodarą nacionaline teise, skirtingai vadovaujasi Rekomendacijomis. Vienos iš jų teisės aktuose nurodo, kad jie yra parengti pagal EBPO rekomendacijas, pavyzdžiui, Vengrijos pelno ir dividendų mokesčio akte. Kitų, pavyzdžiui, Lenkijos ir Švedijos teisės aktai yra parengti vadovaujantis Rekomendacijomis, tačiau teisės aktuose nėra jokios nuorodos į jas. Yra valstybių, kurios nurodo, kad vidaus teisės aktai turi būti aiškinaami remiantis EBPO rekomendacijomis, pavyzdžiui, Ispanijos prevencijos priemonių sukčiavimo mokesčių srityje įstatymas [32]. Nors Rekomendacijos yra suformuluotos lanksčiai ir gana abstrakčiai, skirtingai nuo teisės normose vartojamų tikslų ir griežtų formuluočių, bei jose nenumatytas Rekomendacijų įgyvendinimo mechanizmas, tai nereiškia, kad jos neturi jokios galios reguliuojant transakcijų kainodaros klausimus. Kaip reikalaujama pagal 1960 m. gruodžio 14 d. EBPO konvencijos 6 straipsnį, valstybės narės rekomendacijas transakcijų kainodaros klausimais, kaip ir kitas EBPO rekomendacijas, priėmė vienbalsiai. Toks priėmimo būdas, kai nėra viena valstybė nepareiškė prieštaravimų, rodo politinį kiekvienos iš jų išipareigojimą atsižvelgti į jos įtvirtintas nuostatas. Kai kuriose valstybėse teismai Rekomendacijas vertina kaip privalomas mokesčių administratoriams, išskyrus, kai nacionaliniuose teisės aktuose numatomos kitokios taisyklės [33]. Taip pat reikėtų prisiminti, kad EBPO rekomendacijos iš esmės yra skirtos ištiesiosios rankos principui, kurio pagrindas, kaip jau minėta, įtvirtintas Modelinės konvencijos 9 straipsnyje, aiškinti

ir taikyti. Tai patvirtina ir Modelinės konvencijos 9 straipsnio komentaro 1 punktas, kuriame nurodoma, kad Rekomendacijose yra įtvirtinti tarptautiniai principai ir ištiesiosios rankos principo taikymo rekomendacijos [15]. Taigi manytina, kad, sudarius dvigubo apmokestinimo sutartis, kurios yra valstybės teisinės sistemos dalis, vadovaujantis Modeline konvencija, EBPO rekomendacijos tampa svarbiu ištiesiosios rankos principo aiškinimo šaltiniu.

EBPO rekomendacijų svarbą ES valstybių narių mokestiniam reguliavimui taip pat atskleidžia Europos Tarybos 1997 m. gruodžio 1 d. patvirtintas Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksas [13]. Šio kodekso 3(B) punkte numatoma, kad valstybės narės taisyklių, reguliuojančių pelno paskirstymą tarp asocijuotų įmonių, atitiktis EBPO rekomendacijose įtvirtintiems principams yra vienas iš kriterijų nustatant, ar valstybės narės mokestinės priemonės yra žalingos. Taip buvo sustiprinta EBPO rekomendacijų įtaka ES valstybių narių, iš jų ir Lietuvos, teisinio reguliavimo srityje, nes įstatymų, neatitinkančių šių rekomendacijų, taikymas tapo ribotas.

Lietuva kol kas nėra EBPO narė, tačiau tai nereiškia, kad šios organizacijos rekomendacijos neturi jokios įtakos nacionaliniam transakcijų reguliavimui. Valstybė gali pasirinkti, netgi nebūdama narė ir neturėdama politinio išipareigojimo jų laikytis, savo vidaus teisėje įtvirtinti rekomenduojamas taisykles. Be to, pažymėtina, kad Lietuva 2001 m. rugsėjo 20 d. prisijungė prie 1976 m. EBPO deklaracijos „Dėl tarptautinio investavimo ir daugianacionalinių įmonių“, kuri skatina savanoriškai taikyti Rekomendacijas [16]. Prisijungimas prie

šios deklaracijos, manytina, įpareigoja Lietuvą atsižvelgti į EBPO rekomendacijas reguliuojant sandorių kainodarą.

