

# TARPTAUTINĖS GINČŲ TRANSAKCIJŲ KAINODAROS SRITYJE SPRENDIMO GALIMYBĖS

**Kristina Savickaitė**

socialinių mokslų daktarė  
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222, Vilnius  
Tel. (+370 5) 231 61 78

*Straipsnis skiriamas apžvelgti tarptautines galimybes spręsti ginčus transakcijų kainodaros srityje. Daugiausia dėmesio skiriama Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Pajamų ir kapitalo mokesčių modelinės konvencijos numatyti abipusio susitarimo procedūrai ir Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną nuostatų analizei kartu atskleidžiant jų trūkumus.*

*The article aims at presenting the international possibilities for resolving the transfer pricing disputes. Main attention is drawn to the analysis of the provisions of the Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development and the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises together disclosing their shortcomings.*

## Įvadas

Kelių valstybių subjektų sudarytam sandoriui taikomos ne vienos valstybės teisės reikalavimai, tarp jų ir kelių valstybių sandorių<sup>1</sup> kainodaros taisyklės. Jeigu skirtingų valstybių mokesčių administratoriai mano, jog tos pačios transakcijos kaina yra skirtinga, gali atsirasti dvigubas apmokestinimas, kuris yra vertinamas kaip nepageidaujamas reiškinys, stabdantis ekonomikos plėtrą. Ginčas dėl sandorio kainos tarp mokesčių mokėtojo ir administratoriaus, kai yra atliktas pelno koregavimas, gali būti sprendžiamas vien nacionalinėmis

priemonėmis, t. y. Lietuvoje pradėjus mokestinį ginčą Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka [9]. Tačiau mokesčių mokėtojas gali nuspręsti prašyti kompetentingos institucijos jo ginčą nagrinėti pagal tarptautines procedūras. Ginčams tarp skirtingų valstybių administratorių spręsti gali būti taikoma abipusio susitarimo procedūra, įtvirtinta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau EBPO, angl. *OECD*)<sup>2</sup> Pajamų ir kapitalo mokesčių modelinė konvencijoje (toliau Modelinė konvencija), kuri dažnai yra perkelta į

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

<sup>2</sup> 2008 m. balandžio 12 d. Lietuva nebuvo šios organizacijos visateisė narė.

valstybių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Europos Sąjungos (toliau ES) valstybėse narėse tokie ginčai sprendžiami vadovaujantis arbitražo procedūra, numatyta 1990 m. liepos 23 d. konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (toliau Arbitražo konvencija, arba Konvencija). Lietuvoje yra buvę keletas atvejų, kai kitos valstybės kompetentinga institucija kreipėsi dėl abipusio susitarimo procedūros pradėjimo. Lietuvos kompetentinga institucija tokių prašymų nėra pateikusi. Galima teigti, kad kol kas ginčų transakcijų kainodaros srityje sprendimo praktika naudojantis abipusio susitarimo procedūra nėra susiformavusi, tačiau plėtojantis investicijoms Lietuvoje tikėtina, kad tokių ginčų kils ir atsiras būtinybė juos spręsti.

I. 1963 metais EBPO parengė Modelinę konvenciją ir jos komentarą (toliau Komentaras) siekdama panaikinti dvigubą apmokestinimą. Šie dokumentai yra nuolat peržiūrimi. Transakcijų kainodaros srityje Modelinės konvencijos 9 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „kai viena valstybė įskaičiuoja į savo įmonės pelną – ir atitinkamai apmokestina – pelną, kuris buvo apmokestintas kaip kitos valstybės įmonės pelnas, ir taip įskaičiuotas pelnas yra pelnas, kuris būtų priskirtas pirmiau minėtos valstybės įmonei, jei tarp tų dviejų įmonių būtų sudarytos tokios sąlygos, kokios yra tarp nepriklausomų įmonių, tada kita valstybė atitinkamai koreguoja joje imamo pelno mokesčio sumą“. Pažymėtina, kad kai kurios valstybės, tiek EBPO narės, tiek ne, numatė tam tikras išlygas dėl Modelinės konvencijos 9 straipsnio

2 dalies. Čekija ir Vengrija pasiliko teisę neįtraukti į savo dvigubo apmokestinimo sutartis tokios normos, tačiau pareiškė, kad derybų metu galėtų numatyti tokią normą kartu nurodant, jog toks koregavimas galimas tik *bona fide* atvejais. Brazilija, Rusija, Tailandas ir Vietnamas nurodė, kad taip pat pasilieka teisę neįtraukti tokios normos į dvigubo apmokestinimo sutartis. Lietuva jokios išlygos šiuo klausimu nepadarė [16, p. 144, 377].

Palyginus Modelinės konvencijos ir Lietuvos sudarytų tarptautinių sutarčių<sup>3</sup> nuostatas matyti, kad kiekviena iš jų numato abipusio susitarimo procedūrą, beveik identišką Modelinės konvencijos 9 ir 25 straipsnių nuostatoms. Prieš nagrinėjant tarptautines procedūras, kuriomis galima spręsti ginčus transakcijų kainodaros srityje, būtina bent trumpai paanalizuoti Modelinės konvencijos ir jos komentaro teisinę įtaką (jeigu apskritai tokia yra) Lietuvos reguliavimui. EBPO interneto puslapyje nurodoma, kad šios tarptautinės organizacijos rekomendacijos nėra teisiškai privalomos, tačiau joms suteikiama „moralinė jėga“ ir tikimasi, kad valstybės narės padarys viską joms įvykdyti [33]. Ši konvencija yra tik rekomendacija ir nėra teisiškai privaloma<sup>4</sup> [42, p. 7], tačiau net

<sup>3</sup> Žr., pavyzdžiui: sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp Lietuvos ir Austrijos [7], Vengrijos [5], Estijos [6], Ispanijos [4].

<sup>4</sup> Būtina pažymėti, kad mokslinėje literatūroje nagrinėjant Modelinės konvencijos galimo teisinio privalomumo klausimą aptinkama nuomonė, jog kadangi sutartis, kuria įkuriama tarptautinė organizacija ir kuri yra pagrindas rekomendacijoms leisti, yra tarptautinis įsipareigojimas, jis turi būti vykdomas remiantis gera valia (angl. *good faith*). Kai valstybė visiškai neigia bet kokią tarptautinės organizacijos rekomendacijos galiojimą, ji pažeidžia teisinius lūkesčius kitos sutarties šalies, kuri gali tikėtis, kad valstybė bent rimtai apsvarstys re-

ne EBPO narės, tarp jų ir Lietuva, dažnai ja vadovaujasi sudarydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su viena ar keliomis valstybėmis. EBPO Modelinės konvencijos įtaką ES valstybėms narėms didina tai, jog Europos Teisingumo Teismo keliose bylose nusprendė, kad Modelinėje konvencijoje įtvirtinti apmokestinimo principai gali būti Europos Bendrijos pagrindinių laisvių suvaržymą pateisinantys valstybės mokesčių galių įgyvendinimo pagrindas<sup>5</sup>. Kadangi daugelio Lietuvos dvigubo apmokestinimo sutarčių nuostatos yra identiškos Modelinės konvencijos nuostatom, jas aiškinantis kartu atskleidžiamas ir minėtų sutarčių normų turinys.

