

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

GINTARĖ ČIRKIENĖ  
MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO NEAKIVAIZDINIO SKYRIAUS PROGRAMA

UŽSIENIO ĮMONĖS NUOLATINĖS BUVEINĖS APMOKESTINIMAS IR  
APSKAITA

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –  
Lektorė;  
Jovita, Bikienė

Konsultantas –  
Doc. dr.  
Gintaras, Černius

Vilnius, 2008

## TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. TEISINĖ BAZĖ, REGLAMENTUOJANTI NUOLATINĖS BUVEINĖS STATUSĄ.....	6
1.1 Nuolatinės buveinės samprata.....	7
1.2 Nuolatinės buveinės registravimas Lietuvos Respublikoje.....	17
1.3 Pelno priskyrimo nuolatinei buveinei teoriniai pagrindai.....	18
2. NUOLATINĖS BUVEINĖS APMOKESTINIMO SPECIFIKA.....	22
2.1 Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatytos užsienio įmonės gaunamų pajamų apmokestinimo galimybės.....	23
2.2 Nuolatinės buveinės pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimas.....	26
2.3 Kitų mokesčių įstatymų taikymo nuolatinėms buveinėms specifika.....	36
2.3.1 Pridėtinės vertės mokestis.....	37
2.3.2 Komandiruočių sąnaudos.....	40
2.3.3 Darbo užmokestis ir mokesčiai.....	41
3. NUOLATINĖS BUVEINĖS APSKAITOS ORGANIZAVIMAS.....	45
3.1 Nuolatinės buveinės apskaitos organizavimo formos.....	45
3.2 Nuolatinei buveinei priskirto ilgalaikio turto ir kapitalo dalies apskaita.....	48
3.3 Nuolatinės buveinės finansinės atskaitomybės sudarymas.....	52
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	55
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	58
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	60
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	62
PRIEDAI.....	66

## IVADAS

Pasaulinėje ekonomikoje, didėjant tarptautinių operacijų skaičiui, apimčiai ir sudėtingumui, vis labiau didėja dvigubo apmokestinimo išvengimo problema. Šiame kontekste nebepakanka vien tik valstybės vietinių mokesčius reglamentuojančių įstatymų. Pasaulinių korporacijų veikla apima susijusias operacijas keliose valstybėse, tačiau įprastinis eksporto procedūrų vykdymas ar dukterinių kompanijų kūrimas nebetenkina šių įmonių poreikių. Plečiantis paslaugų sektoriui, elektroniniam verslui tampa pernelyg sudėtinga fiksuoti ne tik paslaugos eksporto momentą, bet ir paslaugos atlikimo vietą.

Antra vertus, valstybės teisė apmokestinti įmonės veiklos rezultatus negali viršyti jos tarptautinių įsipareigojimų ir pažeisti kitų valstybių teisės apmokestinti jų teritorijoje vykdomos ūkinės – komercinės veiklos rezultatus. Tačiau kai kuriais atvejais yra sudėtinga nustatyti, kurios valstybės jurisdikcijai priklauso tam tikra vykdoma veikla. Taip tas pats veiklos rezultatas gali būti apmokestintas pagal dviejų ir daugiau valstybių mokesčių įstatymus. Kita vertus, tam tikra veikla (pavyzdžiui, elektroninis verslas) gali taip ir nepatekti į jokios valstybės mokestinę jurisdikciją. O tai sudaro palankias sąlygas finansiniams nusikaltimams.

Įvertindamos tokias prielaidas, daugelis pasaulio valstybių yra linkusios pasirašyti pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo sutartis, apibrėždamos savo ir kitos susitariančios šalies teisę apmokestinti komercinės – ūkinės veiklos rezultatą. Viena bazinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sąvokų ir yra nuolatinės buveinės koncepcija, leidžianti tam tikrai valstybei apmokestinti kitos valstybės ūkio subjekto uždribamą pelną tik tuo atveju, jei šio subjekto veikla yra vykdoma per nuolatinę buveinę.

Pabrėžiant šios temos **aktualumą**, reikia pasakyti, kad nors Lietuvoje šios koncepcijos istorija siekia jau dešimt metų, kai 1998 m. vasarą papildytas tuo metu galiojęs Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (toliau LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas), numatantis ir nuolatinės buveinės pelno apmokestinimą, galima teigti, kad iki šio laiko nėra labai aiški nuolatinė buveinė apskaitos ir apmokestinimo tvarka, nes tai reglamentuojančių įstatymų, nutarimų, kitų teisės aktų yra pakankamai nemažai, bet jie reglamentuoja ne tik nuolatinė buveinė, bet ir kitų verslo organizavimo formų apskaitos ir apmokestinimo tvarką. Taigi, žmogui, norinčiam gauti informacijos apie nuolatinė buveinė apskaitą ir apmokestinimą, tenka susirasti, perskaityti ir išnagrinėti galybę teisės aktų. Darbo autorės nuomone, toks darbas, kuriame būtų surinkta, pateikta ir apibendrinta visa informacija, susijusi su užsienio įmonės nuolatinės buveinės apmokestinimu ir apskaita, yra labai naudinga tiek verslininkams, tiek studentams, tiek paprasčiausiai norintiems pagilinti savo žinias žmonėms. Tuo labiau, kad gerėjant verslo sąlygoms Lietuvoje, vis daugiau užsienio įmonių nori investuoti mūsų šalyje savo kapitalą, dėl ko daugėja tiek užsienio įmonių filialų bei atstovybių,

tiek dukterinių įmonių ir įmonių, vykdančių veiklą per nuolatinės buveines, skaičius Lietuvoje. Kita labai svarbi problema yra ta, kad įvairūs įstatymai, teisės aktai Lietuvoje yra labai dažnai keičiami, kartais priimti pakeitimai pradeda galioti atbuline data, visada reikia sekti pakeitimus, nes ko nors nepastebėjus ar supratus ne taip, tai gali skaudžiai atsiliepti įmonės veikla.

**Hipotezė.** Remiantis aukščiau išdėstytomis prielaidomis, rašant šį darbą buvo iškelta hipotezė, kad užsienio įmonės veiklos vykdymas per nuolatinę buveinę esant tam tikroms sąlygoms yra naudingesnis ir mažiau rizikingas apmokestinimo prasme nei įprastinė dukterinės įmonės registracija.

**Darbo tikslas.** Siekiant patvirtinti arba paneigti aukščiau pateiktą hipotezę, nustatytas darbo tikslas – išnagrinėti nuolatinės buveinės apskaitos ir apmokestinimo specifiką, privalumus ir trūkumus lyginant su kitomis verslo organizavimo formomis.

**Šiam tikslui pasiekti yra iškelti tokie uždaviniai:**

- Išsiaiškinti nuolatinės buveinės egzistavimo privalomas ir pakankamas sąlygas;
- Nustatyti nuolatinei buveinei priskiriamos veiklos principus;
- Išnagrinėti nuolatinės buveinės pelno apmokestinimo vietines ir tarptautines taisykles;
- Remiantis dviejų Lietuvoje veikiančių nuolatinų buveinių pavyzdžiu, išnagrinėti teigiamus ir neigiamus nuolatinės buveinės apskaitos ir apmokestinimo Lietuvoje aspektus;
- Remiantis Lietuvoje veikiančių nuolatinų buveinių apskaitos praktika bei užsienio valstybių norminių aktų patirtimi, pateikti pasiūlymų Lietuvos teisės aktų, susijusių su nuolatinų buveinių apmokestinimu, tobulinimui;
- Remiantis išnagrinėta medžiaga, pateikti pasiūlymų nuolatinų buveinių apskaitos geresniam organizavimui.

Iškelti uždaviniai sąlygojo tokią **darbo struktūrą**. Pirmoje dalyje bus pateikti teisiniai ir teoriniai nuolatinės buveinės apibrėžimo pagrindai, numatyti įvairių šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modelių konvencijose bei Lietuvos Respublikos įstatymuose. Antroji dalis bus skirta nuolatinės buveinės apmokestinimo specifikai nagrinėti. Šioje dalyje bus ypač detalai nagrinėjama nuolatinės buveinės koncepcijos įtaka apskaičiuojant užsienio įmonės apmokestinamąjį rezultatą. Taipogi čia bus pateikiamos nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno bei pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės bei problemos. Trečiojoje dalyje, remiantis ankstesnėse dalyse išdėstyta nuolatinės buveinės registracijos bei apmokestinimo specifika, bus išdėstytos nuolatinės buveinės apskaitos organizavimo galimybės bei problemos.

Šiame darbe nenaginėjami su finansinėmis institucijomis bei elektroniniu verslu susiję nuolatinės buveinės klausimai. Taipogi šis darbas neapima tų apskaitos ir apmokestinimo klausimų analizės, kurie nėra specifiniai ir taikytini išskirtinai nuolatinėms buveinėms.

Remiantis šiuo apribojimu, skaitytojui turi būti aišku, kad neaptartos apskaitos ir apmokestinimo sferos yra vienodai taikomos ir nuolatinėms buveinėms, ir juridiniams asmenims.

**Metodinė medžiaga.** Rašant šį darbą, daugiausia remtasi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau EBPO) modelio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių konvencijomis bei jų komentarais. Taipogi, naudojant loginį, sistematinį, lyginamąjį bei lingvistinį metodus, pateikta Lietuvos ir užsienio valstybių teisės aktų, metodinės medžiagos bei apskaitos ir apmokestinimo praktikos analizė. Nagrinėtos Lietuvos Respublikos pasirašytos pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo sutartys su Suomija, Estija bei Latvija.

## 1. TEISINĖ BAZĖ, REGLAMENTUOJANTI NUOLATINĖS BUVEINĖS STATUSĄ

Principas, kad valstybė turi teisę apmokestinti įmonės, kuri yra kitos valstybės rezidentė, pelną tik tuo atveju, jei ši įmonė valstybėje turi nuolatinę buveinę, yra vienas iš pirminių tarptautinio apmokestinimo principų. Nuolatinės buveinės koncepcija – tai valstybės, kurioje yra registruota įmonė, ir valstybės, kurioje tos įmonės veikla yra realiai vykdoma, kompromisas, leidžiantis pasidalinti pelno apmokestinimo teise.

Nuolatinės buveinės koncepcija pirmiausia pasirodė Austrijos – Vengrijos ir Prūsijos sutartyje 1899 m., siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo tarp vokiečių žemių. Iki 19 a. pabaigos ši sąvoka pradėta naudoti ir dvišalėse apmokestinimo sutartyse tarp Vokietijos ir kitų Europos valstybių. Nuolatinės buveinės sąvoka buvo suformuluota Tautų lygos 1928 m. paregtaime pirmajame pavyzdinės dvišalės mokesčių sutarties projekte. Tautų lygos pradėtą darbą toliau tęsė EBPO, kurios parengti dokumentai, t. y. 1963 m. pajamų ir kapitalo mokesčių sutarties projektas, 1971 m. pavyzdinė pajamų ir kapitalo mokesčių sutartis bei vėlesnės jos redakcijos, taip pat įtvirtino nuolatinės buveinės reikalavimą kaip privalomą pajamų šaltinio valstybės apmokestinimo teisės įgyvendinimo sąlygą. 1958 m. EBPO Fiskalinių reikalų komitetas pristatė savo pirmąją ataskaitą dėl dvigubo apmokestinimo, kurioje pirmą kartą visoms EBPO valstybėms pasiūlytas vienodas nuolatinės buveinės traktavimas. Šios ataskaitos pasiūlymo pagrindu ir buvo suformuluotas EBPO Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir fiskalinių pažeidimų prevencijos modelio konvencijos 5 straipsnis, numatantis nuolatinės buveinės sąvokos apibrėžimą. Nuo 1958 m. nuolatinės buveinės sąvoka tarptautinėse konvencijose nedaug tekito. Tik 1992 m. paskelbus EBPO konvencijos komentarą nuolatinės buveinės sąvoka buvo išplėsta ir pritaikyta elektroniniam verslui. [26]

Teisinė nuolatinės buveinės samprata atsirado ir buvo plėtojama tarptautinių sutarčių lygmeniu. Todėl nuolatinę buveinę būtina tyrinėti tarptautinės mokesčių teisės kontekste. Vienas iš reikšmingiausių nuolatinės buveinės tyrinėjimo šaltinių yra EBPO pavyzdinė pajamų ir kapitalo mokesčių sutartis (toliau EBPO pavyzdinė sutartis). EBPO pavyzdinė sutartis, pradėdant nuo 1963 m. sutarties projekto ir baigiant šiuo metu galiojančia sutarties redakcija, atspindi tarptautinio apmokestinimo normų raidos procesą, taip pat nuolatinę buveinę reglamentuojančių taisyklių kaitą. [23]

Nagrinėjant nuolatinės buveinės sampratą, EBPO pavyzdinė sutartis yra svarbi ne tik geneologiniu požiūriu. Ne mažiau reikšmingos ir įvairiapusės šios sutarties praktinės implikacijos. Pirmiausia tai – EBPO valstybių narių tarpusavio dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindas. Derantis, sudarant bei taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, EBPO pavyzdine sutartimi bei jos komentaru vadovaujasi ir tos valstybės, kurios nėra

EBPO narės. Be to, EBPO pavyzdinė sutartis turi didelę įtaką valstybių vidaus įstatymams. Daugelis Europos valstybių savo vidaus įstatymuose įtvirtino EBPO pavyzdinės sutarties nuostatas dėl nuolatinių buveinių. Europos valstybėse EBPO pavyzdinė sutartis ir jos komentaras, taip pat kiti EBPO dokumentai, nors ir neturi įstatymo galios, yra plačiai naudojami kaip papildomos teisės aiškinimo priemonės.

Dėl nuolatinės buveinės traktavimo didžiausi ginčai kyla valstybių vietinio pobūdžio mokestinuose ir teisminiuose ginčiuose. Tokio pobūdžio diskusijos dažnai lemia tą faktą, kad pats nuolatinės buveinės statusas nevienodai interpretuojamas skirtingose valstybėse ir taip mažinamas dvigubo apmokestinimo sutarčių efektyvumas.

Šiuo metu pasaulinėje dvigubo apmokestinimo išvengimo praktikoje yra taikomi du tokių sutarčių modeliai:

- EBPO Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir fiskalinių pažeidimų prevencijos modelio konvencija (toliau EBPO konvencija) ir
- Jungtinių Amerikos Valstijų Sutarties dėl pajamų mokesčių Konvencija (toliau JAV konvencija).

Kadangi šiame darbe nagrinėtų Lietuvoje veikiančių nuolatinių buveinių pagrindinės įmonės yra Europoje, toliau bus nagrinėjamos tik EBPO konvencijos nuostatos.

Taigi, daugelio valstybių pasirašytosios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys numato, kad įmonės ūkinės – komercinės veiklos pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, kurioje yra registruota įmonė, tačiau tik tada, jei įmonė neužsiima ūkine – komercine veikla kitoje Susitariančiojoje Valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu įmonė užsiima ūkine – komercine veikla aukščiau minėtu būdu, tai įmonės ūkinės – komercinės veiklos pelnas gali būti apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik ta jo dalis, kuri priskiriama tai nuolatinei buveinei. [23]

Iš esmės šio darbo pagrindas ir yra du minėtieji sakiniai. Siekiant nustatyti užsienio valstybės galimybes apmokestinti kitos valstybės įmonės pelną, reikia atsakyti į du pagrindinius klausimus:

1. kas yra nuolatinė buveinė?
2. kas yra veiklos pelnas, priskirtinas nuolatinei buveinei?

## 1.1 NUOLATINĖS BUVEINĖS SAMPRATA

Remiantis 2003 m. redakcijos EBPO konvencijos 5 straipsniu, nuolatinė buveinė laikytina „fiksiuota verslo vieta, kurioje visiškai ar bent iš dalies vykdoma įmonės veikla. Nuolatinės buveinės sąvoka apima:

- Vadovybės buvimo vieta;
- Filialą;
- Ofisą;
- Gamyklą;
- Cechą ar dirbtuves;
- Kasyklą, dujų ar naftos šaltinius, gręžinius ar kitą gamtinių šaltinių gavimo vieta;
- Statybos aikštelę ar kitą konstrukcijų teritoriją tuo atveju, jei darbai vyksta ilgiau nei 12 mėnesių.“ [23]

Atitinkamai, remiantis Konvencija, nuolatine buveine nereikėtų laikyti:

- Išskirtinai įmonės vidaus logistikos (sandėliavimo, pervežimo ir platinimo) tikslams naudojamų patalpų;
- Vidaus logistikos tikslais ne nuosavose patalpose laikomų atsargų;
- Kitos įmonės perdirbimui laikomų atsargų;
- Buveinės, įkurtos siekiant vykdyti žaliavų pirkimus, informacijos, skirtos vidaus vartojimui, rinkimą ar kitokią veiklą, susijusią su įmonės vidaus reikmėmis;
- Bet kurios iš aukščiau minėtų galimybių kombinacijos, žinant, kad tokia veikla ar vieta reikalinga išskirtinai įmonės vidaus tikslams ir yra paruošiamojo ar pagalbinio pobūdžio. [23]

Nuolatinės buveinės statusą įgyja ir asmuo, turintis ir nuolatos vykdomą teisę užsienio valstybėje įmonės vardu sudaryti sutartis. Šiuo atveju užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę laikytinos visos tokio asmens sudarytos sutartys užsienio įmonės vardu. Jei įmonė veiklą vykdo per brokerį ar kitą nepriklausomą agentą, kurio pagrindinės veiklos pobūdį sudaro būtent atstovavimas, toks veiklos pobūdis nelaikytinas užsienio įmonės nuolatine buveine. [23]

Tuo atveju, jei valstybėje, kurioje yra vykdoma užsienio įmonės veikla, yra registruota šios įmonės dukterinė įmonė, tai dar savaime nereiškia, jog dukterinė įmonė prilygsta užsienio įmonės nuolatinei buveinei. [23]

Praktikoje EBPO Konvencijos apibrėžta nuolatinės buveinės sąvoka naudojama tuomet, kai valstybė, kurioje yra vykdoma užsienio valstybės įmonės veikla, siekia apmokestinti tokios įmonės pelną. Remiantis tos pačios Konvencijos 7 straipsnio nuostatomis, valstybė negali apmokestinti kitos valstybės įmonės pelno, išskyrus tą atvejį, jei užsienio valstybės įmonės veikla yra vykdoma per nuolatinę buveinę. [23]

Kaip matome, EBPO Konvencijos pateikiamas nuolatinės buveinės apibrėžimas turi keletą apribojimų:

- Fiksuotos veiklavietės buvimas, t.y. veiklai vykdyti būtinų patalpų ar įrangos buvimas;



- Veiklavietė ir veikla privalo turėti pastovumo pobūdį, t.y. bent kurį laiką privalo būti vienoje vietoje;
- Asmuo, kuris vienu ar kitu būdu yra priklausomas nuo užsienio įmonės, privalo per šią buveinę fiziškai vykdyti įmonės veiklą.

