

**MOKESČIŲ MOKĖTOJAMS
APIE KONTROLIUOJAMŲ SANDORIŲ
KAINODARĄ**

TURINYS

1. Ištiesiosios rankos principo įtvirtinimas nacionalinėje teisėje.....	3
2. Palyginamumas. Priežastys, dėl kurių tikslinga atlikti palyginamumą.....	4
3. Palyginamumą apibrėžiantys veiksniai	4
4. Palyginamumų paieška	8
5. Vieno ar kelių sandorių vertinimas	10
6. Ištiesiosios rankos intervalas.....	11
7. Tam tikro laikotarpio duomenų naudojimas	12
8. Valdžios institucijų (Vyriausybės) veiklos (priemonių) poveikis sandorių kainodarai.....	12
9. Kainodaros metodai ir jų parinkimo principai	13
9.1. Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas	13
9.2. Perpardavimo kainos metodas	14
9.3. Kaštai plus metodas	16
9.4. Pelno padalijimo metodas	18
9.5. Transakcijos grynosios maržos metodas.....	21
10. Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimai ir jų taikymas.....	21
11. Kontroliuojamų sandorių koregavimas ir Konvencijos nuostatų įgyvendinimas	24

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM), atsižvelgdama į gaunamus paklausimus, parengė leidinį apie kontroliuojamų sandorių ir /ar ūkinių operacijų (toliau – sandoriai) kainodarą. Leidinio tikslas - padėti mokesčių mokėtojams tinkamai įgyvendinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintų Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių nuostatas bei formuoti vienodą kontroliuojamų sandorių kainodaros taikymo praktiką. Šis leidinys, atsižvelgus į naujausius pasikeitimus teorijoje ir praktikoje, bus nuolat papildomas (atnaujinamas).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad leidinyje išdėstytos nuostatos, pavyzdžiai turi būti taikomi lanksčiai, atsižvelgus į konkrečias nagrinėjamo ir / ar vertinamo atvejo (kontroliuojamo sandorio) aplinkybes.

1. Ištiesiosios rankos principo įtvirtinimas nacionalinėje teisėje

Pagrindinis kontroliuojamų sandorių¹ kainodaros tikslas - pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą. Kontroliuojamųjų sandorių kainodaros principas - ištiesiosios rankos principas, kuris įtvirtintas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau - EBPO) dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio, kuriuo pagrįstos Lietuvos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, 9 straipsnyje, ir kuris užtikrina, iš vienos pusės, kiekvienos valstybės teisę apmokestinti joje rinkos sąlygomis uždirbtą pelną, o, iš kitos pusės, tos pačios veiklos tų pačių rezultatų apmokestinimo keliose valstybėse panaikinimą, išsipareigojant koreguoti apmokestinamąjį pelną pagal ištiesiosios rankos principą ir taip sudarant sąlygas verslo plėtrai tarptautiniu mastu. Pažymėtina, kad ištiesiosios rankos principas galioja ir šalies viduje sudaromiems sandoriams.

Lietuvoje ištiesiosios rankos principas apibrėžtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 40 str. 2 dalyje ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMI) 15 str. 2 dalyje, kuriose atitinkamai nustatyta, kad, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Asocijuotų asmenų sąvoka apibrėžta PMI ir GPMI 2 straipsniuose.

Pagrindinis teisės aktas, kurio pagrindu turi būti atliekamas PMI 40 str. ir GPMI 15 str. nuostatų įgyvendinimas, yra finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės (toliau – Taisyklės).

Pažymėtina tai, kad Taisyklės pagrįstos EBPO rekomenduojamomis ir daugelyje pasaulio valstybių pripažintomis Rekomendacijos dėl sandorių kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms (toliau – EBPO rekomendacijos, *angl. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*).

Taisyklėse yra apibrėžtos tiesiogiai su sandorių kainodara susijusios sąvokos, taikymo sritis, nustatyti pagrindiniai veiksmai, kurie turi būti atlikti siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančių kontroliuojamųjų sandorių kainą, apibūdinti kainodaros metodai ir aptarti kiti su sandorių kainodara susiję klausimai.

Taisyklių nuostatos dėl kontroliuojamųjų sandorių atitikimo ištiesiosios rankos principą turi būti taikomos nuo 2004 m. prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios.

¹ Kontroliuojamas sandoris – tai sandoris tarp asocijuotų asmenų.

2. Palyginamumas. Priežastys, dėl kurių tikslinga atlikti palyginamumą

Ištiesiosios rankos principo taikymas yra paremtas kontroliuojamų ir nekontroliuojamų² sandorių sąlygų palyginamumu. Kontroliuojami ir nekontroliuojami sandoriai yra palyginami, jei palyginamųjų sandorių veiksniai, kurie yra svarbūs taikant pasirinktą kainodaros metodą, tarpusavyje nesiskiria tiek, kad turėtų esminės įtakos sandorio kainai arba pelningumui, arba skirtumo poveikį galima įvertinti ir atitinkamai pakoreguoti. Apibrėžiant palyginamumo laipsnį (kartu įvertinant tokiam laipsniui pasiekti reikalingus koregavimus) būtina suprasti kaip neasocijuoti asmenys įvertina sudaromus sandorius.

Neasocijuoti asmenys, vertindami galimo sandorio sąlygas, palygina jas su kitomis prieinamomis ir laisvai pasirenkamomis galimybėmis, o sandorį sudaro tik tuo atveju, jei nemato naudingesnės alternatyvos sandoriui sudaryti. Pavyzdžiui, nė viena įmonė nenorės už mažą kainą parduoti savo produkcijos, jei žinos, kad kitas potencialus klientas, esant tokioms pat sąlygoms, yra pasiruošęs mokėti daugiau. Būtent tai geriausiai atspindi palyginamumo esmę, nes neasocijuoti asmenys, įvertindami pasirinkimo galimybes, paprastai įvertina visus ekonominius skirtumus tarp šių galimybių. Todėl ieškant kontroliuojamo sandorio palyginamumo, būtina atsižvelgti į minėtus skirtumus ir nustatyti, ar tuo konkrečiu atveju gali būti palyginamumas ir kokie koregavimai gali būti reikalingi, norint pasiekti reikalingą palyginamumo laipsnį.

Visi sandorių kainodaros metodai grindžiami nuostata, kad neasocijuoti asmenys, veikiantys rinkos sąlygomis ir siekiantys maksimalios naudos, paprastai įvertina visus galimybių skirtumus, kurie gali paveikti sandorio vertę (kainą).

Palyginamumai turi būti parenkami atsižvelgiant į pasirinktą taikytiną kainodaros metodą (kainodaros metodai išsamiau aptariami šio leidinio 9 dalyje). Pavyzdžiui, jeigu taikytume *palyginamosios nepriklausomos kainos* metodą, tada turėtume palyginti kontroliuojamą sandorį (sandorio dalyką) su tokiais pat nekontroliuojamais sandoriais (tų sandorių dalykais), taip pagrįsdami kontroliuojamame sandoryje nustatytą kainą arba tai, kad sandorio šalys turėtų imtis kitų rinkos pateikiamų alternatyvų. Bet kuriuo atveju, kainodaros metodas tampa mažiau tinkamu pagrindžiant sandorio atitikimą ištiesiosios rankos principui, jei ne visos nekontroliuojamų sandorių charakteristikos, įtakojusios tarp neasocijuotų asmenų nustatytą kainą, gali būti palyginamos. Panašiai yra ir *perpardavimo kainos bei kaštai plus* metodų taikymu, kai bendroji pelno marža, gauta kontroliuojamo sandorio metu, palyginama su bendrąja pelno marža, gauta nekontroliuojamo sandorio atveju. Tada palyginamumas leidžia įvertinti vieno iš kontroliuojamo sandorio šalies tikėtiną bendrąją pelno maržą kontroliuojamo sandorio metu, t.y. ji nustato galimai tikėtiną įmokos dydį, kuris atitinka ištiesiosios rankos principą ir kurį kita sandorio šalis, esant nekontroliuojamam sandoriui, yra linkusi mokėti. Kiti sandorių kainodaros metodai – *pelno padalijimo ir transakcijos grynosios maržos*, yra grindžiami sandorio gryojo pelno maržos tarp neasocijuotų ir asocijuotų asmenų palyginamumu.

Būtina pažymėti, kad atliekant sandorių bendrojo ar veiklos pelningumo palyginamumą, lyginami veiksniai (sąlygos) turi būti kuo panašesni. Praktikoje ne visada galima pasirinkti ir lyginti identiškus sandorius, todėl kiekvienu atveju turi būti nustatomi ir įvertinami galimi lyginamųjų dalykų skirtumai, jų įtaka kainų ar pajamų (įplaukų) dydžiui bei galimybė nustatytą skirtumą atitinkamai įvertinti ir pakoreguoti.

3. Palyginamumą apibrėžiantys veiksniai

Siekiant nustatyti tinkamą palyginamumo laipsnį ir, jei reikia, atlikti tinkamus koregavimus, svarbu palyginti sandorio požymius (savybes, bruožus), kurie vienaip ar kitaip galėtų turėti įtakos ištiesiosios rankos principui atitinkančio sandorio sąlygoms. Taisyklių 7 -13 punktuose apibrėžti faktoriai, kuriuos būtina įvertinti nagrinėjant sandorių kainodaros atvejus, t.y., *sandorio dalyko charakteristika, sandorio šalių funkcijos, sandorių sąlygos, ekonominės aplinkybės ir verslo strategija*.

Sandorio dalyko (turto ir paslaugų) apibūdinimas

Įvertinant sandorio dalyko charakteristikas, reikia atsižvelgti į visus dalykų skirtumus, kurie gali sąlygoti kainų skirtumą rinkoje. Jeigu sandorio dalykas yra *materialus turtas*, reikia įvertinti *turto fizines savybes, kokybę, galiojimo laiką, palyginamo turto bei galimų pakaitalų prieinamumą*

² Nekontroliuojamas sandoris – tai sandoris tarp neasocijuotų asmenų.

nagrinėjamoje prekių rinkoje, parduodamų prekių kiekį ir pan. Jeigu sandorio dalykas yra *nematerialus turtas*, reikia įvertinti sandorio, kuriuo šis turtas perleidžiamas, *formą, turto rūšį, galiojimo laiką, apsaugos trukmę ir laipsnį, naudą, kurią galima tikėtis gauti iš šio turto, bei turtui naudoti reikalingas sąnaudas ir pan.* Jeigu sandorio dalykas yra *paslaugos*, reikia įvertinti *paslaugų rūšį, apimtį ir kitas paslaugoms svarbias aplinkybes.*

Sandorio šalių funkcijos (funkcinė analizė)

Sandoriuose tarp dviejų neasocijuotų asmenų atlyginimas paprastai atspindi asmenų atliktų funkcijų, atsižvelgiant į panaudotą turtą, lėšas ir prisiimtą riziką, apimtį. Todėl nustatant, ar kontroliuojamas ir nekontroliuojamas sandoris gali būti palyginami, turi būti atliktas prisiimtų ir atliekamų funkcijų palyginamumas, atlikta funkcinė analizė. *Funkcinė analizė* – sandorio šalių atliktų su sandoriu susijusių funkcijų analizė, atsižvelgiant į sandorių šalių atliktus veiksmus, panaudotus išteklius ir prisiimtą riziką. Funkcinė analizė atliekama tiek kontroliuojamų tiek ir nekontroliuojamų sandorių.

Funkcinės analizės metu ypatingas dėmesys turi būti skiriamas sandorių šalių teisėms ir pareigoms. Atliekant funkcinę analizę, reikia įvertinti:

- įmonės (įmonių grupės) struktūrą ir veiklos organizavimą,
- įmonės kompetencijos ribas (pvz., už kokias funkcijas yra atsakinga pagrindinė įmonė ir kiek ji turi įtakos antrinės įmonės veiklai),
- įmonės atliekamas funkcijas (gamyba, surinkimas / montavimas, pardavimas, garantinis aptarnavimas, reklama ir pan.) ir jų reikšmingumą (ekonominę svarbą),
- funkcijoms atlikti panaudotą turtą ir prisiimtą riziką.

Sandorio šalių atliktos funkcijos, panaudotas turtas ir prisiimta rizika vaidina svarbiausią vaidmenį nustatant sandorio pelną (pajamas) ir/ar sandorių šalių elgesį kainodaroje. Nustačius sandorio šalių su konkrečiu sandoriu susijusias funkcijas, panaudotus išteklius ir prisiimtą riziką turi būti įvertinta, kurie iš šių veiksnių labiausiai paveikė arba turėjo paveikti sandorio dalyko kainą.

Atliekant funkcinę analizę, svarbu įvertinti kontroliuojamo sandorio atveju naudotą turtą, to turto panaudojimo sandoryje svarbą ir įtaką kainai. Funkcinės analizės metu turi būti įvertinta turto rūšis (gamyklos kompleksas ar įranga, vertingas nematerialus turtas), naudojamo turto pobūdis (amžius, rinkos kaina, buvimo vieta, galiojančios turto teisių apsaugos ar suvaržymai (įkeitimai, užstatymai, hipoteka, licencijavimas) ir kiti faktoriai.

Kartu būtina atsižvelgti į sandorio šalių prisiimtą riziką. Kontroliuojami ir nekontroliuojami sandoriai negalės būti palyginami, jeigu tokiuose sandoriuose yra esminių skirtumų prisiimant (paskirstant) riziką, ir dėl to negalėtų būti atliktas tinkamas koregavimas.

