

Kainodaros tarp asocijuotų asmenų rizikos valdymas 2026 m.:

*išankstinis VMI įsipareigojimas dėl kainodaros
ir praktiškesni būdai*

Vykintas Valiulis

2025-11-12

Turinys

- 01 Trumpa įžanga į kainodaros tarp asocijuotų asmenų temą
- 02 Naujasis APA instrumentas nuo 2026 m. – MAĮ 37-2 str.
- 03 Koks tikėtinas patobulinto APA instrumento poveikis?
- 04 Kaip praktiškai valdyti kainodaros rizikas 2026 m.?
- 05 Apibendrinimas ir rekomendacijos

01 Trumpa įžanga į kainodaros tarp asocijuotų asmenų temą

Pagrindiniai kainodaros reglamentavimo šaltiniai mokesčių srityje

2004 m. Finansų ministro įsakymas Nr. 1K-123

Suvestinė redakcija nuo 2021-01-01

Įsakymas paskelbtas: Žin. 2004, Nr. 58-2074, i. k. 1042050ISAK001K-123

Nauja redakcija nuo 2019-01-01:

Nr. 1K-470, 2018-12-31, paskelbta TAR 2018-12-31, i. k. 2018-22117

LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTRAS

ĮSAKYMAS

DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO 40 STRAIPSNIO 2 DALIES IR LIETUVOS RESPUBLIKOS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMO 15 STRAIPSNIO 2 DALIES ĮGYVENDINIMO TAISYKLIŲ PATVIRTINIMO

2004 m. balandžio 9 d. Nr. 1K-123
Vilnius

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalimi ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalimi,

t v i r t i n u Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisykles (pridedama).“

FINANSŲ MINISTRĖ

DALIA GRYBAUSKAITĖ

EBPO rekomendacijos dėl kainodaros



96. Taikant Taisykles, rekomenduojama naudotis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos sandorių kainodaros gairėmis tarptautinėms įmonėms ir mokesčių institucijoms (angl. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) tiek, kiek jų nuostatos neprieštarauja Taisyklių nuostatom.

***“...transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer.*”**

Point 1.13, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022

„Lietuvos bendrovės dėl >3 mln. EUR apyvartos dydžio, arba finansų/draudimo įstaigos statuso bei >90 tūkst. EUR tarptautinių sandorių su asocijuotais asmenimis, privalo kasmet rengti kainodaros dokumentaciją (šalies bylą / angl. „local file“).

02 Išankstinio įsipareigojimo dėl būsimojo sandorio kainodaros instrumentas nuo 2026 m. (MAĮ 37-2 str.)

Išankstinio įsipareigojimo dėl būsimąjo sandorio kainodaros instrumento tobulinimo priešistorė

Priešistorė

- 2024 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos („EBPO“ ar „OECD“) duomenimis – Lietuvoje pradėta tik 1 Mokesčių administratoriaus išankstinio įsipareigojimo dėl būsimąjo sandorio kainodaros („APA“) procedūra (šaltinis – [EBPO](#)). 2023 m. pabaigoje veikė 9 APA. Vid. APA proceso trukmė – 20 mėn. (šaltinis – [ES Komisija](#)).
- Iki šiol MAĮ buvo numatyta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui **būsimajam sandoriui**.
- Sąvoka „būsimasis sandoris“ buvo suprantama kaip mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurie bus pradėti vykdyti po prašymo pateikimo mokesčių administratoriui dienos. MAĮ 37-1 straipsnyje nebuvo numatyta atgalinio sprendimo taikymo galimybė, o pagal EBPO BEPS veiksmų plano 14 veiksmo ataskaitą, **turėtų būti galimybė APA taikyti ir retrospektyviai (angl. roll-back)**.
- Vertinant Lietuvos pasirengimą įgyvendinti BEPS veiksmų plano 14 veiksmo ataskaitoje nustatytas priemonės, EBPO Lietuvai pateikė rekomendaciją dėl APA reguliavimo tobulinimo. **Dvišaliai APA** apima atvejus, kai mokesčių mokėtojui pateikus prašymą dėl būsimųjų kontroliuojamųjų sandorių kainodaros principų suderinimo taip pat pateikiamas ir prašymas dėl susitarimo su kitos užsienio valstybės kompetentingu asmeniu sudarymo – inicijuojama abipusio susitarimo procedūra.
- Taip pat, įvertinus esamo teisinio reguliavimo trūkumus dėl MAĮ 37¹ straipsnyje įtvirtinto instituto taikymo, priimant sprendimus dėl APA, bei tarptautinę praktiką, prieita išvados, kad jame turėtų būti tikslinamas APA institutas.
- Šiuo metu MAĮ 37-1 straipsnyje APA nuo kitų įpareigojančių sprendimų priėmimo, nepaisant šių institutų esminių skirtumų: skirtingo dalyko, vertinimo detalumo, esamų procedūrinių nuostatų neatitikties kainodaros situacijų vertinimui, nesuderinamo reguliavimo sudarant susitarimus su užsienio valstybių kompetentingais asmenimis, įskaitant galimybės priimti sprendimus (susitarimus), kurie galiotų praėjus laikotarpiams, nebuvimą, nėra atskirti. (šaltinis – [aiškinamasis raštas](#)).
- Paminėtina, kad egzistavo ir atskiros VMI taisyklės (neteko galios nuo 2026 m.) bei rekomendacijos / [leidinys ir dėl dvišalių APA](#).