Taip pat pažymėtina, kad Taisyklių 78 punkte rekomenduojama jas taikant vadovautis Rekomendacijomis tiek, kiek jų nuostatos neprieštaruja pačių taisyklių nuostatoms. Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnyje „Mokesčio įstatymo aiškinimas“ numatyta, kad apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinusi su Lietuvos Respublikos finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Kaip matyti iš šios normos, Rekomendacijos nėra minimos kaip mokesčių įstatymų aiškinimo priemonė. Taisyklės yra skirtos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsniui ir Gyventojų pajamų mokesčio 15 straipsniui įgyvendinti. Vadinasi, jei Rekomendacijomis bus vadovaujama si taikant Taisykles, kartu gali būti aiškinamas ir mokesčių įstatymų tekstas. Dėl tokio teisinio reguliavimo gali kilti EBPO rekomendacijų kaip aiškinimo priemonės statuso aiškumo klausimų. Taip pat nagrinėjama norma nenumato konkretaus adresato, vadinasi, galima teigti, kad Rekomendacijos yra skirtos tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui.

Kaip buvo minėta, EBPO rekomendacijos yra nuolat peržiūrimos vis reguliuojant naujus dalykus. Iš Taisyklių minėtos normos nėra aišku, kokia Rekomendacijų versija būtų rekomenduojama vadovautis – ar tik ta, kuri galiojo išleidžiant įsakymą, patvirtinusį Taisykles, ar vėlesnė jų versija. Kadangi rekomenduojant vadovautis Rekomendacijomis yra siekiama transakcijų kainodarai taikomų taisyklių

aiškumo, manytina, kad reikėtų vadovautis paskutine Rekomendacijų versija, kuri geriausiai atitiktų šių santykių ekonominių išsivystymą. Tačiau toks šio teisinio apibrėžtumo sprendimas gali kelti grėsmę, kad bus pažeisti teisėti mokesčių mokėtojo lūkesčiai, nes jis negalės būti tikras, kokiais principais vadovausis mokesčių administratorius (jeigu apskritai tą darys, nes taikyti Rekomendacijas yra tik rekomenduojama) vertindamas jo transakciją. Manytina, kai kyla neaiškumas, kurią Rekomendacijų versiją taikyti, reikėtų vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalimi, kurioje numatoma, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Taigi reikėtų rinktis aiškinimą, naudingesnį mokesčių mokėtojui.

Toliau straipsnyje apžvelgiamos pagrindinės Rekomendacijų nuostatos, lyginant su Lietuvos normomis. Tuo siekiama atskleisti minėtos tarptautinės organizacijos Rekomendacijų transakcijų kainodaros srityje įtaką Lietuvos teisiniui reguliavimui.

**II.1.** EBPO rekomendacijose numatoma metodų, kuriais vadovaujantis yra nustatoma ištiestosios rankos principą atitinkanti kaina ir koreguojama šio principo neatitinkanti kaina ar pelnas. Siekiant nustatyti ištiestosios rankos principą atitinkančią kainą, yra lyginamos nekontroliuojamosios transakcijos. Kad toks palyginimas būtų veiksmingas, lyginamų situacijų ekonominiai ypatumai turi būti pakankamai panašūs. Rekomendacijų 1.17 punkte nurodoma, kad turi būti atsižvelgiama į esminius