Kartu su Modeline konvencija EBPO išleido komentarą. Pirmiausia paminėtina, kad Modelinės konvencijos 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, jog jeigu Modelinėje konvencijoje yra numatytas jos neapibrėžtas terminas, jis turi būti aiškinamas remiantis valstybės vidaus teise, išskyrus atvejus, kai pagal kontekstą reikia kitaip. Būtent tokiu atveju iškyla Komentaro kaip aiškinimo priemonės klausimas. Dažniausiai šis klausimas nagrinėjamas remiantis Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės, nors joje ir nėra tiesiogiai nustatyta tarptautinių organizacijų rekomendacijų reikšmė [1]. Mokslinėje literatūroje aptinkama nuomonių, kad Komentarai yra

privaloma aiškinimo priemonė, jeigu valstybė per Komentaro priėmimo procedūrą nepareiškė išlygos, kad jis yra neprivalomas. H. Thirlway mano, kad tam tikrais atvejais Komentarai gali būti privalomas vadovaujantis estoppelio (angl. *estoppel*) arba tylaus sutikimo (angl. *acquiescence*) doktrinomis [25, p. 343]. Jam pritaria ir F. Engelen [24, p. 106]. Priešingos nuomonės yra D. Ward [44, p. 100]. M. J. Ellis išskiria tokias keturias galimybes: (1) Komentarai padeda nustatyti įprastą reikšmę kaip numatyta Vienos konvencijos 31 straipsnio 1 dalyje<sup>6</sup>; (2) Komentarai padeda nustatyti ypatingą reikšmę (Vienos konvencijos 31 straipsnio 4 dalis); (3) Komentarai yra papildoma sutarties aiškinimo priemonė (Vienos konvencijos 32 straipsnis); (4) vėliau išleistas Komentarai gali būti priemonė aiškinant anksčiau sudarytas sutartis (Vienos konvencijos 31 straipsnio 3 dalis) [23, p. 617]. P. J. Wattel ir O. Marres taip pat mano, kad Komentarai galėtų būti ir sutarties sudarymo konteksto dalis, kaip numatyta Vienos konvencijos 31 straipsnio 2 dalyje, jeigu sudarytos ir parlamento ratifikuotos sutarties normos nesiskiria nuo Modelinės konvencijos normų ir parlamentui buvo aišku, jog sutartis sudaryta pagal EBPO įtvirtintus principus [45, p. 227]. Taigi matyti, kad Komentaro kaip aiškinimo priemonės EBPO narėms klausimas yra plačiai nagrinėtas ir bendro atsakymo į jį nėra.

Dar vienas svarbus klausimas, nagrinėjamas mokslinėje literatūroje, – Komentaro pakeitimų reikšmė po dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties sudarymo.

komendacijos turinį [43, p. 265]. Tai galioja tik valstybėms, kurios yra tarptautinės organizacijos narės, o Lietuva nėra EBPO nare. Tačiau yra autorių, nesutinkančių su tokia pozicija [34, p. 218].

<sup>5</sup> Žr. 2006 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo bylą C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*; 2006 m. lapkričio 14 d. Europos Teisingumo teisimo bylą C-513/04, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v. Belgische Staat* [12].

<sup>6</sup> Šiuo pagrindu Komentaro reikšmę nagrinėja ir R. Metteotti [32].

D. A. Ward išskiria kelis Komentaro pakeitimo atvejus: kai Komentaras tik papildomai paaiškina jau esamas Modelinės konvencijos normas, kai užpildo Modelinės konvencijos spragas siekiant išvengti jos nuostatų keitimo ir kai yra aiškinamos naujos Konvencijos nuostatos. Autoriaus nuomone, pirmuoju atveju Komentaro pakeitimai turėtų tokią pačią reikšmę anksčiau sudarytoms sutartims, kaip ir jas sudarant buvusios Komentaro nuostatos. Tačiau paskutiniais dviem atvejais pakeitimai gali būti taikomi tik naujoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims aiškinti [44, p. 101]. Tos pačios nuomonės yra ir *Van Brunschot*, jo teigimu, reikia atsargiai vertinti Komentaro pakeitimus ir nustatyti, ar jie nepakeičia buvusio aiškinimo [42, p. 7]. Šių autorių nuomonei pritaria ir šio straipsnio autorė. J. F. A. Jones yra priešingos nuomonės ir teigia, kad „neatsižvelgimas į vėlesnius pakeitimus gali lemti Komentaro įšaldymą laiko atžvilgiu ir jo neadaptavimą verslo ir technologijos pasikeitimams“ [28, p. 103].

Lietuva kol kas nėra EBPO nare. Kyla klausimas, ar EBPO rekomendacijos turi kažkokią reikšmę ne valstybei narei. Nuo 1977 metų kai kurių valstybių, kurios nėra šios tarptautinės organizacijos narės, pozicijos dėl tam tikrų Modelinės konvencijos nuostatų buvo įtrauktos į Komentarą. Konvencijos dalies „Valstybių ne narių pozicijų dėl Modelinės konvencijos nuostatų“ [16, p. 343], kuri buvo įrašyta į Komentarą, įžangos 5 paragrafe nurodoma, kad „[n]ors šios šalys iš esmės sutinka su Modelinės konvencijos straipsnių nuostatomis ir jų aiškinimu, pateiktu Komentare, kiekviena iš jų turi tam tikrų išlygų. Šis dokumentas

įvirtina atvejus, kai valstybė nesutinka su Modelinės konvencijos straipsniu ir jo aiškinimu Komentare“<sup>7</sup>. Šio straipsnio autorės nuomone, jeigu valstybė, kuri nėra EBPO narė, sudaro dvigubo apmokestinimo sutartį vadovaudamasi Modelinės konvencijos nuostatomis ir nėra išreiškusi savo išlygų dėl konkrečios nuostatos, Modelinės konvencijos ir Komentaro įtvirtintomis taisyklėmis turėtų būti vadovaujamas aiškinant konkrečios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties normas.

**II. Modelinės konvencijos 25 straipsnio** 1 dalyje įtvirtinta, kad asmuo, manantis, jog dėl jo rezidavimo valstybės ar kitos valstybės mokesčių administratorių veiksmų jis bus apmokestintas nesilaikant konvencijos nuostatų, gali kreiptis į savo valstybės kompetentingą asmenį. Toks pareiškimas turi būti pateikiamas per trejus metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių asmuo gali būti apmokestinamas ne pagal šios konvencijos nuostatas. To paties straipsnio 2 dalyje nurodoma, jog kompetentingas asmuo, manydamas, kad protestas yra pagrįstas ir negalėdamas pats priimti patenkinamo sprendimo, privalo stengtis šį klausimą išspręsti abipusiu susitarimu su kitos valstybės kompetentingu asmeniu. Modelinės konvencijos 25 straipsnio 1 ir 2 dalių komentaro 26 punkte numatoma, kad kita susitariančioji šalis neturi teisės atsisakyti pradėti derybas. Iš aptariamų normų išeina, kad procedūra gali būti suskirstyta lyg į du etapus. Pirmiausia mokesčių mokėtojas kreipiasi su savo byla į kompetentingą asmenį, kuris įvertina šio kreipimosi pagrįstumą. Paskui