Veiklos nuolatinio pobūdžio apibrėžimas reikalauja, kad veiklavietė vienaip ar kitaip būtų susijusi su tam tikra geografinė veikla. Tačiau, antra vertus, tai nereiškia, kad veiklos įranga turi būti pritvirtinta prie dirvožemio. Geografinis pastovumo pobūdis reikalauja, kad veiklavietė ar įranga liktų toje pačioje geografinėje teritorijoje pakankamai ilgą laiką. [24]

Nuolatinės buveinės sąvoka gali būti pritaikyta atsižvelgiant ir į kitą nuolatinės veiklos apibrėžimo pobūdį, t.y. veikla negali būti laikoma vykdoma per nuolatinę buveinę, jei ji yra grynai laikino pobūdžio. Apibrėžiant nuolatinumo ir laikinumo sąvokas, nereikėtų remtis vien tik laiko matais. Net tuo atveju, jei užsienio įmonės veikla valstybėje buvo vykdoma visiškai trumpą laiką, bet apėmė užbaigtą verslo ciklą, tokia veikla gali būti apibūdinta kaip užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę. [24]

Tuo atveju, jei užsienio įmonė valstybėje nuomoja arba kitaip perleidžia materialų ar nematerialų turtą trečiajam šaliai, vien tik tokio turto buvimas nereiškia, kad įmonės veikla turi būti pripažinta vykdoma per nuolatinę buveinę. Jei užsienio įmonė nuomoja ar kitokiu pagrindu perleidžia turtą ir tai yra jos nuolatinės veiklos valstybėje pagrindas bei šiai veiklai vykdyti užsienio įmonė turi veiklavietę, tokiu atveju jos veikla yra priskirtina nuolatinei buveinei. Atitinkamai, jei turto nuoma yra vienkartinis veiksmas ir neturi nuolatinės veiklos pobūdžio, užsienio įmonės darbuotojų atsiuntimas į valstybę atlikti instaliavimo ar kitokių paruošiamųjų darbų nėra pagrindas registruoti nuolatinę buveinę. Deja, jei tokių darbuotojų įgaliojimai išeina už paruošiamųjų darbų ribų ir apima konsultacijas dėl veiklos, susijusias su nuomojamu turtu ar minėto turto palaikymą bei aptarnavimą, tokia veikla gali būti pripažinta turinti nuolatinės buveinės požymių. [24]

Kaip buvo minėta anksčiau, dažniausiai užsienio įmonė veiklą vykdo per savo darbuotoją ar kitą priklausomą asmenį, gaunantį tiesiogines užsienio įmonės instrukcijas, susijusias su jo vykdomomis pareigomis. Deja, veikla gali būti pripažinta vykdoma per nuolatinę buveinę net ir tuo atveju, kai valstybėje nėra darbuotojo ar kito įgalioto asmens. Šiuo atveju pajamas generuoti gali automatinis įrenginys, kurio veiklos palaikymui nereikalingas fizinis žmogaus buvimas. [24]

Nuolatinės buveinės buvimą apibrėžia rizikos priskyrimas vienai ar kitai šaliai. Jei užsienio įmonė eksploatuoja turtą savo rizika ir sąskaita, tokia veikla yra pagrindas registruoti nuolatinę buveinę. Jei užsienio įmonės atsakomybė apsiriboja turto sumontavimu, įdiegimu ar pan., o pelno generavimas vyksta tos valstybės ūkio subjekto – rezidento sąskaita ir rizika, užsienio įmonės veikla negali būti pripažinta vykdoma per nuolatinę buveinę. [24]

Nuolatinės buveinės egzistavimo pradžia sutampa su užsienio įmonės vykdomos veiklos per fiksuotą veiklavietę pradžia. Veikla, susijusi su veiklavietės paruošimu nuolatinei veiklai, nelaikytina nuolatinės buveinės veiklos dalimi, kadangi pats veiklos pobūdis dažniausiai skiriasi nuo pagrindinės užsienio įmonės vykdomos veiklos, generuojančios pajamas. Nuolatinės buveinės veikla laikoma pasibaigusia tuo atveju, kai baigiamas verslo ciklas generuojantis pajamas arba kai dėl tam tikrų priežasčių šis ciklas nutrūksta (pvz. užsienio įmonės likvidavimas). Laikinas veiklos sustabdymas nėra laikomas nuolatinės buveinės veiklos pasibaigimu. [24]

Taikant bendrąją praktiką, veiklos nuolatinumui taikomas 12 mėnesių terminas. Kai kalbama apie statybos aikštelę, vieno objekto statyba laikytina vienu projektu, net jei jo vykdymas yra paremtas keletu sutarčių, inicijuotų skirtingų užsakovų. Tokio projekto pavyzdys gali būti gyvenamųjų namų kvartalo statyba, kuomet užsakovai yra atskiri fiziniai asmenys. 12 mėnesių taisyklė taikoma ir tuo atveju, jei pagrindinis sutarties vykdytojas samdo subrangovą atlikti tam tikriems darbams. Šiuo atveju pagrindinio rangovo nuolatinės buveinės veiklos pradžia laikytina darbų, susijusių su projekto vykdymu, pradžia, atitinkamai – pabaiga - visiškas projekto užbaigimas ar negrįžtamas projekto nutraukimas. Rangovo nuolatinės buveinės laikotarpis apima ir tą laikotarpį, kai darbus atliko subrangovas. Savo ruožtu, jei subrangovas taip pat yra užsienio įmonė, jos veikla gali būti pripažinta vykdoma per nuolatinę buveinę, jei subrangos sutarties vykdymas trunka ilgiau nei 12 mėnesių. Ši objekto vientisumo taisyklė buvo įvesta po to, kai buvo pastebėtas piktnaudžiavimas 12 mėnesių taisykle, t.y. projektas buvo vykdomas sudarant keletą sutarčių su susijusiomis įmonėmis, kurios iš principo pelną generavo tam pačiam savininkui, bet pasinaudamos 12 mėnesių taisykle, galėjo neregistruoti nuolatinės buveinės. [24]

Jei tam tikro statybos projekto vykdymas yra natūraliai susijęs su veiklavietės geografiniu judėjimu (pvz. kelių ar vamzdynų tiesimas), toks fiksuotos veiklavietės nebuvimas laikomas nereikšmingu ir fiksuojant nuolatinę buveinę kaip į pagrindinį veiksnių atsižvelgiama į veiklos tęstinumą ir terminą. [24]

Šios darbo dalies pradžioje buvo minėta, kokia veikla nėra laikoma nuolatinės buveinės veikla. Veiksny, neleidžiantis fiksuoti nuolatinės buveinės, yra veiklos paruošiamasis pobūdis. Deja, praktikoje yra pakankamai sunku nustatyti, kuri veikla laikytina nuolatine, o kuri – paruošiamąja. Pagrindinis kriterijus, leidžiantis atskirti nuolatinę ir paruošiamąją veiklas yra užsienio įmonės, kaip vieno vieneto, veiklos, generuojančios pajamas, nustatymas.

Šios darbo dalies pradžioje taipogi buvo užsiminta, kad sandėliai, informacijos rinkimo vieta negali būti laikoma nuolatine buveine. Ši nuostata yra taikoma todėl, kad sandėlių ar informacijos rinkimo vieta yra pernelyg nutolusi nuo galutinio pajamų generavimo šaltinio.

Ypač svarbus valdymo funkcijų priskyrimo nuolatinės buveinės veiklai klausimas. Jei tarptautinės korporacijos centrinis biuras, siekdamas užtikrinti korporacijos vientisumą valdymo tikslais siunčia darbuotojus į regionines dukterines įmones ir už tokias paslaugas gauna valdymo mokesčių, tokia veikla laikytina nuolatinės buveinės pagrindu. [24]

Kalbant apie užsienio įmonės darbuotojo ar kito asmens įgaliojimus veikti užsienio įmonės vardu tam tikroje valstybėje kaip pagrindą fiksuoti nuolatinę buveinę, reikia pripažinti, kad pagrindinis tokiomis atvejais taikomas principas yra darbuotojo fizinis buvimas valstybėje ir veikimas įmonės vardu net ir tuo atveju, jei užsienio įmonė neturi fiksuotos veiklavietės. Tokia nuostata leidžia valstybei apmokestinti užsienio valstybės įmonės pelną, generuojamą įmonės darbuotojo ar kito įgalioto asmens, veikiančio įmonės vardu toje valstybėje. Ši nuostata turi būti taikoma tik tiems asmenims, kurie vykdydami savo įgaliojimus, atstovauja užsienio įmonei, t.y. jei asmuo atvyksta į kitą valstybę tam, kad vykdydamas savo darbdavio – užsienio įmonės – kontraktą, atstovautų užsakovo interesus, tokia veikla nėra pagrindas nuolatinėi buveinei fiksuoti. Kitaip sakant, jei užsienio įmonė savo darbuotoją „išnuomoja“ kitos valstybės įmonei ir tas darbuotojas už savo veiksmus atsako ne savo darbdaviui, t.y. užsienio įmonei, ir savo įprastinės kasdienės veiklos veiksmais pajamas generuoja ne darbdaviui, o įmonei, kuri jį „išsinuomavo“, tai toks darbuotojo veikimas valstybėje nėra pagrindas nuolatinėi buveinei fiksuoti. Taigi, supaprastintai darbuotojo perdavimą galima suprasti kaip nematerialaus turto nuomą, kuri pati savaime nėra pagrindas nuolatinėi buveinei fiksuoti. Tokio pobūdžio sutartys tarp dviejų įmonių užsienyje yra žinomos kaip „secondment agreement“ arba perdavimo sutartys. Deja, Lietuvoje tokio pobūdžio sutartys nėra paplitusios, nors daugėja įmonių užsiimančių tokio pobūdžio veikla.

Iki 2002 m. galiojusiame LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme esantis nuolatinės buveinės apibrėžimas atitiko EBPO Konvencijos apibrėžimą [4]. Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojusiame Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme (toliau LR Pelno mokesčio įstatymas) apibrėžta „nuolatinės buveinės“ sąvoka iš esmės nepasikeitė [6], bet poįstatyminiuose aktuose labiau pabrėžta keletas dalykų. Visų pirma, LR Pelno mokesčio įstatyme pabrėžtas vykdomos veiklos nuolatinumas. [8] Užsienio vienetas laikomas nuolat veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jo veikla atitinka tokius du kriterijus: veikla nėra laikina (trunka ne trumpiau kaip šešis mėnesius) ir yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas. [8]

Užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikoje laikoma laikina, jeigu ji trunka trumpiau kaip šešis mėnesius. Laikoma, kad užsienio vienetas pradeda vykdyti veiklą Lietuvos Respublikoje nuo pirmojo sandorio sudarymo dienos, nuo kurios ir pradedamas skaičiuoti šešių mėnesių laikotarpis. [8]

Užbaigtą komercinių operacijų ciklą sudaro trys užsienio vieneto veiklos operacijų etapai:  
[8]

- pirmąjį etapą sudaro viena arba kelios iš tokių operacijų: rinkodara, įskaitant rinkotyra, distribucija (paskirstymas), reklama, projektavimo ir tyrinėjimo darbai ir kitos iš esmės panašios operacijos;
- antrąjį etapą sudaro viena arba kelios iš tokių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas, mokslinio tyrimo, bandomieji, konstravimo ir technologiniai darbai, gamyba, paslaugų teikimas ir kitos iš esmės panašios operacijos;
- trečiąjį etapą sudaro viena arba kelios iš tokių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas) ir kitos iš esmės panašios operacijos.

Jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikos teritorijoje nėra laikina, nėra užbaigtas komercinis operacijų ciklas, tačiau pats vykdomos veiklos etapas yra savarankiška užsienio vieneto veikla (arba jos dalis), tai toks užsienio vienetas taip pat laikomas nuolat veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. [8]

Jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikos teritorijoje atitinka laikinos veiklos požymius, tai toks užsienio vienetas taip pat laikomas nuolat veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu: [8]

- ši veikla dėl jos specifikos yra trumpalaikė, **ir** yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas, **ir** galima aiškiai nustatyti jos vykdymo vietą Lietuvos Respublikoje, **ir** pajamos, kurias užsienio vienetas uždirbo iš šios veiklos Lietuvos Respublikoje, yra visos to užsienio vieneto pajamos iš šios veiklos; **arba**
- ši veikla dėl jos specifikos yra trumpalaikė pasikartojanti (periodiškai kasmet), **ir** ji vykdoma mažiausiai tris vienas po kito einančius metus, **ir** kasmet ji yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas. Šiuo atveju užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje trečiaisiais ir, jeigu veikla nenutraukiama, po jų einančiais metais, o pirmuoju tokios nuolatinės buveinės mokestiniu laikotarpiu bus laikomi tie tretieji metai; **arba**
- užsienio vienetas per mokestinį laikotarpį gavo daugiau kaip 50 000 litų pajamų iš veiklos Lietuvos Respublikoje, išskyrus atvejus, kai užsienio vienetas mokesčių administratoriui pateikia įrodymus, kad šios jo pajamos iš veiklos Lietuvos Respublikoje sudaro mažiau kaip 15 procentų visų užsienio vieneto gaunamų pajamų.

LR Pelno mokesčio įstatyme ir poįstatyminiuose aktuose pabrėžtas atstovo (agento) priklausomumas. Užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje nuolatinę savo veiklą vykdo per priklausomą agentą (atstovą) – tai gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, per kurį užsienio vienetas

Lietuvos Respublikoje vykdo veiklą arba jos dalį. Juo gali būti Lietuvos vienetas, kitas užsienio vienetas, nuolatinis ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas. [8]

Užsienio vienetas savo veiklą vykdo per nepriklausomą atstovą (agentą), jeigu šis yra juridiskai nepriklausomas nuo užsienio vieneto, kuriam atstovauja, ir yra ekonomiškai nepriklausomas nuo užsienio vieneto, kuriam atstovauja, **ir** veiklą vykdo savo vardu **ir** jo įprastinė veikla atitinka užsienio vieneto per jį vykdomą veiklą. [8]

Atstovas (agentas) laikomas juridiskai nepriklausomu nuo užsienio vieneto, kuriam atstovauja, jeigu jis turi savo klientus, su užsienio vienetu susijęs atstovavimo, pavedimo ar kita sutartimi, kurioje nustatyta jo ekonominė nepriklausomybė. [8]

Atstovas (agentas) laikomas ekonomiškai nepriklausomu nuo užsienio vieneto, kuriam jis atstovauja, jeigu jis gauna atlyginimą už tarpininkavimo paslaugas ir pats dengia savo išlaidas.

Jeigu užsienio vienetas savo veiklą Lietuvos Respublikoje vykdo per nepriklausomą atstovą (agentą), tai nėra laikoma, kad jis vykdo veiklą per nuolatinę buveinę. [8]

Tačiau yra numatytos dvi išimtys, kada užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę net ir tuo atveju, kai ši veikla vykdoma per nepriklausomą atstovą (agentą): [8]

- kai toks atstovas (agentas) atstovauja tik vienam užsienio vienetai **ir** pajamos iš tokio atstovo (agento) veiklos sudaro žymią dalį atstovaujamo užsienio vieneto ir/arba atstovo (agento) pajamų; **arba**
- kai toks atstovas (agentas) tik formaliai (forma, o ne turiniu) atitinka nepriklausomo atstovo (agento) kriterijus.

Užsienio vienetas savo veiklą vykdo per priklausomą atstovą (agentą), jeigu šis neatitinka bent vieno iš aukščiau išvardytų nepriklausomam agentui taikomų kriterijų. [8]

Jeigu užsienio vienetas savo veiklą Lietuvos Respublikoje vykdo per priklausomą atstovą (agentą), tai laikoma, kad jis vykdo veiklą per nuolatinę buveinę. Tačiau net savo veiklą Lietuvos Respublikoje vykdydamas per priklausomą atstovą (agentą) užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę tik tada, jeigu tokią veiklą jis vykdo nuolat, t.y. ši veikla atitinka užsienio vieneto veiklos nuolatinumo kriterijus. [8]

Tačiau taipogi yra numatytos dvi išimtys, kada užsienio vienetas nelaikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę net ir tuo atveju, kai ši veikla vykdoma per priklausomą atstovą (agentą): [8]

- kai toks atstovas (agentas) atstovaujamaam užsienio vienetai teikia visą informaciją apie savo veiklą, tačiau toks atstovas (agentas) atitinka kitus nepriklausomo atstovo (agento) kriterijus; **arba**
- toks atstovas (agentas) tik formaliai (forma, o ne turiniu) atitinka priklausomo atstovo (agento) kriterijus. [6]

Remiantis Lietuvoje veikiančių nuolatinių buveinių praktika, labai svarbu, kad nepriklausomas agentas, per kurį yra vykdoma užsienio įmonės veikla, netaptų priklausomu agentu. Keletas patarimų, kaip iš nepriklausomo agento netapti priklausomu: [33]

- atstovaujant užsiimti įprastine veikla ir turėti kuo daugiau tokių klientų. Jei vykdamas tokią veiklą atstovaujama tik vienai užsienio įmonei – turėti įrodymus, kad iš šios veiklos nei agentas, nei užsienio įmonė negauna didžiosios pajamų dalies;
- turėti su užsienio įmone pavidimo ar kitokią sutartį, kurioje būtų aiškiai apibrėžtos šalių teisės, pareigos, šalių nepriklausomumas, numatytas atlygis;
- nenaudoti generalinio įgaliojimo, jeigu jo nereikia, o turėti įgaliojimą tik tiems veiksams, kuriuos iš tikrųjų reikia atlikti. Tokiu atveju bus aiškiai matyti, kokia yra agento funkcija visame verslo operacijų cikle. Per plačių galių suteikimas padidina riziką, kad jie su įmone bus pripažinti susijusiais asmenimis;
- kai nereikia, vengti pasirašinėti derybų protokolus, pagrindines sutartis. Priešingu atveju gali tekti įrodinėti, kas suorganizavo visą pajamų uždirbimo procesą;
- kai reikia, perduoti atstovavimo funkciją profesionaliems vykdytojams, kuriems tokia veikla yra įprastinė.

Nustatant, ar užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, reikia įvertinti keturias sąlygas. Dvi iš jų jau paminėtos aukščiau, o trečioji sąlyga yra statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas, t.y. užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą.

Užsienio vienetas, Lietuvos Respublikoje naudojantis statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą, laikomas turinčiu nuolatinę buveinę, nuo pirmojo sandorio sudarymo dienos, neatsižvelgiant į jo vykdomos veiklos trukmę, į vykdomos veiklos pertraukas ir į tai, ar tokius darbus vykdo pats užsienio vienetas, ar jie vykdomi per subrangovus. [6]

Ketvirtoji sąlyga, kuria remiantis nustatoma, ar užsienio vienetas Lietuvos Respublikoje vykdo veiklą per nuolatinę buveinę, yra gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudojama įranga arba konstrukcija, t.y. užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis gamtos išteklių tyrimui ar gavybai Lietuvos Respublikoje nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius ir laivus. Tačiau net ir tada, kai užsienio vienetas gamtos išteklių tyrimo ar gavybos reikalams Lietuvos Respublikos teritorijoje naudoja įrangą arba konstrukciją, jis laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę tik tada, jeigu tokia veikla atitinka užsienio vieneto veiklos nuolatinumo kriterijus. [6]

Taigi, galima teigti, kad vadovaujantis tarptautine praktika, nuolatinė buveinė yra užsienio įmonės veikla šalyje, atitinkanti šiuos kriterijus:

- egzistuoja pastovi („fiksiuota“) verslo veiklos vieta, kurioje (per kurią) vykdoma dalis arba visa užsienio įmonės veikla;
- veikla yra nuolatinio pobūdžio;
- veikla nėra pagalbinė, t.y. veikla gali būti charakterizuojama kaip iš esmės skirta pajamoms uždirbti.

Pats bendriausias apibrėžimas, parengtas EBPO ir įtrauktas į LR Pelno mokesčio įstatymą tenkina šiuos reikalavimus. Tačiau pagrindinė problema, išskylanti tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui yra tai, kad apibrėžimas yra labai apibendrintas. Tuo tarpu galiojančios sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir fiskalinių pažeidimų prevencijos nustato tam tikras išimtis, kai nuolatinė buveinė tikrai egzistuoja arba tikrai neegzistuoja, tačiau pats apibrėžimas sutartyse nėra aiškinamas.

EBPO yra parengusi ne tik sutarties modelį, bet ir jo komentarus, kurie praktikoje yra labai naudingi aiškinantis ne tik nuolatinės buveinės, bet ir kitus tarptautinėse sutartyse vartojamus terminus. Tačiau patys komentarai neturi juridinės galios. Darbo autorės nuomone, yra būtina pasinaudojant šiais komentarais papildyti LR Pelno mokesčio įstatymą.

Remiantis jau minėtu EBPO Konvencijos komentaru, galima būtų pasiūlyti galimybę plačiau išaiškinti nuolatinės buveinės sąvoką Lietuvos norminiuose aktuose. Minėta galimybė – pakeisti LR Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 19 d. ir išdėstyti ją taip: „nuolatinė buveinė – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinė buveinė taip pat gali būti:

- vadovybės buvimo vieta;
- filialas;
- biuras (kontora);
- gamykla;
- dirbtuvė;
- valdymo ir konsultacinės paslaugos, išskyrus atvejus, kai užsienio įmonė tik atsiunčia specialistus į Lietuvos įmonę arba užsienio įmonės nuolatinę buveinę, tačiau visa jų darbo kontrolė, valdymas ir atsakomybė už jų veiklą perduodama tai Lietuvos įmonei arba nuolatinei buveinei, į kurią specialistai atsiųsti;
- vamzdynas, elektros, ryšių perdavimo linija.

Bet kokių atveju, nuolatine buveine nelaikoma tokia veikla (nepriklausomai nuo to, ar ją vykdo užsienio valstybės įmonė ar jos įgaliotas atstovas), jeigu užsienio valstybės įmonės pajamos iš nuolatinės buveinės veiklos per mokestinį laikotarpį neviršija 50 000 litų arba jeigu vykdoma tokia pagalbinio arba paruošiamojo pobūdžio veikla:

- įrangos naudojimas tik įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms saugoti, eksponuoti ar pristatyti;
- įmonei priklausančių prekių ar gaminių atsargų, skirtų tik saugoti, eksponuoti ar pristatyti sandėliavimas ir eksponavimas, pristatymas;
- įmonei priklausančių prekių ar gaminių atsargų, skirtų perdirbti kitoje įmonėje, sandėliavimas ir perdirbimas;
- nuolatinės veiklos vietos, naudojamos tik įmonei skirtoms prekėms įsigyti arba informacijai rinkti buvimas;
- nuolatinės veiklos vietos, naudojamos bet kuriai kitai pagalbinei arba paruošiamojo pobūdžio veiklai buvimas;
- nuolatinės veiklos vietos, naudojamos keliems arba visiems išvardintiems tikslams, su sąlyga, kad visas jų derinys išlieka pagalbinio arba paruošiamojo pobūdžio.

Siekiant išvengti dviprasmiško įstatymų skaitymo, darbo autorės nuomone, galima būtų įteisinti tokias nuostatas, susijusias su nuolatinės buveinės veikla:

- detaliau apibrėžti nuolatinės buveinės sąvoką;
- numatyti atvejus, kada nuolatinės buveinės veikla negali būti laikoma vykdoma per nuolatinę buveinę;
- apibrėžti, kokiais atvejais užsienio įmonės veiklai reikalinga teisinė registracija, o kuriais atvejais pakanka ir mokestinės.