lyginamų transakcijų ir įmonių skirtumus. Vertinant transakciją turi būti įvertintas transakcija perduotas daiktas ar paslauga, šalių atliktos funkcijos, sandorio sąlygos, ekonominės šalių aplinkybės ir verslo strategijos. Taigi, taikant ištiesiosios rankos principą, vienas iš pagrindinių sunkumų yra surasti palyginamus nepriklausomų šalių sandorius. Tarptautinės įmonės gali vykdyti transakcijas skirtingai nei nepriklausomi dalyviai. Kai kuriose gamybos srityse paprasčiausiai nėra kitų subjektų, besiverčiančių tokia pačia veikla [28, p. 100]. Palyginus Rekomendacijų nuostatas, skirtas nustatyti transakcijų palyginimo galimybę, su Taisyklių normomis<sup>6</sup>, matyti, kad jos beveik identiškos. Taisyklių 16 punkte, kitaip nei Rekomendacijose, pabrėžiama, kad, parenkant palyginti nekontroliuojamąsias transakcijas, visų pirma turi būti naudojami vidiniai palyginimai, t. y. tos pačios įmonės sudarytas sandoris su nekontroliuojamuoju asmeniu. Taisyklėse numatyta, kad išoriniai palyginimai (t. y. transakcija tarp kitų nei kontroliuojamąją transakciją atlikusių asmenų) gali būti naudojami nesant vidinių palyginimų arba siekiant patikrinti rezultata. Pastaruoju atveju išorės duomenys bus naudojami jau atlikus transakcijos vertinimą vadovaujantis vidaus duomenimis, nes yra siekiama patikrinti jau turimą rezultata. Vadinasi, vien išorės duomenys galės būti naudojami tik tokiu atveju, kai nėra vidinių palyginimų. Manytina, kad toks ribojimas, kai yra reikalaujama vadovautis vidaus duomenimis, nėra reikalingas, nes Rekomendacijose ir Taisyklėse įtvirtintų sandorio vertinimo kriterijų – šalių

funkcijos, sandorio sąlygos ir pan. visiškai pakanka nustatyti tinkamiausią transakciją palyginimui. Žinoma, būtų galima preizuoti, kad įmonei yra prieinamesnė jos pačios turima informacija ir kad tos pačios įmonės sudaromi sandoriai geriau atitiks transakcijų kainodaros tikslus. Tačiau įmanomi atvejai, kai išorinis palyginimas tiksliau atspindės palyginimo kriterijus, pavyzdžiui, dėl transakcijos sąlygų ar kitų panašumų.

1979 m. patvirtintos rekomendacijos numatė tris metodus: nepriklausomos lyginamosios kainos (angl. *comparable uncontrolled price method*), kaštai plus (angl. *cost-plus method*) ir perpardavimo kainos (angl. *resale price method*). Šie metodai yra vadinami tradiciniais arba transakcijų [24, p. 515]. Taip pat buvo leidžiama taikyti ir kitus metodus, pavyzdžiui, pelno padalijimo metodą (angl. *profit-split method*). Tačiau pelno palyginimas galėjo būti tik kaip tolesnio tyrimo būdas, o ne kaip savarankiškas metodas [23, p. 31]. 1995 m. EBPO rekomendacijos įtvirtino transakcijos grynosios maržos metodą (angl. *transactional net margin method*). Pelno padalijimo ir transakcijos grynosios maržos metodai vadinami pelno metodais [24, p. 515]. EBPO rekomendacijose numatoma, kad perpardavimo kainos ir kaštai plus metodai yra taikomi, kai negalima remtis nepriklausomos lyginamosios kainos metodu. Pelno metodai taikomi tik išskirtiniu atveju, kai negalima pritaikyti transakcijų metodų. Tačiau tai nereiškia, kad pelno metodų taikymas yra išskirtinis, o tai, kad tik išskirtinėmis sąlygomis nebus įmanoma pritaikyti tradicinių metodų [21, p. 163–164]. Palyginus Taisyklių normas

---

<sup>6</sup> Žr. Taisyklių 7–18 punktus.

(19–45 punktai) su Rekomendacijų nuostatomis matyti, kad jos numato tuos pačius sandorių kainodaros metodus.

Šie metodai aptartini plačiau. Nepriklausomos lyginamosios kainos metodu ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma lyginant transakcijos dalyko kainą tarp asocijuotų asmenų (t. y. kontroliuojamosios transakcijos kainas) su nekontroliuojamosios transakcijos dalyko kaina. Bet koks šių kainų skirtumas gali skatinti daryti išvadą, kad asocijuotos įmonės nesivadovavo ištiesiosios rankos principu ir kontroliuojamosios transakcijos kaina turi būti koreguojama pagal nekontroliuojamosios transakcijos dalyko kainą. Šis metodas patikimas, kai egzistuoja nekontroliuojama transakcija ir nėra jokių esminių jos ir kontroliuojamosios transakcijos skirtumų, arba kur tokių skirtumų yra galimos korekcijos, kurios pašalintų šių skirtumų įtaką kainai. Nors vadovaujantis šiuo metodu turėtų būti pradėta nagrinėti transakcijos dalyko kaina, dažnai yra sunku surasti pakankamai panašią nekontroliuojamąją transakciją [23, p. 30]. Taikyti perpardavimo kainos metodą pradedama nuo kainos, kuria buvo perarduotas daiktas, pirktas iš asocijuoto asmens, nepriklausomam pirkėjui. Ši kaina yra sumažinama tam tikru dydžiu (bendraja marža), kuris apima pardavėjo turėtas pardavimo išlaidas bei pelną [26, p. 66]. Tokiu būdu gaunama ištiesiosios rankos principą atitinkanti transakcijos dalyko kaina.