<sup>7</sup> Autorės vertimas.

kompetentingas asmuo, negalėdamas išspręsti klausimo savarankiškai, kreipiasi į kitos valstybės kompetentingą asmenį. Pirmosios valstybės kompetentingas asmuo nusprendžia, ar pradėti abipusio susitarimo procedūrą su kita valstybe, o mokesčių mokėtojas paliekamas lyg ir nuošalyje. Tokiu būdu kompetentingas asmuo kontroliuoja, kada pradėti procedūros antrąjį etapą, pačią jo eigą ir jo baigtį. Aptariamų Modelinės konvencijos nuostatų trūkumas yra tas, jog 25 straipsnyje atsakingi asmenys įpareigojami tik „stengtis“ išspręsti iškilusią problemą, tačiau neįpareigojami pasiekti jokio rezultato. Autorės nuomone, dėl šios procedūros mokesčių mokėtojas gali būti du kartus apmokestintas, net neturėjęs galimybės pats pristatyti savo bylą ją nagrinėjantiems asmenims. Kitas šios procedūros trūkumas yra tas, kad nenumatoma terminų, per kuriuos valstybių kompetentingos institucijos turi stengtis išspręsti ginčą.

Modelinės konvencijos 25 straipsnio 3 dalyje numatoma, kad sunkumus ar abejones, kylančius aiškinant ar taikant Konvenciją, kompetentingos institucijos yra įpareigos stengtis išspręsti abipusiu susitarimu. Jos taip pat gali tartis dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo Konvencijoje nenumatytais atvejais. Pagal šį nuostata nebekalbama apie ginčų išsprendimą, tačiau numatoma norma, skirtą esančioms spragoms užpildyti, jeigu tokios spragos gali sukelti dvigubą apmokestinimą.

Vienintelis lietuviškas dokumentas, numatantis tam tikras abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo taisykles, yra Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministe-

rijos parengtas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentaras (bendras paaiškinimas) (toliau VMI komentaras) [18]. Tai yra tik dvigubo apmokestinimo sutarties komentaras, kuris nenumato teisiškai privalomų normų. Tokios taisyklių įtvirtinimo formos pasirinkimas yra abejotinas, nes Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnyje numatoma, kad bendras mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę, o mokesčių administratorius turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinimo turinį. Tačiau, kaip matyti iš aptariamo komentaro nuostatų, jos įtvirtina abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo tvarką. VMI komentare nenumatoma daugelio dalykų, kurie yra reikalingi abipusio susitarimo procedūrai vykti. Tai gali kelti problemų ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutarties „Dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ 28 straipsnio 1 dalyje nenumatoma, per kiek laiko asmuo turi pateikti prašymą dėl abipusio susitarimo procedūros. VMI komentare rašoma, kad tai turi būti padaryta per vidaus įstatymuose nustatytą terminą. Tačiau nesant jokių šios procedūros įgyvendinimo taisyklių, šis klausimas nėra išspręstas. Vokietijos teisės aktuose numatyta, kad kai sutartis nenumato, per kiek laiko asmuo gali pateikti prašymą, jis turi būti pateikiamas

per ketverius metus [35, p. 18]. Lietuva nėra vienintelė valstybė, kurioje atsiranda sunkumų dėl to, jog nėra abipusio susitarimo procedūros įgyvendinimo taisyklių, įtvirtintų vidaus teisės aktuose. Pavyzdžiui, Italijoje tai, kad nėra vidaus taisyklių, lemia, kad, pasiekus susitarimą tarp skirtingų valstybių kompetentingų institucijų, Italijos mokesčių administratorius neturėtų teisinio pagrindo grąžinti mokesčius [40].

VMI komentare nurodoma, kad mokesčių mokėtojas, norėdamas pasinaudoti šia procedūra, turi kreiptis į Valstybinę mokesčių inspekciją. Pažymima, kad mokesčių mokėtojui suteikiama teisė kreiptis į savo rezidavimo valstybės instituciją, neatsižvelgiant į tai, ar jis išnaudojo visas teisės aktų jam suteiktas galimybes tiek savo rezidavimo valstybėje, tiek kitoje valstybėje. Abipusio susitarimo procedūra neatima iš mokesčių mokėtojo galimybės ginti savo teises remiantis nacionalinės teisės nuostatomis. Kyla klausimas, kokią įtaką turėtų abipusio susitarimo procedūros pradėjimas vykstančiam mokestiniam ginčui. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 157 straipsnio 2 dalyje numatoma, kad skundo dėl mokestinio ginčo nagrinėjimas stabdomas, jei dėl ginčijamų sumų pradedama abipusio susitarimo procedūra. Nyderlandų Sandorių kainodaros dekretu nustatyta, kad, nepaisant to, jog vyksta vidaus procesas, abipusio susitarimo procedūra gali būti pradėta, jeigu yra gaunamas sutikimas iš teismo sustabdyti teismo procesą, kol vyks minėta procedūra, ir yra pasirašytas mokesčių mokėtojo ir administratoriaus susitarimas, kad bus nutrauktas vidaus procesas, jeigu abipusio susitarimo pro-

cedūros dėka bus panaikintas dvigubas apmokestinimas [36, p. 32]. Vokietijoje taip pat yra reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas turi nutraukti teismo procesą, jeigu bus pasiektas dvigubo apmokestinimo panaikinimas [35, p. 18–19].

2007 m. vasario 7 d. EBPO valstybės susitarė išplėsti ginčų sprendimo būdus numatydamos arbitražo galimybę, jeigu ginčas neišsprendžiamas per dvejus metus. Nuspręsta papildyti Konvencijos 25 straipsnį penktąja dalimi bei atitinkamai pakeisti ir papildyti Modelinės konvencijos komentarą [19]. Jeigu per dvejus metus, kaip nurodoma Modelinės konvencijos 25 straipsnio 2 dalyje, nebuvo išspręsti visi klausimai, pateikti remiantis Konvencijos 25 straipsnio 1 dalimi, mokesčių mokėtojo reikalavimu šie likę neišspręsti klausimai gali būti pateikti arbitražui. Išskyrus atvejus, kai asmuo, tiesiogiai susijęs su byla, nesutinka su abipusiu susitarimu, įgyvendinančiu arbitražo sprendimą, arbitražo sprendimas bus privalomas abiejose susitariančiose valstybėse ir įgyvendinamas neatsižvelgiant į nacionalinėje teisėje esančių apribojimus. Iš nuostatų analizės išeitų, kad tam, jog neišspręsti klausimai būtų pradėti nagrinėti arbitražu, nereikia jokio kompetentingos institucijos leidimo, užtenka įvykdyti visus formalius reikalavimus. Jeigu visi klausimai išspręsti, nagrinėjimas arbitražu negalimas, nors mokesčių mokėtojas ir manytų jo byla esant neteisingai išspręstą. Arbitražo nagrinėjimo galimybė yra numatyta tik bylų, pradėtų remiantis Konvencijos 25 straipsnio 1 dalimi. Tačiau Modelinės konvencijos 25 straipsnio komentaro 55 punkte numatyta, kad valstybės gali savanoriškai išplėsti arbitražo taikymą ir byloms, kylančios iš to paties straipsnio 3 dalies.