Naujas MAĮ 37-2 str.: Mokesčių administratoriaus išankstinis įsipareigojimas dėl būsimąjo sandorio kainodaros nuo 2026 m. (1/2)

Esminės MAĮ 37-2 str. nuostatos

- **Tikslas** – mokesčių mokėtojas gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl išankstinio suderinimo būsimą sandorio kainodaros taisyklių (APA).
- **Prašymo turinys** – t.b. nurodyta:
 - Išsamus būsimą sandorio ir jo sąlygų aprašymas (vykdymo aplinkybės, įsipareigojimai, rizikos, turtas).
 - Siūlomas kainodaros metodas, palyginamieji sandoriai tarp neasocijuotų asmenų, apskaičiuota kaina ar intervalas, sąlygos, kurioms esant metodas taikomas.
 - Pridėti pagrindžiantys dokumentai.
- **Sprendimo terminas** - sprendimas priimamas per 90 dienų (galima pratęsti dar 90 dienų, informuojant raštu). Palyginimui 37-1 buvo 60 + 60 d.
- **Galimi sprendimai:**
 - Patvirtinti siūlomas taisykles.
 - Pakeisti taisykles (su mokesčių mokėtojo sutikimu).
 - Nepritarti (nurodant priežastis).
- **Privalomas taikymas** - patvirtinus ar pakeitus taisykles, mokesčių administratorius privalo jų laikytis tikrindamas mokesčių mokėtoją.
- **Galiojimas** - galioja visą sandorio laikotarpį, bet ne ilgiau kaip einamieji + 5 metai.
- Tačiau - **netenka galios**, jei pasikeičia teisės aktai, ar atsiranda prieštaraujantys LVAT ar ESTT teismų išaiškinimai (per 3 d.d. informavimas iš VMI pusės).
- **Pakeitimai - galimi**, jei keičiasi rinkos sąlygos ar teisės aktai, bet nepažeidžiami esminiai suderinti principai. (+90 d. nagrinėjimas)
- **Pratęsimas** - Prašymas dėl pratęsimo teikiamas ne vėliau kaip prieš 180 dienų iki galiojimo pabaigos, jei sąlygos nepasikeitė.
- **Apribojimai** - taisyklės netaikomos, jei faktinės sandorio sąlygos skiriasi nuo prašyme nurodytų.
- **Ataskaitos** - Mokesčių mokėtojas privalo teikti metines ataskaitas apie taisyklių laikymąsi.
- **Dvišaliai / daugiašaliai** susitarimai - galimi pagal dvigubo apmokestinimo sutartis ar konvencijas, jei susitariama su užsienio mokesčių administracija.