Atliekant funkcinę analizę gali būti nagrinėjamos ir vertinamos tokios rizikos rūšys:

- rinkos rizika, susijusi su kaštų ir gautinų pajamų svyravimais,
- nuostolių rizika, susijusi su investicijų, nuosavybės, įrenginių ir kito turto panaudojimu,
- sėkmės (nesėkmės) rizika, susijusi su investicijomis į tyrinėjimą ir plėtrą,
- finansinė rizika, susijusi su valiutų kursų ir palūkanų normų svyravimais,
- rizika, susijusi su kreditavimu (kredito gavimu / teikimu),
- kitokia panašaus pobūdžio rizika (kokybės, technologinės, atsargų, atsiskaitymų ir pan.).

Paprastai rinkoje prisiimta rizika atlyginama atitinkamai didesniu atlygiu, pvz., distributorius, rizikuodamas savo ištekliais, prisiima atsakomybę už marketingą ir reklamą, todėl prisiimta rizika jam turėtų suteikti teisę į atitinkamai didesnes įplaukas (pajamas) iš tos veiklos. Sandorio sąlygos iš esmės turėtų skirtis kai, pvz., distributorius veikia kaip paprastas agentas. Tokiu atveju distributoriui yra atlyginamos patirtos išlaidos ir sumokamas atitinkamas atlyginimas, kuris neturėtų būti didelis, nes distributorius neprisiima jokios papildomos rizikos, kuri turėtų padidinti jo gaunamo atlyginimo dydį.

Nagrinėjant rizikos tarp sandorio šalių pasiskirstymą, reikėtų apsvarstyti ir tai, ar numatomas rizikos paskirstymas atitinka ekonominę transakcijos esmę, t.y. reikėtų įvertinti, ar konkrečiu atveju sandorio šalies prisiimtą riziką verslo logikos prasme galima laikyti protinga ir tinkama.

Sandorio šalis, turinti daugiau kontrolės (valdymo) funkcijų, paprastai prisiima ir didesnę riziką. Pavyzdžiui, tarkime, kad įmonės A ir B susitaria, kad įmonė A gamins ir pristatys prekes įmonei B, tuo tarpu gamybos ir pristatymo apimtys bus nustatomos įmonei B nuožiūra. Šiuo atveju įmonė A neturėtų

prisiimti rizikos, susijusios su atsargomis, todėl kad ji faktiškai negalės kontroliuoti (valdyti) atsargų kiekio, nes gamybos ir pristatymo apimtis nustatys įmonė B.

Įmonės apsidrausti nuo rizikos dažnai naudoja įvairius finansinius instrumentus (pvz., išankstinius sandorius, pirkimo ir/ar pardavimo pasirinkimo sandorius ir kt.). Nagrinėjant sandorio šalių priimtą, pvz., valiutų kursų ir/ar palūkanų normų rizikos klausimą, svarbu atsižvelgti į įmonės ar įmonių grupės verslo strategijos nuostatas, kuriomis gali būti siekiama sumažinti arba valdyti (kontroliuoti) tokią riziką. Įmonės paprastai siekia apsidrausti nuo visų arba tik kai kurių rūšių galimų veiklos rizikos rūšių, tačiau neretai, įgyvendinant verslo strategiją, gali atsitikti taip, kad priimta valiutos kurso ar palūkanų normos rizika įmonei yra per sunki našta. Tad, jei rizika būna apskaičiuota netinkamai ar netiksliai, tuomet ji gali būti žymaus pelno ar nuostolio atsiradimo priežastis, kuri paprastai gali susidaryti labiau mokestine prasme palankiose valstybėse. Taigi funkcinės analizės paskirtis ir yra nustatyti, kuriai iš sandorio šalių ir kokio dydžio vienokia ar kitokia rizika turi būti priskiriama.

Sutarties sąlygos

Sutarties sąlygų nagrinėjimas yra funkcinės analizės dalis. Ištiesiosios rankos principą atitinkančiuose sandoriuose sutarties sąlygos paprastai nustato tiesioginę (netiesioginę) atsakomybę, riziką ir naudą, kuri būna atitinkamai paskirstyta sandorio dalyviams. Be rašytinės formos dokumentų (sutarčių, sąskaitų, užsakymų ir kt.) sutarties sąlygos taip pat gali atsispindėti sandorio dalyvių korespondencijoje bei kitose laikmenose. Vertinant sandorio sąlygas, reikia atsižvelgti ne tik į rašytinės formos dokumentus, bet ir į žodinius susitarimus. Tais atvejais, kai sutarties sąlygos nėra įformintos dokumente, sutartiniai sandorio šalių santykiai nustatomi vertinat sutarties šalių santykius, veiksmus, taip pat ekonominius rodiklius ir bendruosius ekonominius principus, kuriais paprastai vadovaujasi neasocijuoti asmenys.

Neasocijuoti asmenys siekia, kad būtų laikomasi rašytiniuose dokumentuose nustatytų įsipareigojimų ir tokius įsipareigojimus ignoroja arba keičia, jei tai yra priimtina abiem sandorio šalims. Šiek tiek kitokia situacija gali susidaryti, kai sandoryje dalyvauja asocijuoti asmenys. Todėl funkcinės analizės metu svarbu išsiaiškinti, ar kontroliuojamojo sandorio dalyviai faktiškai laikėsi sutartinių įsipareigojimų, ar tas laikymasis nebuvo apsimestinis. Atitinkamai, mokesčių administratoriui nustačius, kad faktinės sandorio sąlygos neatitinka rašytinių, bus vadovujamasi faktinėmis sandorio sąlygomis.

Ekonominės aplinkybės (veiksniai)

Kadangi netgi vienaarūšių sandorių (t.y. sandorių, kurių dalykas yra toks pat turtas ar tokios pat paslaugos) ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina gali kisti priklausomai nuo rinkos, kurioje tokie sandoriai yra sudaromi, sąlygų, todėl norint rasti palygimui tinkamus nekontroliuojamus sandorius, būtina nustatyti, ar rinkos, kuriose nepriklausomi ir asocijuoti asmenys vykdo veiklą (sudaro sandorius), gali būti palyginamos, ar tarp jų nėra kokių nors ypatingų skirtumų, o jei yra, - ar nustatyti skirtumai nedaro esminio poveikio kainai, o jei daro, ar sandorio dalyko kaina gali būti atitinkamai pakoreguota.

Ekonominės aplinkybės, kurios gali turėti įtakos rinkų palyginamumui:

- geografinė padėtis,
- rinkos dydis,
- bendra konkurencinė padėtis rinkoje,
- transakcijų šalių konkurencinė vieta rinkoje,
- prekių arba paslaugų pakaitalų prieinamumas,
- paklausos ir pasiūlos lygis rinkoje (atitinkamuose rinkos regionuose),
- vartotojų perkamoji galia,
- valstybės reguliavimo lygis,
- sąnaudos, reikalingos gamybai (įskaitant darbo, žemės, kapitalo sąnaudas), transportui ir kitoms funkcijoms atlikti,
- rinkos tipas (veikiama didmeninėje ar mažmeninėje rinkoje),
- kitos nepaminėtos aplinkybės.

Verslo strategija

Siekiant tinkamai atlikti sandorio palyginamumą, taip pat turi būti įvertintos sandorio šalių verslo strategijos. Verslo strategijoje paprastai atsispindi daugelis įmonei svarbių aspektų, tokių kaip naujovių įdiegimas, naujo produkto plėtra, siūlomo asortimento (produkcijos, paslaugų) apimtis, siekimas išvengti rizikos, politiniai pokyčiai ir daugelis kitų panašių aspektų, būtinų vykdant kasdieninę veiklą, todėl, nustatant kontroliuojamo ir nekontroliuojamo sandorio palyginamumą būtina į tai atsižvelgti. Taip pat reikalinga įvertinti, ar verslo strategija buvo rengta visai įmonių grupei ar konkrečiai grupės įmonei (jei verslo strategija rengta konkrečiai įmonei, reikalinga įvertinti kitų grupės įmonių išitraukimo į kontroliuojamąjį sandorį pobūdį bei mastą).

Verslo strategijose gali būti nustatytos įvairios išsiskverbimo į rinką schemas. Įmonė, norėdama išsiskverbti į rinką ar išsaugoti (padidinti) savo dalį jau turimoje rinkoje, gali laikinai sumažinti pelningumą, nustatydama mažesnes sandorio kainas nei jos būtų paprastai. Kitais atvejais įmonė gali laikinai padidinti su sandoriu susijusias sąnaudas, pvz., sąnaudas reklamai, marketingui. Nagrinėjant kontroliuojamus sandorius turėtų būti atsižvelgiama į minėtas aplinkybes. Įmonė turi turėti galimybę įrodyti, kad laikinas pelningumo sumažinimas yra būtinas naujai veiklai pradėti, naujai prekei rinkoje pristatyti, užsiimamos rinkos daliai padidinti, įeiti į naują rinką, prisitaikyti prie tam tikros srities norminio reguliavimo pasikeitimų ar kitais panašiais tikslais.

Vertinant įmonių verslo strategijas ir jų neatitikimą (atitikimą) pasirinktiems potencialiems palyginamumams, gali kilti tam tikrų keblumų dėl aplinkybių kitimo laike įvertinimo. Kai kuriose verslo strategijose (pvz., kuriomis yra siekiama užimti rinką ar padidinti dalį jau turimoje rinkoje) paprastai numatomas pelningumo sumažinimas einamaisiais metais tikintis pelno padidėjimo ateityje (ilgesniu laikotarpiu). Tačiau neretai verslo strategijoje nustatyti tikslai nėra pasiekiami, o teisės aktuose nustatyti apribojimai gali varžyti mokesčių administratoriaus teisę patikrinti arba pakartotinai tikrinti praėjusių mokesčių laikotarpių sandorius. Dėl minėtos priežasties gali būti paprašyta įmonės patvirtinti, kad ji laikosi nusistatytos verslo strategijos.

Mokesčių administratorius, vertindamas verslo strategijos laikymosi aplinkybes, kai laikinai yra sumažinamas pelningumas, pavyzdžiui, gali atsižvelgti ir vertinti tokius faktorius:

- Ar sandorio šalių veiksmai atitinka raštiškai įtvirtintą verslo strategiją, pvz., jei gamintojas, siekdamas prasiskverbti į rinką (užimti jos dalį), asocijuotam distributoriui nustato mažesnę kainą, distributoriaus išlaidų „sutaupymas“ gali atspindėti jo pirkėjams (tretiesiems asmenims) nustatytoje kainoje arba didesnė nei įprasta distributoriaus patiriamose išsiskverbimo į rinką sąnaudose. Įmonių grupės rinkos užėmimo strategiją gali nustatyti gamintojas arba distributorius, veikiantis kaip atskiras, nuo gamintojo nepriklausantis, vienetas. Marketingas ir/ar reklama taip pat būtų neatsiejama rinkos (jos dalies) užvaldymo (įsitvirtinimo joje) strategijos dalis;

- Ar kontroliuojamo sandorio tarpusavio šalių santykių pobūdis iš esmės atitinka verslo strategijoje įtvirtintas ir kiekvienam iš jų priskirtas išlaidas, pvz., ištiestosios rankos principą atitinkančiame sandoryje įmonė, veiklą vykdanti tikrai kaip pardavimų agentas (su ribota atsakomybe arba visiškai nepriimdama atsakomybės), ilgalaikio rinkos plėtojimo atveju neturėtų prisiimti su rinkos užėmimo strategijos įgyvendinimu susijusių išlaidų. Jei įmonė vis dėlto prisiima su rinkos plėtojimu susijusią riziką, padidindama produkto (prekės) vertę dėl naudojamo firmos (prekės) ženklo arba produkto (prekės) dėka padidindama firmos prestižą, tokios rizikos prisiėmimas atitinkamai turės būti vertinamas atlikus išsamią įmonės veiklos funkcinę analizę;

- Ar tikėtina, kad įmonei veikiant pagal nusistatytą verslo strategiją bus pasiekta numatomų tikslų, t.y. ar tikėtina, kad veikiant pagal šią strategiją bus gauta graža (padidėjusi apyvarta, pajamos ar pan.) pateisins patirtas sąnaudas. Jei patvirtinta verslo strategija nėra sėkminga, tačiau nepaisydama to įmonė tęsia veiklą ir toliau vadovaudamasi ja (nors neasocijuotas asmuo vargu ar ir toliau vadovautųsi tokia strategija), asocijuoto asmens tvirtinimai, kad per ilgesnį laikotarpį tokios strategijos įgyvendinimas duos tikėtiną gražą gali būti abejotini. Nustatant laikotarpį, kurį neasocijuotas asmuo dar tęstų nesėkmingai pasirinktos verslo strategijos įgyvendinimą, mokesčių administratorius gali įvertinti kitas toje pačioje rinkoje vykdomas verslo strategijas. Nagrinėjant verslo strategiją, ypač svarbu įsitikinti, kad ji gali užtikrinti iš anksto numatytus ir lauktinus rezultatus, ir kad neasocijuoti asmenys, veikdami panašiomis aplinkybėmis bei vykdydami panašius sandorius, būtų pasiruošę veikti analogiškai (pvz.,

laikinai atsisakyti pelningumo tokiomis pat ekonominėmis sąlygomis ir esant tokiai konkurencinei aplinkai rinkoje).

Mokesčių mokėtojas, vertindamas sandorių palyginamumą apibrėžiančius veiksnius ir nustatydamas kontroliuojamojo sandorio atitinkimą ištiesiosios rankos principui, gali naudotis:

- vidine informacija (duomenimis),
- išorine informacija (duomenimis), t.y., informacija interneto puslapiuose, žiniasklaidoje ir kitų šaltinių informacija.