Prie Modelinės konvencijos komentaro buvo nuspręsta pridėti priedą, kuris įtvirtina rekomenduojamą abipusį susitarimą dėl arbitražo procesinių taisyklių. Jame nurodomos prašymo pateikimo, arbitražo skyrimo, konfidencialumo, informacijos ir įrodymų pateikimo bei kitos taisyklės. Priedo 11 punkte numatoma, kad mokesčių mokėtojas arbitražo procese gali raštu pateikti savo poziciją arbitražui tiek, kiek jis tai gali daryti abipusio susitarimo procedūros metu. Autorės nuomone, nėra aišku, ar asmuo galėtų pateikti dokumentus tiesiogiai arbitražui, nes abipusio susitarimo procedūroje, kai kompetentingos institucijos kartu sprendžia bylą, mokesčių mokėtojui nesuteikiama teisė pateikti informacijos ar papildomų dokumentų. Teigiamai vertintinos nuostatos, kad, mokesčių mokėtojui ir abiejų valstybių kompetentingiems asmenims sutinkant, arbitražo sprendimas bus skelbiamas viešai tokia forma, kad nebūtų galima nustatyti šalių tapatybės, suprantant, jog šis sprendimas neturės jokios precedentinės galios (Priedo 15 punktas). Nors gali būti sudėtinga gauti visų minėtų asmenų sutikimą, tačiau tokios nuostatos bent jau numato galimybę garantuoti procedūros skaidrumą ir sukurti tam tikrą bazę sprendimų, kuriais būtų galima savanoriškai vadovautis tiek kitiems mokesčių mokėtojams, tiek kompetentingoms institucijoms sprendžiant kitas sandorių kainodaros bylas.

Modelinės konvencijos 25 straipsnyje ir jo Komentare nieko nenurodoma dėl ginčytinų mokesčių išieškojimo sustabdymo pradėjus abipusio susitarimo procedūrą. 2007 m. vasario 7 d. EBPO narės susitarė papildyti Konvencijos 25 straipsnio

komentaro 31 punktą: 31.6 punkte nurodoma, kad mokesčių išieškojimo sustabdymas, kol vyksta abipusio susitarimo procedūra, yra pageidautina politika dėl kelių priežasčių. Reikalavimas sumokėti ginčytinus mokesčius prieš pradėdant procedūrą prieštarautų abipusio susitarimo procedūros tikslui, kad ji būtų kuo plačiau prieinama siekiant išspręsti dvigubo apmokestinimo klausimus. Be to, mokesčių sumokėjimas prieš pradėdant procedūrą, o paskui grąžinimas dėl jos vykdymo, reikšia mokesčių mokėtojui tam tikrus nuostolius dėl piniginių išteklių neprieinamumo procedūros metu. Tokia situacija lemia, kad nėra pasiekiamas abipusio susitarimo procedūros tikslas visiškai panaikinti dvigubo apmokestinimo padarinius, nes mokesčių mokėtojas patiria minėtus nuostolius. Kitas neigiamas išankstinio mokesčių sumokėjimo padarinys gali būti valstybių nesuinteresuotumas ir delsimas nagrinėti klausimus, sprendžiamus pagal abipusio susitarimo procedūrą, jeigu yra numatoma, kad dėl šios procedūros reikės grąžinti sumokėtus mokesčius. Tame pačiame Komentaro punkte rekomenduojama, kad esant reikalavimui sumokėti visus mokesčius prieš pradėdant procedūrą, būtų numatytos tam tikros priemonės, kurių pagalba mokesčių mokėtojui pagal abipusį susitarimą grąžinami mokesčiai būtų sumokami kartu su palūkanomis [19].

Lietuvoje pagrindinis įstatymas, reguliuojantis mokesčių išieškojimo sustabdymą ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimą, yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas [9]. Šio įstatymo 110 straipsnyje numatomi atvejai, kada gali būti stabdomas mokesčių išieškoji-

mas: kilus mokestiniam ginčui ir sudarius mokesčinę paskolą. Kyla klausimas, ar ginčai, kurie yra sprendžiami pagal abipusio susitarimo procedūrą, gali būti laikomi mokestiniais ginčais remiantis Mokesčių administravimo įstatymu. Apžvelgus šio įstatymo normas, reguliuojančias mokesčius ginčus, galima daryti išvadą, kad minėti ginčai neįeina į mokesčių ginčų kategoriją. Ypač tokią išvadą pagrindžia šio įstatymo 145 straipsnio 3 dalis, kurioje numatoma, jog mokesčiai ginčai nepradedami nagrinėti, jei dėl ginčijamų sumų yra pradėta abipusio susitarimo procedūra. Vadinas, mokesčių ir su jais susijusių sumų išieškojimas, kai pradėta abipusio susitarimo procedūra, nebūtų stabdomas. Mokesčių mokėtojai reikėtų pradėti mokesčinį ginčą Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka ir tokiu atveju galėtų būti stabdomas išieškojimas. Toliau apžvelgtinos Lietuvos teisės normos, reguliuojančios mokesčių grąžinimą, siekiant išsiaiškinti, ar būtų galimas grąžinimas po abipusio susitarimo procedūros kartu su palūkanomis. Mokesčių administravimo įstatymo 111 straipsnyje numatoma, jog paaiškėjus, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo mokesčių ar su juo susijusias sumas, jos grąžinamos nedelsiant, bet ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo atitinkamo mokesčių mokėtojo pareiškimo gavimo dienos. Jeigu nepagrįstai išieškotos sumos laiku negrąžinamos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuojamos palūkanos. Taigi palūkanos būtų skaičiuojamos tik laiku negrąžinus mokesčio, o ne nuo pat nepagrįsto išieškojimo pradžios, jeigu toks būtų. Vadinas, netgi grąžinus mokesčių

mokesčių mokėtojas galėtų patirti nuostolių dėl valstybės kreditavimo nuo mokesčių išieškojimo iki jų grąžinimo kaip numatoma minėtame straipsnyje.

Numatyta arbitražo galimybė daro abipusio susitarimo procedūrą, įtvirtintą Konvencijos 25 straipsnio 1 ir 2 dalyse, efektyvesnę, nes kompetentingi asmenys bus skatinami efektyviau nagrinėti klausimus, kad išvengtų papildomos arbitražo procedūros. Skirtingai nuo anksčiau numatytų normų, kurios mokesčių mokėtojui negarantavo, kad jo byloje bus pasiektas susitarimas, naujojoje penktojoje dalyje įtvirtinama, jog bus priimtas arbitražo sprendimas, kuris yra privalomas ir įgyvendinamas be laiko apribojimų. Tikėtina, kad toks papildomas ginčo sprendimo būdas sumažins brangius ir laiko imlius bylų nagrinėjimo procesus nacionaliniuose teismuose. Nors kaip jau minėta, Modelinė konvencija nėra teisiškai privaloma, tačiau, įvertinus naujųjų pakeitimų privalumus ir tai, kad Lietuva, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir anksčiau rėmėsi Modelinės konvencijos nuostatomis, verta tikėtis, kad naujosios sutartys bus sudaromos jau vadovaujantis ir aptariamam patobulinimui. Tokiu atveju vertėtų pamąstyti ir apie nagrinėtų Lietuvos įstatymų normų dėl mokesčių išieškojimo ir palūkanų mokėjimo tobulinimą.