Naujas MAĮ 37-2 str.: Mokesčių administratoriaus išankstinis įsipareigojimas dėl būsimąjo sandorio kainodaros nuo 2026 m. (2/2)

Esminės MAĮ 37-2 str. nuostatos

- **Retroaktyvus taikymas** - galimas ankstesniems laikotarpiams, jei sąlygos sutampa, laikomasi senaties ir nevyksta patikrinimas ar ginčas.
- **Administracinės detalės** - Formas, tvarką ir terminus nustato centrinis mokesčių administratorius.

VMI viršininės įsakymas 2025-09-15 Nr. VA-81:

• Prašymo forma ir turinys

- Nustatyta standartizuota prašymo forma, kurią privaloma naudoti.
- Detaliai išvardinti privalomi dokumentai, pvz.:
 - Sandorio aprašymas ir ekonominė analizė.
 - Funkcinė analizė (funkcijos, rizikos, turtas).
 - Lyginamųjų sandorių duomenys ir šaltiniai.
 - Finansiniai duomenys, **prognozės**.
 - Grupės struktūra ir ryšiai.

• Procedūriniai aspektai:

- **Prašymo** nagrinėjimo etapai: pirminė patikra, papildomos informacijos prašymas, konsultacijos.
- Galimybė **sustabdyti terminą**, jei trūksta informacijos.
- Numatyta, kad VMI gali **inicijuoti susitikimus** su mokesčių mokėtoju.

• Metinės ataskaitos PLN212 forma ir turinys:

- Faktiniai duomenys apie sandorį.
- Patvirtintos kainodaros taisyklės ir jų laikymasis.
- Paaiškinimai dėl nukrypimų.

• Pratęsimo ir pakeitimo tvarka

- Detalizuoti dokumentai reikalingi prašymui pratęsti ar pakeisti.
- Reikia pagrįsti, kad sąlygos nepasikeitė arba paaiškinti pokyčius.

• Dvišaliai / daugiašaliai susitarimai - taikoma *mutatis mutandis*, bet reikia papildomų dokumentų:

- Užsienio valstybės kompetentingos institucijos kontaktai.
- Įrodymas, kad prašymas atitinka tarptautines sutartis.

• Techniniai reikalavimai - dokumentai turi būti pateikti **elektroniniu būdu per VMI sistemą**, nustatyti terminai papildomai informacijai pateikti (pvz., per 30 dienų nuo VMI prašymo).

• Kontrolės mechanizmas - VMI pasilieka teisę tikrinti faktines sąlygas ir, jei jos neatitinka, netaikyti susitarimo.

• Numatyta galimybė inicijuoti **susitikimus dėl paaiškinimų**.

Lietuvos APA patrauklumo palyginimas su Singapūru ir Belgija

Savybė	Lietuva	Singapūras	Belgija
APA tipai	Vienpusis, Dvišalis, Daugiašalis	Vienpusis, Dvišalis, Daugiašalis	Vienpusis, Dvišalis, Daugiašalis
Išankstinis susitikimas	Nebūtinas (galima konsultacija)	Privalomas (≥9 mėn. iki laikotarpio)	Rekomenduojamas
Sprendimo terminas	90 d. (+90 pratęsimas)	Lankstus, po išankstinio susitikimo	Nėra griežto termino
Taikymo praeičiai (angl. roll-back) galimybė	Taip, jei sąlygos atitinka	Taip, iki 2 metų atgal	Taip
Galiojimo laikotarpis	Einamieji + iki 5 m.	3–5 metai	3–5 metai
Metinės ataskaitos	Privalomos	Privalomos	Privalomos
Įmoka mokesčių administratoriui	Nenurodytas	Taikomas (jei nėra DTA)	Nėra
Supaprastintas APA?	Ne	Ne	Taip (paprastos bylos)
Elektroninis pateikimas	Taip (per VMI sistemą)	Taip (myTax Portal)	Taip
Esamas APA skaičius	~10	~60	~1600

03 Koks tikėtinas patobulinto APA instrumento poveikis?

Koks tikėtinas patobulinto APA instrumento poveikis Lietuvoje nuo 2026 m.?

Optimistinis požiūris – dėl ko tikėtina, kad bus gerokai daugiau APA ateityje?