Atitinkamai mokesčių administratorius, tikrindamas sandorių kainodarą naudosis:

- tikrinamo mokesčių mokėtojo pateikta ir/ar paties mokesčių administratoriaus susirinkta informacija (duomenimis). Informacija gali būti susirenkama ir/ar gaunama: apsilankymo įmonėje metu, iš pokalbių su įmonės atstovais, atsakingais už atitinkamas sritis (pardavimus, marketingą, finansus, veiklos organizavimą ir kt.), pateikiant užpildyti sandorių kainodaros tikrinimo klausimyną, nagrinėjant įmonės parengtus sandorių kainodaros dokumentus ir pan.,

- kitais turimais informacijos šaltiniais: VMI duomenų bazėmis, bendromis mokesčių administratoriaus pareigūnų turimomis žiniomis apie atitinkamą veiklos rūšį, žiniasklaidoje pateikta informacija, informacijos paieška interneto puslapiuose ir kituose prieinamuose šaltiniuose.

Mokesčių mokėtojui pateikus tikrovės neatitinkančią informaciją, mokesčių administratorius turės teisę naudoti ir mokesčių mokėtojui neprieinamą informaciją.

4. Palyginamumą paieška

Kaip jau buvo pažymėta šio leidinio 3 dalyje „Palyginamumą apibrėžiantys veiksniai“, ištiesiosios rankos principo taikymas yra paremtas kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių sąlygų palyginamumu. Lyginant sandorius turi būti atsižvelgta į skirtumus tarp palyginamųjų (kontroliuojamų ir nekontroliuojamų) sandorių. Siekiant nustatyti tinkamą palyginamumo laipsnį, labai svarbu yra palyginti sandorių ar jų šalių požymius (savybes, bruožus), kurie vienaip ar kitaip galėtų turėti įtakos ištiesiosios rankos principą atitinkančio sandorio sąlygoms. Skirtumai tarp kontroliuojamo ir palyginamojo (nekontroliuojamo) sandorio gali būti tiek žymūs, tiek ir nežymūs. Jei skirtumai yra nežymūs ir jie nedaro įtakos kontroliuojamo sandorio kainai, tuomet sandoriai gali būti palyginami. Jei skirtumai yra žymūs ir neįmanoma jų pašalinti, tuomet paprastai tokių sandorių palyginti neįmanoma, todėl reikia ieškoti kitų palyginamumų.

Kontroliuojamą sandorį norint palyginti su nekontroliuojamu sandoriu pirmiausia turi būti naudojami vidiniai palyginamumai. *Vidinis palyginamumas* – tai kontroliuojamam sandoriui palyginti naudojama nekontroliuojamas sandoris, kurio viena iš šalių yra kontroliuojamo sandorio šalis. Paprasčiausiu vidinio palyginamumo pavyzdžiu gali būti įmonė, kuri parduoda produkciją asocijuotam asmeniui, ir tą pačią produkciją parduoda tretiesiems, neasocijuotiems asmenims. Didelės įmonės (įmonių grupės) paprastai turi ne tik kontroliuojamus sandorius – sandorius grupės viduje, bet ir daugybę sandorių su trečiaisiais asmenimis, pvz., klientais, tiekėjais, rangovais. Todėl tokiu atveju yra tikimybė, kad asocijuotų asmenų sandoriuose nustatomus terminus, kainas ir sąlygas būtų galima palyginti su nekontroliuojamajame sandoryje nustatomais.

Nesant vidinių palyginamumų arba siekiant patikrinti rezultatą, gautą naudojant vidinius palyginamumus, gali būti naudojami išoriniai palyginamumai. *Išorinis palyginamumas* – tai palyginamumas, kai kontroliuojamam sandoriui palyginti naudojama tarp kitų nei šį kontroliuojamą sandorį atlikusių asmenų atliktas nekontroliuojamas sandoris. Kitaip tariant, jei kontroliuojamas sandoris yra tarp įmonių A ir B, tuomet išoriniu palyginamumu galėtų būti sandoris tarp kitų trečiųjų šalių – pvz., įmonių C ir D.

Paprastai sandorių kainodaros tikslais palyginti reikia vieną kontroliuojamą sandorį su vienu ar keliais palyginamumais (vienu ar keliais nekontroliuojamais sandoriais). Tačiau pasitaiko atveju, kai palyginti reikia kelias įmonių grupės tarpusavio kontroliuojamus sandorius su keliais nekontroliuojamais sandoriais arba sandorių palyginamumas atliekamas vėliau, prieš tai palyginus tik tam tikrus rodiklius.

Siekiant nustatyti kontroliuojamo sandorio ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą, pirmiausia reikia nustatyti tokio sandorio palyginimo apimtį, t.y.:

- ar bus lyginami du sandoriai (palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos ir kaštai plus metodai),
- ar bus lyginamas sandorių paketas (perpardavimo kainos bei kaštai plus metodai),
- ar bus lyginami asocijuotų ir neasocijuotų asmenų bendrojo pelningumo rodikliai (perpardavimo kainos bei kaštai plus metodai),
- ar bus lyginami asocijuotų ir neasocijuotų asmenų grynojo pelningumo rodikliai (pelno padalijimo ir transakcijos grynosios maržos metodai).

Nuo to, kokio patikimumo yra palyginamieji duomenys, priklauso ir kainodaros metodo pasirinkimas: jei palyginamumo laipsnis yra labai aukštas, galima naudoti palyginamosios nepriklausomos kainos metodą, jei jis yra žemesnis – perpardavimo kainos arba kaštai plus metodus, jei palyginamumui duomenų neįmanoma rasti arba surastieji nėra patikimi, – tuomet tinkamiausi yra netradiciniai sandorių kainodaros metodai (pelno padalijimo ir transakcijos sandorio grynosios maržos).

Ieškant palyginamumų, taip pat yra svarbu išlaikyti „žingsnis po žingsnio“ taktiką, nes nuo to priklausys paieškos rezultatų apimtis, kokybė ir patikimumas. Palyginamumų atranką sąlyginai galima suskirstyti į du etapus: kiekybinį ir kokybinį. Atliekant kiekybinį palyginamumų atrankos etapą galima būtų išskirti tokius išorinių palyginamumų paieškos kriterijus³:

- geografinės padėties – pasirenkamas regionas, kuriame bus ieškoma palyginamumų (regionas turi būti pasirenkamas toks, kuriame yra panašiausios rinkos sąlygos. Todėl pirmiausia palyginamumų turi būti ieškoma Lietuvoje, nesuradus tinkamų palyginamumų Lietuvoje, turėtų būti imamos Baltijos regiono valstybės, ES naujosios valstybės ir pan.),

- nepriklausomumo – atmetamos įmonės, kurios yra kontroliuojamos /kontroliuojančios arba valdo (yra valdomos) asocijuotų asmenų,

- vykdomos veiklos rūšies – turi būti ieškoma įmonių, kurios užsiima tokia pat veiklos rūšimi,

- veiklos laikotarpio - palyginamumui atrenkamos tam tikrą laikotarpį (kuo jis ilgesnis, tuo geriau) veiklą vykdančios įmonės, negali būti imamos veiklą pradėjusios, likviduojamos ar bankrutuojančios įmonės statusą turinčios įmonės, nes, pvz., naujai įsiregistravusios įmonės rodikliai gali priklausyti nuo pasirinktos įėjimo į rinką strategijos. Ieškant palyginamumų, reikėtų surasti panašaus dydžio (apyvarta, darbuotojų skaičiumi ir pan.) įmones,

- duomenų prieinamumo – atmetamos tos įmonės, kurių duomenų neužtenka analizei atlikti arba duomenys nėra pateikti (pvz., jei pasirinktą 2002 - 2006 m. palyginamumų paieškos laikotarpį dalis atrinktų įmonių neturi atitinkamų metų duomenų, reikalingų palyginamumui (rodikliams apskaičiuoti) ir/ar nėra galimybės įvertinti duomenų nebuvimo įtakos, tokios įmonės, siekiant išvengti duomenų/rodiklių iškraipymų, turi būti atmetamos),

- nuostolingumo kriterijus – nuostolius patiriančios įmonės turi būti atmetamos, išskyrus atvejus, kai asmuo gali pateikti papildomą informaciją, duomenis, pagrindžiančius nuostolingai veikiančios įmonės palyginamumą su nagrinėjamu (lyginamu) asocijuotu asmeniu ir/ar sandoriu (pvz., pateikiama informacija apie tai, kas turėjo įtakos nuostoliui įmonėje susidaryti, tai nėra neseniai veiklą pradėjusi įmonė, likviduojamos įmonės statusą turinti įmonė ir pan.), t.y. į palyginamąsias atrinktų įmonių duomenys turi būti papildomai išanalizuoti ir įvertinti,

Pažymėtina, kad be pateiktųjų palyginamumų paieškos kriterijų gali būti taikomi ir kiti kriterijai, svarbu tai, kad atrinktieji palyginamumai turėtų kuo didesnę lyginamumo laipsnį.

Ieškant palyginamumų, nereikėtų pamiršti ir apie palyginamųjų sandorių šalių taikomus apskaitos principus ir duomenų patikimumą, ypač tais atvejais, kai palyginamumų paieškai bus naudojamos duomenų bazės. Neįvertinus apskaitos skirtumų, dėl to gali nukentėti palyginamųjų duomenų kokybė (duomenys bus netinkami lyginti).

Palyginamumų atrankos ir analizės metu svarbu rasti išsamius duomenis apie atrinktuosius palyginamuosius sandorius. Surinkta informacija turi pagrįsti pasirinktųjų sandorių panašumą, palyginamumą.

Ieškant ir pasirenkant palyginamumus labai svarbus yra rastųjų palyginamumų kokybinis vertinimas, kurio metu atmetamos palyginamumui netinkamos įmonės. Šiame etape pasirinktieji palyginamumai nagrinėjami išsamiau (daugiausia rankiniu būtu), papildomos informacijos ieškant

³ Kriterijų išdėstymas yra atsitiktinis.

internete, palyginamumas atrinktų įmonių tinklalapiuose, kitose prieinamose duomenų bazėse ir pan. Rekomenduotina pasirinkti keletą palyginamumų, kurių tikrumą ir palyginamumą galima nesunkiai įrodyti, nei dešimtis abejotinai tinkamų palyginamumų (kai, pavyzdžiui, turima tik bendra (statistinė) informacija, nėra galimybės įvertinti rinkos sąlygų ir pan.).

Todėl, atsižvelgiant į tai, kad informacijos apie palyginamuosius sandorius surinkimas ir detali jų analizė yra sudėtingas, daug darbo reikalaujantis darbas, rekomenduotina pasirinkti tinkamą palyginamumų skaičių. Tiksliai apibrėžti, kiek turi būti rasta palyginamumų ir kiek jų pakanka tam, kad būtų galima pagrįsti ištiesiosios rankos principą, būtų pakankamai sudėtinga. Dėl tinkamiausio palyginamumų skaičiaus yra sprendžiama atsižvelgiant į kiekvieno konkretaus kainodaros atvejo aplinkybes ir galimybes rasti tinkamus palyginamumus. Todėl vienu atveju tinkamas palyginamumas gali būti tik vienas ar du, kitu atveju – daugiau. Kai kuriais atvejais bus naudojamas ištiesiosios rankos intervalas (plačiau žr. leidinio 6 dalyje „Ištiesiosios rankos intervalas“).

Mokesčių mokėtojai neišrodžius pasirinktų palyginamumų tinkamumo (t.y., kad kontroliuojamas ir nekontroliuojamas sandoris yra palyginamas, lyginamieji sandoriai nesiskiria tiek, kad turėtų esminės įtakos sandorio dalyko kainai, pelningumui ar pan.) mokesčių administratorius turi teisę pripažinti pasirinktuosius palyginamumus netinkamais.

5. Vieno ar kelių sandorių vertinimas

Asocijuotas asmuo kiekvieną kontroliuojamą sandorį turi vertinti atskirai. Tačiau neretai susiklosto situacija, kai sandoriai yra labai glaudžiai vieni su kitais susiję, ir todėl kiekvienas jų negali būti vertinamas atskirai (pvz., ilgalaikis produktų ar paslaugų teikimas; susijusių produktų gamyba; gamybinės patirties licencijavimas ir gamybai svarbių komponentų tiekimas ir pan.). Todėl, jei asocijuotas asmuo įrodo, kad keli sandoriai tarpusavyje yra taip glaudžiai susiję, kad vertinant juos atskirai neįmanoma tiksliai nustatyti ištiesiosios rinkos principo atitinkančios kainos ar pelno, keli kontroliuojami sandoriai gali būti vertinami kartu.

Pateikiama keletas pavyzdžių, kai kontroliuojami sandoriai galėtų būti nagrinėjami ir vertinami kartu:

- prekės arba paslaugos yra teikiamos ilgą laiką ir toks tiekimas yra atliekamas atskirų sutarčių pagrindu (t.y. sutarčių gali būti pasirašyta daug), tuomet reikėtų spręsti klausimą, ar nebūtų protingiau įvertinti ne kiekvieną tokį sandorį atskirai, o visus sandorius kartu. Tokiais atvejais reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad gali skirtis prekių, tiekiamų pagal ilgalaikius kontraktus, ir prekių, tiekiamų pagal atskiras viena po kitos sudarytas sutartis, savybės,

- prekės arba paslaugos yra perkamos pagal licencinę sutartį, tokios sutarties sąlygos turėtų būti išnagrinėtos kartu su tokių produktų įsigijimo sąlygomis,

- prekės yra panašios arba susijusios, kad jas galima laikyti „vienu krepšeliu“. Tad, jeigu prekės yra labai panašios savo savybėmis, pagaminimo (įsigijimo) savikaina, išlaidų, skiriamų reklamai suma, pardavimo kaina ir pan., tuomet galima būtų tokias prekes laikyti viena bendra visuma,

- licencijuojama praktinė patirtis (ang. *know-how*) kartu su tam procesui gyvybiškai svarbiausiais (esminiais) komponentais tokiu atveju gali būti naudingiau praktinę patirtį ir komponentus įvertinti kartu, kaip vieną bendrą paketą,

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

Pažymėtina, kad pateiktieji pavyzdžiai neturėtų būti suprantami kaip norma ir taikomi visais atvejais, kai tik jie bus nustatomi. Kiekvienu atveju tiek asocijuotas asmuo, tiek mokesčių administratorius turės įvertinti būtinybę ir/ar galimybę kelis sandorius vertinti kartu. Tai priklausys nuo nustatytų aplinkybių, sandorių unikalumo ir pan.