Apibendrinami galime pasakyti, kad nuolatinės buveinės egzistavimo privalomosios sąlygos yra šios:

- užsienio vieneto vykdomos veiklos nuolatinumas, t.y. užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje veiklą vykdo nuolat;
- atstovas (agentas), per kurį vykdoma tokia veikla, t.y. užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje nuolatinę savo veiklą vykdo per priklausomą agentą (atstovą);
- statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas, t.y. užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą;



- gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudojama įranga arba konstrukcija, t.y. užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis gamtos išteklių tyrimui ar gavybai Lietuvos Respublikoje nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus grėžinius ir laivus.

## 1.2 NUOLATINĖS BUVEINĖS REGISTRAVIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOJE

Užsienio juridiniai asmenys, vykdančys veiklą per nuolatinės buveinės registruojami Mokesčių mokėtojų registre. Remiantis Mokesčio mokėtojų registro nuostatais užsienio valstybių įmonių nuolatinės buveinės, kurių teisinis įregistravimas Lietuvos Respublikos įstatymuose nenumatytas, privalo šiame registre registruotis pagal veiklos vykdymo vietą ne vėliau kaip per 5 dienas nuo prievolės mokėti mokesčių atsiradimo. [9]

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – LR Mokesčių administravimo įstatymas) 4 straipsnyje nurodyta, kad „jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios apmokestinimo taisyklės negu mokesčių įstatymuose ir šios sutartys yra ratifikuotos ir įsigaliojusios Lietuvos Respublikoje, tai taikomos tarptautinių sutarčių taisyklės“. [5]

Lietuvos su atitinkamomis užsienio valstybėmis sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys nereglamentuoja nuolatinėms buveinėms registravimo, todėl užsienio vienetas, kurio Lietuvos Respublikoje vykdoma veikla, remiantis LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, atitinka nuolatinės buveinės kriterijus, privalo Lietuvoje registruotis mokesčių mokėtoju, vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę, taip, kaip tai numatyta Lietuvos Respublikos vidaus teisės aktuose. [9, 17]

Jeigu, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis, užsienio vienetas nėra laikomas Lietuvoje vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę, tačiau toks užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę remiantis LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, tai tokia nuolatinė buveinė turi būti registruojama Lietuvoje, tačiau ataskaitas bei deklaracijas privalo pateikti ir pelno mokesčių mokėti tik tada, kai įvykdo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytas nuolatinėms buveinėms būtinas sąlygas. Pvz., jei Estijos statybos įmonė dirba Lietuvoje, 6 mėnesius jai nereikia mokėti mokesčių, nes tokios yra dvigubo apmokestinimo išvengimo su Estija sutarties nuostatos. [19] Pagal Lietuvos įstatymus statybos darbus atliekanti įmonė Lietuvoje iš karto turi registruoti nuolatinę buveinę ir mokėti mokesčius, nors jos veikla ir nesitęsia 6 mėnesius.

Jeigu, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis, užsienio vienetas laikomas Lietuvoje vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę, tačiau užsienio vieneto per

tą nuolatinę buveinę gaunamas visas pelnas arba jo dalis yra neapmokestinama, tai tokia nuolatinė buveinė privalo tvarkyti apskaitą, teikti deklaracijas ir ataskaitas bei vykdyti mokesčius išskaičiuojančio asmens prievolės taip, kaip ir kitos nuolatinės buveinės, tačiau pati pelno mokesčio nemoka, arba moka tik nuo tos pelno dalies, kuri pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas gali būti apmokestinama Lietuvoje. [17]

Jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikoje sukuria keletą nuolatinių buveinių, tačiau tų užsienio vieneto nuolatinių buveinių veikla nėra skirtinga, ir/arba tos užsienio vieneto nuolatinės buveinės nėra valdomos atskirai, tada užsienio vienetas gali (bet ne privalo) registruotis mokesčių mokėtoju, vykdančiu veiklą tik per vieną nuolatinę buveinę, kuri vykdo kelias veiklas arba kuri vykdo veiklą keliose Lietuvos Respublikos teritorijos vietose. [17]

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad į Mokesčių mokėtojų registrą registruojami užsienio juridiniai asmenys, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinės buveinės, o ne jų nuolatinės buveinės.

### 1.3 PELNO PRISKYRIMO NUOLATINEI BUVEINEI TEORINIAI PAGRINDAI

Nuolatinės buveinės koncepcijos svarba išryškėja nagrinėjant EBPO Konvencijos 7 straipsnio 1 paragrafą [23]. Kai vienos susitariančios valstybės įmonė vykdo savo veiklą kitoje susitariančioje valstybėje, pastarosios mokesčių administratorius privalo sau užduoti du klausimus: pirma, ar įmonė turi nuolatinę buveinę šioje valstybėje ir antra, nuo kokios pelno sumos įmonė turi mokėti pelno mokesčių.

Istoriškai susiklostė, kad pagrindinis dėmesys yra skiriamas nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno dydžiui nustatyti, tačiau prieš tai turi būti apibrėžta, kas yra nuolatinė buveinė priskirtinas pelnas. Deja, Konvencijos 7 straipsnis nenurodo, kaip turi būti suprantama „nuolatinės buveinės pelno“ sąvoka, išskyrus teiginį, kad valstybės – šeiminingos apmokestinamas užsienio valstybės įmonės pelnas negali viršyti pelno sumos, uždirbamos per toje valstybėje esančią nuolatinę buveinę. [23]

Šiuo metu teorijoje skiriami du pelno priskyrimo nuolatinėi buveinei principai: susijusios veiklos principas ir atskiro funkcinio vieneto principas.

**Susijusios veiklos principas** priskiriant pelną nuolatinėi buveinei plačiąja prasme teigia, kad nuolatinėi buveinei gali būti priskirtas tik tas pelnas, kuris uždirbamas iš tokios veiklos, kurioje dalyvauja ir pati nuolatinė buveinė [25]. Remiantis šia teorija, Konvencijos 7 straipsnyje minimas nuolatinės buveinės pelnas yra ribojamas ta pelno suma, kuri visos įmonės mastu yra uždirbama iš tokio verslo, kuriuo užsiima ir pati nuolatinė buveinė [23]. Kalbant apie pelno priskyrimą, turimas omenyje įmonės rezultatas apskritai, neišskiriant ir patiriamo nuostolio.

Tiksliau, jei susijusi veikla apima kitų nuostolingų struktūrinių padalinių veiklą, šių padalinių patiriamas nuostolis mažins nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną, kadangi šių padalinių nuostolis mažins įmonės pelną iš susijusios veiklos apskritai. Deja, jei nuostolis patiriamas įmonės padaliniuose, kurie vykdo skirtingo pobūdžio veiklą nei nuolatinė buveinė, toks nuostolis nemažins nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno.

Nuomonės dėl to, kaip susijusios veiklos požiūris turi būti įgyvendinamas praktikoje, nesutampa. Pavyzdžiui, sunku nustatyti, kiek plačiai veikla turi būti traktuojama kaip susijusi. Nuo to, kaip plačiai bus apibrėžiamos įmonės veiklos rūšys, priklausys, ar nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno ribojimas pagal Konvencijos 7 straipsnį bus realizuojamas praktiškai. Suprantama, kad kuo plačiau bus įvardijama susijusi veikla, tuo labiau kitų įmonės padalinių veiklos rezultatas įtakos nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną. Pavyzdžiui, bendrovė, pradėjusi gaminti naują produktą pagrindinėje savo būstinėje, turi nuolatinę buveinę, kuri užsiima vien tik produkcijos paskirstymu. Didelės investicijos produkto kūrimui sąlygojo visos produkcijos linijos nuostolingumą. Jei susijusia veikla laikysime visus procesus, reikalingus parduoti produktą, t.y. gamybą, paskirstymą ir vystymą, nuolatinės buveinės apmokestinamasis rezultatas negali būti apribotas vien tik distribucijos proceso generuojamu procesu, kuris, žinoma, yra pelningiausia visos produkto linijos dalis. Kita vertus, jei susijusi veikla yra apibrėžiama ne pagal produktą, o pagal funkcinį procesą (koks ir yra paskirstymas), tai didesnė tikimybė, kad kitų bendrovės padalinių veiklos rezultatai bus lengviau atskirti nuo nuolatinės buveinės apmokestinamojo rezultato ir taip paprasčiau įgyvendinamas EBPO Konvencijos 7 straipsnio reikalavimas riboti apmokestinamąjį pelną nuolatinės buveinės pelnu [23].

Deja, susijusios veiklos nustatymas yra žymiai sudėtingesnis, jei nuolatinės buveinės ir kitų bendrovės padalinių vykdoma veikla yra vienoda ar bent labai panaši. Tarkime, bendrovė turi du atstovus – nuolatinės buveinės skirtingose valstybėse. Pirmasis atstovas uždirba 10 mln. litų pelną, antrasis – patiria 15 mln. litų nuostolį. Kyla klausimas, ar antrojo atstovo patirtas nuostolis turi mažinti pirmojo atstovo apmokestinamąjį pelną. Praktika rodo, jog tokiu atveju nuolatinės buveinės apmokestinamasis pelnas dažniausiai nėra mažinamas susijusių padalinių nuostoliu.

Gana dažnai susijusios veiklos principas papildomai yra ribojamas ir geografinio veiksnio, t.y. nuolatinėi buveinei gali būti priskirtas tik tokios susijusios veiklos pelnas, kuris uždirbamas tos valstybės jurisdikcijoje [25]. Problemos kyla tuomet, kai vienos nuolatinės buveinės vykdoma veikla apima keletą valstybių.

Skirtingai traktuojamas ir laikotarpis, per kurį nustatomas susijusios veiklos pelnas, priskirtinas nuolatinėi buveinei. Kaip taisyklė, jei vienais metais įmonė iš susijusios veiklos patyrė nuostolį, tai nereiškia, kad tais metais nuolatinėi buveinei nebus priskirtas pelnas,

uždirbtas įmonės iš tos veiklos per keletą metų. Teoriniu požiūriu valstybė, apmokestindama nuolatinės buveinės pelną, turėtų remtis per keletą metų visos įmonės uždirbtu pelnu iš susijusios veiklos. Tokiu atveju nekiltų klausimas, ar valstybė turi teisę apmokestinti įmonės pelną, uždirbtą iš veiklos per nuolatinę buveinę. Deja, tikrovėje apmokestinimo tikslais kiekvienais metais ruošiant metinę pelno mokesčio deklaraciją, nuolatinei buveinei yra priskiriamas tas pelnas ar nuostolis, kuris buvo uždirbtas per deklaravimo periodą. [25]

Skirtingos valstybės skirtingai supranta apribojimą apmokestinti nuolatinės buveinės pelną iš susijusios veiklos. Dalis valstybių tai taiko bendrajam pelnui, dalis – atskirai pajamoms ir sąnaudoms. Trečia grupė valstybių taiko minėtąjį apribojimą grynajam skirtingų įmonės padalinių uždirbamam pelnui. Pirmieji du būdai yra žymiai paprastesni, deja, juos taikant mažėja galimybė įtraukti kitų įmonės padalinių patiriamas sąnaudas, susijusias su nuolatinės buveinės veikla. [25]

**Atskiro ūkio vieneto principas** nesieja nuolatinei buveinei priskiriamo pelno su visos užsienio įmonės pelnu ar susijusia veikla, apibūdinta aukščiau. Remiantis šiuo požiūriu, Konvencijos 7 straipsnio nuostata, kad valstybė gali apmokestinti užsienio valstybės pelną tik tiek, kiek pelno uždirba nuolatinė buveinė, turi būti aiškinama remiantis šiuo principu: nuolatinės buveinės pelnas negali viršyti pelno, kurį uždirbtų atskiras juridinis asmuo, veikdamas tokiomis pačiomis sąlygomis [25].

Atskiro ūkio vieneto požiūris leidžia apmokestinti nuolatinės buveinės pelną net ir tuo atveju, jei visa užsienio įmonė dar neuždirbo pelno, pvz., jei nuolatinė buveinė baigė gaminti ir perdavė kitai susijusiai įmonei pusgaminius. Antra vertus, susijusios veiklos požiūris aiškiai nenustato, kada tokiu atveju, kai nuolatinės buveinės ir visos įmonės pelnas yra uždirbamas skirtingais mokestiniais laikotarpiais, turi būti apmokestinama nuolatinė buveinė. Jei valstybės, kuriose registruota nuolatinė buveinė ir užsienio įmonė, pelno apmokestinimui taiko skirtingus požiūrius, pelnas, uždirbamas tos pačios įmonės, turi realią galimybę būti apmokestintas du ir daugiau kartų.

Dar viena galimybė dvigubam apmokestinimui gali kilti tuo atveju, jei valstybėse skirtingai traktuojama nuolatinės buveinės veiklos pradžia. Tuo atveju, jei nuolatinės buveinės registracijos valstybė jos veiklos pradžia laiko nuolatinės buveinės steigimo laikotarpį, o užsienio įmonės registracijos valstybė – pastovios veiklos pradžia, tai pelnas, uždirbtas laikotarpiu, kurio metu yra steigiama nuolatinė buveinė, gali būti apmokestintas du kartus.

Apibendrinant galima pasakyti, kad EBPO valstybės – narės taiko abu minėtus požiūrius [24]. Praktiškai pelnas, apskaičiuotas abiem būdais, dažniausiai sutampa arba bent jau yra labai panašaus dydžio, tačiau tuo atveju, kai viena valstybė taiko susijusios veiklos požiūrį, o antroji – atskiro ūkio vieneto požiūrį, padidėja rizika, kad bus realizuotas dvigubas pelno apmokestinimas.

Nors dauguma valstybių ir palaiko susijusios veiklos požiūrį kaip metodologiškai teisingesnį, tačiau visos sutinka, kad esant tinkamam Konvencijos 7 straipsnio išaiškinimui, atskiro ūkio vieneto požiūrio taikymas būtų paprastesnis, nuoseklesnis ir pigesnis administruoti [24]. Atskiro ūkio vieneto požiūris paprastesnis ta prasme, kad jis neleidžia nuolatinės buveinės pelnui priskirti daugiau pelno, negu kad gautų atskiras juridinis vienetas, veikiantis tomis pačiomis sąlygomis.

Administravimo prasme atskiro ūkio vieneto požiūris priimtinesnis todėl, kad valstybė, kurioje registruota nuolatinė buveinė, neprivalo nustatyti visos užsienio valstybės pelno, kuris turi būti priskirtas nuolatinei buveinei. Be to, šis požiūris nereikalauja įvertinti mokestinio laikotarpio, kuris taikytinas susijusiai veiklai.

Deja, ne visais atvejais atskiro ūkio vieneto požiūriu apmokestinamas nuolatinės buveinės pelnas yra lengviau administruojamas. Tais atvejais, kai nuolatinės buveinės veikla yra aiškiai apibrėžta veiklos sutartimi ar kitais vidaus dokumentais, susijusios veiklos požiūris leidžia nuosekliau taikyti Konvencijos 5 ir 7 straipsnio reikalavimus.

Nuoseklumo atžvilgiu susijusios veiklos požiūris yra priimtinesnis ir dėl tos priežasties, kad tokiu būdu apskaičiuotas pelnas labiau atitinka tą pelną, kurį uždirbtų nuolatinė buveinė, jei ji būtų įregistruota kaip atskiras juridinis vienetas.

Apibendrinami galime pasakyti, kad vystant nuolatinės buveinės koncepciją, išryškėjo du pagrindiniai veiklos ir pelno priskyrimo nuolatinei buveinei principai:

- Susijusios veiklos principas, teigiantis, kad nuolatinei buveinei gali būti priskirtas tik tas pelnas, kuris uždirbamas iš tokios veiklos, kurioje dalyvauja ir pati nuolatinė buveinė;
- Atskiro ūkio vieneto principas, numatantis, kad nuolatinės buveinės pelnas negali viršyti pelno, kurį uždirbtų atskiras juridinis asmuo, veikdamas tokiomis pačiomis sąlygomis.

Teoriškai nuolatinės buveinės pelno suma, apskaičiuota pagal abu šiuos principus, neturėtų skirtis, ir tik dėl veiklos specifiškumo tam tikrais atvejais yra lengviau taikyti vieną arba kitą būdą. Deja, praktikoje, jei dvi valstybės, kuriose veikia užsienio įmonė ir jos nuolatinė buveinė, taiko skirtingus principus, iškyla reali grėsmė, kad nuolatinės buveinės pelnas bus apmokestinamas daugiau nei vieną kartą.

## 2. NUOLATINĖS BUVEINĖS APMOKESTINIMO SPECIFIKA

Nuolatinė buveinė – tai tik mokesčio pobūdžio užsienio įmonės veiklos Lietuvoje įteisinimas, t.y. užsienio įmonė įregistruojama mokesčių mokėtoju, o norint įregistruoti užsienio įmonės filialą Lietuvoje, reikalinga papildoma teisinė registracija. Be to, nuolatinės buveinės apibrėžimą atitinkantis užsienio įmonės veiklos Lietuvoje rezultatas bus apmokestinamas pelno mokesčiu nepriklausomai nuo to, ar užsienio įmonė įregistruos nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos Valstybinėje mokesčių inspekcijoje (toliau LR VMI), ar ne. Tačiau įregistravusi nuolatinę buveinę, užsienio įmonė realizuoja keletą tokios registracijos privalumų, tuo pačiu įgydama ir keletą privalumų, lyginant su uždarnosios akcinės bendrovės stegimu [32]:

- Nuolatinė buveinė, įregistruota PVM mokėtoju, gali realizuoti pirkimo PVM atskaitą. Neįregistravus nuolatinės buveinės mokesčių mokėtoju, užsienio įmonė neišvengia rizikos, kad jos pelnas bus apmokestintas pagal LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, taikomas nuolatinėms buveinėms, bet ji praranda galimybę atskaityti pirkimo PVM;
- Jei Lietuvoje registruota uždaroji akcinė bendrovė (dukterinė įmonė) išmoka dividendus motininei įmonei, ji privalo išskaičiuoti pelno mokestį prie pajamų šaltinio, kai tuo tarpu nuolatinės buveinės veiklos rezultate uždirbtas pelnas, pervedamas motininei užsienio įmonei, nėra apmokestinamas. Be to, jei nuolatinė buveinė apmoka motininei užsienio įmonei už paslaugas, kurios pagal LR Pelno mokesčio įstatymą priskiriamos prie užsienio valstybių įmonių pelno mokesčio objekto, šios sumos taip pat nėra apmokestinamos pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio;
- Nuolatinės buveinės, kaip nesavarankiško ūkio subjekto, veiklos administravimas ir teisinis reglamentavimas yra žymiai paprastesnis negu uždarnosios akcinės bendrovės (nėra jokių su akcininkų nuosavybe susijusių reikalavimų, pelno paskirstymo ir t.t.);
- Užsienio įmonės klientas – Lietuvos Respublikos įmonė gaudama sąskaitą iš nuolatinės buveinės, įregistruotos LR VMI, ir turėdama jos registracijos pažymėjimo nuorašą, nemoka pelno mokesčio prie pajamų šaltinio už paslaugas, kurios pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 4 str. priskiriamos prie užsienio valstybių įmonių pelno mokesčio objekto, kai tuo tarpu Lietuvos Respublikos įmonė, už tokias pačias paslaugas išmokanti sumas užsienio valstybės įmonei, nuo išmokėtų sumų turi išskaičiuoti bei sumokėti pelno mokestį prie pajamų šaltinio.
- Nuolatinės buveinės nemoka įmokų į garantinį fondą.

## 2.1 Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatytos užsienio įmonės gaunamų pajamų apmokestinimo galimybės

Įmonė, įeidama į užsienio rinką, turi pasirinkti veiklos formą, registracijos bei pajamų apmokestinimo galimybes. Toliau šiame darbe daugiausia nagrinėsime paslaugų sektorių, kadangi būtent šio tipo pajamos dažniausiai yra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių objektas. Siekdami kuo labiau priartinti teorines nuostatas prie praktikos remsimės Suomijos įmonės **Monilaite –Thomeko OY nuolatinės buveinės**, vykdančios inžinerinių įrenginių modernizavimo projektą vienoje iš Lietuvos įmonių, pavyzdžiu. Atitinkamai dažniausiai bus teikiamos nuorodos į Pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo sutartį tarp Suomijos ir Lietuvos. [18]

Paslaugų įmonė, pasirinkdama veiklos organizavimo Lietuvoje formą, turi keletą pasirinkimų. Kiekvienas iš jų lemia vienokią ar kitokią mokesstinį rezultatą:

- Paslaugų teikimas pagal sutartį, teisiškai neregistruojant veiklos Lietuvos Respublikoje;
- Juridinio asmens registracija;
- Nuolatinės buveinės mokesstinė registracija.

Pradėdama veiklą, užsienio įmonė turi galimybę pasirašyti dviejų tipų sutartį su Lietuvos įmone: anksčiau minėtą perdavimo (angl. secondment agreement) sutartį arba konsultacinių paslaugų sutartį. Pasirašius perdavimo sutartį, užsienio įmonė, remdamasi Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties su Suomija 5-5 str. [18], išvengtų nuolatinės buveinės rizikos, kadangi tuo atveju užsienio įmonės atstovai būtų perduoti Lietuvos įmonei ir už savo veiklos rezultatus atsakytų vien jai. Tokiu būdu pajamos iš konsultavimo veiklos taptų pelno mokesčio prie pajamų šaltinio objektu. Toliau Lietuvos įmonė įgytų teisę sumažinti pelno mokesťį prie pajamų šaltinio iki 0 %, gavusi rezidavimo pažymą DAS-1 [12]. Tokiu būdu užsienio įmonės pajamos, gaunamos iš veiklos nuolatinėje buveinėje, būtų apmokestinamos tik Suomijoje.