Kaštai plius metodu ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma prie asocijuotos įmonės sąnaudų pridėjus ištiesiosios rankos principą atitinkantį antkainį. Kaip ir taikant perpardavimo kainos meto-

dą, nustatyti tokį antkainį gali būti problemiška [24, p. 515]. Kai kuriose valstybėse tokiu antkainiu yra laikoma 10 procentų [22, p. 38]. Taip pat yra sudėtinga nustatyti visas susijusias išlaidas, kurios turi būti įtraukiamos nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą. Rekomendacijose numatoma, kad, taikant šį metodą, į sąnaudas galima įtraukti tiek tiesiogines, tiek netiesiogines sąnaudas, tačiau veiklos sąnaudos neįtraukiamos<sup>7</sup>. Tačiau tai neišsprendžia klausimo, į kokio dydžio ir į kokias tiesioginių ar netiesioginių sąnaudų rūšis turi būti atsižvelgiama [22, p. 43]. Pelno metodais vertinamas kontroliuojamosios transakcijos pelnas. Remiantis pelno padalijimo metodu, pelnas, gautas iš kontroliuojamos transakcijos, padalijimas tarp jos šalių taip, lyg transakcija būtų sudaryta tarp neasocijuotų asmenų. Nustatant kiekvienai šaliai tenkančią pelno dalį būtina įvertinti jų vaidmenį ir funkcijas [24, p. 517].

Paskutinis metodas, numatytas EBPO rekomendacijose, yra transakcijos grynosios maržos metodas. Šiuo metodu siekiama nustatyti, ar transakcijos grynoji marža (t. y. grynojo transakcijos pelno dalis, kuri turėtų būti uždirbta atsižvelgiant į tam tikrus rodiklius, pavyzdžiui, pardavimus, išlaidas, turtą ir pan.) atitinka ištiesiosios rankos principą [26, p. 66]. Pažymėtina, kad Rekomendacijose nenumatoma, kuris iš metodų turėtų būti taikomas esant ginčui tarp kelių valstybių mokesčių administratorių dėl sandorio kainos, todėl dvigubo apmokestinimo rizika vis tiek išlieka [23, p. 31].

<sup>7</sup> Rekomendacijų 2.41 p. ir 2.40 p.



**II.2.** Rekomendacijų V dalyje pateikiama mokesčių administratoriams pasiūlymų dėl dokumentų, pagrindžiančių transakcijos kainodarą, reikalavimo iš mokesčių mokėtojo. Turi būti laikomasi pagrindinio principo, kad mokesčių administratoriui tenka įrodinėjimo našta. Tačiau nors ši našta tenka mokesčių administratoriui, jis gali reikalauti iš mokesčio mokėtojo pateikti dokumentus, pagrindžiančius transakcijos kainodarą, nes be jų negalėtų tinkamai išnagrinėti konkretaus atvejo. Mokesčių administratorius, prašydamas tam tikrų dokumentų, turi atsižvelgti į mokesčio mokėtojo galimas išlaidas ir administracinius sunkumus pateikti tokius dokumentus. Kita vertus, mokesčių mokėtojas turėtų geranoriškai teikti jam prieinamą informaciją, suprasti, kad informacijos prieinamumas padeda nagrinėti ir išspręsti klausimus, susijusius su transakcijų kainodara. Rekomendacijose numatoma, kad, vertinant transakciją vadovaujantis ištiesiosios rankos principu, dažniausiai reikia informacijos apie transakcijoje dalyvaujančius kontroliuojamuosius asmenis, apie šių asmenų atliekamas funkcijas, informaciją, gautą iš nekontroliuojamųjų įmonių<sup>8</sup>. Taisyklių XI dalyje įtvirtinama, kokios įmonės privalo turėti dokumentus apie sandorių kainodarą. Šie dokumentai turi atskleisti visą mokesčių mokėtoju prieinamą reikšmingą informaciją apie transakcijų kainodarą transakcijos sudarymo metu ar vėlesnę svarbią informaciją. Taisyklėse taip pat numatyta, apie kokius dalykus turi būti atskleista informacija kontroliuojamųjų transakcijų kainodaros dokumentuose, pavyzdžiui, informacija apie naudojamą transakcijos kai-