Nustatant sandorių kainos (vertės) ir ištiesiosios rankos principo atitikimą, kartais gali reikėti ne tik keletą atskirų sandorių vertinti kaip vieną bendrą, bet ir atvirkščiai – vieną sandorį skaidyti į keletą sandorių ir juos vertinti atskirai.

Kartais vienas sandoris gali apimti įvairius, mažiau pastebimus, aspektus, pvz., patento licencijavimą (teisė naudotis patentu), teisė naudotis gamybine, prekybine ar mokslinė patirtimi, prekybos ženklu, techninėmis ar administracinėmis paslaugomis, gamybinių įrenginių nuoma. Dažnai

tokio tipo sandorių visuma yra vadinami susitarimų paketu. Tokiame pakete paprastai nebus nustatyta prekių ar paslaugų pardavimo kaina, bet jeigu ši kaina ir būtų, ji paprastai gali padengti kai kurias kitas paslaugas. Kai kuriais atvejais gali būti visiškai neįmanoma sandorių paketą įvertinti kaip vientisą darinį, dėl to jo elementai turi būti išskirti ir vertinami atskirai. Tokiais atvejais, nustačius kiekvienam iš tokių atskirų elementų (sandorių) kainą, turi būti sprendžiama, ar paketo kaina laikytina atitinkančia ištiesiosios rankos principą. Todėl, jei asocijuotas asmuo įrodo, kad kontroliuojamojo sandorio vertinimas pernelyg sudėtingas, kad vertinant jį visą neįmanoma tiksliai nustatyti ištiesiosios rinkos principą atitinkančios kainos ar pelno, vertinant tokio sandorio kainodarą, galima jį padalyti į keletą atskirų dalių.

6. Ištiesiosios rankos intervalas

Kai kuriais atvejais, siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio kainą, gali būti apskaičiuojamas vienas skaičius (pvz., kainos dydis arba marža), kuris būtų patikimas nustatant, ar sandorio kaina atitinka ištiesiosios rankos principą. Tačiau gali pasitaikyti atveju, kai taikant tinkamiausią kainodaros metodą ar metodus gaunamas dydžių (skaičių) intervalas, ir visi šiame intervale esantys skaičiai (dydžiai) yra santykinai vienodai tinkami nustatyti sandorio tikrąją rinkos kainą. Toks intervalas gali susidaryti dėl to, kad vertinant sąlygas, kurios susiklostytų tarp neasocijuotų asmenų, paprastai yra gaunamos apytikrės reikšmės (vertės). Intervalas taip pat gali byloti apie tai, kad ir neasocijuoti asmenys, tokiems pat sandoriams nebūtinai nustato vienodas kainas.

Taigi, jeigu asocijuotas asmuo, taikydamas kainodaros metodą ar metodus, gauna ne vieną, bet keletą skaičių, laikoma, kad sandorio kaina arba pelnas atitinka ištiesiosios rankos principą, jeigu skaičius įeina į intervalą, gautą lyginant palyginamuosius sandorius.

Intervalas taip pat gali susidaryti tais atvejais, kai, norint įvertinti kontroliuojamą sandorį, taikomas ne vienas, o keli kainodaros metodai. Pritaikius kiekvieną iš kainodaros metodų, gaunamas tam tikras rezultatas arba rezultatų intervalas, kuris skiriasi nuo taikant kitą metodą gauto rezultato ir/ar rezultatų intervalo. Iš esmės šie skirtumai gali susidaryti dėl to, kad skiriasi metodų taikymo duomenys (rodikliai). Nepaisant to, kiekvienas iš tokių intervalų gali būti naudingas nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio kainą. Gautų intervalų duomenys gali būti naudingi nustatant kuo tikslesnį ištiesiosios rankos principą atitinkančią intervalą (pvz., kai intervalai iš dalies sutampa) arba atvirksčiai – paneigti kainodaros metodo teisingumą (kai intervalai visiškai nesutampa).

Tuo atveju, kai gaunamas ištiesiosios rankos intervalas, tai esminis kurio nors dydžio nukrypimas nuo intervalo gali byloti apie tai, kad:

- duomenys, naudoti nustatant tokį dydį, nėra tokie patikimi kaip tie, kurie buvo naudojami nustatant kitus dydžius, arba
- nukrypimas susidarė dėl to, kad palyginamumui naudoti duomenys nebuvo atitinkamai įvertinti ir pakoreguoti.

Atsiradus nukrypimų nuo ištiesiosios rankos intervalo, būtina papildomai:

- išanalizuoti gautus dydžius ir įvertinti, ar juos galima naudoti nustatant sandorio tikrąją rinkos kainą,
- peržiūrėti atrinktus palyginamumus, nes platus intervalas ar nukrypimai dažniausiai reiškia, kad netinkama palyginamumų atranka.

Ištiesiosios rankos intervalo nustatymas negali apsiriboti tik spėjamai palyginamų įmonių duomenų analize. Todėl, jei palyginamumui bus naudojami nepalyginami duomenys (palyginamumai), nustatytas intervalas nebus laikomas ištiesiosios rankos principą atitinkančiu intervalu. Asocijuotas asmuo, siekdamas įrodyti, kad sandorio kaina arba pelnas neišeina iš ištiesiosios rankos intervalo ribų, privalo įrodyti, kad intervalas sudarytas naudojant vienodai patikimus palyginamumus.

Tais atvejais, jei koreguodamas kainą ar maržą mokesčių administratorius neturės tikslesnių duomenų ir naudos ištiesiosios rankos intervalą, ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą arba pelną bus laikoma kaina arba pelnas, kurie yra ištiesiosios rankos intervalo vidurkis, nebent aplinkybės leis teigti arba asocijuotas asmuo įrodys kitaip. Jei patikrinimo metu asocijuotas asmuo vengs bendradarbiauti ir dėl to mokesčių administratoriui bus sunku nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą arba pelną, mokesčių administratorius turės teisę laikyti bet kokią ištiesiosios rankos intervale esantį skaičių atitinkančiu ištiesiosios rankos principą.

7. Tam tikro laikotarpio duomenų naudojimas

Tam, kad būtų galima tiksliai įvertinti visus faktus ir aplinkybes, susijusias su kontroliuojamu sandoriu, reikėtų naudoti ne tik to laikotarpio, kurį įvyko nagrinėjamas sandoris, bet ir ankstesnių laikotarpių duomenis. Nagrinėjant ankstesnių laikotarpių duomenis, galima nustatyti svarbias aplinkybes, kurios galėjo turėti ar turėjo įtakos atitinkamo sandorio kainos dydžiui. Pvz., analizuojant kelių laikotarpių duomenis, galima nustatyti, ar asocijuota įmonė, deklaravusi nuostolius, neturėjo analogiškų nuostolių ankstesniais laikotarpiais, įvertinti, ar tam tikros ankstesnių laikotarpių ekonominės sąlygos neturėjo įtakos vėlesnių laikotarpių nuostoliams ir pan.

Kelių laikotarpių duomenys taip gali būti naudingi gaunant informaciją apie lyginamos verslo srities ir/ar lyginamo produkto ciklišumą. Esminiai vykdomo verslo ar produkto gyvavimo ciklo skirtumai gali turėti svarbią įtaką sandorio kainodaros aplinkybėms, kurios turi būti įvertintos atliekant palyginamumo analizę. Ankstesnių laikotarpių duomenys taip pat gali parodyti, ar neasocijuoti asmenys, vykdydami panašius sandorius, buvo paveikti tokių pat ekonominių veiksnių, ar skirtingos sąlygos ankstesniais laikotarpiais turėjo įtakos atitinkamų produktų kainos ar įmonės pelningumo rodikliams.

8. Valdžios institucijų (Vyriausybės) veiklos (priemonių) poveikis sandorių kainodarai

Neretai pasitaiko situacijų, kai ištiesiosios rankos principas turi būti taikomas atsižvelgiant į vykdomosios valdžios (Vyriausybės) sprendimus, tokius kaip, pvz., kainų ar palūkanų normos reguliavimas, tam tikrų išmokų maksimalių ar minimalių dydžių (pvz., komandiruočių pinigų) nustatymas, tam tikrų ekonominių sektorių subsidijavimas, vertybinių popierių biržų veiklos reguliavimas, antidempingo priemonių įvedimas, valiutų kurso politika ir kt. Kai vykdomi minėtieji veiksmai, valdžios institucijų reguliavimo priemonės laikytinos įprastomis rinkai įtakos turinčiomis sąlygomis (veiksniais) ir į jas turi būti atsižvelgiama vertinant asocijuotų asmenų sandorių kainodarą.

Nagrinėjant asocijuotų asmenų sandorių kainodarą, gali būti sprendžiamas klausimas, ar valdžios institucijų priemonių kontekste kontroliuojamo sandorio sąlygos atitinka nekontroliuojamo sandorio sąlygas. Nagrinėjant šį klausimą, pirmiausia būtina nustatyti reguliuojamosios priemonės įtakos kainai momentą. Kai kuriais atvejais minėtų priemonių tiesioginis poveikis tenka galutiniam prekės vartotojui, tačiau tokių priemonių poveikis kainai gali atsirasti ir pradinuose etapuose, t.y. prieš prekei patenkant į rinką. Asocijuota įmonė ne visada atsižvelgia į reguliuojamąsias priemones ir atitinkamai pakoreguoja sandorių dalykų kainas, tokiu būdu galimi pelno apribojimai „nuleidžiami“ galutiniam prekės pardavėjui, arba nustatydama kainas našta pasiskirsto tarp galutinio prekės pardavėjo ir tarpininko (*distributoriaus*). Šiuo atveju turi būti įvertinta ir tai, ar nepriklausomas tarpininkas (*distributorius*) prisiimtų tokią papildomą našta, taip pat, ar neasocijuotas asmuo tokiu atveju neieškotų alternatyvių verslo galimybių. Dažniausiai daroma prielaida, kad neasocijuotas asmuo negamintų, nepaskirstytų ar kitaip neteiktų prekių ir/ar paslaugų sąlygomis, kuriomis jis negalėtų gauti pelno. Vis dėlto akivaizdu, kad valstybės, kurioje yra nustatytos kainų reguliavimo priemonės, institucijos, turėtų atsižvelgti į tokių priemonių poveikį pelnui.

Sprendžiant valdžios institucijų taikomų priemonių, reguliuojant atitinkamas rinkas, poveikį sandorių kainodarai (pvz., elektros energijos, naftos sektorius ir pan.), svarbu turėti atitinkamų kainų pagrįstumą patvirtinančius dokumentus. Taigi tuo atveju, jei pagal teisės aktus ar oficialius (pvz., strateginius) susitarimus teisę reguliuoti kainas turi vykdomoji valdžia ar jos įgaliotos kompetentingos institucijos, tokiu atveju asocijuotas asmuo turi surinkti visus juridinę galią turinčius dokumentus, patvirtinančius tokių reguliuojamų kainų pagrįstumą. Tokie dokumentai galėtų būti valdymo organų sprendimai, strateginių sutarčių pasirašymo dokumentai (arba jų išrašai ar nuorašai), sprendimų priėmimuose dalyvavusių asmenų (direktorių, valdymo organų narių) paaiškinimai ir pan. Taip pat pagal galimybes reikėtų turėti vykdomosios valdžios ar jos įgaliotos institucijos sprendimus ar kitus tvarkomuosius dokumentus (ar išleistus teisės aktus), kurie vienaip ar kitaip yra susiję su tam tikrų paslaugų ar prekės kainos nustatymu.

9. Kainodaros metodai ir jų parinkimo principai

Siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą ir koreguojant ištiesiosios rankos principo neatitinkančią kainą arba pelną, turi būti naudojamas vienas iš šių kainodaros metodų:

- palyginamosios nepriklausomos kainos,
- perpardavimo kainos,
- kaštai plus,
- pelno padalijimo,
- transakcijos grynosios maržos.

EBPO Rekomendacijose pirmieji trys metodai įvardijami *tradiciniais* kainodaros metodais, likę du metodai dažnai vadinami pelno metodais. Pažymėtina, kad tradicinių kainodaros metodų dėka nustatyta kaina yra artimiausia ištiesiosios rankos principą atitinkančiai kainai. Tačiau dėl šiuolaikinio verslo kompleksškumo, kartais sudėtinga arba neįmanoma pritaikyti tradicinius kainodaros metodus. Todėl, tais atvejais, kai neįmanoma rasti palyginamųjų sandorių arba duomenys apie palyginamuosius sandorius yra nepakankami (nepatikimi), taikomi pelno metodai. Tačiau taip pat reikėtų pažymėti ir tai, kad pelno metodai negali būti pasirenkami vien todėl, kad sunku rasti palyginamumą tam, kad būtų pritaikyti tradiciniai kainodaros metodai. Faktoriai, kurių pagrindu nusprendžiama netaikyti tradicinių kainodaros metodų, turi būti įvertinti ir priimant sprendimą taikyti pelno metodus.

Pasirenkant kainodaros metodą turi būti atsižvelgta į sandorio ypatybes, turimų duomenų patikimumą, kontroliuojamo sandorio ir palyginimui naudojamų sandorių panašumo laipsnį bei kitą turimą informaciją.