Vienintelė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kuri dar prieš 2007 m. vasario 7 d. pakeitimus numatė arbitražo galimybę, yra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp Lietuvos ir Nyderlandų [2]. Šios sutarties 27 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad jeigu aiškinant ar taikant sutartį kyla kokių nors sunkumų ar abejonių,



kurių kompetentingos institucijos negali išspręsti abipusiu susitarimu per dvejus metus, šis atvejis gali vienos iš valstybių prašymu būti pateiktas arbitražui, bet tik visiškai įvykdžius tame pačiame straipsnyje numatytas procedūras ir su sąlyga, kad kitos valstybės kompetentinga institucija sutinka ir atitinkamas mokesčių mokėtojas raštu patvirtina, kad vykdys arbitražo sprendimą. Šioje dalyje vartojama sąvoka „jeigu aiškinant ar taikant šią sutartį kyla kokių nors abejonių“ yra identiška sutarties 27 straipsnio 3 dalyje vartojamai sąvokai, kuri reiškia, kad remiantis šia dalimi gali būti nagrinėjami klausimai, kylantys ne iš konkrečios mokesčio mokėtojo bylos. Todėl gali kilti klausimas, kokius ginčus galima nagrinėti arbitražu, t. y. ar ši nuostata apima klausimus, nesusijusius su konkrečia byla, ar ir bylas, dėl kurių kreipėsi mokesčių mokėtojas. Apžvelgus tos pačios straipsnio dalies kitas nuostatas matyti, kad arbitražo procesas iš esmės įmanomas tik tokiu atveju, jeigu yra mokesčių mokėtojo sutikimas jį pradėti. Vadinasi, be mokesčių mokėtojo dalyvavimo šioje dalyje numatytomis normomis negalima pasinaudoti. Autorės nuomone, nors pagal normoje vartojamą sąvoką būtų galima manyti, jog arbitražu nagrinėjami nesusiję su konkrečia mokesčių mokėtojo byla klausimai, tačiau iš tolesnės normų analizės galima spręsti, kad arbitražu nagrinėtini vien su mokesčių mokėtoju susiję ginčai. Arbitražo galimybė vertintina kaip teigiamas dalykas, suteikiantis papildomą galimybę išvengti dvigubo apmokestinimo. Tačiau aptariamoms normoms, autorės nuomone, turi trūkumų. Pirmiausia, atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių mokėtojui nėra suteikta teisė

kreiptis į arbitražą, yra reikalaujamas tik jo sutikimas kompetentingoms institucijoms nusprendus, jog reikia bylą perduoti arbitražui. Be to, nuostatos nenumato pareigos perduoti ginčą spręsti arbitražui, vadinasi, ginčo nagrinėjimo eiga ir sprendimas lieka kompetentingų institucijų prerogatyva. Toliau pažymėtina tai, kad neleidžiama į arbitražą kreiptis anksčiau nei praėjus dvejiems metams, nors ir būtų akivaizdu, jog sprendimo pagal abipusio susitarimo procedūrą nebus rasta.

**III.** Toliau nagrinėjamos ES teisės aktų garantuojamos sandorių kainodaros ginčų sprendimo galimybės. 1979 metais pasirodė pirmasis Europos Komisijos pasiūlymas išleisti direktyvą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Tačiau valstybės narės teikė pirmenybę konvencijos formai, nes jos, nenorėdamos prarasti dalies suvereniteto, siekė, kad Europos Teisingumo Teismas neturėtų kompetencijos nagrinėti šios srities bylų ir Europos Komisija negalėtų taikyti Europos Bendrijos steigimo sutarties 226 straipsnyje numatytos pažeidimo procedūros [31, p. 70]. Kitas argumentas, kodėl tinkamesnė yra konvencijos, o ne direktyvos teisės forma, buvo tas, jog konvencijos, skirtingai nei direktyvos, normų nereikia perkelti į nacionalinę teisę ir taip bus užtikrintas vienodas nuostatų taikymas visoje ES [22, p. 50]. 1990 m. liepos 23 d. buvo pasirašyta konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, ji įsigaliojo 1995 m. sausio 1 dieną. Konvencijoje buvo numatyta, kad ji sudaryta penkeriems metams, t. y. iki 1999 m. gruodžio 31 d., taip pat galimybė pratęsti

jos galiojimą. 1999 metais pasirašytas konvencijos galiojimą pratęsiantis protokolas [11], jis įsigaliojo 2004 m. lapkričio 1 dieną. Pažymėtina, kad šio protokolo galiojimas yra grįžtamasis, jame numatyta, jog konvencija taikoma nuo 2000 m. sausio 1 dienos. Protokole įtvirtinama, kad Arbitražo konvencija galios penkerius metus. Šis terminas automatiškai pratęsiamas penkeriems metams. 2001–2002 metais vėl buvo nagrinėjamas konvencijos teisinės formos pakeitimo klausimas, t. y. pakeičiant ją direktyva. Nors šiai iniciatyvai pritarė Europos Komisijos Teisės tarnyba, ES jungtinis transakcijų kainodaros forumas priėjo prie išvados, kad kol kas toks pasiūlymas nesulauktų valstybių narių pritarimo [39]. 2004 m. gruodžio 8 d. Konvencija dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (toliau Prisijungimo konvencija) kol kas nėra įsigaliojusi, nes ją ratifikavo ne visos valstybės narės, kaip to reikalaujama šios konvencijos 5 straipsnyje, todėl ES valstybėms narėms, prisijungusioms 2004 m. gegužės 1 d., kol kas Arbitražo konvencijos numatyta procedūra nėra taikoma. Tačiau Arbitražo konvencijos normas būtina analizuoti, kad Lietuva tinkamai pasirengtų praktiškai jas taikyti, nes 2008 m. balandžio 14 d. tik dvi valstybės (Italija ir Belgija) iš 25 buvo neratifikavusios Prisijungimo konvencijos ir tikėtina, kad tai bus padaryta artimiausiu

metu [37]. Lietuva konvenciją ratifikavo 2006 m. balandžio 26 dieną [10].

Europos Komisija išleido dokumentą, kuriame pateikė bylą, nagrinėtą pagal konvencijos numatytą procedūrą, statistiką. Nuo Arbitražo konvencijos įsigaliojimo iki 2001 metų buvo iškelta šimtas bylų. Jų skaičius kasmet didėjo [21, p. 272]. Toks neaktyvus naudojimas konvencijos teikiamomis galimybėmis gali būti aiškinamas tuo, kad vien arbitražo galimybė skatina valstybes iš karto pateikti pagrįstą sandorių kainų patikslinimą. Taip pat valstybės gali būti skatinamos pasiekti abipusį susitarimą, nes antraip jos prarastų įtaką bylai. Kita priežastis gali būti ta, kad valstybės nenori patirti arbitražo išlaidų [27, p. 80].