- **Retroaktyvus taikymas:**
 - Galimybė taikyti ankstesniems laikotarpiams APA instrumentą padaro gerokai labiau patrauklesniu, nei iki šiol – verslui g.b. fiziškai neįmanoma suspėti (lietuviškas verslas gerokai dinamiškesnis ir daug mažiau linkęs taip toli planuoti, kiek trunka APA terminai įsk. pasirengimą jiems / medžiagos suruošimą).
- **Dvišaliai/daugiašaliai susitarimai:**
 - Leidžia efektyviau išvengti dvigubo apmokestinimo ir susijusių ginčų, ne visos valstybės tokią galimybę turi.
- **Aiškesnis reglamentavimas, MAĮ bei VMI įsakyme** – suteikia teisinio tikrumo, įsk. investuotojams

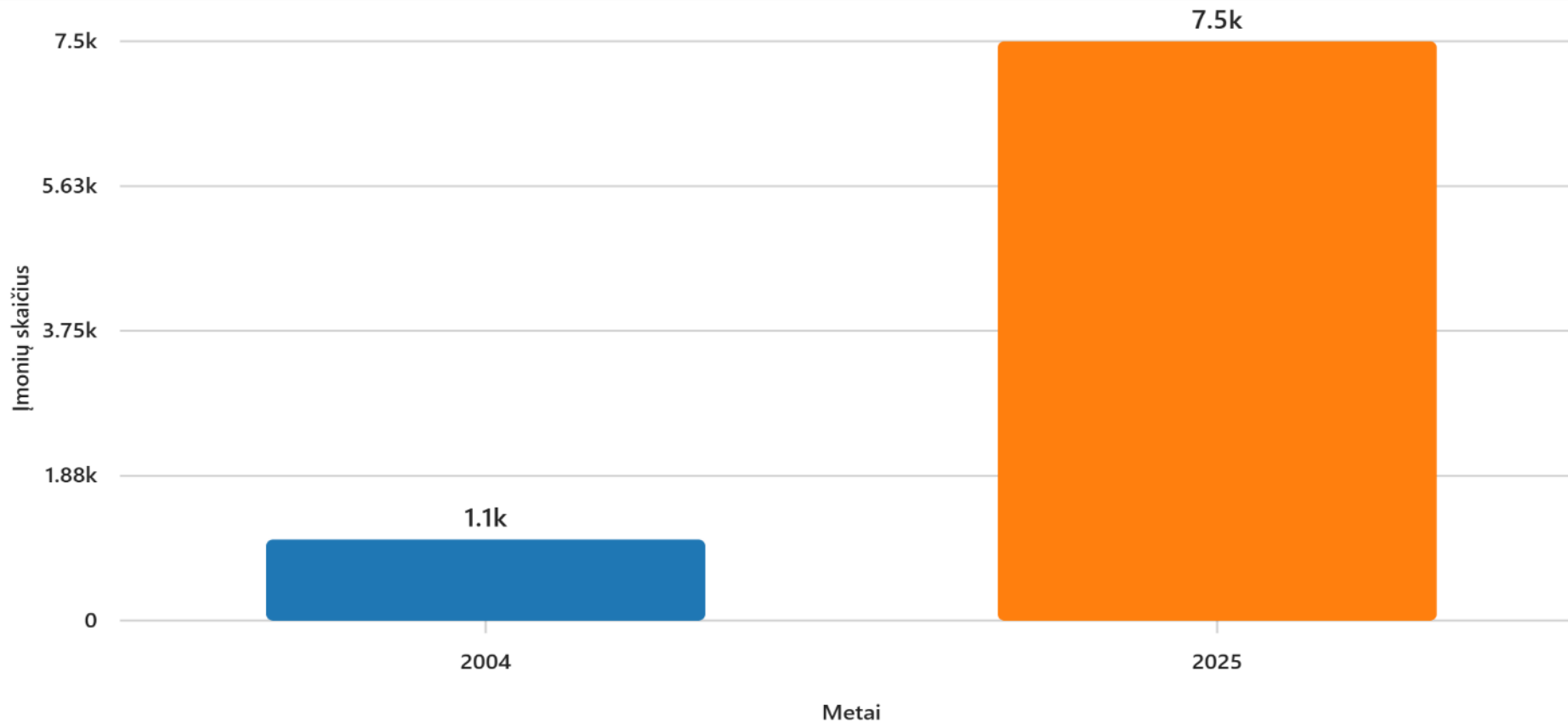
Pesimistinis požiūris – dėl ko APA skaičius, tikėtina, išliks santykinai nereikšmingas?