Svarbu pažymėti tai, kad pasirenkant kainodaros metodą, kai leidžia aplinkybės, pirmiausia turi būti taikomas palyginamosios nepriklausomos kainos kainodaros metodas. Jei jį taikyti neužtenka duomenų, jie yra nepatikimi turi būti pasirinktas perpardavimo kainos metodas, jei pastarojo neįmanoma pritaikyti, reikia pasirinkti kaštai plus metodą. Tik tuo atveju, jeigu minėtiems tradiciniams metodams taikyti neužtenka duomenų arba šie duomenys yra nepakankamai patikimi, gali būti taikomas pelno padalijimo arba transakcijos grynosios maržos metodai.

Apibendrinti sandorių kainodaros metodų pasirinkimo principai pateikti 1 priede.

Nustatant kontroliuojamo sandorio dalyko kainą arba pelną kainodaros metodai gali būti kombinuojami ir modifikuojami, jeigu tai sudaro galimybę pasiekti ištiesiosios rankos principą atitinkantį rezultatą. Prireikus asocijuotas asmuo gali taikyti daugiau nei vieną kainodaros metodą siekdamas tiksliau nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio dalyko kainą.

Mokesčių administratorius turi teisę pareikalauti iš mokesčių mokėtojo paaiškinti tam tikro metodo parinkimo priežastis (apie metodo pasirinkimo priežastys taip pat turi būti nurodoma asocijuoto asmens parengtoje kontroliuojamų sandorių dokumentacijoje). Tuo atveju, jei asocijuoto asmens parinktas ir pritaikytas metodas yra netinkamas, mokesčių administratorius gali pritaikyti kitą kainodaros metodą.

9.1. Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas

Taikant palyginamosios nepriklausomos kainos (toliau – PNK) metodą, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamo sandorio dalyko (pvz., prekių, paslaugų) kainą su nekontroliuojamo sandorio dalyko kaina.

Siekiant nustatyti, ar nekontroliuojamo sandorio palyginamumas kontroliuojamo sandorio atžvilgiu yra toks, kad būtų galima taikyti PNK metodą, reikia įsitikinti, kad:

1) tarp palyginamų sandorių ir sandorio šalių nėra esminių skirtumų, o jeigu yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai,

2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalyko kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima pakoreguoti.

Nagrinęjant konkrečius sandorius būtina atsižvelgti į dvi minėtas sąlygas, nes ne retai iš pirmo žvilgsnio identiškai atrodanti prekė (paslauga) gali tokia ir nebūti, bet toks neatitikimas gali sudaryti tam tikrą kainų skirtumą (pvz., nedidelis palyginamo sandorio dalyko skirtumas gali sudaryti žymų kainų skirtumą, netgi ir tuo atveju, kai palyginamųjų (kontroliuojamo ir nekontroliuojamo) sandorių šalys vykdo tą pačią veiklą, atlieka tas pačias funkcijas ir gauna panašią pelno maržą). Taigi, jei yra nustatoma, kad tarp kontroliuojamo ir nekontroliuojamo sandorio dalykų yra skirtumų, būtina nustatyti,

kaip jie veikia sandorio kainą ir ar atitinkami rodikliai gali būti pakoreguoti taip, kad atitinkami sandoriai galėtų būti palyginami.

PNK metodas sudaro galimybę pasiekti didžiausią palyginamumą, nes jo taikymas yra tiesiogiai susijęs su sandorio kaina. Taikant PNK metodą svarbus tiek funkcinis tiek sandorio dalyko palyginamumas, tačiau iš esmės didžiausias dėmesys turėtų būti skiriamas sandorio dalykui. Todėl palyginamumui neturėtų būti pasirenkama įmonė, kuriai, pavyzdžiui, lyginamų prekių pardavimo veikla nėra būdinga arba tai buvo atsitiktinis dalykas.

PNK metodas sėkmingai gali būti taikomas tais atvejais, kai neasocijuotas asmuo parduoda tokios pat rūšies produktą kaip ir asocijuotas. Pavyzdžiui, neasocijuotas ir asocijuotas asmuo parduoda analogiškos rūšies ir kokybės kolumbietišką kavos pupelę; kavos pupelių pardavimo kiekis, jų pardavimo laikas ir aplinkybės yra panašios, taip pat abu sandoriai vyksta toje pat platinimo grandyje – tarp gamintojo ir distributoriaus.

Tačiau, jei po palyginamumų paieškos randama tik vienas neasocijuotas asmuo, kuris, pvz., parduoda ne kolumbietišką, o brazilų kavos pupelę, reikėtų įvertinti, ar šis kavos pupelių skirtumas daro poveikį sandorio dalyko kainai. Šiuo atveju taip pat vertėtų išsiaiškinti, ar parduodant kurios nors rūšies kavos pupelės nėra taikomos nuolaidos ir pan. Jei nustatoma, kad kavos pupelių rūšies skirtumas nepakeičia kainos, tokiu atveju galima taikyti PNK metodą. Kitu atveju, jei yra įmanoma, turi būti įvertintas kavos pupelių skirtumo poveikis kainai ir atliktas palyginamosios kainos koregavimas. Jei skirtumo pakoreguoti neįmanoma, ištiesiosios rankos principą atitinkančiai sandorio kainai nustatyti turi būti pasirinktas kitas kainodaros metodas. Taip pat galimas atvejis, kai nagrinėjamų kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių aplinkybės (pvz., prekės rūšis, kokybė, kiekis, laikas) yra visiškai identiškąs, išskyrus tai, kad į vieno sandorio dalyko pardavimo kainą yra įtrauktos su prekių pristatymu susijusios išlaidos, o kito sandorio dalyko kaina yra lygi įsigijimo iš gamintojo kainai. Šiuo atveju kainų skirtumų įtaką galima nesunkiai apskaičiuoti. Todėl pakoregavus sandorio kainą atsižvelgiant į su prekių pristatymu susijusias išlaidas, bus nustatyta palyginamoji kaina, ir atsižvelgiant į tai, bus galima nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamo sandorio kainą.

Sandorio apimties skirtumais taip pat gali įtakoti sandorių kainas, pvz., įmonė asocijuotam asmeniui parduoda 1000 tonų produkcijos po 80 Lt už toną, tuo tarpu neasocijuotam asmeniui 500 tonų produkcijos yra parduodama po 100 Lt už toną. Nagrinėjamu atveju būtina išsiaiškinti, ar parduodamos produkcijos kiekis gali pakeisti kainą (pvz., taikomos nuolaidos perkant didesnius produkcijos kiekius, yra nustatytas perkamos produkcijos kiekis, nuo kurio taikomos nuolaidos ir pan.).

9.2. Perpardavimo kainos metodas

Taikant perpardavimo kainos (toliau – PK) metodą, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma iš sandorio dalyko, įsigyto iš asocijuoto asmens, tolimesnio perpardavimo neasocijuotam asmeniui kainos atimant ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio bendrąją maržą.

PK metodas gali būti taikomas, kai asocijuotas asmuo, prekę ar paslaugą įsigijęs iš kito asocijuoto asmens, ją perparduoda neasocijuotam asmeniui. Šis metodas netaikytinas, jei prekę ar paslaugą asocijuotas asmuo įsigyja iš neasocijuoto asmens ir perparduoda ją asocijuotam asmeniui.

Sandorio bendroji marža (N) – tai skirtumas tarp perpardavimo kainos (K2) ir įsigijimo kainos (K1), kur atsispindi su perpardavimu tiesiogiai susijusios sąnaudos ir uždirbtas tam tikras pelnas. Ji apskaičiuojama pagal formulę:

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

Iš esmės sandorio bendroji marža turi leisti perpardavėjui padengti jo veiklos išlaidas ir užtikrinti, kad už atliktas funkcijas, panaudotą turtą ir prisiimtą riziką perpardavėjas gautų ištiesiosios rankos principą atitinkančią pelną.

Ištiesiosios rankos principą atitinkanti sandorio bendroji marža – tai sandorio bendroji marža, susidariusi atliekant palyginamąjį nekontroliuojamą sandorį.

Kaip ir PNK metodo taikymo atveju, siekiant nustatyti, ar nekontroliuojamo sandorio palyginamumas kontroliuojamo sandorio atžvilgiu yra toks, kad sudarytų sąlygas taikyti PK metodą, reikia įsitikinti, kad:

1) tarp palyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų, o jeigu yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai,

2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalyko kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima pakoreguoti.

Skirtingai negu PNK metodo taikymo atveju, taikant PK metodą labai svarbu, kad palyginamųjų sandorių šalių vykdomos funkcijos būtų panašios, ypač tos, kurios daugiausia sąlygoja sandorio bendrosios maržos dydį, tuo tarpu sandorio dalykai gali skirtis (tačiau kuo panašesni sandorių dalykai, tuo tiksliau bus nustatoma ištiesiosios rankos principą atitinkanti sandorio bendroji marža).

Laikytina, kad ištiesiosios rankos principą atitinkanti marža turėtų būti mažiausia, kai perpardavėjas atlieka paprastas, su tarpininkavimu susijusias funkcijas, o didžiausia – kai perpardavėjas prisiima ir atlieka daugiau funkcijų (pvz., reklamos, produkto pristatymo, jo garantinio aptarnavimo), panaudoja daug išteklių ir prisiima didesnę riziką.

Kalbant apie PK metodo taikymo ypatumus, reikėtų pažymėti tai, kad metodą paprasčiausia taikyti tada, kai perparduodama prekė nėra pakeičiama, t.y., nėra padidinama jos vertė, prekė nėra įtraukiama į kitą produktą, taip pat kai perpardavėjas atlieka paprastas su prekės perpardavimu susijusias funkcijas ir sandoryje nėra naudojamas vertingas nematerialus turtas. Pavyzdžiui, perpardavėjas iš asocijuoto asmens įsigyja tam tikros markės automobilio vairus, juos įpakuoja ir parduoda tretiesiems asmenims (šiuo atveju PK metodas gali būti taikomas, nes perpardavėjas nepakeičia parduodamos prekės). Tačiau, jei perpardavėjas į automobilių vairus įmontuotų saugos pagalves, taip jis padidintų perparduodamos prekės vertę ir tada jau būtų sudėtingiau pritaikyti PK metodą (norėdami pritaikyti PK metodą turėtume atlikti palyginamosios kainos koregavimą).

Taikant PK metodą taip pat svarbus yra ir laiko veiksnys, t.y. laikas, praėjęs nuo prekės įsigijimo iš asocijuoto asmens iki tolimesnio jos perpardavimo tretiesiems asmenims. Kuo šis laiko tarpas ilgesnis, tuo didesnė tikimybė, kad kainą galėjo keisti valiutų kurso svyravimai, įvykę pasikeitimai rinkoje ir kiti panašaus pobūdžio faktoriai.

Palyginamumui parenkant nekontroliuojamą sandorį reikia įsitikinti, ar palyginamų nekontroliuojamų ir kontroliuojamų sandorių šalių vykdoma veikla yra panaši, nes pelningumui įtakos turintys veiksniai (valdymo efektyvumas, atsargų saugojimo politika ir kt.) gali turėti įtakos ir sandorių bendrosioms maržoms.

Nagrinėjant sandorius svarbu nustatyti, ar perpardavėjas neturi išimtinės teisės prekiauti konkrečios firmos prekėmis, nes tai taip pat gali keisti jo perparduodamų prekių kainas. Įtaka kainai šiuo atveju gali priklausyti ir nuo geografinio regiono, kuriame perpardavėjas turi išimtinę teisę platinti prekę, dydžio, ir nuo rinkoje esančių panašių prekių pasiūlos.

PK metodo taikymo pavyzdžiai:

Tarkime, kad rinkoje yra du tokią pačią prekę parduodantys distributoriai. Distributorius A prekiauja suteikdamas parduodamai prekei garantiją, tuo tarpu distributorius B jokių garantijų neteikia. Kadangi distributorius A suteikia garantiją, todėl jo produktai yra parduodami didesne kaina nei distributoriaus B (atitinkamai A bendroji marža bus didesnė nei B). Darytina išvada, kad distributorių A ir B maržos negali būti lyginamos tol, kol jos nebus pakoreguotos atsižvelgiant į maržas veikiančius dydžius.

Tarkime, kad distributorius C teikia garantines paslaugas ir kaip kompensaciją už tai prekes iš gamintojo perka mažesne kaina. Tuo tarpu distributorius D garantinių paslaugų neteikia, jo parduotos prekės garantinio remonto atveju vežamos pas gamintoją. Abiem atvejais vartotojai garantiją gauna, tačiau skiriasi jos teikėjai (pirmuoju atveju ją teikia pardavėjas, o antruoju – gamintojas). Šiuo atveju nagrinėjant sandorius reikia nustatyti kaip distributorius C apskaito su garantinių paslaugų teikimu susijusias išlaidas, t.y., ar išlaidos įskaitomos į prekės pardavimo kainą, ar apskaitomos atskirai. Vėliau, atlikus tam tikrus koregavimus (jei reikia), nuspręsti, ar sandoriai gali būti palyginami.

Įmonė X parduoda prietaisus pagrindinei įmonei Y. Nepriklausoma įmonė Z įmonei Y parduoda panašius prietaisus. Funkcinės analizės metu nustatyta, kad asocijuotų ir neasocijuotų įmonių parduodami prietaisai yra panašūs (nustatyti nežymūs skirtumai pardavimo kainos nekeičia), tačiau

skiriasi atliekamos funkcijos, t.y. įmonės X parduodamų prietaisų garantinio aptarnavimo riziką prisiima įmonė X, tuo tarpu įmonės Z atveju garantinio aptarnavimo riziką prisiima įmonė Y. Taip pat nustatyta, kad įmonė Z uždirba 15 % antkainį.

Siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą, turi būti atlikti tam tikri skaičiavimai:

Įmonės X pardavimai įmonei Y	4000
Apskaičiuojama ištiesiosios rankos principą atitinkanti pajamų suma (4000 x 15 %) / 100	600
Gautosios pajamos koreguojamos garantinių išlaidų suma (600+22)	622
Apskaičiuojama ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina (4000 – 622)	3378

9.3. Kaštai plus metodas

Taikant kaštai plus (toliau – KP) metodą ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma prie mokesčių mokėtojo sandorio sąnaudų (S) pridedant ištiesiosios rankos principą atitinkantį sandorio antkainį.

Ištiesiosios rankos principą atitinkantis sandorio antkainis – sandorio antkainis, susidaręs atlikus palyginamąją nekontroliuojamąją sandorį.

Sandorio antkainis (N) apskaičiuojamas taip:

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

K – pardavimo kaina

S – sandorio sąnaudos

Siekiant nustatyti, ar nekontroliuojamo sandorio palyginamumas kontroliuojamo sandorio atžvilgiu yra pakankamas tiek, kad leistų taikyti KP metodą, reikia įsitikinti, kad:

1) tarp palyginamų sandorių ir sandorių šalių nėra esminių skirtumų, o jeigu yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai,

2) jeigu tam tikros besiskiriančios palyginamų sandorių sąlygos daro poveikį sandorių dalyko kainai, reikia įsitikinti, kad šį poveikį kainai galima pakoreguoti.

Siekiant nustatyti, ar gali būti taikomas KP metodas, reikia įsitikinti, kad palyginamųjų sandorių šalių vykdomos funkcijos būtų panašios, ypač tos, kurios turės daugiausia įtakos sandorio antkainio dydžiui. Todėl kuo kontroliuojamo ir nekontroliuojamo sandorių metu sandorio šalių atliktos funkcijos, panaudotas turtas ir prisiimta rizika yra labiau palyginami, tuo KP metodu apskaičiuotas antkainis bus artimesnis ištiesiosios rankos principą atitinkančiam antkainiui (pvz., jei tiekėjas veikloje naudoja išperkamosios nuomos turtą, tai jo patirtos išlaidos neatlikus koregavimų negalėtų būti tinkamu palyginamu išlaidoms, kurias patirtų tiekėjas, savo veikloje naudojantis nuosavą turtą). Palyginamųjų kontroliuojamo ir nekontroliuojamo sandorio dalykų panašumas yra mažiau svarbus, tačiau bet kuriuo atveju, kuo panašesni lyginamų sandorių dalykai, tuo tiksliau nustatomas ištiesiosios rankos principą atitinkantis sandorio antkainis.

Laikytina, kad ištiesiosios rankos principą atitinkantis antkainis turėtų būti mažiausias, kai sandorio šalis atlieka tik paprastas su tarpininkavimu susijusias funkcijas, o didžiausias – kai prisiima daugiau funkcijų, pvz., reklamos, produkto pristatymo, jo garantinio aptarnavimo ir kitas, tam panaudodamas daug išteklių bei prisiimdamas didesnę riziką.

Atliekant kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių palyginamumą taip pat svarbu įsitikinti, kad tokių sandorių šalių apskaitos taisyklės nesiskiria tarpusavyje tiek, kad turėtų įtakos, pvz., pardavimo, gamybos savikainoms apskaičiuoti, arba kad šiuos skirtumus galima pakankamai tiksliai pakoreguoti.

KP metodas dažniausiai yra taikomas tada, kai nagrinėjamas sandoris yra susijęs su nebaigtų gaminių (pusfabrikačių) pardavimu (pvz., ribotos atsakomybės gamintojas, prisiimantis nedidelę riziką, neturintis vertingo nematerialaus turto), taip pat, kai yra teikiamos paslaugos (pvz., pagrindinės įmonės valdymo paslaugos kitoms grupės įmonėms).

Kadangi vienas iš pagrindinių rodiklių taikant KP metodą yra sąnaudos, todėl labai svarbu nustatyti tikrąsias sandorio šalių sąnaudas ir jų sąsajas su nagrinėjamo sandorio kaina.

Paprastai išlaidos (ne tik kainodaros tikslais) skirstomos į tris pagrindines grupes:

- tiesioginės išlaidos (žaliavos, darbo užmokestis ir kt.),
- netiesioginės išlaidos (pagalbinės medžiagos ir kt.),
- veiklos (priežiūros, bendrosios ir administracinės) išlaidos.

Taikant KP metodą marža (antkainis) apskaičiuojama įvertinus tiesiogines ir netiesiogines išlaidas. Dėl įmonių veiklos specifikos, taikomų apskaitos principų yra sudėtinga nubrėžti ribą tarp trijų minėtų išlaidų rūšių. Kai palyginamųjų (kontroliuojamo ir nekontroliuojamo) sandorio šalių apskaitos principai skiriasi, tada turi būti atlikti atitinkami koregavimai, sudarantys galimybę palyginti nagrinėjamuosius sandorius. Tarkime, kad įmonė A gamina laiko skaičiavimo mechanizmus sieniniams laikrodžiams. Pagamintą produkciją kompanija parduoda užsienyje esančiai antrinei įmonei ir už atliktas funkcijas (patirtas išlaidas) gauna 5 proc. antkainį. Atlikus palyginamumą paiešką buvo rasti trys palyginamumai – trys nesusijusios įmonės X, Y ir Z, veikiančios toje pačioje rinkoje ir gaminančios tokius pat skaičiavimo mechanizmus rankiniams laikrodžiams. Įmonės X, Y ir Z savo produkciją parduoda neasocijuotiems asmenims. Antkainis už atliktas funkcijas (patirtas išlaidas) svyruoja nuo 3 iki 5 procentų. Analizės metu buvo nustatyta, kad įmonė A į veiklos išlaidas įskaičiuoja pardavimų, bendrąsias ir administracines išlaidas, todėl minėtos išlaidos neįtraukiamos į parduodamos produkcijos kainą, kai tuo tarpu įmonių X, Y ir Z pardavimų, bendrosios ir administracines išlaidos yra įtrauktos į parduodamo produkto kainą. Todėl, atsižvelgus į išlaidų apskaitos skirtumus, nustatytieji palyginamųjų įmonių X, Y ir Z antkainiai turėtų būti pakoreguoti, ir tik tada galėtų būti panaudoti kaip palyginamumai.

Kadangi KP metodo taikymas yra grindžiamas kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių patirtų sąnaudų bei antkainio palyginimu, todėl didžiausias dėmesys turi būti skiriamas kontroliuojamų ir nekontroliuojamų sandorių skirtumams, kurie gali keisti sandorių antkainio dydį, nustatyti t.y., nustatyti sąnaudų rūšį ir dydį. Nustatyti sąnaudų skirtumai gali sąlygoti tokius veiksmus:

- jei sąnaudų analizė atskleidžia funkcinis skirtumas, į kuriuos nebuvo atsižvelgta taikant KP metodą, tai turi būti įvertinta ir atitinkamai turėtų būti koreguojamas sandorio antkainis.
- jei sąnaudos atspindi papildomas funkcijas, kurios nebuvo nustatytos ir įvertintos funkcinės analizės metu, turėtų būti nustatyta atlygio už atliktas papildomas funkcijas suma ir atlikti atitinkami koregavimai.

Kadangi KP ir PK metodų taikymo atveju yra vertinama viena sandoryje dalyvaujanti šalis, todėl kuo sudėtingesnes funkcijas sandorio šalis atlieka, tuo sunkiau yra rasti palyginamumą tam, kad būtų galima tuos metodus pritaikyti. Todėl KP ir PK metodus geriausia taikyti tada, kai nagrinėjama sandorio šalis:

- atlieka nesudėtingas funkcijas ir
- atlikdama funkcijas nenaudoja vertingo nematerialaus turto.

Pateikiamas KP metodo taikymo pavyzdys. Įmonė X specializuojasi spaudimo įrengimų gamyboje. Įmonė X spaudimo įrenginius gamina ir parduoda nepriklausomai įmonei Z bei savo antrinei įmonei W.

Pagal sudarytą sutartį su įmone Z įmonės X spaudimo įrenginių savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės išlaidos. Sutartyje numatyta, kad netiesioginių išlaidų sumą sudaro 50 proc. faktinių tiesioginių išlaidų sumos, taip pat nustatytas 10 proc. antkainis. Pagal įmonės X su dukterine įmone W sudarytą sutartį, įmonės X gaminamos produkcijos savikainą sudaro faktiškai patirtos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos.

Pagal įmonės X skaičiavimus netiesioginės išlaidos kiekvienam projektui sudaro 45 proc. tiesioginių išlaidų sumos. Netiesioginės išlaidos apskaičiuojamos ir paskirstomos pagal vykdomuose projektuose faktiškai dirbtų valandų skaičių.

Nagrinėjant šį pavyzdį daroma prielaida, kad įmonių X, Z ir W funkcijos yra panašios (palyginamos). Atsižvelgiant į tai, kad nustatant kainas bus naudojamas vidinis palyginamumas (nekontroliuojamas sandoris tarp įmonių X bei Z) ir į tai, kad kontroliuojamame (sandoris tarp įmonių X ir W) ir nekontroliuojamame sandoriuose skirtingai apskaitomos išlaidos, nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkantį antkainį turi būti atlikti tam tikri turimų duomenų perskaičiavimai.

Sutarties tarp įmonių X bei Z ir turimų duomenų pagrindu atliekami skaičiavimai:	
Tiesioginės išlaidos	1000
Netiesioginės išlaidos (50% x 1000)/100	<u>500</u>
Iš viso išlaidų	1500
Antkainis (1500 x 10 %)/100	<u>150</u>
Kaina	1650

Įmonės X netiesioginių išlaidų pagrindu atliekamas perskaičiavimas:	
Tiesioginės išlaidos	1000
Netiesioginės išlaidos (45 % x 1000)/100	<u>450</u>
Iš viso išlaidų	1450
Kaina (apskaičiuota pirmoje lentelėje)	1650
Skirtumas	200
Antkainis (200/1450)x100	13,8 %

Apskaičiuojama ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina:	
Įmonė X tiesioginės išlaidos susijusios su dukterine įmone W	900
Netiesioginės išlaidos (45 % x 900)/100	405
Antkainis (13,8 % x (900+405))/100	<u>180</u>
Kaina	1485

9.4. Pelno padalijimo metodas

Taikant pelno padalijimo (toliau – PP) metodą, pelnas, gautas atlikus kontroliuojamą sandorį, padalijamas tarp sandorio šalių taip, kaip jis būtų padalijamas tarp neasocijuotų asmenų. Svarbu pažymėti, kad dalijamas ne bendras asocijuotų asmenų (įmonių grupės) veiklos pelnas, bet konkrečiame kontroliuojamame sandoryje (-iuose) gautas pelnas.

PP metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai:

- dviejų ar daugiau asocijuotų asmenų veikla yra labai glaudžiai susijusi ir atskirai sandorius būtų sudėtinga įvertinti;

- dėl veikloje naudojamo vertingo nematerialaus turto (dažniausiai naudojamo abiejų sandorio šalių) yra neįmanoma rasti tinkamo palyginamojo sandorio.

PP metodas gali būti taikomas dviem būdais:

1) Atliekamos šalių dalyvavimo analizės metu reikia:

- apskaičiuoti visą kontroliuojamo sandorio grynąjį pelną;
- atlikti funkcinę analizę ir nustatyti kiekvieno sandorio šalies dalyvavimo uždirbant pelną apimtį, tam kiek įmanoma panaudojant išorinius duomenis (palyginamuosius sandorius);

- įvertinti ir palyginti tarpusavyje kiekvienos šalies dalyvavimą uždirbant pelną, apskaičiuoti santykį, kuriuo sandorio grynasis pelnas turi būti padalintas tarp asocijuotų asmenų;

- atsižvelgiant į apskaičiuotą santykį, sandorio grynojo pelno dalį priskirti konkrečiam mokesčių mokėtojui (kontroliuojamo sandorio šaliai).

2) Atliekamos likutinės analizės metu reikia:

- apskaičiuoti visą kontroliuojamo sandorio grynąjį pelną;
- atlikti funkcinę analizę ir nustatyti kiekvienos šalies dalyvavimo uždirbant pelną apimtis, tam kiek įmanoma panaudojant išorinius duomenis (palyginamus sandorius);
- apskaičiuoti, kokia viso sandorio grynojo pelno dalis tenka paprastesnėms sandorio šalių atliktoms funkcijoms. Tam gali būti naudojami kiti kainodaros metodai, pvz., kaštai plus. Apskaičiuota paprastesnėms funkcijoms tenkanti sandorio grynojo pelno dalis atimama iš sandorio grynojo pelno ir paskirstoma tarp sandorio šalių, atsižvelgiant į kiekvieno sandorio šalies indėlį sandoryje;
- atlikti funkcinę analizę ir nustatyti kiekvienos sandorio šalies indėlį uždirbant likutinį pelną, tam kiek įmanoma panaudoti išorinius duomenis;
- atsižvelgiant į funkcinės analizės rezultatus, apskaičiuoti santykį, kuriuo sandorio likutinis pelnas turi būti padalytas tarp sandorio šalių;
- atsižvelgiant į apskaičiuotą santykį likutinį pelną padalinti sandorio šalims.

Šalių dalyvavimo analizės būdas naudotinas tada, kai disponuojama trečiųjų šalių duomenimis, kurių pagrindu galima nustatyti pelno padalijimo santykį, arba kai pelno dalijimo santykis gali būti nustatomas pagal kiekvieno sandorio dalyvio indėlį, įvertinus kiekvieno iš jų prisiimtą riziką. Likutinės analizės būdas taikytinas tais atvejais, kai sandorio dalyviams lengvai galima nustatyti įprastines (rutinines) funkcijas. Kitaip tariant šalių dalyvavimo analizės būdas - tai būklė, kai visi akcininkai turi paprastas akcijas ir lygias teises į skirstomo pelno dalį, tuo tarpu likutinės analizės būdas - tai būklė, kai dalis akcininkų turi privilegijuotąsias, o kiti - paprastas akcijas.