Arbitražo konvencija yra taikoma 4 straipsnyje numatytoms įmonėms, kurioms taikomas pelno koregavimas. Tai yra įmonė, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja valdant kitos valstybės įmonę, ją kontroliuojant arba turi jos kapitalo, arba tie patys asmenys tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja valdant vienos valstybės įmonę ir kitos valstybės įmonę, jas kontroliuojant arba turi jų kapitalo. To paties straipsnio antroje dalyje numatoma, kad konvencija taikoma ir nuolatinėms buveinėms. Autorės nuomone, šio konvencijos straipsnio trūkumas yra tas, kad jame neapibrėžiama, ką laikyti įmonėmis, dalyvaujančiomis kitose įmonėse, ir kokią įtaką tokia įmonė turi daryti kitai. Nors 3 straipsnio 2 dalyje numatoma, kad konvencijoje neapibrėžto termino reikšmė yra tokia, kaip nustatyta pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp atitinkamų valstybių, tačiau ne tarp visų valstybių yra sudarytos tokios sutartys. Dabar<sup>8</sup> Lietuva nėra sudariusiu

<sup>8</sup> 2008 m. vasario 29 d.

dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties su vienintele ES valstybė nare – Kipru. Su šia valstybe nėra pasirašusios sutarčių ir kitos valstybės narės, pavyzdžiui, Nyderlandai ir Ispanija. Įmonių ir dalyvavimo intensyvumo neapibrėžia ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Pažymėtina, kad Europos Teisingumo Teismas neturi galios nagrinėti bylų, susijusių su šia konvencija, todėl sunku tikėtis vienodo visoje ES šios konvencijos interpretavimo.

Arbitražo konvencijos taikymas yra ribotas tam tikra teritorija. Ji taikoma tik ES valstybių narių įmonėms, įskaitant nuolatines šių įmonių buveines. Taigi Konvencija nebus taikoma tokiu atveju, kai trečiosios šalies įmonė veiks ES teritorijoje per savo nuolatinę buveinę [27, p. 77]. Konvencijos 16 straipsnio 1 dalyje numatoma, kad konvencijos taikymo teritorija apibrėžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 227 straipsnio 1 dalyje. Arbitražo konvencija taikoma tik dvigubo apmokestinimo išvengimo atvejais, kurių gali kilti, kai yra koreguojamas pelnas. Taigi ji nebus taikoma kitais atvejais, kai kyla dvigubo apmokestinimo grėsmė. Konvencija numato privalomo arbitražo mechanizmą, kai kompetentingos institucijos negali susitarti dėl tokios sandorio kainos, kuri neleistų atsirasti dvigubam apmokestinimui.

Pasirinkus konvencijos teisinę formą, kyla jos santykio su valstybių narių sudarytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis klausimas. Teisės literatūroje yra dvi nuomonės. Pirmosios nuomonės autoriai mano, kad Arbitražo konvencija yra tarptautinė sutartis, todėl ji negali būti laikoma viršesne dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis. Ši nuomonė

grindžiama tuo, kad pati konvencija ir jos protokolai turi būti ratifikuoti. Antrosios nuomonės autoriai, jiems priklauso ir šio darbo autorė, teigia, kad konvencija yra viršesnė už dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Jie remiasi Europos Bendrijos steigimo sutarties 293 straipsniu [27, p. 78]. Pažymėtina, kad šią nuomonę pagrindžia ir Modelinės konvencijos 25 straipsnio komentaro 49 punktas, kur numatyta, jog ES valstybės narės, numatydamos savo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nuostatas remdamosi naująja Konvencijos 25 straipsnio 5 dalimi, privalo jas suderinti su Arbitražo konvencijos normomis. Be to, to paties straipsnio komentaro 66 punkte numatoma, kad valstybės gali numatyti tokią pačią normą, kuri numatyta Arbitražo konvencijos 12 straipsnyje, ir leidžia kompetentingiems asmenims gavus arbitražo sprendimą per šešis mėnesius priimti kitokį sprendimą, jeigu su tuo sutinka mokesčių mokėtojas [29].

Arbitražo konvencijoje numatyti du dvigubo apmokestinimo, kuris gali kilti koreguojant asocijuotų įmonių pelną, išvengimo procedūros etapai. Pirmasis yra labai panašus į aptartos Modelinės konvencijos 25 straipsnyje numatytą abipusio susitarimo procedūrą. Kitas etapas – tai arbitražo procedūra. Pagal Konvencijos 6 straipsnio 1 dalį, jeigu pelno koregavimas gali lemti dvigubą apmokestinimą, įmonė gali kreiptis į savo rezidavimo valstybės kompetentingą instituciją per trejus metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių taikomas ar galėtų būti taikomas dvigubas apmokestinimas. Ši turi informuoti kitų susijusių valstybių institucijas. Konvencijos 6 straipsnio 2 dalyje numatoma,

kad jei kompetentingai institucijai skundas atrodo tinkamai pagrįstas ir jei pati negali rasti patenkinamo sprendimo, ji stengiasi mokesčių mokėtojo bylą išspręsti abipusiu susitarimu su kitos atitinkamos valstybės kompetentinga institucija. Kompetentingos institucijos turi per dvejus metus pasiekti abipusį susitarimą. Nors konvencijoje įtvirtinama, per koki terminą kompetentingos institucijos turi išspręsti bylą, tačiau per kiek laiko esant pagrįstam skundui valstybė turi nustatyti, kad ji viena negali tinkamai išspręsti klausimo, joje nenumatoma. Autorės nuomone, tokiu atveju galimas vienos valstybės vilkinimas, ypač jeigu numatomas sumokėtų mokesčių grąžinimas. Jeigu klausimas neišsprendžiamas, kompetentingos institucijos sudaro patariamąją komisiją, kurios užduotis – per šešis mėnesius pareikšti nuomonę dėl dvigubo apmokestinamo išvengimo konkrečiu atveju. Paprastai šią komisiją sudaro po du kiekvienos valstybės ekspertus ir vienodas skaičius nepriklausomų ekspertų, paskirtų bendrų sutarimu. Konvencijoje numatyti atvejai, kada valstybėms leidžiama skirti mažiau nei du ekspertus<sup>9</sup>. Ši galimybė numatyta tokiais atvejais, kai valstybė neturi pakankamai ekspertų [31, p. 70].

Remiantis konvencijos 11 straipsniu, kai bylą nagrinėja patariamoji komisija, įmonės gali pateikti jai bet kokią informaciją ir dokumentus, kurie galėtų padėti išspręsti bylą. Ši nuostata, skirtingai nei Modelinės konvencijos įtvirtintoje arbitražo procedūroje, leidžia pateikti mokesčių mokėtojiui informaciją: taip sudaroma galimybė įmonei aktyviai dalyvauti procese.

Arbitražo konvencijos 12 straipsnyje numatoma, kad kompetentingos institucijos sprendimą, dėl kurio išvengiama dvigubo apmokestinimo, bendru sutarimu priima per šešis mėnesius nuo tos dienos, kai patariamoji komisija pareiškė savo nuomonę. Valstybių institucijos gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamąsios komisijos nuomonės, tačiau jeigu nepasiekama susitarimo, institucijos turi laikytis komisijos nuomonės. Taigi nors komisijos sprendimas nėra privalomas, konvencija užtikrina, kad ginčas bus išspręstas.