- Gali kilti abejonių, ar mokesčių administratorius **geba ir nori suprasti verslą**, ar į viską pirmiausiai žiūri „įtariai“?
- Gali kilti abejonių, ar mokesčių administratorius jam patikėtą informaciją apie verslo „virtuvę“ **nepanaudos prieš patį verslą**, nepradės mokestinio tyrimo ar pan.?
- Gali kilti abejonių, ar mokesčių administratorius supranta ir taiko mokesčių administravimo įstatyme neįtvirtintą viešojo administravimo ir ES teisės „**proporcingumo**“ principą, ar **nereikalauja perteklinės informacijos** „apie viską“?
- Gali kilti abejonių, ar mokesčių administratorius tikrai **pirmenybę teikia turiniui, ar visgi formai**?

“... taxpayers should use prudent business judgment in determining the appropriate level of detail (...) information is considered important if its omission would affect the reliability of the transfer pricing outcomes

Point 5.18, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022

Kainodaros taisyklių taikymo imtis 2004 vs. 2025 – >3 mln. EUR apyvartą viršijusių bendrovių skaičius augo ~6 kartus

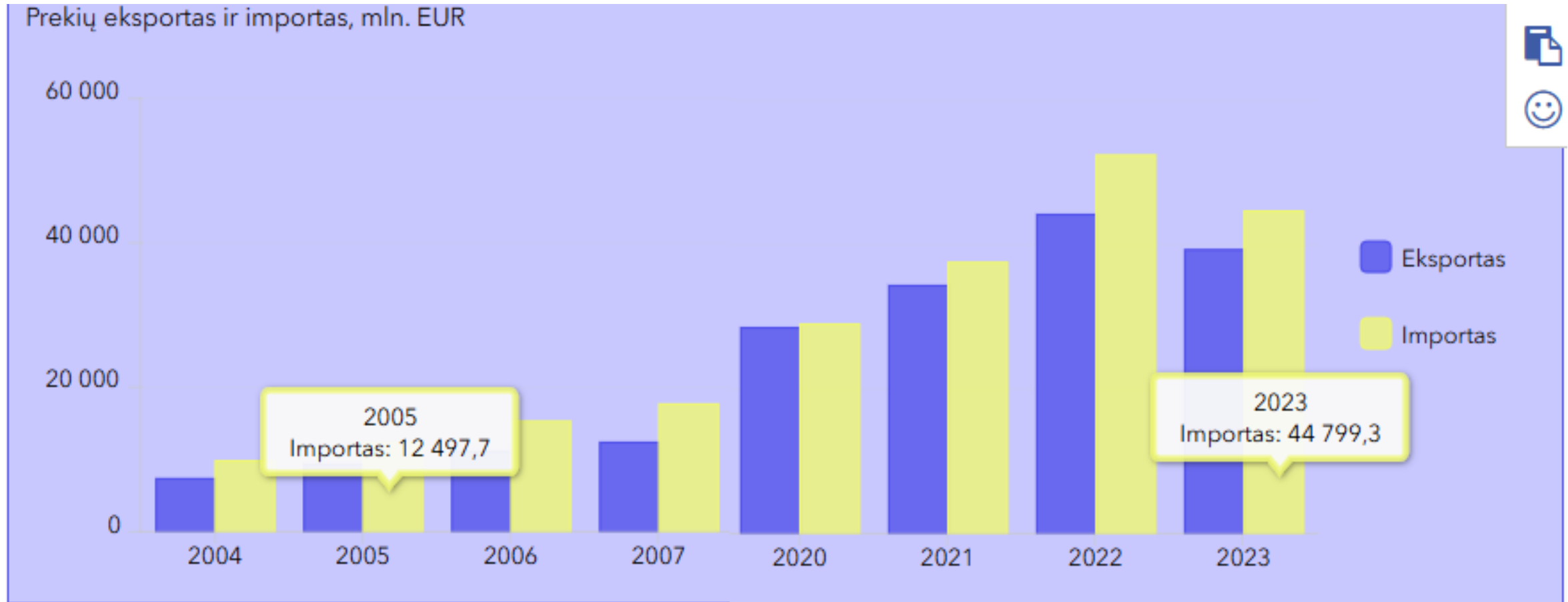