Abu minėti būdai yra tinkami ir gali būti naudojami taikant PP metodą, tačiau kiekvienu atveju turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes, turimus ir/ar gautus duomenis, faktus.

Pavyzdys: įmonė A investuoja į prekės X dizainą 150 tūkst. litų ir patiria 250 tūkst. litų išlaidų, susijusių su prekės X rinkodara. Tuo tarpu kita įmonė B investuoja į prekės X gamybos procesą 150 tūkst. litų ir dar 450 tūkst. litų - į naujos gamyklos statybą. Įmonės A ir B yra susijusios. Nagrinėjamu atveju galimi trys sąlyginiai PP metodo pritaikymo variantai, t.y. atliktos analizės ir gautų rezultatų pagrindu įmonės A ir B gali nuspręsti, kad:

1) sandorio grynąjį pelną jos pasidalins atsižvelgdamos į kiekvienos iš jų investicijas. Tokiu atveju įmonė A gautų 40 % sandorio grynojo pelno, o įmonė B - 60 % ($150\,000 + 250\,000 = 400\,000$; $150\,000 + 450\,000 = 600\,000$; $(400\,000 / 400\,000 + 600\,000) \times 100 = 40$);

2) pirmiausia daliai investicijų (produkto išleidimo į rinką ir naujos gamyklos statybos) bus skiriama ištiestosios rankos principą atitinkanti pelno dalis. Likusi sandorio pelno dalis bus padalijama atsižvelgiant į likusias kiekvienos įmonės investicijas. Tokiu atveju įmonė A pirmiausia gauna atitinkamą sandorio pelno dalį už investicijas į produkto išleidimą ir 50 % likutinio pelno. Tuo tarpu įmonė B gauna pelno dalį už investicijas į gamyklos statybą ir likusią likutinio pelno dalį ($150\,000 + 150\,000 = 300\,000$; $(150\,000 / 300\,000) \times 100 = 50$ %);

3) pirmiausia turi būti atlygintos investicijos į produkto dizainą ir gamybą, o likęs sandorio pelnas padalijamas atsižvelgiant į įmonių investicijas į produkto išleidimą ir gamyklos statybą. Šiuo konkrečiu atveju įmonė A gauna atitinkamą pelno dalį už investicijas į produkto dizainą ir 36 % likutinio pelno. Tuo tarpu įmonė B gauna pelno dalį už investicijas į produkto gamybą ir 64 % likutinio pelno ($250\,000 + 450\,000 = 700\,000$; $(250\,000 / 700\,000) \times 100 = 36$ %).

Pažymėtina, kad tam tikromis sandorio sąlygomis galėtų būti koreguojamas ne tik sandorio grynasis pelnas, bet ir nuostolis (tačiau tai sprendžiama kiekvieną atvejį nagrinėjant atskirai, įvertinus visus faktus ir aplinkybes, sąlygojančius nuostolio atsiradimą ir pan.).

Taikant PP metodą būtina vadovautis informacija, kuri buvo prieinama sandorio šalims prieš sandorio atlikimą, taip pat atsižvelgti į šalių prognozes dėl būsimų išlaidų ir tikėtino pelno, buvusias sandorio sudarymo metu.

Pateikiame PP metodo taikymo pavyzdį:

Vokietijos įmonė A sukūrė ir gamina kompiuterių mikroschemą. Mikroschema unikali, todėl mikroschema ir jos gamybos procesas yra laikomas įmonės A nematerialiuoju turtu. Tailande įsikūrusi įmonė A antrinė įmonė B sukūrė ir gamina kompiuterius. Įmonė B kompiuterių gamybai reikalingas mikroschemas įsigyja iš įmonės A. Laikytina, kad įmonės B kompiuterių kūrimo ir mikroschemų įdiegimo kompiuteriuose procesas yra įmonės B gamybinė patirtis (nematerialusis turtas). Įmonės B

gaminamus kompiuterius platina nepriklausomi distributoriai. Pažymėtina, kad kompiuteriai yra populiarūs ir pirkėjai juos noriai perka.

Dėl mikroschemų gamybos procese naudojamo nematerialiojo turto, taip pat kompiuterių gamybos unikalumo grupė negalėjo rasti tinkamų palyginamumų (įmonių, kurių gamybos procese būtų naudojamas panašaus pobūdžio nematerialusis turtas). Paieškos metu buvo rasti duomenys apie įmones, gaminančias panašias mikroschemas ir kompiuterius, tačiau jos gamybos procese nenaudoja unikalios nematerialiojo turto ir nustatyta, kad tos įmonės gauna 10 proc. atkainį.

Nesuradus tinkamų palyginamumų, buvo nuspręsta taikyti PP metodą, pasirenkant likutinės analizės būdą, o rastų įmonių duomenis panaudoti nustatant pelno padalijimo santykį. Turimų duomenų pagrindu buvo atlikti tam tikri skaičiavimai:

Pardavimai (nepriklausomiems distributoriams)		1000
Atimama:		
Įmonės A gamybos išlaidos	200	
Įmonės B gamybos išlaidos	<u>300</u>	
Iš viso	500	
Pelnas		500
Atimama:		
Įmonės A mikroschemų kūrimo išlaidos	100	
Įmonės B kompiuterių kūrimo išlaidos	50	
Įmonės A veiklos išlaidos	50	
Įmonės B veiklos išlaidos	<u>100</u>	
Iš viso	300	
Sandorio grynas pelnas		200
Nustatomas pelnas, gautas už atliktas paprastas funkcijas:		
Įmonės A gautinas pelnas (200 x 10%)	20	
Įmonės B gautinas pelnas (300 x 10 %)	<u>30</u>	
Iš viso	50	
Likutinis pelnas, kurį reikia paskirstyti		150

Daroma prielaida, kad likutinis pelnas bus paskirstomas atsižvelgiant į kiekvienos įmonės (A ir B) patirtas mikroschemos ir/ar kompiuterio kūrimo išlaidas, nes tos išlaidos iš esmės atspindi kiekvienos įmonės indėlį likutiniame pelne. Atlikus skaičiavimus gaunama:

Įmonės A dalis likutiniame pelne: (100/(100+50)) x 150	100	
Įmonės B dalis likutiniame pelne: (50/(100+50)) x 150	50	
Apskaičiuojama ištiesiosios rankos principą atitinkanti pelno dalis, tenkanti <i>įmonei A:</i>		
-pelno dalis už atliktas paprastas funkcijas	20	
-likutinio pelno dalis	<u>100</u>	120
<i>įmonei B:</i>		
-pelno dalis už atliktas paprastas funkcijas	30	
-likutinio pelno dalis	<u>50</u>	80

9.5. Transakcijos gryniosios maržos metodas

Taikant transakcijos gryniosios maržos (toliau – TGM) metodą, nagrinėjama, ar sandorio grynoji marža atitinka ištiesiosios rankos principą.

Sandorio grynoji marža – tai sandorio grynojo pelno dalis, kuri turėtų būti uždirbta atsižvelgiant į tam tikrus konkrečius rodiklius (išlaidas, pardavimus, turtą ir pan.).

Siekiant nustatyti, kokiais būtent rodikliais reikia vadovautis nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio grynąją maržą, reikia atsižvelgti į konkrečią sandorio rūšį. Jeigu sandoris susijęs su paslaugų teikimu ar perpardavimu, sandorio grynajai maržai apskaičiuoti reikia naudoti su pardavimais susijusius rodiklius, o jeigu sandoris yra susijęs su gamyba, tuomet reikia naudoti su patirtomis sąnaudomis susijusius rodiklius. Pasirenkant tam tikrus rodiklius taip pat turi būti atsižvelgiama į sandorio dalyvių atliekamas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką (t.y. turi būti įvertinti atliktos funkcinės analizės rezultatai).

TGM metodas iš esmės yra artimas KP ir PK metodams, pagrindinis minėtų metodų skirtumas yra tas, kad TGM metodo atveju nagrinėjama ir lyginama grynoji marža, tuo tarpu KP ir PK metodų atveju – bendroji marža.

Siekiant nustatyti, ar kontroliuojamas ir nekontroliuojamas sandoriai gali būti palyginami ir galima taikyti TGM metodą, reikia įsitikinti, kad šių sandorių šalių funkcijos yra panašios. Sandorių palyginamumui keliami reikalavimai yra panašūs į reikalavimus, keliamus taikant PK bei KP metodus. Tačiau taikant TGM metodą papildomai turi būti įvertinamos sandorio grynojo pelno dydžiui įtakos turinčios veiklos sąnaudos, išskyrus finansines ir investicines veiklos sąnaudas.

Kaip ir kitų kainodaros metodų taikymo atveju, sprendžiant TGM metodo taikymo klausimą, taip pat reikia įvertinti tai, ar toks metodas tinkamai ir teisingai atspindėtų konkretaus nagrinėjamo atvejo faktus ir aplinkybes. Grynąją maržą tiesiogiai gali keisti tokie veiksniai kaip naujų dalyvių rinkoje atsiradimo grėsmė, įmonės konkurencinė pozicija, valdymo efektyvumas ir kompanijos strategija, produkto pakaitalų atsiradimo grėsmė, taip pat kaštų (išlaidų) ir kapitalo struktūros kitimas, patirtis vykdant veiklą ir pan. Kiekvienas iš paminėtų veiksnių taip pat gali būti paveiktas kitų veiksnių (pvz., grėsmės dėl naujų dalyvių rinkoje atsiradimo lygį keičia produkto diferenciacija, valdžios subsidijavimas ir reguliavimas).

10. Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimai ir jų taikymas

Kontroliuojamo sandorio dokumentai – dokumentai, parodantys, ar įmonė, nustatydamą sandorių su asocijuotais asmenimis kainas, laikėsi ištiesiosios rankos principo.

Sandorių kainodaros dokumentavimo reikalavimai yra nustatyti Taisyklių XI skyriuje. Papildomos informacijos apie kontroliuojamų sandorių dokumentavimą taip pat galima rasti EBPO Rekomendacijose ir Europos Sąjungos tarybos patvirtintame Elgesio kodekse, reglamentuojančiame asocijuotų įmonių sandorių kainodaros dokumentavimą Europos Sąjungoje (ang. *Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union*).

Vadovaujantis Taisyklių XI skyriaus „Kontroliuojamųjų transakcijų kainodaros dokumentavimo tvarka“ nuostatomis, kontroliuojamų sandorių dokumentavimo reikalavimai privalomi:

- Lietuvos vienetais, kurių finansinė atskaitomybė sudaroma vadovaujantis Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu ir kurių pardavimo pajamos mokestiniu laikotarpiu, einančiu prieš mokestinį laikotarpį, kuriuo atliekamas sandoris, siekė per 10 milijonų litų;
- Finansų įmonėms ir kredito įstaigoms, kurių veiklą Lietuvoje reglamentuoja Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas, (Žin., 2002, Nr. 91-3891);
- Draudimo įmonėms, kurių veiklą Lietuvoje reglamentuoja Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas (Žin., 2003, Nr. 94 - 4246);
- Užsienio vienetais, vykdantiems veiklą Lietuvoje per nuolatines buveines, jei šių vienetų nuolatinei buveinei Lietuvoje priskiriamos pajamos mokestiniu laikotarpiu, ėjusių prieš mokestinį laikotarpį, kuriuo atliekamas sandoris, siekė per 10 milijonų litų.

Vienetai, kuriems minėtų Taisyklių XI skyriaus nuostatos dėl kontroliuojamų sandorių dokumentavimo nėra privalomos, vadovaudamiesi PMĮ 40 str. 1 ir 2 dalių nuostatomis, turi būti pasirengę pagrįsti sandorių tarp asocijuotų asmenų vertės (kainos) atitikimą ištiesiosios rankos

principui. Todėl visiems mokesčių mokėtojams rekomenduotina turėti kontroliuojamų sandorių kainos atitikimo ištiesiosios rankos principui pagrindimo dokumentus.

Kontroliuojamųjų sandorių kainodaros dokumentai turi būti rengiami atsižvelgiant į asocijuoto asmens vykdomų kontroliuojamųjų sandorių pobūdį, duomenų ir aplinkybių, kurių pagrindu buvo ar bus atliekamas koregavimas, apimtį ir pobūdį bei kitus sandorius įtakojančius faktus.

Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentuose turi būti pateikta kontroliuojamų sandorių kainodarai reikšminga informacija, prieinama asocijuotam asmeniui sandorio atlikimo metu. Dokumentuose taip pat gali būti pateikta ir vėlesnė informacija, jeigu ji atskleidžia kontroliuojamo sandorio kainodarai reikšmingas aplinkybes. Pavyzdžiui, asocijuotas asmuo, siekdamas pagrįsti, pvz., veiklos tęstinumo, rizikos prisiėmimo ir kitus panašaus pobūdžio faktus gali panaudoti praėjusių laikotarpių dokumentus, faktus ir/ar įrodymus.

Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentuose turi būti nurodoma:

1. Informacija apie kontroliuojamo sandorio šalis (asocijuotus asmenis, įmonių grupę), kuri atskleistų sandorio šalių tarpusavio teisinius ir/arba ekonominius ryšius sandorio kainodaros metu:

- sandorio šalių organizacinė, teisinė ir veiklos struktūra (gali būti pridedamos schemos, jei tai įmonių grupė - aprašomas pagrindinės įmonės dalyvavimas kitų asocijuotų įmonių veikloje, teisiniai asocijuotų asmenų santykiai, nuosavybės struktūra;

- sandorio šalių tarpusavio ryšių atsiradimas ir keitimasis;

- pagrindiniai veiklos principai, verslo strategija, įvykę pasikeitimai;

- kontrolės, piniginiai, informaciniai ir kitokie srautai grupės viduje, asocijuotų asmenų veiklos (įregistravimo) vieta (valstybė) ir kita informacija.