Deja, aukščiau aptarta perdavimo sutarties pasirašymo galimybė yra susijusi ne tik su mokesstiniais klausimais, bet ir su atsakomybės problema. Pasirašant darbuotojų perdavimo sutartį, iš principo yra teigiama, kad užsienio įmonė perduoda gerai apmokytą, kvalifikuotą darbuotoją Lietuvos įmonei, tačiau už jo veiklos rezultatus neatsako. Kadangi šiuo atveju konsultavimo paslaugos yra susiję su inžinerinių įrenginių modernizavimu, nemažą dalį paslaugų kainos sudaro darbų kokybės garantija. Jei užsienio įmonė prisiima atsakomybę už atliktus darbus, tai iš esmės reiškia, kad pasirašoma sutartis dėl paslaugų teikimo, kas pagal Dvigubo

apmokestinimo išvengimo sutarties 5-5 str. nuostatas yra laikoma nuolatinės buveinės atsiradimo priežastimi [18].

Antroji galimybė registruoti savarankišką juridinį ūkio vienetą Lietuvoje yra bene populiariausia. Registravimo praktika ir veiklos įstatyminis reglamentavimas yra gerai išvystytas, deja, registruodama uždaryją akcinę bendrovę užsienio įmonė neišvengia rizikos, kad jos teikiamos valdymo ir konsultavimo paslaugos uždaryjai akcinei bendrovei bus pripažintos teikiamomis per nuolatinę buveinę.

Užsienio įmonė, įregistravusi nuolatinę buveinę, efektyviausiai gali įgyvendinti dvigubo apmokestinimo išvengimą. Apmokestinant nuolatinės buveinės uždirbtą pelną, kaip ir pelno mokesčio prie pajamų šaltinio atveju, Suomijos įmonėms yra taikomas mokesčio įskaitymas. Praktikoje mokesčio įskaitymas realizuojamas tokiu būdu: užsienio įmonė apskaičiuoja pelno mokesčių atskirai pajamoms, uždirbamoms iš vietinės veiklos bei pajamoms, uždirbamoms per nuolatinę buveinę. Pelno mokesčiai, apskaičiuoti pagal Suomijos įstatymus, taikomus nuolatinės buveinės pelno apskaičiavimui, yra lyginamas su pelno mokesčiu sumokėtu Lietuvoje. Tuo atveju, jei mokesčiai, sumokėti Lietuvoje, viršija sąlyginį mokesčių, apskaičiuotą Suomijoje, užsienio įmonė Suomijoje apmokestina tik tą dalį pelno, kuris yra uždirbtas Suomijoje. Tačiau, jei pelno mokesčiai, apskaičiuoti pagal Suomijos įstatymus, viršija pelno mokesčių sumokėtą Lietuvoje, užsienio įmonė privalo sumokėti pelno mokesčių nuo pelno, uždirbto iš veiklos per nuolatinę buveinę Lietuvoje, tačiau mokėtinas pelno mokesčiai mažinamas Lietuvoje sumokėto pelno mokesčio suma.

Suomijos įmonė moka 26 % pelno mokesčių. Todėl Lietuvoje sumokėjusi 15 % pelno mokesčių nuo nuolatinės buveinės uždirbto pelno, Suomijos įmonė papildomai turi sumokėti  $26 - 15 = 11$  % pelno mokesčių nuo nuolatinės buveinės pelno. Galiausiai ji sumoka tą pačią pelno mokesčio sumą, kurią mokėtų, jei visa jos veikla būtų vykdoma Suomijoje.

EBPO Konvencija numato ir kitą dvigubo apmokestinimo panaikinimo galimybę, t.y. tas veiklos rezultatas, kuris yra apmokestinamas per nuolatinę buveinę Lietuvoje, yra eliminuojamas iš apmokestinamojo pelno apskaičiavimo užsienio valstybėje. Toks dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdas vadinamas atleidimu nuo mokesčio. Realiai Lietuva tokio tipo dvigubo apmokestinimo panaikinimą taiko tik sutartyse su Latvija ir Estija. [19,20] Reikėtų pastebėti, kad taikant atleidimą nuo mokesčio, įmonės įgyja galimybę „žaisti“ mokesčių tarifais ir tokiu būdu sumažinti pelno mokesčio sąnaudas visos įmonės mastu.

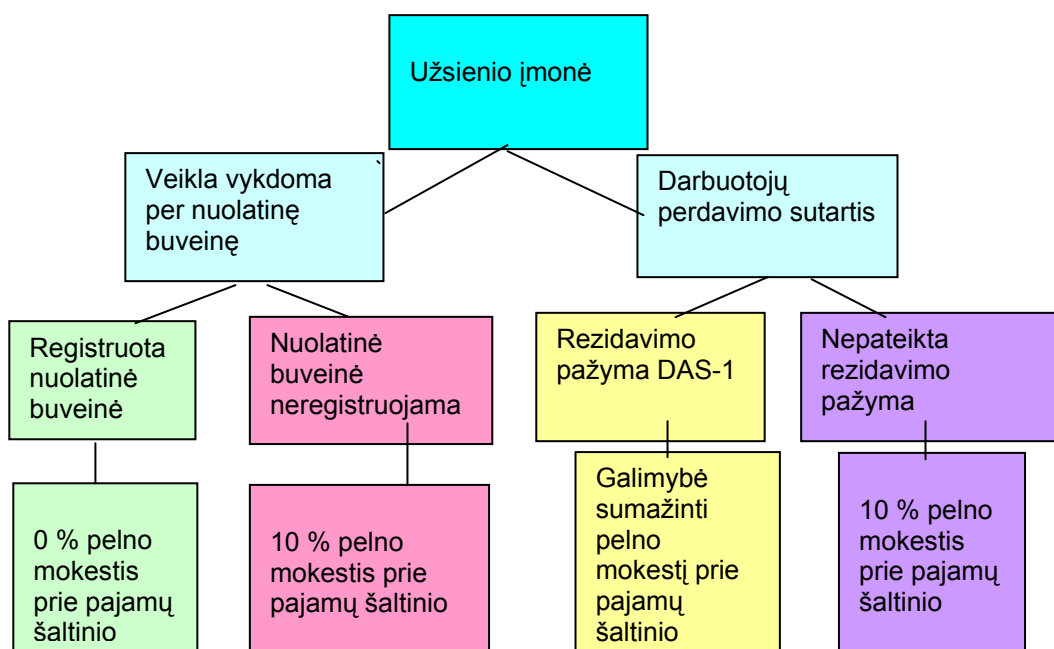
Kitas klausimas – kokios mokesstinės pasekmės įmonei, jei užsienio įmonė nuolatinės buveinės neregistruoja? Abipusiu šalių susitarimu gali būti nuspręsta apmokėjimą už paslaugas laikyti pelno mokesčio prie pajamų šaltinio objektu. Tokiu būdu neregistruojant nuolatinės



buveinės Lietuvoje, iškyla reali grėsmė, kad LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatos gali būti pritaikytos du kartus:

- Lietuvos įmonei gali būti pripažinta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį prie pajamų šaltinio (10 %);
- Užsienio įmonės pelnas gali būti pripažintas uždirbtu iš veiklos per nuolatinę buveinę ir dar kartą apmokestintas 15 % pelno mokesčio tarifu.

Apibendrinami užsienio įmonės galimybę teikti konsultacines paslaugas Lietuvos įmonei, 1 paveiksle pateikiame užsienio įmonės veiklos organizavimo formas, jų apmokestinimo galimybes ir rizikas.



1 pav. Užsienio įmonės veiklos įteisinimo Lietuvoje galimybės [29]

Apibendrinami galime pasakyti, kad užsienio įmonė ūkinės – komercinės veiklos organizavimui Lietuvoje gali pasirinkti keletą formų:

- Paslaugų teikimas pagal sutartį neregistruojant veiklos;
- Juridinio asmens registracija;
- Nuolatinės buveinės mokesstinė registracija.

Bet kuri iš veiklos formų sąlygoja dvigubo apmokestinimo sutarčių nuostatų taikymą. Remdamiesi Lietuvos bei užsienio teisės aktų bei minėtų sutarčių analize galime pasakyti, kad nuolatinės buveinės registracija užsienio įmonei naudinga dėl sekančių priežasčių:

- Įgalina pasinaudoti Lietuvos Respublikos įstatymų teikiamomis lengvatomis ir privalumais;
- Panaikina pelno mokesčio prie pajamų šaltinio riziką Lietuvos įmonei, apmokančiai už paslaugas užsienio įmonei;
- Panaikina pelno mokesčio prie pajamų šaltinio riziką už pelno pervedimą į užsienio valstybę;
- Leidžia efektyviai pritaikyti mokesčio įskaitymo ir panaikinimo procedūrą.

## 2.2 NUOLATINĖS BUVEINĖS PELNO IR PELNO MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS

Ankstesniame skyriuje nagrinėjome nuolatinės buveinės kaip tarptautinio verslo dalies apmokestinimo problemas. Tačiau apsprendus veiklos organizavimo formą ir išsiaiškinus nuolatinės buveinės apmokestinimo tarptautinius aspektus, lieka jos vietinio apmokestinimo problemos. Iš esmės nuolatinė buveinė turi apskaičiuoti tą pelno mokesčių, kuris mažins užsienio įmonės mokamą pelno mokesčių. Nuolatinės buveinės pelno apmokestinimas neturėtų skirtis nuo visų kitų ūkinės – komercinės veiklos organizavimo formų rezultato apmokestinimo [28]. Deja, nuolatinė buveinė, būdama nesavarankiškas užsienio įmonės padalinys, operacijų, susijusių su kitais tos pačios įmonės padaliniais, pripažinimui privalo peržiūrėti tuos verslo apskaitos standartus, kurie taikomi savarankiškomis įmonėms.

EBPO Konvencijos 7 straipsnis reglamentuoja pelno priskyrimo nuolatinei buveinei principus sakydamas, kad apmokestinimo tikslams nuolatinė buveinė gali pripažinti sąnaudas, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, visas sąnaudas, reikalingas pajamoms uždirbti, įskaitant bendrąsias ir administracines pagrindinės įmonės būstinės sąnaudas, nesvarbu, ar tos sąnaudos patirtos nuolatinės buveinės jurisdikcijoje ar kitur [23]. Apskaičiuojant šias sąnaudas, kai kuriais atvejais reikia remtis ne pirminiais dokumentais, kaip yra įprasta atskiro ūkio subjekto atveju, bet išvestiniais metodais. Tai ypač taikytina bendrųjų ir administracinių sąnaudų, patirtų pagrindinės užsienio įmonės būstinės jurisdikcijoje priskyrimui sąnaudoms, mažinsiančiomis apmokestinamąjį nuolatinės buveinės pelną. Dažniausiai taikomas būdas – tai bendrųjų ir administracinių sąnaudų dalis, proporcinga pajamoms, gaunamoms iš nuolatinės buveinės veiklos. Tačiau reikia laikytis dviejų taisyklių:

- Apskaičiuotoji bendrųjų ir administracinių sąnaudų dalis turi būti kuo artimesnė realybėje patirtų sąnaudų sumai;
- Sąnaudos priskirtos nuolatinei buveinei nebūtinai turi būti ir apmokėtos nuolatinės buveinės.

Prieš pradėdami kalbėti apie nuolatinės buveinės apmokestinamojo rezultato apskaičiavimą, apibrėžkime, kas pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus laikoma nuolatinės buveinės veiklos pradžia ir pabaiga.

Nuolatinės buveinės veiklos pradžia yra pirmojo sandorio sudarymo diena. Nuolatinės buveinės veiklos pabaiga yra visų sandorių įvykdymo diena. Nuolatinės buveinės veiklos laikinas sustabdymas (dėl jos sezoniškumo, meteorologinių sąlygų pasikeitimo, darbo jėgos ar kapitalo stygiaus ir pan.) nėra laikomas tos nuolatinės buveinės veiklos pabaiga. [10]

Nuolatinės buveinės mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai, kurie sutampa su kalendoriniais metais. Užsienio vieneto prašymu ir atsižvelgdamas į jo nuolatinės buveinės veiklos ypatybes, vietos mokesčių administratorius gali nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį. Nuolatinės buveinės veiklos ypatybei priskiriama aplinkybė, kai užsienio vieneto, kurio nuolatinė buveinė ji yra, mokestiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais. [13]

Nuolatinės buveinės pirmas mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, kuriais ji buvo arba turėjo būti įregistruota. Jeigu nuolatinės buveinės mokestinis laikotarpis nesutampa su kalendoriniais metais, tai pirmas mokestinis laikotarpis skaičiuojamas nuo kalendorinių metų, kuriais ji buvo arba turėjo būti įregistruota, sausio 1 dienos iki nustatyto mokestinio laikotarpio pradžios, neatsižvelgiant į tai, ar ji tuo metu vykdė veiklą, ar ne. [10]

Nuolatinės buveinės paskutinis mokestinis laikotarpis skaičiuojamas: [10]

- nuo mokestinio laikotarpio, kurį nuolatinės buveinės veikla pasibaigia, pradžios iki jos veiklos pasibaigimo dienos **arba**
- nuo mokestinio laikotarpio, kai nuolatinė buveinė perleidžiama Lietuvos vienetai, pradžios iki jos perleidimo dienos, **arba**
- nuo mokestinio laikotarpio, kurį pasibaigia užsienio vienetas, kurio nuolatinė buveinė ji yra, pradžios iki to užsienio vieneto pasibaigimo dienos.

Jeigu nuolatinė buveinė perleidžiama kitam užsienio vienetai ir to užsienio vieneto mokestinis laikotarpis nesutampa su nuolatinės buveinės mokestiniu laikotarpiu, tai tokios nuolatinės buveinės mokestinis laikotarpis gali būti nustatomas iš naujo. [10]

Apibrėžėme, kas laikoma nuolatinės buveinės veiklos pradžia ir pabaiga, todėl toliau kalbant apie apmokestinamojo rezultato apskaičiavimą, pirmiausia reikėtų pradėti nagrinėti pajamų pripažinimo taisykles, numatytas LR Pelno mokesčio įstatyme [6].

Taigi, jeigu užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje per nuolatinę buveinę, tai tos nuolatinės buveinės mokesčio bazę sudaro pajamos, uždirbtos iš jos veiklos Lietuvos Respublikos teritorijoje, ir pajamos, uždirbtos iš tos nuolatinės buveinės veiklos užsienio valstybėse.

Jeigu užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje per kelias nuolatinės buveines, tai kiekvienos nuolatinės buveinės mokesčio bazė nustatoma atskirai.

Jeigu užsienio vienetas per nuolatinę buveinę Lietuvoje uždirba transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamų, tai laikoma, kad 50 procentų tokių pajamų šaltinis yra Lietuvos Respublikoje.

Jeigu užsienio vienetas per nuolatinę buveinę Lietuvoje uždirba su transportavimu, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, susijusių pajamų, išvardytų aukščiau, tai laikoma, kad visų tokių pajamų šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, t.y. joms netaikoma 50 procentų pajamų taisyklė.

Užsienio vieneto nuolatinės buveinės uždirbtos pajamos pripažįstamos taikant kaupimo apskaitos principą.

Nuolatinė buveinė pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais yra laikoma atskiru vienetu. Nuolatinėi buveinei priskiriama tiek pajamų, kiek ji gautų kaip atskirai veikiantis vienetas, atsižvelgiant į tai, kokias teises ir pareigas ji prisiima vykdydama jai paskirtas užduotis, kokias funkcijas atlieka ir kokią riziką prisiima nuolatinės buveinės darbuotojai šias užduotis ir funkcijas atlikdami, bei kokia turto, rizikos ir kapitalo nuosavybės dalis yra priskiriama nuolatinėi buveinei.

Tuo atveju, kai užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, kuri verčiasi priežiūros, tiekimo, gamybinių, prekybinių ar mokslinių įrenginių gamybos, patalpų įrangos ar statybos veikla, ar panašiomis veiklomis ir vienas ar keli projekto etapai atliekami Lietuvos Respublikos teritorijoje, bei vienas ar keli projekto etapai atliekami už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų, nuolatinės buveinės mokesčio bazę sudaro tik pajamos gautos dėl Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos. Ši nuostata taikoma tais atvejais, kai nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje ir ne Lietuvos Respublikos teritorijoje atliekami darbai yra konkrečiai atskirti, užmokestis už skirtingus projekto etapus yra aiškiai atskirtas sudarytose sutartyse ar kituose dokumentuose.

Nuolatinėi buveinei priskiriamos užsienio vieneto pajamos, kurias jis uždirbo iš tos nuolatinės buveinės veiklos, tačiau, jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kokia užsienio vieneto uždirbtų pajamų dalis tenka nuolatinėi buveinei, priskiriant turi būti vadovaujama protingo principu.

Apskaičiuojant nuolatinės buveinės mokesstinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną, iš jos per tą mokestinį laikotarpį uždirbtų pajamų atimama: [6]

- neapmokestinamosios pajamos,

- ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai;
- atskaitymai, susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbimu per nuolatinę buveinę.

Remiantis atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės tvarka [10], leidžiami atskaitymai, susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbimu per nuolatinę buveinę, yra šie:

- **pačios nuolatinės buveinės** faktiškai patirtos įprastinės sąnaudos, būtinos tos buveinės pajamoms uždirbti ar jos ekonominei naudai gauti;
- **užsienio vieneto ne per tą nuolatinę buveinę** faktiškai patirtos sąnaudos, kurios yra tiesiogiai susijusios su jo veikla per tą nuolatinę buveinę, arba tokių sąnaudų dalis, apskaičiuojama proporcingai pagal visų užsienio vieneto pajamų ir tos nuolatinės buveinės pajamų santykį.

Apskaičiuojant nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną, užsienio vieneto ne per tą buveinę faktiškai patirtos sąnaudos gali būti atimamos tik tuo atveju, jeigu jos yra tiesiogiai susijusios su jo veikla per tą nuolatinę buveinę, t.y. šios sąnaudos būtinos tos nuolatinės buveinės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. [10]

Jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kiek užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtų tiesiogiai su ta nuolatinė buveine susijusių sąnaudų gali būti priskiriama tai nuolatinė buveinei, tai taikoma bendroji taisyklė, t.y. jai priskiriamų tokių sąnaudų dalis apskaičiuojama proporcingai pagal per tą mokestinį laikotarpį užsienio vieneto visų uždirbtų pajamų ir per tą patį mokestinį laikotarpį nuolatinės buveinės, kurios apmokestinamasis pelnas skaičiuojamas, uždirbtų pajamų santykį. [10]

Jeigu užsienio vienetas ne per nuolatinę buveinę faktiškai patyrė tiesiogiai su jo veikla per nuolatinę buveinę susijusių sąnaudų, kurios priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, tai, skaičiuojant tokios nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną, tokios sąnaudos atimamos, atsižvelgiant į LR Pelno mokesčio įstatyme nustatytus apribojimus, pvz., komandiruočių, reprezentacinės ir kt. sąnaudos.

Be „įprastų“, vietoje patiriamų sąnaudų, kurios dažniausiai nekelia ypatingų problemų apskaitos ir apmokestinimo prame, nuolatinė buveinė dalį sąnaudų apmoka užsienio įmonei ir būtent ši sąnaudų dalis sukelia daugiausia apskaitos ir apmokestinimo problemų.

Užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtoms sąnaudoms, be kitų sąnaudų, priskiriama: [6]

- palūkanos, kurias užsienio vienetas moka už jo veiklai per nuolatinę buveinę naudojamą paskolą. Užsienio vieneto veiklai per nuolatinę buveinę naudojama paskola laikoma tokia

paskola, kurios sutartis su kreditoriumi buvo sudaryta ne per nuolatinę buveinę, bet pati paskola arba jos dalis naudojama pajamoms per tą nuolatinę buveinę uždirbti. Jeigu veiklai per nuolatinę buveinę naudojama ne visa užsienio vieneto paimta paskola, o tik tokios paskolos dalis, tai palūkanų, laikomų leidžiamais atskaitymais, dalis apskaičiuojama proporcingai paskolos daliai, naudojamai užsienio vieneto veiklai per tą nuolatinę buveinę;

- autorinis atlyginimas (įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises), kurį užsienio vienetas moka už jo veikloje per nuolatinę buveinę naudojamas teises. Jeigu teisėmis, už kurias užsienio vienetas moka autorinį atlyginimą, jis naudojasi ne tik vykdydamas veiklą per tą nuolatinę buveinę arba vykdydamas tokią veiklą jis naudojosi ne visomis suteiktomis teisėmis, tai priskiriama tik atitinkamai pagal bendrąją taisyklę apskaičiuota autorinio atlyginimo dalis;
- atlyginimas už teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, franšize, kurį užsienio vienetas moka už jo veikloje per nuolatinę buveinę naudojamą teisę. Jeigu teise, už kurią užsienio vienetas moka tokį atlyginimą, jis naudojasi ne tik vykdydamas veiklą per tą nuolatinę buveinę, tai priskiriama tik atitinkamai pagal bendrąją taisyklę apskaičiuota atlyginimo dalis;
- atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį, kurį užsienio vienetas moka už jo veikloje per nuolatinę buveinę naudojamą informaciją. Jeigu informacija, už kurią užsienio vienetas moka atlyginimą, jis naudojasi ne tik vykdydamas veiklą per tą nuolatinę buveinę, tai priskiriama tik atitinkamai pagal bendrąją taisyklę apskaičiuota atlyginimo dalis;
- kompensacija už autorinių arba gretutinių teisių pažeidimą, kurią užsienio vienetas moka už jo veikloje per nuolatinę buveinę naudotas ir pažeistas teises. Jeigu teisės, už kurių pažeidimą užsienio vienetas moka kompensaciją, buvo pažeistos ne tik vykdant veiklą per tą nuolatinę buveinę, tai priskiriama tik atitinkamai pagal bendrąją taisyklę apskaičiuota kompensacijos dalis;
- intelektinės nuosavybės, kurią įsigijo (ar sukūrė) užsienio vienetas, įsigijimo (sukūrimo) sąnaudų dalis, jeigu ši intelektinė nuosavybė naudojama jo veiklai per tą nuolatinę buveinę. Tokia sąnaudų dalis gali būti priskiriama veiklai per nuolatinę buveinę tik tą mokestinį laikotarpį, kurį ji buvo įsigyta (sukurta), ir tik tuo atveju, jeigu ji naudojama nuolatinės buveinės pajamoms uždirbti. Nuolatinei buveinei priskiriamų sąnaudų dalis, neatsižvelgiant į tai, ar tokia intelektinė nuosavybė naudojama tik tos nuolatinės buveinės tikslams ar ir kitų užsienio vieneto padalinių tikslams, apskaičiuojama proporcingai pagal per tą mokestinį laikotarpį, kurį ji buvo įsigyta (sukurta), užsienio vieneto visų uždirbtų

pajamų ir per tą patį mokestinį laikotarpį nuolatinės buveinės, kurios apmokestinamasis pelnas skaičiuojamas, uždirbtų pajamų santykį.

Pagal LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatas [6], užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtoms sąnaudoms gali būti priskiriamos ir užsienio vieneto patirtos bendrosios administravimo sąnaudos. Tokios sąnaudos turi būti **tiesiogiai** susijusios su nuolatinę buveinę, todėl prie jų negali būti priskiriamos tokios sąnaudos, kaip užsienio vieneto centrinės būstinės pastato eksploatavimo, jo remonto ar pan. išlaidos.

Skaičiuojant nuolatinės buveinės mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną, užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtos sąnaudos atimamos tik turint tokius sąnaudas pagrindžiančius dokumentus: [6]

- užsienio vieneto metinės finansinės atskaitomybės (arba panašios atskaitomybės, kaip tai numatyta pagal tos užsienio valstybės įstatymus), patvirtintos vieneto vadovo ir finansininko arba jų įgaliotų asmenų, kopija,
- skirstomųjų sąnaudų detalizuotas sąrašas,
- sąnaudų paskirstymo apskaičiavimas.

Mokesčių administratoriui paprašius, turi būti pateikiamas ir šių dokumentų vertimas į lietuvių kalbą bei jų originalai.

Apskaičiuotos ir, skaičiuojant nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną, atimamos užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtos tiesiogiai su ta nuolatinę buveinę susijusios sąnaudos turi būti nurodomos litais pagal oficialų lito ir euro kursą arba pagal Lietuvos banko paskutinei mokestinio laikotarpio dienai nustatytą oficialų lito ir užsienio valiutos santykį arba, jeigu užsienio vienetas kiekvieną mėnesį išrašo dokumentus apie jo paties faktiškai patirtas tiesiogiai su ta nuolatinę buveinę susijusias sąnaudas, tai tokios sąnaudos gali būti nurodomos litais pagal Lietuvos banko paskutinei atitinkamo mėnesio dienai nustatytą oficialų lito ir užsienio valiutos santykį. [6]

Apskaičiuojant nuolatinės buveinės pelną, to užsienio vieneto ne per tą nuolatinę buveinę faktiškai patirtas sąnaudas, tiesiogiai susijusias su ta nuolatinę buveinę, arba jų dalį, nustatomą proporcingai pagal užsienio vieneto visų pajamų ir tos nuolatinės buveinės pajamų santykį, iš jos uždirbtų pajamų galima atimti tik tada, jeigu: [6]

- apskaičiuojant užsienio vieneto apmokestinamąjį pelną tos sąnaudos atskaitomos tik vieną kartą ir
- tas užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėje teritorijoje.

Skaičiuojant nuolatinės buveinės pelną, iš jos uždirbtų pajamų negali būti atimamos sąnaudos, kurios yra: [6]

- neleidžiami atskaitymai;

- užsienio vieneto faktiškai patirtos sąnaudos, susijusios su jo nuolatinės buveinės valdymu (sprendimų dėl užsienio vieneto veiklos priėmimu). Tai sąnaudos, susijusios su sprendimų dėl bendros viso užsienio vieneto veiklos, o ne konkrečios veiklos per nuolatinę buveinę, priėmimu, pvz., atlyginimai, mokami direktorių valdybos nariams;
- palūkanos, kurias nuolatinė buveinė moka savo užsienio vienetui. Šios nuostatos tikslams sąvoka “palūkanos” vartojama sąlyginai, kadangi užsienio vienetas ir jo nuolatinė buveinė yra tas pats juridinis asmuo, o dėl vieno juridinio asmens negali atsirasti jokio skolinio išsipareigojimo. Todėl pagal šias nuostatas “palūkanomis” ir neleidžiamais atskaitymais laikomi užsienio vieneto, vykdančio veiklą per nuolatinę buveinę, pinigų pervedimai į pagrindinę buveinę, tikslu sumažinti Lietuvoje apmokestinamą pelną. Ši nuostata netaikoma, jeigu užsienio vienetas, vykdamasis veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, yra kredito įstaiga ir palūkanos mokamos už to užsienio vieneto (kredito įstaigos) kapitalo naudojimą nuolatinės buveinės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, ir tokios palūkanos yra apmokestintos prie pajamų šaltinio;
- autorinis atlyginimas (įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises), kurį nuolatinė buveinė moka savo užsienio vienetui, jeigu jis pats yra tokio atlyginimo galutinis gavėjas, t.y., jeigu tam užsienio vienetui priklauso autorių ar gretutinės teisės;
- atlyginimas už suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, frančize, kurį nuolatinė buveinė moka savo užsienio vienetui, jeigu jis pats yra tokio atlyginimo galutinis gavėjas, t.y., jeigu tas užsienio vienetas yra pramoninės nuosavybės objekto ar frančizės savininkas;
- atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį, kurį nuolatinė buveinė moka savo užsienio vienetui, jeigu jis pats yra tokio atlyginimo galutinis gavėjas, t.y., jeigu tokią informaciją savo nuolatinėi buveinei suteikė pats užsienio vienetas;
- kompensacija už autorinių ar gretutinių teisių pažeidimą, kurią nuolatinė buveinė moka savo užsienio vienetui, jeigu jis pats yra tokios kompensacijos galutinis gavėjas, t.y., jeigu nuolatinė buveinė moka kompensaciją už pažeistas jos užsienio vienetui priklausančias autorių ar gretutines teises.

Jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikoje sukuria keletą nuolatinųjų buveinių **ir** tų užsienio vieneto nuolatinųjų buveinių veikla yra aiškiai skirtinga **ir** tos užsienio vieneto nuolatinės buveinės valdomos atskirai, tada užsienio vienetas privalo registruotis mokesčių mokėtoju, vykdančiu veiklą per keletą nuolatinųjų buveinių, ir jų pelną apskaičiuoti bei apmokestinti atskirai. Tokiu atveju vienos nuolatinės buveinės neapmokestinamosios pajamos, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir tai nuolatinėi buveinei priskiriamos užsienio vieneto ne



per tą nuolatinę buveinę faktiškai patirtos sąnaudos negali būti atskaitomos iš kitų Lietuvos Respublikos teritorijoje esančių nuolatinių buveinių uždirbtų pajamų.

Jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikoje sukuria keletą nuolatinių buveinių, tačiau tų užsienio vieneto nuolatinių buveinių veikla nėra skirtinga, ir/arba tos užsienio vieneto nuolatinės buveinės nėra valdomos atskirai, tada užsienio vienetas gali (bet neprivalo) registruotis mokesčių mokėtoju, vykdančiu veiklą tik per vieną nuolatinę buveinę, kuri vykdo kelias veiklas arba kuri vykdo veiklą keliuose Lietuvos Respublikos teritorijos vietose. Tuo atveju, jeigu užsienio vienetas registruojasi vykdančiu veiklą per tokią vieną nuolatinę buveinę, tai jos apmokestinamasis pelnas (o kartu ir neapmokestinamosios pajamos, ribojamų dydžių atskaitymai ir jai priskirtinos užsienio vieneto ne per tą nuolatinę buveinę faktiškai patirtos sąnaudos) skaičiuojamas nuo pajamų, uždirbtų vykdančią visą jos veiklą (ar veiklas).

**Monilaite – Thomeko OY nuolatinė buveinė** buvo įregistruota mokesčių mokėtoju Lietuvoje 2005 m. lapkričio mėn. Didžiąją dalį sąnaudų, padėjusių uždirbti pajamas nuolatinei buveinei 2005 m., apmokėjo užsienio įmonė. Šios sąnaudos buvo: darbo užmokestis ir socialinis draudimas, priemokos už darbą užsienyje, komandiruočių sąnaudos ir konsultacinės sąnaudos.

Paprastai, kai sąnaudos, patirtos vienos įmonės pajamoms uždirbti, apmokamos kitos įmonės, ir tokie santykiai susiklosto tarp dviejų juridinių asmenų, pastaroji įmonė pirmajai išrašo sąskaitą šioms sąnaudoms kompensuoti. Deja, nuolatinės buveinės atveju tai reikštų, kad įmonė pati sau turi išrašyti sąskaitą, kas prieštarauja bendriesiems apskaitos principams.

Įmonės viduje, pasikonsultavus su VMI specialistais, buvo nuspręsta, kad nuolatinės buveinės sąnaudos, apmokėtos užsienio įmonės, bus pagrindžiamos tokiais dokumentais:

- darbo užmokesčiui pagrįsti – darbo sutarčių kopijos, darbo laiko apskaitos žiniaraščiai, pagrindžiantys užsieniečių darbą nuolatinėje buveinėje, darbo užmokesčio apskaičiavimo žiniaraščiai, darbo užmokesčio apmokėjimo dokumentų kopijos;
- sąnaudoms, už kurias apmokėta trečiosioms šalims ir kurios yra susijusios tik su nuolatinės buveinės veikla, bet apmokėtos užsienio įmonės, pagrįsti – sąskaitų kopijos ir paaiškinamieji raštai, kaip šios sąnaudos yra susijusios su nuolatinės buveinės veikla.

Buvo iškilusi problema su užsienio įmonės bendrųjų ir administracinių sąnaudų priskyrimu nuolatinei buveinei. Prie nuolatinės buveinės sąnaudų gali būti priskirta „kitos užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtos sąnaudos, tiesiogiai susijusios su ta nuolatinė buveine, arba jų dalis, apskaičiuojama proporcingai pagal užsienio vieneto pajamų ir nuolatinės buveinės pajamų santykį“ [10].

Morfologiškai nagrinėjant šią nuostatą, galima pastebėti, kad toks teiginys prieštarauja pats sau: jei sąnaudų neįmanoma tiesiogiai priskirti konkrečių pajamų uždirbimui, būtent dėl tos priežasties tokios sąnaudos yra laikomos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Darbo autorės nuomone,

reikalavimas nuolatinei buveinei priskirti tik tą dalį užsienio įmonės bendrųjų ir administracinių sąnaudų, kurios yra susijusios su nuolatinės buveinės veikla, yra nepagrįstas ir nelogiškas.

Kita problema, susijusi su nuolatinei buveinei priskiriamomis bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis – tokio priskyrimo dokumentacija. Tokiems skaičiavimams pagrįsti buvo pasiūlyta remtis visomis užsienio įmonės finansinėmis ataskaitomis, patvirtintomis įmonės vadovo ir vyr. finansininko parašais bei priskyrimo laišku, kuris pagrįstų šių sąnaudų sąsają su nuolatinės buveinės veikla (žr. 7 priedą).

Rašant šį darbą, buvo priimti labai svarbūs nuolatinėms buveinėms LR Pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, kurie įsigalios nuo **2009 m. sausio 1 d.**

Visų pirma, LR Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 22 dalyje (prieš įstatymo pakeitimą atitinkamai 19 dalis) pateikta griežtesnė nuolatinės buveinės sąvoka. Vertinant, ar užsienio vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, į veiklos nuolatinumą neatsižvelgiama, kai veikla vykdoma per priklausomą agentą arba kai vykdoma išteklių tyrimų ar gavybos veikla. Įstatymą skaitant paraidžiui, dėl bet kurios užsienio įmonės darbuotojo verslo komandiruotės į Lietuvą gali tekti registruoti nuolatinę buveinę. [34]

Antra, LR Pelno mokesčio įstatymo 2 str. papildytas nauja 21 dalimi „Nuolatinė bazė – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme.“ Pagal Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą (toliau – LR GPM įstatymas) „nuolatinė bazė - nenuolatinio Lietuvos gyventojų individualios veiklos, išskyrus sporto bei atlikėjo veiklą, (toliau šioje dalyje vadinama - veikla) Lietuvoje išraiška. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas veikiančiu per nuolatinę bazę Lietuvoje, jeigu jis Lietuvoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą). Nenuolatinio Lietuvos gyventojų veiklos nuolatinumo apibrėžimą, nenuolatinio Lietuvos gyventojų atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.“[3]

Trečia, LR Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 3 d. 1 punkte įvardytos nuolatinėms buveinėms priskiriamos tarptautinių telekomunikacijų ir transportavimo pajamos. „Užsienio vieneto per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos, **per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 procentų transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje,**

**pajamų** ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje“.[38]

Ketvirta, buvo priimti LR Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 4 dalies pakeitimai dėl honorarų ir metinių išmokų (tantjėmų). Pagal šiuos pakeitimus, užsienio vieneto ne per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje gautoms pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, priskiriami honorarai ir metinės išmokos (tantjėmos) už stebėtojų tarybos narių veiklą. [38]

Penkta, minėti pakeitimai inicijavo LR Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 26 dalyje pateiktos pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, sąvokos pakeitimą. Pagal šį pakeitimą, pajamomis, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikos teritorijoje yra laikomos:[38]

„1) iš nuolatinių Lietuvos gyventojų, nenuolatinių Lietuvos gyventojų per nuolatinės bazes, Lietuvos vienetų bei užsienio vienetų per nuolatinės buveinės gautos palūkanos, kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos, honorarai, taip pat pajamos už parduotą, kitokiu būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikoje;

2) pajamos iš Lietuvos vienetų paskirstytojo pelno ir metinės išmokos (tantjėmos) už stebėtojų tarybos narių veiklą;

3) pajamos iš veiklos Lietuvos Respublikoje;

4) transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamos;

5) tarptautinių telekomunikacijų pajamos." [6]

Šešta, pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 5 str. 5 dalies pakeitimą, lengvatiniu 0 proc. pelno mokesčio tarifu gali būti apmokestinamas ne tik Lietuvos vienetų, bet ir užsienio vienetų (jų nuolatinių buveinių), atitinkančių LR Pelno mokesčio įstatymo 5 str. 5 dalyje socialinėms įmonėms taikomus kriterijus, apmokestinamasis pelnas. [38]

Septinta, pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 26 str. 1 dalies pakeitimą, panaikintas apribojimas, pagal kurį tik Lietuvos vienetai šioje dalyje nustatyta tvarka gali iš pajamų atskaityti darbuotojų naudai mokamas įmokas į pensijų fondus, gyvybės draudimo įmokas bei sveikatos draudimo įmokas, suteikiant tokią teisę ir užsienio vienetų nuolatinėms buveinėms. [38]

Taip pat priimtas pakeitimas dėl palūkanų, honorarų ir kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamų (sumų), išmokamų užsienio vienetams – Europos Sąjungos valstybės narės rezidentams mokesčių tikslais arba jų nuolatinėms buveinėms, kuris įsigalios nuo

**2011 m. liepos 1 d.**

Apibendrinant galime pasakyti, kad nuolatinė buveinė pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais yra laikoma atskiru vienetu. Nuolatinėi buveinei priskiriama tiek pajamų, kiek ji gautų kaip atskirai veikiantis vienetas, atsižvelgiant į tai, kokias teises ir pareigas ji prisiima vykdydama jai paskirtas užduotis, kokias funkcijas atlieka ir kokią riziką prisiima nuolatinės buveinės darbuotojai šias užduotis ir funkcijas atlikdami, bei kokia turto, rizikos ir kapitalo nuosavybės dalis yra priskiriama nuolatinėi buveinei.

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš nuolatinės buveinės uždirbtų pajamų atimamos tos nuolatinės buveinės įprastinės, vietoje patirtos sąnaudos ir užsienio įmonės apmokėtos nuolatinės buveinės sąnaudos. Prie gauto rezultato pridėjus nuolatinės buveinės apmokėtas užsienio įmonės sąnaudas gauname nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną.

Apskaičiuojant nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną bei pelno mokesťį, turi būti siekiama kuo artimesnio rezultato kitų veiklos organizavimo formų apskaičiuotam apmokestinamajam pelnui (arba nuostoliui). Deja, kadangi nuolatinė buveinė yra nesavarankiškas užsienio įmonės padalinys, dalis su nuolatinės buveinės pajamų uždirbimu susijusių operacijų gali būti vykdoma už nuolatinės buveinės jurisdikcijos ribų. Dėl šios priežasties, atskiros valstybės pelno mokesčio apskaičiavimą reglamentuojantys įstatymai turi numatyti galimybę įtraukti ir tokias sąnaudas kaip:

- palūkanos, mokamos trečiosioms šalims už nuolatinės buveinės tikslams paimtas paskolas;
- užsienio įmonės vykdomų tam tikrų veiklos funkcijų (pvz., apskaitos, kokybės kontrolės, teisinės priežiūros ir pan.) sąnaudų padengimas;
- užsienio įmonės apmokamos trečiosioms šalims sąnaudos, padedančios nuolatinėi buveinei uždirbti pajamas.

Atitinkamai, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais neleistini su nuolatinės buveinės veiklos pajamomis nesusiję sąnaudų apmokėjimai:

- nuolatinės buveinės apmokėtos sąnaudos, susijusios su kitų užsienio įmonės padalinių veikla;
- vidiniai mokėjimai, kurie gali generuoti pelno maržą – licencijų ir patentų mokesčiai centriniam biurui, palūkanos už nuolatinės buveinės veiklos finansavimą iš centrinės įmonės lėšų).

## 2.3 KITŲ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ TAIKYMO NUOLATINĖMS BUVEINĖMS SPECIFIKA

Ankstesniuose skyriuose aptarėme tas apmokestinimo sritis, kurios sąlygojo nuolatinės buveinės koncepcijos vystymąsi. Deja, nuolatinės buveinės specifika sąlygoja ir kitų

apmokestinimo įstatymų skirtingą taikymą. Toliau šiame skyriuje nagrinėsime tuos klausimus, kurie išskiria nuolatinės buveinės apmokestinimą iš kitų ūkinės – komercinės veiklos įmonių organizavimo. Prie tokių priskirtume pridėtinės vertės mokestį, komandiruočių sąnaudų nustatymą, pajamų, susijusių su darbo santykiais, apmokestinimą.

### 2.3.1 Pridėtinės vertės mokestis

Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – LR PVM įstatymas) 13 str. 1 d. nustato pagrindinę paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklę – paslauga yra suteikta Lietuvoje (vadinasi, ir turi būti apmokestinta Lietuvoje), jei paslaugos teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje [7]. Be to, jei paslaugą suteikė užsienio apmokestinamasis asmuo per savo padalinį Lietuvoje, taip pat laikoma, kad paslauga suteikta Lietuvoje.

LR PVM įstatymas taip pat numato šios pagrindinės taisyklės išimtis [7]: paslaugos teikimo vieta gali būti nustatoma pagal pirkėjo ar jo padalinio įsikūrimo vietą, faktinę paslaugų suteikimo vietą, taip pat naudojami kiti kriterijai. LR PVM įstatymo 13 str. 6 d. nurodo, kad jei šioje dalyje nurodytos paslaugos (dažniausiai įvairios intelektualinio pobūdžio paslaugos: konsultacinės, teisinės, programinės įrangos kūrimo, finansinės ir kt.) suteikiamos Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims arba užsienio apmokestinamųjų asmenų padaliniams, esantiems Lietuvoje, laikoma, kad paslaugos suteiktos Lietuvoje [7].

LR PVM įstatymo 13 str. 1 ir 6 d. nurodytos paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklės iš esmės įgyvendina Europos Bendrijų pridėtinės vertės mokesčio direktyvos (2006/112/EB) (toliau – EB PVM direktyva) 43 ir 56 str. nuostatas. [22] Tapačios (ar bent jau panašios) taisyklės įtvirtintos visų valstybių narių teisės aktuose, reglamentuojančiuose apmokestinimą PVM. Jei visos valstybės narės laikytųsi vienodų taisyklių, tada paslaugų teikimas būtų apmokestinamas kažkurioje vienoje iš valstybių narių, o dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo pavyktų išvengti. Tačiau praktika rodo, kad teisės aktų interpretavimo problemos neleidžia paslaugų apmokestinimo PVM sistemai veikti sklandžiai.