nodaros metodą. Šie dokumentai gali būti laikomi mokesčių mokėtoju patogia forma ir kalba tol, kol jų pareikalaus mokesčių administratorius. Po tokio pareikalavimo jie turi būti per 30 dienų pateikti mokesčių administratoriui ir išversti į lietuvių kalbą<sup>9</sup>. Skirtingai nei Rekomendacijose, Taisyklėse nenurodoma, kam tenka įrodinėjimo pareiga. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio pirmojoje dalyje numatoma, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas [8]. Kaip ši taisyklė būtų taikoma sandorių kainodaros atvejais, nėra aišku. 2005 m. lapkričio 30 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rekomendacijose „Dėl transakcijų kainodaros taisyklių įgyvendinimo“ numatyta tokia pati kaip ir Rekomendacijose taisyklė atsižvelgti į mokesčių mokėtojo išlaidas mokesčių administratoriaus reikalavimams įgyvendinti [12]. Toliau jose rašoma, kad „kiekvienam atveju mokesčių administratorius reikalaudamas iš asocijuoto asmens informacijos, turi įvertinti tokių reikalavimų pagrįstumą, t. y. kaštų, kuriuos patirs asocijuotas asmuo rengdamas reikalaujamą informaciją (pavyzdžiui, neturėtų būti tikimasi, kad mokesčių mokėtojas užsiims išsamia informacijos apie užsienyje esantį asocijuotą asmenį surinkimu arba kad atliks išsamius duomenų apie palyginamąsias transakcijas tyrimus, jei jis įrodys, kad tokių duomenų nėra arba tokių duomenų gavimas būtų labai brangus)“. Ši nuostata yra beveik pažodinis Rekomendacijų 5.6 punkto vertimas, tačiau

<sup>8</sup> Žr. plačiau Rekomendacijų V dalį.

<sup>9</sup> Žr. Taisyklių XI dalį.

angliškame tekste yra vartojama formuluotė *if a taxpayer reasonably believes*, t. y. „jeigu mokesčių mokėtojas pagrįstai mano“, o ne „jei jis įrodys“. Šioje rekomendacijoje pateiktas pavyzdys gali pagrįsti mokesčių administratoriaus abejones dėl teisingo įrodinėjimo pareigos paskirstymo neaiškumo. Nors mokesčių administratorius yra raginamas įvertinti mokesčių mokėtojo kaštus ir sunkumus gauti reikalingą informaciją, mokesčių mokėtojui vis tiek paliekama pareiga įrodyti, kad mokesčių administratoriaus reikalaujama informacija neprieinama arba ją gauti per brangiai kainuotą.

## Išvados

1. Transakcijų kainodaros tarptautinio reguliavimo srityje bene svarbiausia yra EBPO. Nors šios organizacijos parengtos Modelinės konvencijos 9 straipsnis nėra skirtas tiesiogiai transakcijų kainodarai, jo dėka ištiesiosios rankos principas įgijo tarptautinį pripažinimą. Tame pačiame straipsnyje neapibrėžiama, kokios įmonės patenka į kategoriją asocijuotų asmenų, kurių sudarytas sandoris vertinamas atliekant sandorių kainodarą. Tai nustato kiekviena valstybė savo vidaus teisėje. Toks reguliavimas gali sukelti tam tikrų sunkumų, kurių negalima išspręsti remiantis vien nacionaline teise. Tam reikia tarptautinio reguliavimo.
2. EBPO rekomendacijos nėra teisiškai privalomos, tačiau jose pateikiama svarbių nuostatų tiek tarptautinėms įmonėms, tiek mokesčių administracijoms. Tai, kad Rekomendacijos priimtose vienbalsiai, rodo politinį EBPO narių įsipareigoji-

mą atsižvelgti į jos įtvirtintas nuostatas. Rekomendacijų svarbą Europos Sąjungos narėms sustiprino Europos Tarybos 1997 m. gruodžio 1 d. patvirtintas Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksas.