2. Informacija apie kontroliuojamuosius sandorius:

- funkcijų tarp asocijuotų asmenų pasiskirstymas, t.y., sandorio šalių atliekamos funkcijos ir kiekvieno iš jų panaudotas turtas (lėšos) bei prisiimta rizika;

- kontroliuojamų sandorių srautas (nurodomos kontroliuojamų sandorių tarp asocijuotų asmenų rūšys (materialaus ir/ar nematerialaus turto, paslaugų, finansų ir pan.) bei apimtys;

- sandoriuose panaudotas nematerialusis turtas (firmos vardas, prekės ženklas, prestižas, licencijos, praktinė patirtis (*know how*) ir pan.), jo nuosavybės forma ir mokėjimai už tam tikrų teisių suteikimą (perleidimą).

Informacija apie kontroliuojamų sandorių aplinkybes gali būti rašytinėse sutartyse, susirašinėjimuose tarp sandorio šalių arba tarp vienos iš sandorio šalių ir kitų subjektų, pirkimo užsakymuose, sąskaitose, prekių ar paslaugų aprašymuose ir kituose šaltiniuose.

3. Informacija apie kontroliuojamų sandorių kainodaros politiką, kainodaros metodų pasirinkimą:

- asocijuoto asmens sandorių kainodaros politika;

- pasirinkti sandorių kainodaros metodai, jų pasirinkimo pagrindimas, metodų pritaikymas, skaičiavimai ir/ar koregavimai ir kt.;

- informacija apie panaudotus palyginamumus.

4. Kita informacija, kuri, asocijuoto asmens nuomone, atskleidžia sandorių kainodarai reikšmingas aplinkybes:

- informacija apie verslo šaką, pagrindines prekes (paslaugas) ir jų poreikį, rinkos tendencijas, užimamos rinkos (šalies viduje ir /ar užsienyje) dalis, pagrindinius konkurentus, pakaitalų rinkoje prieinamumą, įėjimo į rinką kliūtis, veiklos modelius ir pan.

Asocijuotas asmuo gali pateikti ir kitą aukščiau nepaminėtą informaciją (dokumentus), jei jo nuomone, tai leistų įrodyti, kad kontroliuojamo sandorio vertė (kaina) atitinka ištiesiosios rankos principą.

Paprastai asocijuoto asmens turimi (parengti) kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentai turi parodyti (atskleisti) tai, kaip sandorio šalys laikėsi ištiesiosios rankos principo, kuo tai gali būti pagrįsta, paaiškinta, motyvuota, kokie skaičiavimai atlikti, palyginamumai rasti ir pan.

Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentacija turinio prasme susidėtų iš:

- aprašomosios dalies, kurioje pateikiami įvairūs kontroliuojamus sandorius ir asocijuotų asmenų veiklą apibūdinantys duomenys, faktai, atliktų analizių (pvz., funkcinės, ekonominės, finansinės) rezultatai, ir

- atitinkamų dokumentų (įrodymų), susijusių su konkrečiu kontroliuojamu sandoriu. Tai gali būti rašytinės sutartys, susitarimai, susirašinėjimo tarp sandorio šalių ir kitų subjektų faktai (paprasti ir elektroniniai laišakai, faksograma ir pan.), pirkimo užsakymai, sąskaitos, prekių ir/ar paslaugų aprašymai ir kiti dokumentai.

Praktikoje gali pasitaikyti atveju, kai kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentai bus parengti pagrindinės įmonės, pvz., Lietuvos juridinis vienetas yra įmonių grupės, kurios pagrindinė įmonė įsikūrusi kitoje užsienio valstybėje, narys. Pagrindinės įmonės parengti kontroliuojamų sandorių dokumentai gali būti naudojami rengiant konkrečios įmonių grupės narės (Lietuvos vieneto) kontroliuojamų sandorių dokumentus, taip pat pagrindinė įmonė gali parengti sandorių kainodaros dokumentus visai grupei (tarp jų ir Lietuvos vienetai). Tačiau, bet kuriuo atveju, kontroliuojamų sandorių dokumentai, neatsižvelgiant į tai, ar jie bus parengti pagrindinės įmonės visai grupei, ar dukterinė įmonė rengdama savo dokumentaciją naudosis pagrindinės įmonės parengta dokumentacija, Lietuvos vieneto kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentai turi atitikti Taisyklėse nustatytus dokumentavimo reikalavimus.

Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentų rengimo ir saugojimo tvarką pasirenka pats asocijuotas asmuo. Tais atvejais, kai kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentai parengti ne lietuvių kalba (dokumentai saugomi originalo kalba), mokesčių administratorius gali pareikalauti tuos dokumentus išversti į lietuvių kalbą. Tačiau kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių administratorius, atsižvelgęs į kontroliuojamų sandorių dokumentų apimtį, kalbą, kuria dokumentacija parengta, ir kitas aplinkybes, sprendžia dėl dokumentų vertimo apimčių bei vertimo pateikimo termino.

Kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentai turi būti pateikiami mokesčių administratoriui per 30 dienų po pareikalavimo. Tas dokumentų pateikimo terminas gali būti nurodomas užpildžius pranešimo apie mokestinį patikrinimą FR0663 formą (patvirtinta VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 10 d. įsakymu Nr. VA-90, Žin., 2004, Nr. 79-2826) arba mokesčių administratoriaus nurodymo FR0706 formą (patvirtinta VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 13 d. įsakymu Nr. VA – 93, Žin., 2004, Nr. 82-2978).

Rengiamuose ataskaitinio laikotarpio kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentuose nerekomenduotina atkartoti informacijos, nurodytos praėjusio ataskaitinio laikotarpio kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentuose, jei nagrinėjami kontroliuojami sandoriai yra tęstinio pobūdžio ir visos sąlygos, kuriomis tokie sandoriai vykdomi ataskaitinį laikotarpį, išlieka nepakitusios.

11. Kontroliuojamų sandorių koregavimas ir Konvencijos nuostatų įgyvendinimas

Mokesčių mokėtojas nustatyta tvarka apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti tokio sandorio sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio tikrąją rinkos kainą. Tais atvejais, kai nustatytų reikalavimų nesilaikoma, mokesčių administratorius, mokesčių apskaičiavimo tikslais gali koreguoti iš sandorio tarp asocijuotų asmenų susidariusio apmokestinamojo pelno sumą, jei dėl tam tikrų specifinių sąlygų gauta suma skiriasi nuo tos, kuri būtų uždirbta atlikus sandorį pagal tikrąją rinkos kainą (PMĮ 40 str. 2 d. bei GPMĮ 15 str. 2 d.). Mokesčių mokėtojas įgyvendindamas minėtų tiesės aktų nuostatas atitinkamai mokesčių administratorius vertindamas ir/ar koreguodamas vadovausis Taisyklių nuostatomis.

Tuo atveju, jei po mokesčių administratoriaus atliktų koregavimo veiksmų susidaro ekonominis dvigubas apmokestinimas, tai tokio apmokestinimo panaikinimo klausimams spręsti gali būti taikomos Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (1990 m. liepos 23 d. 90/436/EEB, toliau – Konvencija) nuostatos, taip pat gali būti vadovaujamosi Sutarčių dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio nuostatomis. Pažymėtina, kad Konvencija Lietuvos Respublikoje ratifikuota 2006 m. balandžio 25 d. įstatymu Nr. X-577 „Dėl konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną ratifikavimo“ (Žin., 2006, Nr. 82-3247).

Taikant Konvencijos nuostatas taip pat bus atsižvelgiama ir į Europos Sąjungos Tarybos patvirtintą Elgesio kodekso, skirtą veiksmingam Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų asmenų pelną įgyvendinimui (2006/C 176/02), nuostatas.

	Metodo pavadinimas	Ką reikia palyginti?	Kada naudoti?	Kaip naudoti?
TRADICINIAI KAINODAROS METODAI	<i>Palyginamosios nepriklausomos kainos metodas</i>	Reikia palyginti sandorio dalyką (jis turi būti identiškas arba panašus).	Kai nusistovėjusia tvarka tiekiamos prekės (teikiamos paslaugos).	Sandorio kaina nustatoma pagal nepriklausomo sandorio nustatytą turto ar paslaugų kainą (galimi atitinkami koregavimai).
	<i>Perpardavimo kainos metodas</i>	Reikia palyginti vykdomas funkcijas (jos turi būti tokios pat arba panašios) Sandorio dalykas yra mažiau svarbus, tačiau taip pat turėtų būti palyginamas.	Kai įsigytą materialųjį turimą perpardavėjas perparduoda nepakeitęs arba ne pridėjęs žymios vertės.	Ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma iš sandorio dalyko perpardavimo nepriklausomam asmeniui kainos atimant ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio bendrąją maržą. $\text{Sandorio bendroji marža} = \frac{\text{perpard. kaina} - \text{įsigijimo kaina}}{\text{perpard. kaina}} \times 100\%$ Sandorio kaina yra nustatoma pagal tai, kokią sandorio bendrąją maržą uždirba nepriklausomas asmuo. Taikant šį metodą gali būti skaičiuojamas bendrasis pelningumo rodiklis = bendrasis pelnas / pardavimo pajamos
	<i>Kaštai plus metodas</i>	Reikia palyginti vykdomas funkcijas (jos turi būti tokios pat arba panašios) Sandorio dalykas yra mažiau svarbus, tačiau taip pat turėtų būti palyginamas	Taikomas materialiojo turto gamintojui arba paslaugų teikėjui, kai gamybos (paslaugų teikimo) procese nėra naudojamas joks reikšmingas nematerialusis turtas.	Ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma prie mokesčių mokėtojų sandorio sąnaudų pridedant ištiesiosios rankos principą atitinkantį sandorio antkainį. $\text{Sandorio antkainis} = \frac{\text{sandor. sąnaudos}}{\text{pardav. kaina} - \text{sandor. sąnaudos}} \times 100\%$ Sandorio kaina yra apskaičiuojama prie gamintojo patirtų sąnaudų pridedant palyginamajame nekontroliuojamame sandoryje gautą antkainį. Atsižvelgiant į tai, kokia veikla užsiimančiam asmeniui bus taikomas šis metodas atitinkamai gali būti skaičiuojamas: $\text{antkainis nuo pasigaminimo savikainos} = \frac{\text{bendrasis pelnas}}{\text{pasigaminimo savikaina}}$ $\text{antkainis nuo tipinės veiklos sąnaudų} = \frac{\text{veiklos pelnas}}{\text{tipinės veiklos sąnaudos}}$
PELNO METODAI	<i>Pelno padalijimo metodas</i>	Paprastai lyginimas nėra atliekamas. Tačiau palyginamumas turi būti naudojamas atliekant funkcinę analizę bei nustatant santykį, kuriuo grynas pelnas turi būti padalintas tarp sandorio šalių	Taikomas tada, kai tradiciniai kainodaros metodai negali būti taikomi arba jie nepadedą nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą. Dažnai naudojamas kai abi sandorio šalys naudoja nematerialųjį turimą.	Reikia apskaičiuoti sandorio šalių grynąjį pelną ir jį padalinti, atsižvelgiant į šalių indėlį jį uždirbant (apskaičiuojamas santykis, kuriuo sandorio grynas pelnas turi būti padalintas tarp asocijuotų asmenų (<i>šalių dalyvavimo analizės būdas</i>)). Reikia apskaičiuoti sandorio šalių grynąjį pelną ir jį padalinti, atsižvelgiant į šalių indėlį jį uždirbant (apskaičiuojama paprastesnėms funkcijoms tenkanti sandorio grynojo pelno dalis ir jį atimama iš viso sandorio grynojo pelno, likusi grynojo pelno dalis paskirstoma tarp sandorio šalių atsižvelgiant į šalių funkcijas bei jų indėlį likutiniam pelne (<i>likutinės analizės būdas</i>)).
	<i>Transakcijos grynosios maržos metodas</i>	To paties mokesčių mokėtojo kontroliuojami ir nekontroliuojami sandoriai turi būti palyginami. Jei toks palyginimas įmanomas, tuomet nepriklausomos įmonės sandorio grynoji marža naudojama kaip orientyras. Sandorio šalių atliekamos funkcijos turėtų būti palygintinos	Taikomas tada, kai tradiciniai kainodaros metodai negali būti taikomi arba jie nepadedą nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą. Paprastai naudojami tuomet, kai nei viena iš sandorio šalių nenaudoja nematerialaus turto.	Šio metodo taikymo atveju yra nagrinėjama, ar sandorio marža atitinka ištiesiosios rankos principą. Metodo taikymas panašus į perpardavimo kainos bei kaštai plus metodų taikymą. Sandorio grynoji marža – tai transakcijos pelno dalis, kuri turėtų būti uždirbta atsižvelgiant į tam tikrus rodiklius. Jeigu sandoris susijęs su paslaugų teikimu ar perpardavimu, reikia naudoti su pardavimais susijusius rodiklius, o jei su gamyba – reikia naudoti su patirtomis sąnaudomis susijusius rodiklius. Atsižvelgiant į tai, kokiais veiklais bus taikomas metodas, atitinkamai gali būti skaičiuojami: $\text{turto gražos rodiklis} = \frac{\text{veiklos pelnas}}{\text{turtas}}$ $\text{veiklos pelningumo rodiklis} = \frac{\text{veiklos pelnas}}{\text{pardavimo pajamos}}$