Kai paslaugas teikianti ir paslaugas išigyjanti įmonė neturi padalinių (pvz., filialų) kitose valstybėse narėse, neaiškumų paprastai neiškyla. Teikiamą paslaugą tinkamai priskyrus tam tikrai paslaugų kategorijai (pvz., konsultacijų, reklamos ar pan.), paslaugos apmokestinimo valstybė yra lengvai nustatoma. Svarstant, ar paslaugos teikimą ar jos išigijimą reikia apmokestinti pagal įmonės padalinį, būtina atsakyti į du esminius klausimus:

- ar paslaugos teikėjas ar jos pirkėjas turi padalinį kitose valstybėse narėse?; jei atsakymas į šį klausimą yra teigiamas,

- ar paslauga buvo suteikta ar įsigyta per šį padalinį?

Reikia atkreipti dėmesį, kad padalinio problematika aktuali tik paslaugų teikimui. Prekių tiekimo vietai nustatyti naudojamos taisyklės, kurios daugeliu atveju susietos su prekių gabenimo vieta, iš esmės skiriasi nuo paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklių.

LR PVM įstatyme vartojama padalinio sąvoka yra perkelta iš EB PVM direktyvos, kur vartojama savo turiniu tapati fiksuotos vietos (angl. fixed establishment) sąvoka [22]. Dažnai ši sąvoka yra klaidingai sutapatinama su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įmonių pelno apmokestinimui naudojama nuolatinės buveinės (angl. permanent establishment) sąvoka.

Atkreiptinas dėmesys, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys nereglamentuoja apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais klausimų. Kitoje valstybėje narėje sukūrus nuolatinę buveinę pelno mokesčio apmokestinimo tikslais, padalinys PVM tikslais gali neatsirasti, ir atvirkščiai. Dėl šios priežasties paslaugų teikimo apmokestinimo PVM klausimas turi būti nagrinėjamas atskirai nuo apmokestinimo kitais mokesčiais klausimų.

Tik išnagrinėjus toliau pateikiamas padalinio sukūrimo sąlygas, galima atsakyti, ar Lietuvos įmonė turi padalinį kitoje valstybėje narėje ir ar užsienio įmonė turi padalinį Lietuvoje.

**Padalinio sukūrimo sąlygos [36].** Prieš aptariant padalinio sukūrimo sąlygas, reikia pabrėžti tai, kad LR PVM įstatyme naudojama padalinio sąvoka yra skirta tik PVM tikslams. Dėl to įmonės padalinio teisinė registracija užsienyje (filialo, atstovybės ar kitomis formomis) gali neturėti įtakos įmonės PVM prievolėms, jei padalinys nėra laikomas „padaliniu“ valstybės narės PVM teisės aktų taikymo prasme. Vis dėlto, žiūrint iš praktinės pusės, Lietuvos įmonės filialas kitoje valstybėje narėje ar užsienio įmonės filialas Lietuvoje dažniausiai bus laikomas padaliniu ir PVM tikslais.

EB PVM direktyva nepateikia padalinio sąvokos apibrėžimo, o visą padalinio koncepciją suformavo Europos Teisingumo Teismo (toliau - ETT) praktika PVM bylose (C-168/84, C-231/94, C-260/95, C-190/95 ir kt.). Taigi apmokestinamasis asmuo turi valstybėje narėje padalinį, jei yra tenkinamos čia nurodytos sąlygos:

1. Valstybėje narėje yra ekonominei veiklai vykdyti reikalinga struktūra, t.y. šioje valstybėje turi būti techniniai ir personalo ištekliai. Pažymėtina, kad byloje C-260/95 ETT konstatavo, kad net jei patronuojanti įmonė įsikūrusi vienoje valstybėje narėje (Pvz. Danijoje) neturi savo struktūros kitoje valstybėje narėje (Pvz. Jungtinėje Karalystėje), bet šioje valstybėje įsikūrusi dukterinė įmonė veikia kaip patronuojančios įmonės agentas, laikoma, kad pati patronuojanti įmonė turi savo padalinį Jungtinėje Karalystėje. Vadinasi, šiuo atveju Jungtinėje Karalystėje PVM apmokestinamos ne tik agento, bet ir patronuojančios bendrovės teikiamos paslaugos.

Kol kas lieka neatsakyta, ar personalo nuomos arba veiklos vykdymo per subrangovus atvejais taip pat yra tenkinama nuosavos struktūros sąlyga. Analogiškas klausimas nagrinėjant nuolatinės buveinės sukūrimą pelno mokesčio tikslais yra išspręstas: kitų įmonių veikla, atliekama paslaugų teikėjo užsakymu, prilyginama pačios paslaugų teikėjos veiklai.

2. Techniniai ir personalo ištekliai turi būti nuolatiniai. Nuolatinumo kriterijai padaliniui sukurti nėra aiškūs, jų nepateikia nei ETT, nei mokesčių administratorius, t.y. nėra aišku, kiek turi trukti verslo projektas, kad jis būtų laikomas nuolatiniu. Nuolatinųjų buveinių nuolatinumo kriterijų reglamentavimas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra daug aiškesnis. Šiose sutartyse, pavyzdžiui, instaliavimo projektams nustatytos 6, 9 ar 12 mėnesių ribos, kurias viršijus veikla laikoma nuolatine.

**Paslaugų teikimas per padalinį [36].** Kaip minėta, nustačius, kad Lietuvos įmonė sukūrė padalinį kitoje valstybėje narėje ar užsienio įmonė sukūrė padalinį Lietuvoje, reikia nustatyti, ar paslaugos yra teikiamos (ar išigijamos) per šį padalinį. Priskiriant paslaugų teikimą (ar išigijimą) įmonės buveinei ar kuriam nors konkrečiam kitoje nei įsteigimo valstybėje narėje esančiam padaliniui, reikia atsižvelgti į konkrečias aplinkybes, t. y. būtina nustatyti, kas (buveinė ar kuris nors iš padalinių) yra labiausiai susijęs su paslaugų teikimu ar išigijimu.

Apibendrinant ETT praktiką PVM bylose, ETT pirmenybę dažniausiai skiria pagrindinei įmonių įsikūrimo vietai (t. y. ne padaliniui). Be to, atkreiptinas dėmesys, kad teismas, analizuodamas, paslaugos buvo teikiamos per padalinį ar ne, pasitelkia net tik čia išdėstytas padalinio sukūrimo sąlygas, bet ir papildomus efektyvumo (pvz., efektyviau visus sandorius apmokestinti vienoje valstybėje narėje) ar racionalaus rezultato mokesčių tikslais kriterijus, kurie dar labiau apsunkina paslaugų suteikimo (ar išigijimo) vietos nustatymą ir nesukuria verslui daugiau teisinio tikrumo.

**Tiekimai tarp buveinės ir padalinio [36].** Kaip reikia apmokestinti buveinės teikiamas paslaugas padaliniui (ir atvirkščiai) 2006 m. išaiškino ETT byloje C-210/04 (FCE Bank plc). Teismas konstatavo, kad FCE Bank Italijos filialas nėra savarankiškas, kad jis priklauso bendrovei, dėl to negali būti laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

Atitinkamai paslaugos, teikiamos to paties apmokestinamojo asmens viduje, nėra PVM objektas. Šiuo atveju filialo registracija PVM mokėtoju nėra reikšminga.

Šis išaiškinimas ypač svarbus įmonėms, teikiančioms PVM neapmokestinamas paslaugas (bankai, draudimo kompanijos ir kt.) ir neturinčioms teisės į PVM atskaitą, nes po šio ETT sprendimo įmonės gali neapmokestinti sąnaudų pasiskirstymo buveinei ir padaliniams (ar padaliniams) ir taip išvengti neatskaitomo PVM sąnaudų.

**Padaliniai ir PVM grąžinimas [36].** Vadovaujantis LR PVM įstatymo 117 str. 1 d. 1 p., užsienio apmokestinamasis asmuo neturi teisės susigrąžinti PVM Lietuvoje, jei tuo laikotarpiu,

kuriuo sumokėtą PVM prašo gražinti, turėjo Lietuvoje padalinį (išskyrus, jei mokesčių turėjo išskaičiuoti paslaugų pirkėjas). Analogiškos nuostatos įtvirtintos ir kitų valstybių narių teisės aktuose, nes jos perkeltos iš aštuntosios ir tryliktosios Tarybos direktyvų, kurios reglamentuoja PVM gražinimo sąlygas ir tvarką Europos Sąjungoje bei trečiojoje valstybėje įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims.

Taigi padalinys yra svarbus ne tik teikiamų ar įsigyjamų paslaugų apmokestinimui, bet ir pirkimo PVM susigrąžinimui.

Toks reglamentavimas sukuria prielaidas situacijai, kai įmonei, klaidingai nustačiusiai paslaugos teikimo vietą (tarkime, kad paslauga yra suteikta per padalinį, neišregistravusį PVM tikslais, o įmonė apmokestina paslaugos suteikimą buveinės valstybėje narėje), atsiranda ne tik prievolės, susijusios su pardavimo PVM kitoje valstybėje narėje, bet kartu negalima susigrąžinti toje kitoje valstybėje sumokėto pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas.

Kita problemiška situacija gali atsirasti tada, kai įmonė turi padalinį (pvz., filialą) valstybėje narėje, bet tiekimai ar dalis tiekimo vykdomi ne per padalinį. Tokiu atveju įmonei gali kilti sunkumų tiek susigrąžinti PVM pateikiant prašymą pagal aštuntąją ar trylikąją Tarybos direktyvą, tiek atskaityti pirkimo PVM padalinio valstybės narės PVM deklaracijoje, nes PVM apmokestinamas tiekimas (ir pardavimo PVM), susijęs su pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas, šioje deklaracijoje nebūtų deklaruojami.

### **2.3.2 Komandiruočių sąnaudos**

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atskaitomomis komandiruočių sąnaudomis laikomos šios patirtos su vieneto darbuotojo, kurio nuolatinė darbo vieta yra užsienio valstybėje, komandiruote iš užsienio į Lietuvos Respubliką susijusios išlaidos [11]:

- dienpinigių išlaidos;
- gyvenamojo ploto nuomos išlaidos;
- kelionės į Lietuvos Respublikos teritoriją ir jos teritorijoje visų rūšių transporto priemonėmis transporto išlaidos;
- dokumentų, susijusių su išvykimu, tvarkymo išlaidos, įskaitant vykstančiųjų į Lietuvos Respublikos teritoriją kelionių draudimą;
- mokėjimas už kelius, taip pat transporto priemonės draudimo ir transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės draudimo išlaidos;
- komandiruotės metu sunaudotų degalų įsigijimo išlaidos;
- ryšių (pašto ir telekomunikacijų) išlaidos;



- vykstant į konferenciją, simpoziumą, parodą ar kitą renginį - registravimosi renginyje mokesčio ar bilietų į renginį pirkimo išlaidos;
- valiutos keitimo kredito įstaigoje išlaidos ar jų dalis.

**Iki 2006 m. birželio 28 d.** tuo atveju, kai Lietuvos vienetų nuolatinės buveinės ar kito padalinio užsienio valstybėje darbuotojas vyksta komandiruotės tikslais į Lietuvą, taikomos komandiruočių Lietuvos Respublikos teritorijoje nuostatos, t. y. ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali būti priskirti dienpinigiai, mokami už komandiruotės dienas (įskaitant išvykimo iš tos užsienio valstybės ir grįžimo į ją dienas), neviršijant dienpinigių Lietuvoje normos.

**Nuo 2006 m. birželio 29 d.** tuo atveju, kai Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės ar kito nesavarankiško padalinio užsienio valstybėje darbuotojas vyksta komandiruotės tikslais į Lietuvos Respubliką, ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali būti priskirti dienpinigiai, mokami už komandiruotės dienas (įskaitant išvykimo iš tos užsienio valstybės ir grįžimo į ją dienas) pagal tos užsienio valstybės, kurioje yra struktūrinio padalinio darbuotojo nuolatinė darbo vieta, teisės aktus.

Vienetas turi turėti laisvos formos dokumentą, kuriame pagal atitinkamos užsienio valstybės teisės aktus detalčiai apskaičiuota priklausanti išmokėti dienpinigių suma.

### 2.3.3 Darbo užmokestis ir mokesčiai

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 15 straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ komentare numatyta, jog „šio straipsnio nuostatos paskirsto gyventojų pajamų, gaunamų už samdomąjį darbą, apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių, tačiau nenustato, kaip tos pajamos turi būti apmokestinamos. Kiekviena susitariančioji valstybė, kuriai pagal sutarties nuostatas tenka teisė apmokestinti tokias pajamas, jas apmokestina pagal savo vidaus mokesčių įstatymus.“[21].

Straipsnio 2 paragrafe yra numatyta, jog „jeigu gyventojas, būdamas vienos valstybės rezidentu, atlieka samdomąjį darbą kitoje valstybėje, tai už šį darbą gaunamos pajamos toje kitoje valstybėje neapmokestinamos (t.y. valstybei, kurioje atliekamas samdomasis darbas, nesuteikiama teisė apmokestinti už samdomąjį darbą gautų pajamų), jeigu išpildytos tokios trys sąlygos:

- šis gyventojas toje kitoje valstybėje dvylikos mėnesių laikotarpiu ištiesai ar su pertraukomis išbuvo mažiau negu 183 dienas ir
- kai jo darbdavys nėra tos kitos valstybės rezidentas ir
- kai tokios jam išmokėtos sumos nėra priskiriamos nuolatinei buveinei, kurią jo darbdavys turi toje kitoje valstybėje.“

Jeigu šios trys sąlygos nėra išpildytos arba išpildyta tik viena ar dvi iš jų, tai gyventojų, vienos valstybės rezidentų, pajamos, gaunamos už kitoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą, remiantis šio straipsnio 1 paragrafu, apmokestinamos tik pajamų gavėjo rezidavimo valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus.“[21].

Nuolatinei buveinei privaloma tik mokesstinė registracija, taigi bet kuriuo atveju darbo sutartys su darbuotojais yra sudaromos tiesiogiai su užsienio įmone. Tačiau, vis tik išlieka dvi pagrindinės darbuotojų kategorijos:

- užsieniečiai, turintys nuolatinę darbo sutartį su motinine įmone, į Lietuvą atsiunčiami tik tam tikram trumpalaikiam projektui, o po to toliau tęsiantys darbą kitoje motininės įmonės nurodytoje vietoje. Šiems užsienio įmonės darbuotojams darbas Lietuvoje dažniausiai yra viena iš ilgalaikių komandiruočių. Jų socialinio draudimo įmokos mokamos užsienio valstybėje.
- asmenys, sudarę darbo sutartis tik darbui nuolatinėje buveinėje, socialinio draudimo įmokos nuo jiems apskaičiuoto darbo užmokesčio yra mokamos Lietuvoje.

Antruoju atveju visada taikomas gyventojų pajamų mokesčio tarifas – 24 %, pirmuoju atveju – gaunamas darbo užmokestis apmokestinamas gyventojų pajamų mokesčiu, jei darbuotojas dvylikos mėnesių laikotarpiu išbuvo Lietuvoje ilgiau nei 183 dienas, jei išmokėtos sumos yra pripažįstamos nuolatinės buveinės sąnaudomis ir darbdavys yra Lietuvos rezidentas. Toliau šiame darbe detaliau aptarsime tik nenuolatinių Lietuvos gyventojų gaunamų pajamų apmokestinimą.

Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų šaltinis yra laikomas esančiu Lietuvoje, jeigu tokias pajamas gauna nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris vykdo veiklą Lietuvoje. Visai nesvarbu, iš Lietuvos ar užsienio valstybės toks gyventojas gauna pajamų už darbą Lietuvoje, su darbo santykiais susijusios pajamos pagal LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą apmokestinamos taikant 24 proc. mokesčio tarifą. Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Lietuvoje, iš Lietuvos ir užsienio valstybių už darbą Lietuvoje jo gautos su darbo santykiais susijusios pajamos pagal LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą yra apmokestinamos Lietuvoje. Tačiau, jeigu už darbą Lietuvoje gyventojas, kuris yra nuolatinis užsienio valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, atlyginimą gauna iš užsienio įmonės ir turi tą faktą įrodantį dokumentą (t. y. turi užsienio valstybės mokesčių administratoriaus išduotą rezidavimo vietą patvirtinančią pažymą), pajamų mokesčio nuo tokio atlyginimo, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 15 straipsniu „Su darbo santykiais susijusi veikla“, Lietuvoje jis neturi mokėti tuo atveju, jeigu bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu ištiesai ar su pertraukomis Lietuvoje jis išbūna mažiau kaip 183 dienas ir toks atlyginimas nėra priskiriamas užsienio įmonės Lietuvoje turimai nuolatinei buveinei.

Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Lietuvoje ir su darbo santykiais susijusių pajamų gauna iš asmens Lietuvoje (iš Lietuvos įmonės, nuolatinio Lietuvos gyventojų, užsienio įmonės per nuolatinę buveinę Lietuvoje ar iš kito nenuolatinio Lietuvos gyventojų per nuolatinę bazę Lietuvoje), pajamų mokesčių nuo tokių pajamų (priskiriamų A klasei) turi išskaičiuoti jas išmokantis asmuo Lietuvoje.

Tokių pajamų nenuolatinis Lietuvos gyventojas neturi deklaruoti, nes jas deklaruoja sumas išmokantis asmuo. Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris nėra užsienio valstybės, su kuria taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, rezidentas dirba Lietuvoje, tačiau su darbo santykiais susijusių pajamų gauna iš užsienio įmonės ar užsienio valstybės gyventojų, kurie nevykdo veiklos Lietuvoje, tokias pajamas (priskiriamas B klasei) ne vėliau kaip per 25 dienas nuo jų gavimo dienos toks gyventojas privalo deklaruoti pats arba per įgaliotą asmenį Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui bei į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti deklaracijoje nuo tokių pajamų apskaičiuotą pajamų mokesčių. Kaip minėta, nenuolatinio Lietuvos gyventojų gautų su darbo santykiais susijusių pajamų šaltinis yra Lietuvoje tik tada, jeigu toks gyventojas dirba Lietuvoje. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris dirba užsienio valstybėje, tačiau su darbo santykiais susijusių pajamų gauna iš asmens Lietuvoje, gautos pajamos nėra laikomos iš šaltinio Lietuvoje gautomis su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, todėl nėra pajamų mokesčio objektas Lietuvoje. Atlyginimą nenuolatiniam Lietuvos gyventojui už darbą užsienyje išmokantis asmuo Lietuvoje nuo atlyginimo sumos pajamų mokesčio neturi išskaičiuoti.

Tam jis privalo turėti dokumentą, iš kurio būtų galima nustatyti, kad tokį atlyginimą gaunantis asmuo yra nenuolatinis Lietuvos gyventojas (pvz., gyventojų asmens tapatybę identifikuojančio dokumento kopija) ir kad darbas atliekamas ne Lietuvoje (pvz., darbo sutartis, kurioje nurodyta, kokioje valstybėje yra asmens darbo vieta).

Darbo užmokesčio sąnaudos pripažįstamos nuolatinės buveinės sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, be apribojimų (remiantis LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis) pagal juridinę galią turinčius dokumentus: darbo sutartis, darbo laiko ir darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščius.

Apibendrinant galima pasakyti, kad kai paslaugas teikianti ir paslaugas išigyjanti įmonė neturi padalinių kitose valstybėse narėse, neišskaičiuoti pajamų mokesčių PVM paprastai neiškyta. Teikiamą paslaugą tinkamai priskyrimui tam tikrai paslaugų kategorijai paslaugos apmokestinimo valstybė yra lengvai nustatoma. Svarstant, ar paslaugos teikimą ar jos išsigijimą reikia apmokestinti pagal įmonės padalinį, būtina atsakyti į du esminius klausimus: ar paslaugos teikėjas/pirkėjas turi padalinį kitose valstybėse narėse? Jei taip, tai ar paslauga buvo suteikta ar išgyta per šį padalinį?

Apmokestinamasis asmuo turi valstybėje narėje padalinį, jei yra tenkinamos čia nurodytos sąlygos:

1. Valstybėje narėje yra ekonominei veiklai vykdyti reikalinga struktūra, t.y. šioje valstybėje turi būti techniniai ir personalo ištekliai.

2. Techniniai ir personalo ištekliai turi būti nuolatiniai.

Nustačius, kad Lietuvos įmonė sukūrė padalinį kitoje valstybėje narėje ar užsienio įmonė sukūrė padalinį Lietuvoje, reikia nustatyti, ar paslaugos yra teikiamos/įsigyjamos per šį padalinį.

Įmonei, klaidingai nustačiusiai paslaugos teikimo vietą, atsiranda ne tik prievolės, susijusios su pardavimo PVM kitoje valstybėje narėje, bet kartu negalima susigrąžinti toje kitoje valstybėje sumokėto pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas.