3. Lietuvos nacionalinėje teisėje teisės normų, skirtų sandorių kainodarai bei ištiesiosios rankos principui, atsirado neseniai. Lietuva kol kas nėra EBPO narė, tačiau tai nereiškia, kad šios organizacijos rekomendacijos neturi jokios įtakos nacionaliniam transakcijų reguliavimui. Lietuva per savo vidaus teisę įtvirtino daugelį rekomenduojamų taisyklių. Taip pat tai, kad Lietuva prisijungė prie 1976 m. EBPO deklaracijos, įpareigoja ją atsižvelgti į EBPO rekomendacijas reguliuojant sandorių kainodarą.
4. Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintos taisyklės įtvirtina beveik identiškas Rekomendacijos nuostatoms normas, skirtas palyginti transakcijas. Tačiau Taisyklėse pabrėžiama, kad, parenkant palyginti nekontroliuojamąsias transakcijas, visų pirma turi būti naudojami vidiniai palyginimai, t. y. tos pačios įmonės sudaryti sandoriai. Toks ribojimas, atrodo nesąs reikalingas, nes kitų sandorio vertinimo kriterijų visiškai pakanka nustatyti tinkamiausią palyginti transakciją. Be to, Taisyklėse, kitaip nei Rekomendacijose, nenurodoma, kam tenka įrodinėjimo pareiga. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme numatoma, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Kaip ši norma būtų taikoma sandorių kainodaros atvejais, nėra aišku.

## LITERATŪRA

### *Teisės aktai*

1. Prancūzijos Respublikos Vyriausybės ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios. 1997, Nr. 106-2675.
2. Lietuvos Respublikos ir Ispanijos Karalystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios. 2004, Nr. 15-460.
3. Lietuvos Respublikos ir Vengrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios. 2005, Nr. 128-4604.
4. Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-137.
5. Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo // Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-137.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
9. 2004 m. balandžio 9 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2074.
10. 2006 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo byla C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* // Prieiga per internetą 2007 m. liepos 8 d.: <<http://curia.europa.eu>>.
11. 2006 m. lapkričio 14 d. Europos Teisingumo Teismo byla C-513/04, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v. Belgische Staat* // Prieiga per internetą 2007 m. liepos 8 d.: <<http://curia.europa.eu>>.
12. 2005 m. lapkričio 30 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rekomendacijoje „Dėl Transakcijų kainodaros taisyklių įgyvendinimo“ // Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 10 d.: <<http://vidinis.vmi.lt>>.
13. Code of Conduct for Business Taxation // Prieiga per internetą 2007 m. birželio 7 d.: <[\[ec.europa.eu/taxation\\\_customs/taxation/company\\\_tax/harmful\\\_tax\\\_practices/index\\\_en.htm\]\(http://ec.europa.eu/taxation\_customs/taxation/company\_tax/harmful\_tax\_practices/index\_en.htm\)>.](http://</a></li></ol></div><div data-bbox=)

14. Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development of 15 December 1960 // Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 5 d.: <[http://www.oecd.org/document/7/0,3343,fr\\_2649\\_34483\\_1915847\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/7/0,3343,fr_2649_34483_1915847_1_1_1_1,00.html)>.
  15. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. Paris: OECD, 2005.
  16. OECD Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises of 21 June 1976 // Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 7 d.: <[http://www.oecd.org/document/53/0,3343,fr\\_2649\\_34887\\_1933109\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/53/0,3343,fr_2649_34887_1933109_1_1_1_1,00.html)> .
  17. Recommendation of the Council [C(95)126/FINAL] // Prieiga per internetą 2007 m. balandžio 12 d.: <<http://webnet3.oecd.org>> .
  18. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD, 2001.
- ### *Specialioji literatūra*
19. Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines // Prieiga per internetą 2006 m. rugpjūčio 7 d.: <<http://www.ibfd.org>>.
  20. Calderon J. M. European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law // *INTERTAX*, t. 3, No 3, 2005.
  21. Casley A., Kritikides A. Transactional Net Margin Method, Comparable Profits Method and Arm's Length Principle // *ITPJ*, September/October, 2003.
  22. Casley A. The Basic Framework of the Cost-Plus Method // *ITPJ*, March/April, 1999.
  23. Hamaekers H. Arm's Length – How Long? // *ITPJ*, March/April, 2001.
  24. Hay D., Horner F., Owens J. Past and Present Work in the OECD on Transfer Pricing and Selected Issues // *Bulletin for International Fiscal Documentation*, t. 48, No 10, 1994.
  25. Kelley P. L. Transfer Price Adjustments and Double Taxation: A sword of Damocles for Multinationals // *Bulletin for International Fiscal Documentation*, t. 38, No 10, 1984.
  26. Kocmankova J. Fundamentals of Transfer Pricing // *ITPJ*, March/April, 1999.
  27. Movint pienes. Global companies have plenty of latitude to minimise their profit // *Economist*, 2007.02.27-2007.03.04.

28. Owens. J. Should Arm's Length Principle Re-tire? // ITPJ, May/June, 2005.

29. Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio komentaras // Prieiga per internetą 2007 m. balandžio 12 d.: <<http://comments.vmi.lt>>.

30. Rotondaro C. The Notion of 'Associated Enterprises': Treaty Issues and Domestic Interpretations – As Overview // ITPJ, January/February 2000.

31. Taxation // Prieiga per internetą 2007 m. balandžio 11 d.: <[http://www.oecd.org/topic/0,2686,en\\_2649\\_37427\\_1\\_1\\_1\\_1\\_37427,00.html](http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37427_1_1_1_1_37427,00.html)>.

32. Transfer Pricing Country Profiles // Prieiga

per internetą 2007 m. rugpjūčio 7 d.: <[http://www.oecd.org/document/25/0,3343,de\\_2649\\_201185\\_37837401\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/25/0,3343,de_2649_201185_37837401_1_1_1_1,00.html)>.

33. Transfer Pricing. History C State of the Art C Perspectives. 10<sup>th</sup> meeting of Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Geneva, 10–14 September 2001. Prieiga per internetą 2007 m. balandžio 24 d.: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf>>.

34. Van der Bruggen E. The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary // INERTAX, t. 31, No 8/9.

## REGULATION OF TRANSFER PRICING BY THE ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT AND ITS INFLUENCE ON LITHUANIA

**Kristina Savickaitė**

S u m m a r y

The article deals with fundamentals of transfer pricing regulation by the OECD and Lithuania. Firstly, the Model Convention of the OECD is presented. Secondly, the rules of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational and Tax Administrations (hereinafter the Guidelines) and Lithuanian legal acts on transfer pricing are analysed and the comparison of them is being made.

OECD issued the first Model Double Taxation Convention (hereinafter the MDTC) in 1963, which was reviewed on several occasions. The provisions of the above convention are often followed by the states including but not limited to Lithuania while concluding their double taxation conventions. Although Article 9 does not deal directly with transfer pricing, it forms the basis for evolution of arm's length principle. Following the interest of tax admin-

istrations in transfer pricing after the adoption of the MDTC the OECD issued the Guidelines which provide detailed recommendations on various aspects of transfer pricing, e.g. requirements for comparability of the transactions and documentation kept by the enterprise, transfer pricing methods.

Transfer pricing rules are relatively new to the Lithuanian law. The rules approved by Finance Minister Order of 9 April 2004 provide the implementing provisions of the provisions on the transfer pricing included into the Corporate Tax Law as of 1 January 2002 and into Natural Persons' Income Tax Law as of 1 January 2003. The above rules are drafted following the above-mentioned OECD guidelines; nevertheless certain shortcomings could be established, such as the preference of internal transactions for comparison and unclear distribution of burden of proof.

*Įteikta 2007 m. lapkričio 5 d.*

*Priimta publikuoti 2008 m. kovo 7 d.*