Dėl infliacijos ir ekonomikos augimo įmonių kurioms potencialiai taikoma kainodara padaugėjo galimai iki ~>6 kartų !

Šaltinis: Valstybės duomenų agentūra, [Rodiklių duomenų bazė - Oficialiosios statistikos portalas](#), + M365 Copilot

Kainodaros taisyklių taikymo imtis 2004 vs. 2025 - Tarptautinė prekyba prekėmis augo ~3,5 kartų

T.y. , dėl infliacijos ir ekonomikos augimo vien tarptautinė prekyba prekėmis augo iki ~>**3,5 kartų** !



Šaltinis: Valstybės duomenų agentūra, 20 years of EU membership: success figures - Oficialiosios statistikos portalas

Lietuviai su latviais išsiskiria ypatingai žemomis kainodaros tarp asocijuotų asmenų ribomis

Išimtys arba supaprastinimai smulkiam ir vidutiniam verslui (SME) visame Nordic-Baltic regione:



< 250 darbuotojų



< 32-50 mln. EUR pajamų
(x10 vs. LT!)



< 16-43 mln. EUR turto



**Lietuva ir Latvija:
griežtesnis
požiūris!**

04 Kaip praktiškai valdyti kainodaros rizikas 2026 m.?

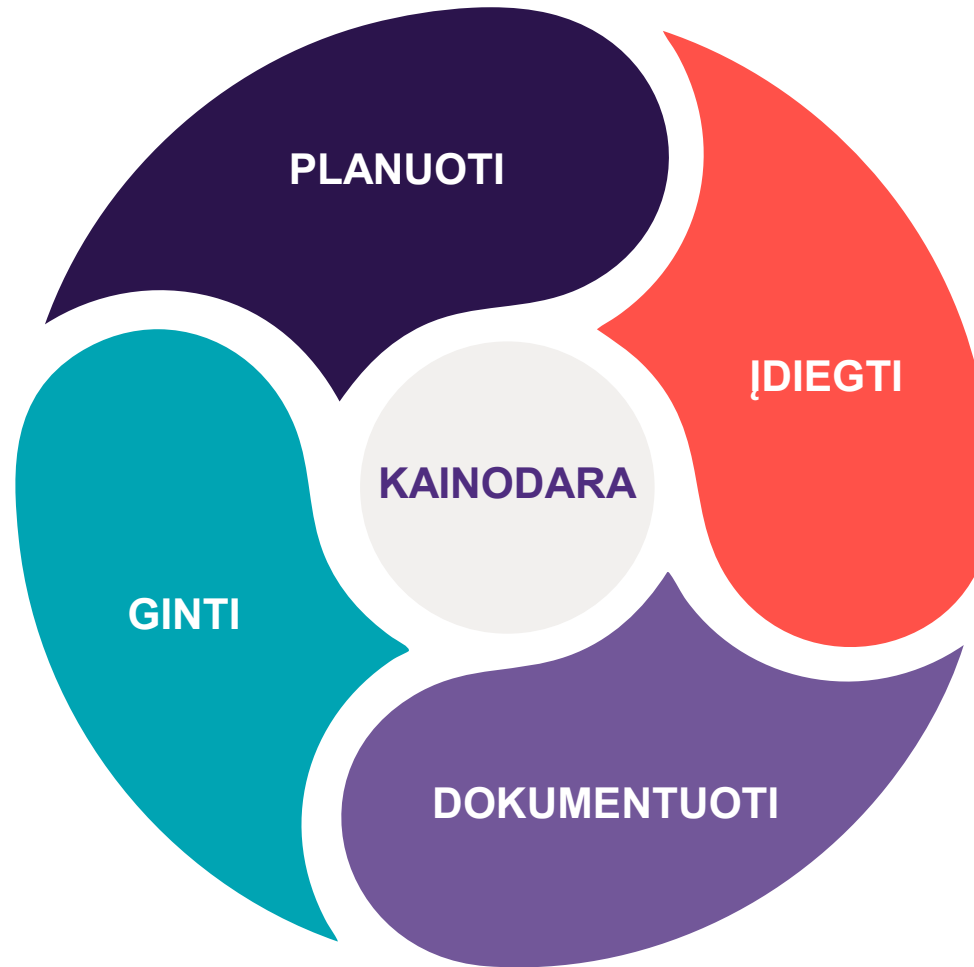
Kainodaros tarp asocijuotų asmenų rizikos valdymo pilnas ciklas tarptautinėse įmonių grupėse