Komandiruojamam į Lietuvos Respubliką užsienio vieneto darbuotojui, kurio nuolatinė darbo vieta yra užsienio valstybėje, yra atlyginamos visos su komandiruote susijusios numatytos vidaus teisės aktuose išlaidos. Šiuo metu yra taikoma tokia nuostata dėl dienpinigių apskaičiavimo - kai Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės darbuotojas vyksta komandiruotės tikslais į Lietuvos Respubliką, ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali būti priskirti dienpinigiai, mokami už komandiruotės dienas (įskaitant išvykimo iš tos užsienio valstybės ir grįžimo į ją dienas) pagal tos užsienio valstybės, kurioje yra struktūrinio padalinio darbuotojo nuolatinė darbo vieta, teisės aktus.

Darbuotojai nuolatinėse buveinėse skirstomi į 2 kategorijas: užsieniečiai, turintys nuolatinę darbo sutartį su motinine įmone ir darbuotojai, sudarę darbo sutartį tik darbui nuolatinėje buveinėje. Pirmuoju atveju tai yra nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, jei jie dvylikos mėnesių laikotarpiu nėra išbuvę Lietuvoje ilgiau nei 183 dienas, jei išmokėtos sumos nėra pripažįstamos nuolatinės buveinės sąnaudomis ir darbdavys nėra Lietuvos rezidentas. Tokiu atveju jų gaunamas atlygis už atliekamą darbą iš užsienio įmonės Lietuvoje nėra apmokestinamas.

### 3. NUOLATINĖS BUVEINĖS APSKAITOS ORGANIZAVIMAS

Ankstesniuose skyriuose nagrinėti nuolatinės buveinės pripažinimo ir apmokestinimo klausimai yra ta bazė, kuri apsprendžia nuolatinės buveinės apskaitos organizavimo principus, formas, operacijų apskaitos specifiką, atskirų straipsnių pripažinimo tvarką. Priklausomai nuo to, koks apskaitos centralizavimo pobūdis, koks apskaitos sistemos ir ataskaitų integracijos lygmuo bus pasirinktas, priklausys ne tik užsienio įmonės ruošiamų ataskaitų pobūdis, bet ir galimybė pritaikyti jas savo valstybės įstatymų reikalavimams.

Galiausiai pakankamai svarbu, kokiais apskaitos standartais bus vadovaujama organizuojant nuolatinės buveinės apskaitą. Nuo to priklausys kai kurių straipsnių pripažinimo specifiką. Nuolatinė buveinė savo veiklos apskaitoje taikanti tarptautinius apskaitos standartus (o tokia taktika pasirenkama dažniausiai) privalo pritaikyti juos prie vietinių verslo apskaitos standartų, tuo pačiu neatitrukdama nuo užsienio įmonės vidaus apskaitos politikos ir procedūrų. Šių klausimų sprendimas, lemiantis nuolatinės buveinės apskaitos specifiką, ir bus aptariamas šiame skyriuje.

#### 3.1 NUOLATINĖS BUVEINĖS APSKAITOS ORGANIZAVIMO FORMOS

Nuolatinės buveinės nesavarankiškumas sąlygoja tris pagrindines apskaitos organizavimo formos problemas:

- Apskaitos centralizacijos laipsnis;
- Apskaitos sistemos integracija į užsienio įmonės apskaitos sistemą;
- Apskaitos sistemos adaptacija vietinių įstatymų reikalavimams.

Remdamiesi žemiau išdėstytais pavyzdžiais pabandydysime apibūdinti optimalų nuolatinės buveinės apskaitos centralizavimo lygmenį.

2005 m. **Monilaite – Thomeko OY nuolatinės buveinės** finansinės apskaitos vedimas nebuvo atskirtas nuo visos užsienio įmonės finansinės apskaitos. Toks įmonės sprendimas, nors ir nebuvo pats tinkamiausias, tačiau priimtinas dėl kelių priežasčių:

- Nuolatinės buveinės veikla apėmė tik 2 finansinių metų mėnesius, todėl pirminių dokumentų, kuriuos reikėtų atskirti, nebuvo daug;
- Užsienio įmonės apskaitos sistema ir programa leido gana lengvai atskirti įmonės ir nuolatinės buveinės veiklos rezultata.

Dėl šių priežasčių, rengiant 2005 m. finansinę atskaitomybę Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui, neiškilo didelių problemų atskiriant pagrindinę veiklą ir veiklą per nuolatinę buveinę.

Tuo remiantis, galima būtų rekomenduoti užsienio įmonėms (bendriausio pobūdžio schema, apibūdinanti decentralizuotą nuolatinės buveinės apskaitos sistemą, pateikiama 1 priede), kurios rengiasi vykdyti veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenumato ilgalaikių bei kiekybiškai didelių operacijų, Lietuvoje neorganizuoti atskiro apskaitos departamento ar buhalterio pareigybės. Reikalavimo nuolatinei buveinei organizuoti savarankišką apskaitos tarnybą ir turėti atskirtą nuo užsienio įmonės apskaitos sistemą, nenumato nei vienas Lietuvos Respublikos norminis aktas. Tam, kad esama apskaitos sistema generuotų reikiamus finansinės ir mokestinės apskaitos duomenis, pakanka tinkamai koreguoti sąskaitų planą (tiksliau įvesti sąnaudų ir pajamų sąskaitas, skirtas, sąnaudoms, nemažinančioms apmokestinamojo pelno, ir neapmokestinamosioms pajamoms apskaityti) bei įvesti atskirą dimensiją, identifikuojančią nuolatinės buveinės veiklą.

Deja, toks apskaitos vedimas nėra pakankamai informatyvus tuo atveju, jei nuolatinė buveinė veiklą Lietuvoje vykdo keletą metų ir jos operacijos yra grindžiamos dideliu kiekiu pirminių apskaitos dokumentų. Šiuo atveju nuolatinei buveinei rekomenduotina organizuoti atskirą apskaitos sistemą (žr. 2 priedą), su atskiru sąskaitų planu, kuris savo ruožtu turėtų būti visiškai integruotas su užsienio įmonės sąskaitų planu. Čia gali kilti klausimas, kokiam sąskaitų planui nuolatinė buveinė turėtų teikti pirmenybę: remtis Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos Apskaitos instituto patvirtintu pavyzdiniu sąskaitų planu [35] ar priimti kaip pagrindą užsienio įmonės sąskaitų planą.

Darbo autorės nuomone, nuolatinė buveinė vis dėlto turėtų savo apskaitos sistemą integruoti su užsienio įmonės apskaitos sistema dėl keleto priežasčių:

- Pirminis ir pagrindinis apskaitos informacijos vartotojas yra įmonės vadovybė, o ne valstybinės valdymo institucijos (kaip dažnai klaidingai manoma lietuviškose įmonėse);
- Finansinė atskaitomybė valstybinėms priežiūros institucijoms teikiama tik vieną kartą per metus, kai tuo tarpu valdymo ataskaitos – kiekvieną mėnesį ar dar dažniau;
- Lietuvoje teikiama finansinė atskaitomybė yra gerokai labiau apibendrinta nei informacija reikalinga įmonės valdymui, todėl valdymo ataskaitas yra kur kas lengviau pritaikyti lietuviškiems reikalavimams negu pagal pavyzdinį sąskaitų planą parengti ataskaitas vadovybei reikiamais pjūviais;
- Nagrinėjant įvairių valstybių įmonių sąskaitų planus galima pastebėti, kad sąskaitų turinys iš esmės nesiskiria, taikoma tik skirtinga numeracija. Mano manymu, žinant atskiros sąskaitos paskirtį, jos numeris nėra esminis požymis;

- Pagal pavyzdinį sąskaitų planą nuolatinės buveinės apskaitos vedimas būtų labai ap sunkintas, kadangi jai nereikalinga didžioji dalis sąskaitų (pvz., visa kapitalo sąskaitų grupė), o reikalingos sąskaitos nėra numatytos (pvz., proporcingai priskirtos bendrosios ir administracinės sąnaudos, apmokėjimai už užsienio įmonę ir užsienio įmonės atlikti apmokėjimai už nuolatinę buveinę).

Antra vertus, nuolatinė buveinė neturi pamiršti, kad užsienio įmonės sąskaitų planas turi būti koreguojamas atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų reikalavimus, ir ypač į PVM atskaitą (priede Nr. 3 pateikiamas **Monilaite – Thomeko OY nuolatinės buveinės** sąskaitų planas, pritaikytas Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatomis).

Kitas klausimas, kurį turi apsvarstyti užsienio įmonė, organizuodama nuolatinės buveinės veiklą – kokias ataskaitas valdymo tikslams turi teikti nuolatinė buveinė. Remiantis nuolatinė buveinių Lietuvoje patirtimi, galima būtų išskirti dviejų tipų nuolatinės buveines:

- Užsienio įmonė, per nuolatinę buveinę vykdanči ilgalaike didelės apimties operacijas Lietuvoje, nuolatinę buveinę dažniausiai traktuoja kaip atskirą kaštų centrą, galinti veikti visiškai savarankiškai. Tokiu atveju dažniausiai pasirenkama decentralizuota apskaitos sistema, apskaitos sistemos administravimas perkeliamas į Lietuvą, detali operatyvinė apskaitos informacija pateikiama vietinės vadovybės analizei, o užsienio įmonei yra pateikiamas tik standartinis balansas ir pelno (nuostolių) ataskaita pagal iš anksto numatytą formatą, su kai kurių sąskaitų detalizacijomis;
- Užsienio įmonė Lietuvoje turinti kiekybiškai nedaug apskaitos operacijų, dažniausiai yra linkusi į centralizuotą apskaitos organizavimą ir užsienio įmonei tokiu atveju dažniausiai yra siunčiamas detalus buhalterinių operacijų žurnalas, dažnai netgi su kai kurių operacijų paaiškinimais.

Darbo autorės nuomone, negalima vienareikšmiškai pasakyti, kuris iš būdų užsienio įmonės viduje apdoroti nuolatinės buveinės apskaitos informaciją yra efekyvesnis. Šiuo atveju įmonė turėtų pasverti buhalterijos darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudų dydį, jei apskaita vedama decentralizuotai, ir nuolatinės buveinės mokestinę riziką, jei apskaita vedama centralizuotai.

Apibendrinami Lietuvos nuolatinė buveinių apskaitos patirtį galėtume rekomenduoti tokį apskaitos organizavimo planą:

- Nustatyti operacijų, vykdomų per nuolatinę buveinę, kiekį ir pobūdį bei nustatyti apskaitos centralizavimo poreikį;

- Priklausomai nuo centralizacijos lygio, parengti sąskaitų planą, tenkinantį vietos įstatymų poreikius, bei parengti pilnai integruotą su užsienio įmonės apskaitos sistema;
- Atsižvelgiant į aukščiau pateiktas sąlygas, apibrėžti apskaitos funkcijų vykdymo formą (visiškas apskaitos perdavimas centriniam biurui, atskiro apskaitos departamento sukūrimas, apskaitos funkcijų perdavimas trečiosioms šalims);
- Atsižvelgiant į įmonės poreikius ir vietos įstatymų reikalavimus, formalizuoti ataskaitų paketą.

### 3.2 NUOLATINEI BUVEINEI PRISKIRTINO ILGALAIKIO TURTO IR KAPITALO DALIES APSKAITA

Prieš pradėdami nagrinėti pasaulinę nuolatinei buveinei priskiriamo ilgalaikio turto ir kapitalo apskaitos praktiką, turime pastebėti, kad šiuo metu beveik nėra galimybės jos palyginti su Lietuvoje taikomais principais. Tas turtas, kuris įsigytas pačios nuolatinės buveinės ir naudojamas tik jos veikloje, yra apskaitomas lygiai taip pat kaip ir atskiros įmonės ilgalaikis turtas, todėl tokio turto apskaitos nėra prasmės nagrinėti. Deja, sudėtingos turto ir kapitalo dalinimo operacijos nagrinėtose nuolatinėse buveinėse ligi šiol dar nebuvo vykdomos, todėl manytume, kad žemiau dėstoma pasaulinė praktika gali būti naudinga ir formuojant Lietuvos nuolatinių buveinių apskaitos principus.

Apibrėžiant nuolatinės buveinės jurisdikciją, turtą ir rizikas, reikia atsižvelgti į tai, kad teisiškai turtas dažniausiai priklauso užsienio įmonei. Deja, apmokestinimo tikslais ne visada galima nustatyti tiesioginę priklausomybę tarp ilgalaikio turto teisinės priklausomybės ir pelno generavimo šaltinio. Svarbiausia yra nustatyti, ar ilgalaikis turtas padeda nuolatinei buveinei uždirbti pelną ir kokių mastu. Užsienio įmonės ilgalaikis turtas, kuris neuždirba nuolatinei buveinei pajamų, neturi įtakoti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo. Jei nuolatinės buveinės naudojamas ilgalaikis turtas, registruotas užsienio įmonės vardu ir apskaitomas jos balanse, uždirba nuolatinei buveinei pajamas, šio turto nusidėvėjimas turi būti įtrauktas į nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno apskaičiavimą. Ir atvirkščiai, jei ilgalaikis turtas yra įsigytas nuolatinės buveinės, bet uždirba pajamas visai įmonei, tai tik atitinkamai apskaičiuota nusidėvėjimo dalis turi būti įtraukta į nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno apskaičiavimą.

Nėra sudėtinga ilgalaikio materialaus turto įsigijimą ir nusidėvėjimą priskirti nuolatinei buveinei, jei visą naudingo tarnavimo laiką šis turtas pajamas uždirbo tik nuolatinei buveinei. Tačiau jei ilgalaikis turtas buvo įsigytas užsienio įmonės ir dalį savo tarnavimo laiko pajamas



uždirbo kitiems padaliniais ir tik paskui buvo perduotas nuolatinei buveinei, sąnaudų, susijusių su šiuo turtu priskyrimas turi būti vykdomas atsižvelgiant į keletą veiksnių:

- Ar tuo metu, kai buvo įsigytas ilgalaikis turtas, nuolatinė buveinė egzistavo?;
- Ar nuo to laiko keitėsi nuolatinės buveinės veiklos pobūdis, kuriai galima būtų priskirti šio turto naudojimą?;
- Ar buvo pagrįsta tikimybė, kad nuolatinė buveinė patirs naudą iš šio turto naudojimo užsienio įmonėje?

Priklausomai nuo šių aplinkybių galima pasakyti, ar nuolatinei buveinei gali būti priskirta dalis sąnaudų, susijusių su ilgalaikio turto naudojimu, kaip sudedamoji perduodamų nuolatinei buveinei užsienio įmonės bendrųjų ir administracinių sąnaudų dalis, iki to momento, kai ilgalaikis turtas fiziškai buvo perduotas nuolatinei buveinei ir buvo pradėtas naudoti tik nuolatinės buveinės pajamoms uždirbti.

Po to, kai ilgalaikis materialus turtas yra perduotas nuolatinei buveinei, privaloma nustatyti, kokios ūkinės operacijos analogas gali būti pritaikytas šiam perdavimui: nuoma, lizingas ar pardavimas. Priklausomai nuo perdavimo pobūdžio, bus skaičiuojamos nuolatinės buveinės sąnaudos. Tuo atveju, jei perdavimas yra laikino pobūdžio ir visą riziką, susijusią su šio turto naudojimu, pasilieka užsienio įmonė, toks perdavimas gali būti prilygintas trumpalaikiai nuomai ir nuolatinei buveinei priskiriamos sąnaudos gali būti prilygintos nuomos sąnaudoms. Jei nuolatinė buveinė kartu su ilgalaikiu turtu perima ir visą naudojimo riziką bei jo palaikymo sąnaudas, tokio pobūdžio transakcija gali būti prilyginta pardavimui. Šiuo atveju nuolatinė buveinė pelno mokesčio tikslais gali traukti į apskaitą šio turto nusidėvėjimo sąnaudas pagal Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose nustatytas ilgalaikio turto nusidėvėjimo normas visą laikotarpį, kol tas turtas bus naudojamas nuolatinės buveinės veikloje [25].

Nuolatinė buveinė ir užsienio įmonė, skirtingai negu motininė ir dukterinė kompanijos, verslo riziką prisiima kaip vienas juridinis vienetas. Pagal EBPO darbo grupės nurodymus, apmokestinimo tikslais nuolatinę buveinę reikėtų traktuoti kaip vieneta, galintį savarankiškai prisiimti verslo riziką, nors teisiniu požiūriu visa rizika priskiriama užsienio įmonės jurisdikcijai. Rizikos, priskirtinos nuolatinės buveinės veiklai, buvimas sąlygoja ir kapitalo, reikalingo šią riziką apdrausti, perdavimą nuolatinei buveinei. Išaugus nuolatinės buveinės rizikai, išauga ir kapitalo didinimo poreikis užsienio įmonėje. Nors nuolatinė buveinė neprivalo priimti kapitalo dalies, kuri viršija jos verslo riziką.

Kadangi palūkanos dažniausiai laikomos sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, svarbu užtikrinti tinkamą laisvo užsienio įmonės kapitalo priskyrimą nuolatinei buveinei tam, kad būtų tenkinamas atskiro ūkio vieneto principas. Deja, siekiant realizuoti minėtą

reikalavimą turi būti teisingai traktuojami šie klausimai, susiję su nuolatinės buveinės finansavimu [25]:

- Kaip nustatyti nuolatinės buveinės kapitalo struktūrą ir skolos – kapitalo rodiklį?
- Ar lėšų judėjimas tarp nuolatinės buveinės ir užsienio įmonės gali būti palūkanų generavimo šaltinis?
- Kaip nustatyti, kokia palūkanų sąnaudų dalis turi būti priskirta nuolatinei buveinei?

Kadangi nuolatinė buveinė yra nesavarankiškas užsienio įmonės padalinys, valstybių norminiai aktai nereglamentuoja minimalaus nuolatinės buveinės kapitalo dydžio (skirtingai negu ribotos atsakomybės statusą turinčių įmonių). Dėl šios priežasties nuolatinė buveinė praktiškai galėtų finansuoti veiklą vien skolintu kapitalu. Bet nepaisant šios galimybės, užsienio įmonė kaip vienas juridinis vienetas privalo garantuoti nuolatinės buveinės išsiskolinumus trečiosioms šalims nuosavu kapitalu. Dar daugiau, jei nuolatinė buveinė savo iniciatyva prisiėmė įsipareigojimus trečiosioms šalims, ji privalo disponuoti tam tikru nuosavu kapitalu ar bent laisvomis lėšomis.

EBPO darbo grupė yra pateikusi siūlymą, kad taikant atskiro ūkio vieneto principą nuolatinei buveinei mokesčių tikslais turi būti priskirta dalis užsienio įmonės nuosavo kapitalo, nepaisant to, ar praktiškai toks kapitalas buvo pervestas nuolatinei buveinei, ar ne [25].

Sekantis logiškai kylantis klausimas – kokiais principais remiantis nuolatinei buveinei turi būti priskirta dalis užsienio įmonės kapitalo. Viena iš galimybių – įvertinti nuolatinės buveinės vykdomos veiklos dalį visos įmonės mastu. Pastarasis metodas leidžia patikimiau įvertinti nuolatinės buveinės rizikos dalį visos įmonės mastu, nors pati veikla gali reikalauti kur kas didesnių (arba mažesnių) kapitalo investicijų nuolatinei veiklai vykdyti. Trečioji galimybė – taikyti juridinių asmenų kapitalo reikalavimus, reglamentuojamus vietos norminių aktų.

Pirmasis žingsnis siekiant praktiškai realizuoti kapitalo priskyrimą nuolatinei buveinei – ilgalaikio turto perdavimas nuolatinei buveinei. Turtas, kuris turėtų būti perduotas nuolatinei buveinei balanso lygmenyje realybėje yra turtas, kuris yra fiziškai naudojamas nuolatinės buveinės pajamoms generuoti. Jei kapitalo priskyrimas yra atliekamas proporcingai ilgalaikio turto vertei, svarbu, kad visi užsienio įmonės padaliniai taikytų vienodus turto įkainojimo principus, nesvarbu, ar tai būtų likutinės vertės, rinkos kainos ar įsigijimo savikainos metodas. Svarbiausia, kad nuolatinė buveinė tokiu būdu disponuotų pakankamu kapitalu ir turėtų tinkamą skolos – nuosavybės rodiklį veiklos tęstinumui palaikyti.

Antrasis žingsnis – nuolatinei buveinei balanso lygmenyje priskirti dalį kapitalo. Paprasčiausias būdas – įvertinti, kokia ilgalaikio turto dalis yra priskirta nuolatinei buveinei ir atitinkamai perkelti dalį užsienio įmonės kapitalo. Tai galima atlikti dviem būdais. Pirmuoju

atveju nuolatinei buveinei priskiriama minimali kapitalo dalis, reikalaujama vietos įstatymų, taikomų juridiniams asmenims, vykdančioms tokią veiklą. Antruoju – minimali kapitalo suma, reikalinga palaikyti minimalų reglamenuojamą skolos – nuosavybės rodiklio dydį. Realiai pagrindinės problemos priskiriant kapitalą nuolatinei buveinei gali kilti tuomet, kai užsienio įmonės kapitalo lygis yra labai žemas (pvz., suteikus garantiją). Priskyrus dalį kapitalo nuolatinei buveinei, sumažėja kapitalo dalis centrinėje užsienio įmonės būstinėje. Tokiu būdu mažėja ir skolos - kapitalo rodiklis, smarkiai įtakojantis įmonės skolinimosi galimybes. Taipogi mažėja užsienio įmonės galimybė paisyti įstatymų reikalavimų, kuriais remiantis nuosavo kapitalo suma negali būti mažesnė nei tam tikra dalis įmonės įstatinio kapitalo.