Europos Komisija, žinodama bendras sandorių kainodaros problemas ir sunkumus, susijusius su Arbitražo konvencijos taikymu, 2001 m. spalio 23 d. komunikate [14] pasiūlė įkurti ES jungtinį transakcijų kainodaros forumą (toliau JTKF). Šis forumas buvo įkurtas 2002 metais. Jį sudaro po vieną ekspertą iš valstybių narių mokesčių administracijų ir dešimt verslui atstovaujančių ekspertų. JTKF tikslas – parengti su norminių teisės aktų leidyba nesusijusius sprendimus ES sandorių kainodaros praktinėms problemoms spręsti [41]. 2003 metais šis forumas pasiūlė elgesio kodeksą siekiant efektyviau įgyvendinti Arbitražo konvenciją (toliau Elgesio kodeksas) [15], jį 2004 m. gruodžio 7 d. patvirtino Taryba. Elgesio kodekse pateikiama rekomendacija, kaip skaičiuoti trejų ir dvejų metų terminus, numatytus atitinkamai konvencijos 6 straipsnio 1 dalyje ir 7 straipsnio 1 dalyje. Konvencijos 7–12 straipsniuose nėra įtvirtintos arbitražo stadijos praktinio organizavimo taisyklės, pavyzdžiui, kuri institucija turi imtis iniciatyvos sudaryti patariamąją komisiją, kur ši komisija turi susitikti, kokio dydžio atlygį turi gauti

---

<sup>9</sup> Žr. Arbitražo konvencijos 9 straipsnio 1 dalį.

patariamąsios komisijos nariai ir pan. Šie klausimai sprendžiami pagal Elgesio kodeksą. Jame taip pat rekomenduojama, kad valstybės narės sustabdytų mokesčių išieškojimą, jeigu vyksta ginčo nagrinėjimas pagal Arbitražo konvenciją, tokia pačia tvarka kaip esant ginčui remiantis nacionaline teise. Svarbu paminėti, kad valstybės sutiko Elgesio kodekso rekomendacijas taikyti abipusio susitarimo procedūroms, įtvirtintoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tarp ES valstybių narių. Tai reiškia, kad ginčai, kurie sprendžiami vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis, turėtų būti išspręsti per trejus metus [22, p. 52]. Lietuvai pradėjus taikyti Arbitražo konvenciją turėtų būti tobulinamas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, turint tikslą numatyti galimybę sustabdyti mokesčių išieškojimą, jeigu pradedama procedūra pagal šią konvenciją.

Elgesio kodekse numatytos taisyklės, skirtos sudaryti nepriklausomų asmenų patariamąją komisiją sąrašui patvirtinti. Valstybės yra raginamos nedelsdamos perduoti ES Tarybos generaliniam sekretariatui nepriklausomų asmenų sąrašus, kartu aprašyti jų patirtį teisės, mokesčių ir ypač sandorių kainodaros srityje. 2006 m. rugsėjo 14 d. JTKF patvirtino nepriklausomų asmenų, kurie galėtų sudaryti patariamąją komisiją, sąrašą [30]. Įsigaliojus Prisijungimo konvencijai Lietuvoje gali būti sunku rasti penkis sandorių kainodaros ekspertus. Arbitražo konvencijos 9 straipsnyje numatyta, kad nepriklausomi asmenys turi būti susitariančiųjų šalių piliečiai ir gyventi teritorijoje, kurioje taikoma konvencija. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal

šią normą nereikalaujama, jog valstybė pasirinktų asmenį iš savo piliečių, ji gali pasirinkti asmenį iš bet kurios valstybės narės. Todėl tai, kad nėra ekspertų, neturėtų būti priežastis nepranešti nepriklausomų asmenų sąrašo ir jau dabar turėtų būti nagrinėjamos galimos kandidatūros.

## Išvados

1. Ginčai tarp skirtingų valstybių administratorių transakcijų kainodaros srityje gali būti sprendžiami pagal abipusio susitarimo procedūrą, įtvirtintą Modelinės konvencijos, kuri yra dažnai perkelta į valstybių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir arbitražo procedūrą, numatyta Arbitražo konvencijoje. Lietuvoje nėra ginčų transakcijų kainodaros srityje sprendimo naudojantis abipusio susitarimo procedūra praktikos, o Arbitražo konvencija netaikoma, kol paskutinės trys ES narės neratifikuos Prisijungimo konvencijos.
2. Modelinė konvencija ir jos komentaras nėra teisiškai privalomi, ypač valstybėms, kurios nėra EBPO narės. Tačiau kai Komentare nėra šių valstybių išlygų dėl tam tikrų Modelinės konvencijos nuostatų ir kai sudarant dvigubo apmokestinimo sutartis buvo vadovaujamasi Modelinės konvencijos nuostatomis, į Konvencijos ir Komentaro įtvirtintas taisykles turėtų būti atsižvelgiama aiškinant konkrečios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties normas.
3. Abipusio susitarimo procedūros, įtvirtintos Modelinės konvencijos 25 straipsnyje, trūkumas yra tas, jog atsakingi asmenys įpareigojami tik „stengtis“ išspręsti iškilusią problemą, tačiau ne-

įpareigojami pasiekti jokio rezultato. Kitas šios procedūros trūkumas yra tas, kad ji nenumato terminų, per kuriuos valstybių kompetentingos institucijos turi stengtis išspręsti ginčą. Šie trūkumai buvo panaikinti papildžius Modelinės konvencijos 25 straipsnį 5 dalimi ir numačius arbitražo galimybę ginčams spręsti. Nors Lietuvai Modelinė konvencija nėra teisiškai privaloma, tačiau, įvertinus naujųjų pakeitimų pranašumus ir tai, kad Lietuva, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir anksčiau rėmėsi šios konvencijos nuostatomis, verta tikėtis, kad naujosios sutartys bus sudaromos jau vadovaujantis ir naujuoju patobulinimu.

4. 1990 metų Arbitražo konvencijoje numatyti du dvigubo apmokestinimo, kuris gali kilti koreguojant asocijuotų įmonių pelną, išvengimo procedūros

etapai: pirmasis yra labai panašus į abipusio susitarimo procedūrą, o antras etapas – tai arbitražo procedūra. Nors Konvencija įtvirtina, per koki terminą kompetentingos institucijos turi išspręsti bylą, tačiau per kiek laiko esant pagrįstam skundai valstybė turi nustatyti, kad ji viena negali tinkamai išspręsti klausimo, nenumatyta. Tokiu atveju galimas vienos valstybės procedūros vilkinimas. Valstybių institucijos gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamąsios komisijos nuomonės, tačiau, jeigu nepasiekama susitarimo, institucijos turi laikytis komisijos nuomonės. Taigi nors komisijos sprendimas nėra privalomas, Konvencija užtikrina, kad ginčas bus išspręstas. 2004 m. gruodžio 7 d. Taryba patvirtino elgesio kodeksą siekiant efektyviau įgyvendinti Arbitražo konvenciją.

## LITERATŪRA

### Teisės aktai

1. Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės // Valstybės žinios. 2002-02-06, Nr. 13-480.

2. Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios. 2000-07-19, Nr. 59-1764.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-485.