Planuoti

- Identifikuoti kainodaros prievolės visose šalyse.
- Sukurti kainodaros politiką, esmines visų reikšmingų sandorių sąlygas.
- Nustatyti periodinės peržiūros procedūras (planuoti iš anksto, prieš „uždarant“ metus).
- Įvertinti ir išdiskutuoti kainodaros rizikos mažinimo ir ekonominės rizikos prisiėmimo valdymo galimybes.

Ginti

- Nustatyti mokesčių administratorių patikrinimų gynybos strategijos procedūras ir kontrolės priemones.
- Išankstiniai kainodaros susitarimai (APA) su mokesčių administratoriais, jei galima.
- Nustatyti ginčų gynybos strategiją, įskaitant atvejus, kada skųsti nepalankius vertinimus ir kada kreiptis dėl dvigubo apmokestinimo pagal kompetentingos institucijos abipusio susitarimo procedūrą (MAP).



Įdiegti

- Įdiegti kainodaros politikos dokumentus ir įgyvendinimo instrukcijas, apskaičiuoti kainas sandorių lygmeniu.
- Nustatyti ir supaprastinti susijusias apskaitos, mokesčių ir išdo procedūras, įsk. sąskaitų faktūrų išrašymo ir atsiskaitymų geriausias praktikas.
- Stebėti atitinkamą vidinę informaciją apie sandorių kainodarą, įsk. sutartis tarp grupės įmonių.
- Nustatyti būtinas tarpines ir metų pabaigos kontrolės priemones, skirtas sandorių kainodaros rezultatams sutikrinti.
- Sukurti kainų koregavimo ir patikslinimo mechanizmus.

Dokumentuoti

- Nustatytos praktinės, rizika pagrįstos dokumentavimo strategijos bendrajai bylai (master file) ir šalies bylai (local file).
- Parengti atitikties gaires ir kalendorius.
- Ataskaitų teikimas pagal šalis ir vietiniai dokumentų pateikimo reikalavimai (pvz., FR0528, TIG ir kt.).

Kainodaros tarp asocijuotų asmenų rizikų vertinimo pavyzdžiai

Sandoris su asocijuotu užsienio asmeniu	Sandorio vertė, EUR	Tikėtinas mokestinis koregavimas, %	Tikėtinas mokestinis koregavimas, EUR	16% pelno mokesčio rizika, EUR	Galimi kainodaros dokumentacijos kaštai
Paskola, @5-6%	1 000 000	+/-1%	10 000	1 600	Didesni už pačią mokestinę riziką (jei daromas kreditingumo vertinimas ir palyginamoji paieška brangiose išorinėse duomenų bazėse)
Prekių tiekimo sandoriai	1 000 000	+/-2%	20 000	3 200	Didesni už pačią mokestinę riziką (jei daroma palyginamoji paieška išorinėse duomenų bazėse)
Paslaugų teikimo į užsienį sandoriai	1 000 000	+/-5%	50 000	8 000	~ Gali siekti ir pusę mokestinės rizikos sumos

T.y., - svarbu proporcingumo ir protingumo principai – ši kainodaros sritis Lietuvoje yra galimas „perteklinio reguliavimo“ (angl. „*over-regulation*“) pavyzdys, jei atitikties kaštai (angl. „*compliance costs*“) gali net viršyti mokesčio rizikos sumas. Akivaizdu, kad tokius sandorius verslas bus linkęs dokumentuoti optimaliau, taupant kaštus, kainodaros dokumentacijoje aprašant svarbiausius aspektus.