4. Lietuvos Respublikos ir Ispanijos Karalystės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 15-460.

5. Lietuvos Respublikos ir Vengrijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 128-4604.

6. Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ // Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-137.

7. Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“ // Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-137.

8. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 85-2566.

9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

10. Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną ratifikavimo“ // Valstybės žinios. 2006-07-27, Nr. 82-3247.



11. 1999 m. gegužės 25 d. Protokolas, keičiantis 1990 m. liepos 23 d. Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną // OL C202, 1999-07-16.

12. 2006 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo byla C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* // Prieiga per internetą 2007 m. liepos 8 d.: <<http://curia.europa.eu>>

13. 2006 m. lapkričio 14 d. Europos Teisingumo Teismo byla C-513/04, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v. Belgische Staat*. Prieiga per internetą 2007 m. liepos 8 d.: <<http://curia.europa.eu>>.

14. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Business Taxation from October 2002 to December 2003 and on a Proposal for a Code of Conduct for the Effective Implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990). COM/2004/0297 final // OL C176, 2006-07-28.

15. Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną įgyvendinimui // OL, 2006/C 176/02.

16. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. Paris: OECD, 2005.

17. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD, 2001.

18. 2007 m. vasario 27 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos „Dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 25 straipsnio (abipusio susitarimo procedūra) komentaro (apibendrinto paaiškinimo)“ // Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 31 d.: <<http://vidinis.vmi.lt>>.

## Specialioji literatūra

19. Arbitration to be an Option in Cross-border Tax Disputes, OECD Countries Agree. Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 30 d.: <[http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en\\_2649\\_34897\\_38057000\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_34897_38057000_1_1_1_1,00.html)>.

20. Calderon J. M. European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught Between Globalization, Tax Competition and EC Law // INTERTAX. T. 3, Nr. 3, 2005.

21. Commission Staff working paper. Company Taxation in the Internal Market. COM/2001/582

final. Prieiga per internetą 2008 m. kovo 10 d.: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/economic\\_studies/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/index_en.htm)>.

22. De Hert L. A New Impetus for the Arbitration Convention? // ITPJ, March/April, 2005.

23. Ellis. M. J. The Influence of the OECD Commentary on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March 2006.

24. Engelen F. Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006.

25. Erasmus-Koen M., Sjoerd D. Legal status of the OECD Commentaries. In Search of the Holy Grail of International Tax Law // Bulletin for International Taxation, August, 2007.

26. Groen G. Arbitration in Bilateral Tax Treaties // INTERTAX, T. 30, No 1, 2002.

27. Huibregtse S. B., Offermanns R. H. M. J. What is the Future of the EU Arbitration Convention? // ITPJ, March/April, 2004.

28. Jones J. F. A. The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2002.

29. Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committees of Fiscal Affairs on 30 January 2007) // Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 30 d.: <[http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en\\_2649\\_34897\\_38057000\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_34897_38057000_1_1_1_1,00.html)>.

30. List of Independent Persons of Standing Eligible to Become a Member of the Advisory Commission // JTPF/010/BACK/REV6/2005/EN (2006-09-19).

31. Markham M. The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration // INTERTAX. T. 33, Nr. 2, 2005.

32. Metteotti R. Interpretation of Tax Treaty and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update of the OECD Commentaries // INTERFAX. T. 33, Nr. 8/9.

33. OECD Adopts Stronger Environmental Common Approaches for Export Credits. Prieiga per internetą 2007 m. lapkričio 22 d.: <[http://www.oecd.org/document/56/0,3343,fr\\_2649\\_34169\\_21688\\_824\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/56/0,3343,fr_2649_34169_21688_824_1_1_1_1,00.html)>

34. Pilj H. The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary // European Taxation, May, 2006.

35. Runge B. R. Germany. Mutual Agreement Procedures and the Role of the Taxpayer // ITPJ, January/February, 2002.

36. Sinx R., Ten Broeke L. Netherlands. Transfer Pricing Litigation: A Comparison // ITPJ, January/February, 2002.

37. State of play of the ratification process for the Convention to extend the scope of the Arbitration Convention to the 10 new EU Member States. Prieiga per internetą 2008 m. balandžio 14 d.: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm).

38. Tax Treaty Database. Prieiga per internetą 2008 m. kovo 10 d.: <http://www.ibfd.org>.

39. The Accession of EU candidate Countries to the Arbitration Convention EU JTPF meeting of 2 April 2003 (DOC: JTPF/005/REV1/2003/EN). Prieiga per internetą 2007 m. rugpjūčio 29 d.: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/article\\_392\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/article_392_en.htm).

40. Transfer Pricing Database. Country Analyses.

Italy. Prieiga per internetą 2008 m. vasario 29 d.: <http://www.ibfd.org>

41. Transfer Pricing Forum. Prieiga per internetą 2007 m. balandžio 24 d.: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm).

42. Van Brunschot F. The Judiciary and the OECD Model TAX Convention and its Commentaries // Bulletin – Tax Treaty Monitor, January, 2005.

43. Van der Bruggen E. The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary // INERTAX. T. 31, Nr. 8/9.

44. Ward D. A. The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process // Bulletin – Tax Treaty Monitor, March, 2006.

45. Wattel P. J., Marres O. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaty // European Taxation, July/August, 2003.

## INTERNATIONAL POSSIBILITIES FOR RESOLVING TRANSFER PRICING DISPUTES

### Kristina Savickaitė

#### S u m m a r y

In order to resolve transfer pricing disputes the mutual agreement procedure provided for in the Model Convention the provisions of which are often transposed into double taxation agreements and arbitration procedure established in the Arbitration Convention. Currently there is no practice of using the mutual agreement procedure for resolving transfer pricing disputes in Lithuania and the Arbitration Convention is not applicable until the last three EU Member States ratifies the Convention of 8 December 2004 on the accession of the new Member States to the Arbitration Convention.

The Model Convention and its Commentary are not legally binding, especially for non-members of the OECD. As a lot of provisions of Lithuanian double taxation agreements are identical to the ones of the Model Convention, the analysis of the latter together presents the content of the abovementioned agreements. The mutual agreement procedure established in Article 25 of the Model Convention could be divided into two stages: firstly, a taxpayer refers to its competent authority, which evaluates the validity of taxpayer's claim, and then if the competent authority cannot resolve the problem, it refers to a competent authority

of another state. Lithuanian double taxation agreements provide almost identical provisions. In Lithuania the taxpayer wishing to use this procedure has to refer to the State Tax Inspectorate. Mutual assistance procedure does not require any results to be reached or does not foresee the deadlines for states for endeavouring into resolution of the case. On 7 February 2007 in order to eliminate these shortcomings the OECD member states agreed to supplement the Model Convention by providing for the possibility of arbitration.

The persons of the EU Member States, except of those from the Member States which acceded to the EU from 2004, can use the possibilities of resolving transfer pricing disputes established in the Arbitration Convention. Two stages of the procedure for elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises can be distinguished: the first one is very similar to the mutual assistance procedure and the second one is arbitration. On 7 December 2004 the Council adopted the Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention, which together with other questions provides the rules for establishment of the list of members for advisory commission.

*Įteikta 2008 m. balandžio 30 d.  
Priimta publikuoti 2008 m. rugsėjo 26 d.*