Kainodaros tarp asocijuotų asmenų rizikingiausių sandorių pavyzdžiai

Nuostolingi sandoriai

(pvz., „gamintojas pagal užsakymą“, veikiantis ilgą laiką vis nuostolingai) (bet – SNF vs. Australija byloje mokesčių mokėtojas buvo teisus).

Paslaugų pirkimo sandoriai

(„management fees“ ir pan.), kai nėra paslaugų gavimo bei ekonominės naudos įrodymų

Beprocentės paskolos

arba priešingai – paskolos labai aukštomis palūkanomis (bet – Statoil ASA vs. Norvegija byloje mokesčių mokėtojas buvo teisus).

Nematerialiojo turto

sandoriai (perleidimas, honorarai ir kt.)

05 Apibendrinimas ir rekomendacijos

Apibendrinimas ir rekomendacijos

- **Mokesčių administratoriaus išankstinis įsipareigojimas dėl būsimąjo sandorio kainodaros (angl. APA) nuo 2026 m.** – puikus, patobulintas instrumentas efektyviai suvaldyti kainodaros tarp asocijuotų asmenų riziką reikšmingiausiems sandoriams, **įsk. bent iš dalies – ir praėjusiais laikotarpiais.**
- **Dvišalis (angl. bilateral APA arba BAPA) mokesčių administratorių įsipareigojimas** – efektyviausias būdas valdyti riziką iškart abiejose sandorio šalyse, tačiau labai ilgas ir rekomenduotinas tik patiems reikšmingiausiems sandoriams.
- **Mažesniems sandoriams tikslinga rizikas vertinti pagal galimą/tikėtiną jų poveikį blogiausiu scenarijumi** – kiek konkretaus sandorio korekcija gali kainuoti? Vs., kiek kainuoja maksimali atitiktis? Kur „aukso viduriukas“ / optimalumas?
- **Dedikuotų kainodaros ekspertų** pasitelkimas gali padėti aiškiau įsivertinti situaciją ir priimti tinkamiausius rizikos valdymo sprendimus.

MOKESTINIŲ SANKCIJŲ PRIMINIMAS

1. 20-100% baudos nuo mokestinės nepriemokos!
2. 1820 – 6000 Eur administracinė bauda už kainodaros dokumentavimo tvarkos nesilaikymą
3. ~9,5% mokesčių delspinigiai (0,026% per dieną)
4. „Patikimo“ mokesčių mokėtojo statuso praradimas 3 metams (griežtesnė VMI priežiūra, teisės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose praradimas).

Ačiū už dėmesį!

Klausimai?

Vykintas Valiulis | Partneris
vykintas.valiulis@lt.gt.com

LinkedIn:





© 2025 Grant Thornton Baltic. Visos teisės saugomos.

„Grant Thornton“ – tai prekės ženklas, kuriuo įmonės „Grant Thornton“ narės teikia audito, apskaitos, mokesčių ir konsultavimo paslaugas savo klientams ir (arba) kuris reiškia vieną ar kelias įmones nares, jei to reikalauja kontekstas. „GTIL“ reiškia „Grant Thornton International Ltd (GTIL)“.

„Grant Thornton Baltic“ UAB yra įmonė GTIL narė. GTIL ir kiekviena įmonė GTIL narė yra atskiras juridinis subjektas. GTIL – tai veiklos nevykdanti tarptautinė skėtinė organizacija, įkurta Anglijoje ir Velse kaip privati ribotos atsakomybės garantinė bendrovė. GTIL neteikia paslaugų savo vardu arba kokiu nors kitu būdu. Paslaugas teikia įmonės narės. GTIL ir įmonės jos narės nėra vienos kitų atstovės, negali vienos kitų įpareigoti bei nėra atsakingos už kitų įmonių veiksmus arba aplaidumą.