Antrasis svarstytinas klausimas, susijęs su nuolatinės buveinės finansavimu, yra nustatymas, ar lėšų judėjimas tarp užsienio įmonės ir nuolatinės buveinės yra palūkanų generavimo šaltinis. Šiuo atveju reikia skirti finansinių ir nefinansinių institucijų nuolatinės buveines. Lėšų judėjimas finansinės institucijos viduje gali generuoti palūkanas, kai tuo tarpu nefinansinės institucijos lėšų judėjimas tarp vidaus padalinių gali būti prilygintas tiesiog kreditoriniam įsiskolinimui. Šiuo atveju lėšų judėjimas nėra palūkanų pajamų generavimo objektas ir bet koks apmokėjimas už palūkanas negali būti pripažintas nuolatinės buveinės sąnaudomis ar centrinės įmonės pajamomis. Dėl šios priežasties reikia nustatyti, kaip nuolatinės buveinės rezultatas turėtų atspindėti užsienio įmonės patiriamas palūkanų sąnaudas. EBPO narės taiko du metodus: sekimo ir dalies [25]. Tiesą sakant, įmonės dažniausiai taiko abiejų metodų derinį. Tačiau remiantis sekimo metodu, nuolatinei buveinei priskiriamų palūkanų sąnaudų dydis tiesiogiai priklauso nuo šaltinio, iš kurio finansuojama nuolatinės buveinės veikla, taikomos palūkanų normos. Remiantis dalies metodu, nuolatinei buveinei priskiriama tam tikru būdu apskaičiuota visų užsienio įmonės patiriamų palūkanų sąnaudų dalis. Šio metodo taikymas paremtas tuo argumentu, kad nuolatinės buveinės veiklos finansavimas kartu įtakoja ir visos įmonės veiklą ir todėl lėšų judėjimas tarp padalinių turėtų būti ignoruojamas, priimant domėn tik lėšų judėjimą tarp užsienio įmonės ir trečiosios šalies, generuojantį palūkanų sąnaudas.

Apibendrinami EBPO darbo grupės, nagrinėjančios nuolatinių buveinių apmokestinimo klausimus, metodinius nurodymus, galime pasakyti, kad ilgalaikio turto ir kapitalo priskyrimo procesas yra pakankamai sudėtinga procedūra, reikalaujanti atsižvelgti ir į šių straipsnių sudėtį, ir į užsienio įmonės struktūrą, veiklos pobūdį bei rezultatus, ir į atskirų valstybių reikalavimus.

Ilgalaikio turto ir kapitalo priskyrimo procesas yra tarpusavyje susijęs ir vienas kitą sąlygojantis. Bendriausia prasme užsienio įmonė, nuolatinei buveinei priskirdama dalį ilgalaikio turto, turi tiesiogiai susieti nuolatinės buveinės pajamų uždirbimą ir šio turto naudojimą. Jei ilgalaikio materialaus turto naudojimą gana nesunkiai galima susieti su nuolatine buveine (dažniausiai tai būdas priskirti turtą pagal jo buvimo vietą), tai nematerialaus turto priskyrimas

turi apimti keletą aspektų: turto procentinės dalies apskaičiavimą, turto likutinės vertės, nuo kurios apskaičiuojama priskiriamo turto dalis, nustatymą, turto dalies priskyrimo laikotarpį ir pan. Be to, ne visais atvejais nematerialaus turto priskyrimas yra priimtinas mokestiniu požiūriu: neleistas vidinis patentų ir licencijų pardavimas taip generuojantis nepagrįstas pajamas.

Nuolatinei buveinei priskirto ilgalaikio turto dalis dažniausiai apsprendžia ir jai priskiriamo kapitalo dalį. Deja, kapitalo priskyrimui turėtų būti taikomi ir kiti kriterijai, tokie kaip nuolatinės buveinės kreditingumas, nuosavų lėšų poreikis, užsienio įmonės kapitalo struktūra ir kapitalo – skolos rodiklis, minimalaus nuosavo kapitalo reikalavimai. Skirtingai negu juridinio asmens teises turinčioms įmonėms, nuolatinėms buveinėms netaikomi jokie įstatyminiai minimalaus kapitalo reikalavimai. Deja, siekiant kuo tiksliau atvaizduoti nuolatinės buveinės finansinę būklę ir rezultatą, kapitalo dalies priskyrimas yra būtinas.

Kadangi šiame skyriuje nagrinėtas ilgalaikio turto ir kapitalo priskyrimas dažniausiai yra inicijuojamas užsienio įmonės centrinės buveinės ir atliekamas vieną kartą per metus – ruošiant finansinę atskaitomybę, priskyrimo procedūrą pateiksime kitame skyriuje, nagrinėdami nuolatinųjų buveinių finansinės atskaitomybės rengimą.

### 3.3 NUOLATINĖS BUVEINĖS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS SUDARYMAS

Valdymo apskaitos prasme nuolatinės buveinės finansinės atskaitos turėtų kuo tiksliau atspindėti visus nuolatinės buveinės vykdomos veiklos aspektus, remiantis atskiro ūkio vieneto principu. Remdamiesi **Monilaite – Thomeko OY nuolatinės buveinės** atskaitomis galime pateikti keletą pastabų, susijusių su finansinių atskaitų ruošimu.

Pirmiausia reikia pastebėti, kad nuolatinės buveinės atskaitose nėra ilgalaikio turto straipsnio. Šios nuolatinės buveinės specifika yra ta, kad Lietuvoje vien savo veiklai ji nėra įsigijusi jokio turto, tačiau žinome, kad užsienio įmonė turi įsigijusi keletą veiklos licencijų, taip pat kito nematerialaus turto, kuriuo naudojasi ir nuolatinės buveinės darbuotojai. Todėl užsienio įmonė turėtų priskirti dalį šio turto ir nuolatinei buveinei. Tačiau šiuo atveju kyla klausimas, ar užsienio įmonė į nuolatinės buveinės balansą turėtų perkelti dalį šio turto likutinės vertės, ar tiesiog atskaitinio laikotarpio pabaigoje jai priskirti dalį amortizacijos sąnaudų. Kiekviena iš šių galimybių turi savo privalumų ir trūkumų:

- sudėtinga nustatyti, kokią tiksliai ilgalaikio nematerialaus turto dalį reikėtų priskirti nuolatinei buveinei. Turto priskyrimas nuolatinei buveinei iš principo yra susijęs su nuolatinės buveinės ir visos įmonės pajamų prognozavimu. Priklausomai nuo prognozuojamos pajamų dalies turėtų būti priskirta ir ilgalaikio turto dalis;

- jei nuolatinei buveinei yra priskiriama tik dalis ilgalaikio nematerialaus turto amortizacijos, tai greičiausiai bus laikoma dalimi bendrųjų ir administracinių sąnaudų. Tuo atveju, jei ilgalaikis nematerialus turtas tiesiogiai padeda uždirbti pajamas, toks amortizacijos sąnaudų priskyrimas sumažins sąnaudas, mažinančias apmokestinamąjį pelną.

Kalbant apie nuolatinei buveinei priskiriamą kapitalą, reikia pabrėžti, kad priskirto kapitalo suma gali būti laikoma nuolatinės buveinės išipareigojimų garantu. Kadangi teisiškai už nuolatinės buveinės veiklą užsienio įmonė atsako visu savo turtu, netikslinga riboti priskiriamo kapitalo dalies, tačiau toks priskyrimas būtų naudingas, nes jis gali apimti jau minėtą ilgalaikio turto priskyrimą, pirminių piniginių lėšų pervedimą, pelno (nuostolio) priskyrimą.

Antra vertus, reikia nepamiršti, kad ši suma neturi būti laikoma tikru kapitalu, nes savo esme visa ši suma yra mokėtina suma užsienio įmonei. Tačiau vėlgi, ji negali būti laikoma įprastiniu išskolinimu tiekėjui. Remiantis aukščiau išdėstyta, galima būtų rekomenduoti visas operacijas metų eigoje kaupti vienoje sąskaitoje ir tik rengiant finansinę atskaitomybę atskirti tokias sumas ir atitinkamai parodyti jas finansinėse ataskaitose: nuolatinei buveinei priskirtinas kapitalas, ilgalaikis arba trumpalaikis išskolinimas užsienio įmonės centriniam biurui. Apibendrintai galime pasakyti, kad šioje sąskaitoje metų eigoje apskaitomos tokios operacijos: pagal nuolatinės buveinės išrašytas sąskaitas kliento pervedamos sumos, piniginės lėšos pervestos į nuolatinės buveinės sąskaitą, už nuolatinę buveinę apmokėtos tiekėjų sąskaitos, už užsienio įmonės centrinį biurą apmokėtos sumos, nuolatinei buveinei priskirta proporcinga dalis bendrųjų ir administracinių sąnaudų. Aprašyta situacija dažniausiai susidaro tuo atveju, jei nuolatinės buveinės apskaita yra centralizuota, t.y. finansinius sprendimus priima užsienio įmonės centrinis biuras.

Valdymo apskaitos tikslais nuolatinė buveinė, decentralizuotai tvarkanti apskaitą, turėtų ruošti ir teikti užsienio įmonės centriniam biurui ataskaitas. Informacija, nurodyta tokiose ataskaitose, turėtų kuo tiksliau atspindėti nuolatinės buveinės veiklos rezultata. Šios ataskaitos yra pagrindinė priemonė, leidžianti planuoti ir valdyti veiklos rezultata ir pinigų srautus. Deja, kai kurių operacijų priskyrimas nuolatinei buveinei dažniausiai atliekamas atskaitinio laikotarpio pabaigoje, rengiant finansines ataskaitas, todėl operatyvinė informacija, prieinama nuolatinės buveinės vadovybei atskaitinio laikotarpio eigoje gali būti nepilna ir daugiau ar mažiau iškreipta, todėl sprendimai, priimti tokios informacijos pagrindu, gali būti klaidingi. Siekiant išvengti tokių problemų, rekomenduotina trumpinti atskaitinį laikotarpį ir kuo dažniau apskaityti operacijas, susijusias su kitų užsienio įmonės padalinių veikla.

Iki 2006 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio užsienio vienetai, vykdančys veiklą per nuolatinės buveinės Lietuvoje, pelno mokesčiui, turtui bei išipareigojimams deklaruoti

naudojo FR0475U formą. [14,15] Užsienio vienetai, vykdančys veiklą per nuolatinės buveinės Lietuvoje, nuo 2006 metų prasidėjusio mokestinio laikotarpio metiniam pelno mokesčiui ir turtui bei įsipareigojimams deklaruoti naudoja deklaracijos PLN204U formą (toliau – pelno mokesčio deklaracija). Šioje deklaracijoje apskaičiuojamas užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas ir pelno mokestis bei pateikiama nuolatinės buveinės veikloje naudojamo turto bei nuolatinės buveinės įsipareigojimų lentelė. [16] „Užsienio vienetas kartu su deklaracija turi pateikti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinimą, kad tas užsienio vienetas yra tos užsienio valstybės rezidentas sutarties tikslams.“ [16]

Metinę pelno mokesčio deklaraciją užsienio vienetai turi pateikti apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų teritoriniams skyriams (toliau – AVMI) pagal jų įregistravimo mokesčio mokėtoju vietas. Užsienio vienetai, vykdančys veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, metines pelno mokesčio deklaracijas AVMI turi pateikti kalendoriniams metams pasibaigus, iki kitų metų spalio 1 dienos. Tie vienetai, kuriems, atsižvelgiant į veiklos ypatybes, patvirtintas kitas mokestinis laikotarpis, ne kalendoriniai mokestiniai metai, metines pelno mokesčio deklaracijas turi pateikti ne vėliau (gali pateikti ir anksčiau) kaip iki kitų mokestinių metų dešimto mėnesio 1 dienos. Jeigu paskutinė metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui diena yra ne darbo diena, tai metinė pelno mokesčio deklaracija turi būti pateikta kitą darbo dieną po nedarbo dienos.

Jeigu nuolatinė buveinė baigia savo veiklą, tai paskutinio mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija pateikiama per 30 dienų nuo veiklos pabaigos.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Rašant šį darbą, buvo nustatytas darbo tikslas – išnagrinėti nuolatinės buveinės apskaitos ir apmokestinimo privalumus ir trūkumus, lyginant su kitomis verslo organizavimo formomis. Nagrinėjant užsienio valstybių ir Lietuvos norminius aktus, metodinę tarptautinių organizacijų (EBPO, ES) medžiagą, reglamentuojančią nuolatinės buveinės apmokestinimą, išskirtos tokios kertinės šios koncepcijos sritys, kurios pabrėžia nuolatinės buveinės specifiką ir atskleidžia jos privalumus ir trūkumus:

- Nuolatinės buveinės sąvokos ir egzistavimo apibrėžimas;
- Užsienio įmonės pelno dvigubo apmokestinimo išvengimas, pritaikant nuolatinės buveinės koncepciją;
- Nuolatinės buveinės veiklos apskaita, remiantis atskiro funkcinio vieneto principu, ir su tuo susijęs apskaitos principų specifinis interpretavimas.

1. Nagrinėjant nuolatinės buveinės sąvoką, nustatyta, kad privalomosios nuolatinės buveinės egzistavimo sąlygos yra šios:

- užsienio vieneto vykdomos veiklos nuolatinumas;
- atstovas (agentas), per kurį vykdoma tokia veikla;
- statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas;
- gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudojama įranga arba konstrukcija.

2. LR Pelno mokesčio įstatyme pateiktas nuolatinės buveinės apibrėžimas iš esmės atitinka EBPO Sutarties modelio Konvencijoje pateiktą nuolatinės buveinės apibrėžimą. Deja, vis dar nepakankamai aiškiai apibrėžtos šios su nuolatinės buveinės sąvoka susijusios sritys:

- Kokią veiklą vykdant, kyla nuolatinės buveinės pripažinimo rizika. Remdamiesi EBPO Sutarties modelio Konvencija, siūlytume LR Pelno mokesčio įstatyme pateiktą labai apibendrintą nuolatinės buveinės apibrėžimą pakeisti EBPO Konvencijoje pateikta formuluote. Taip bus išvengta sąvokų nesutapimų tarp Lietuvos pasirašytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių ir Lietuvos Respublikos vidaus teisės aktų nuostatų;
- Dabartinė Lietuvos Respublikos teisinė bazė nenumato, kad grynai paruošiamojo, vienkartinio ir pagalbinių pobūdžio veikla nesąlygoja nuolatinės buveinės atsiradimo. Todėl siūlytume, remiantis tos pačios Konvencijos pavyzdžiu, Lietuvos norminiuose aktuose numatyti, kokia užsienio įmonės veikla Lietuvos Respublikoje nėra nuolatinės buveinės atsiradimo priežastis.

3. Istoriskai vystant nuolatinės buveinės koncepciją, išryškėjo du pagrindiniai veiklos ir pelno priskyrimo nuolatinei buveinei principai:
  - Susijusios veiklos principas, teigiantis, kad nuolatinei buveinei gali būti priskirtas tik tas pelnas, kuris uždirbamas iš tokios veiklos, kurioje dalyvauja ir pati nuolatinė buveinė;
  - Atskiro ūkio vieneto principas, numatantis, kad nuolatinės buveinės pelnas negali viršyti pelno, kurį generuotų atskiras juridinis asmuo, veikdamas tokiomis pačiomis sąlygomis.
4. Užsienio įmonės nuolatinės buveinės mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas pagal formulę: nuolatinės buveinės per tą mokestinį laikotarpį uždirbtos pajamos – neapmokestinamosios pajamos – leidžiami atskaitymai – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Pažymėtina, kad, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, galima atimti tiek tuos leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, kurie yra patirti pačios užsienio įmonės nuolatinės buveinės, tiek tuos, kurie yra patirti užsienio įmonės ne per nuolatinę buveinę, tačiau susiję su užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę.
5. Be pelno mokesčio, problemos, su kuriomis dažniausiai susiduria nuolatinės buveinės Lietuvoje, yra su darbo santykiais susijusių pajamų apmokestinimas, komandiruočių sąnaudų nustatymas bei pridėtinės vertės mokestis.
6. Apibendrinami Lietuvoje veikiančių nuolatinių buveinių apskaitos patirtį, galėtume rekomenduoti tokį apskaitos organizavimo planą:
  - Nustatyti operacijų, atliekamų per nuolatinę buveinę, kiekį bei pobūdį bei apskaitos centralizavimo poreikį;
  - Priklausomai nuo centralizacijos lygio, parengti sąskaitų planą, tenkinantį vietinių įstatymų reikalavimus, bei visiškai integruotą su užsienio įmonės apskaitos sistema;
  - Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas sąlygas, apibrėžti apskaitos funkcijų vykdymo formą (apskaitos perdavimas centriniam užsienio įmonės biurui, atskiro apskaitos departamento sukūrimas, apskaitos funkcijų perdavimas trečiosioms šalims);
  - Atsižvelgiant į įmonės poreikius ir vietinių įstatymų reikalavimus, formalizuoti ataskaitų paketą.
7. Operacijų, susijusių su kitų įmonės padalinių veikla, priskyrimas nuolatinės buveinės apskaitoje dažniausiai atliekamas tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ruošiant finansines ataskaitas, todėl operatyvinė informacija, prieinama nuolatinės buveinės vadovybei ataskaitinio laikotarpio eigoje, gali būti nepilna ir daugiau ar mažiau iškreipta, todėl sprendimai, priimti tokios informacijos pagrindu gali būti klaidingi. Siekiant išvengti tokių



problemu, rekomenduotina trumpinti ataskaitinį laikotarpį ir kuo dažniau apskaityti operacijas, susijusias su kitų užsienio įmonės padalinių veikla.

Aukščiau pateiktos išvados patvirtina darbo pradžioje iškeltą hipotezę, kad užsienio įmonės veiklos vykdymas per nuolatinę buveinę, esant tam tikroms sąlygoms, yra naudingesnis ir mažiau rizikingas apmokestinimo prasme nei įprastinė dukterinės įmonės registracija. Sąlygos, apsprendžiančios nuolatinės buveinės registracijos naudingumą bei svarstyti prieš pasirenkant veiklos registracijos formą, yra šios:

- Užsienio įmonės veiklos pobūdis;
- Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties buvimas bei jos nuostatos, susijusios su įmonės veikla;
- Užsienio valstybės bei vietinės teisinės bazės nuostatos.

## SANTRAUKA

### **Darbo tema:**

Užsienio įmonės nuolatinės buveinės apmokestinimas ir apskaita

### **Pagrindinės sąvokos:**

Užsienio įmonės nuolatinė buveinė

Dvigubo apmokestinimo išvengimas

Apmokestinamasis pelnas

Pelno mokestis

Apskaita

Finansinė atskaitomybė

### **Santraukos turinys:**

Šiame darbe nagrinėjama užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimo ir apskaitos specifika. Išanalizavus užsienio valstybių ir Lietuvos norminius aktus apibrėžta, kas yra užsienio įmonės nuolatinė buveinė, kaip taikomas dvigubo apmokestinimo išvengimas, kaip apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas ir pelno mokestis, kokia kitų mokesčių taikymo nuolatinėms buveinėms specifika. Taip pat, remiantis nagrinėtų nuolatinių buveinių apskaitos organizavimo patirtimi, aptartos apskaitos organizavimo formos ir specifika.

### **Santrauka:**

Nuolatinė buveinė - tai užsienio įmonės veiklos Lietuvoje išraiška. Pelno mokesčio požiūriu, nuolatinę buveinę Lietuvoje turi tokia užsienio įmonė, kuri vykdo veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje. Tam, kad užsienio įmonės veiklos ryšys su Lietuvos Respublikos teritorija būtų laikomas pakankamu ir kad tokiai užsienio įmonei, kaip vykdančiai veiklą per nuolatinę buveinę, atsirastų prievolė Lietuvoje mokėti pelno mokestį, būtina, kad užsienio įmonės veikla atitiktų bent vieną iš šių sąlygų: ji būtų vykdoma nuolat; nuolatinė veikla būtų vykdoma per priklausomą atstovą (agentą); būtų naudojama statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas; gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat būtų naudojama įranga arba konstrukcija, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

Jei užsienio įmonė, vykdanči komercinę ūkinę veiklą Lietuvoje, pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas yra laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, jai atsiranda prievolė LR pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka Lietuvoje mokėti pelno mokestį.

Užsienio įmonės nuolatinė buveinė Lietuvoje pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais yra laikoma atskira įmone ir jai yra priskiriamas toks pelnas, kokį ji galėtų gauti, jei būtų atskira ir savarankiška įmonė, besiverčianti tokia pat ar panašia veikla, tokiomis pat ar panašiomis sąlygomis, ir veiktų visiškai nepriklausomai nuo užsienio įmonės, kurios nuolatinė buveinė ji yra.

Užsienio įmonės nuolatinės buveinės mokesčio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas pagal formulę: nuolatinės buveinės per tą mokesčio laikotarpį uždirbtos pajamos – neapmokestinamosios pajamos – leidžiami atskaitymai – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

Pažymėtina, kad, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nustatyta tvarka galima atimti tiek tuos leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, kurie yra patirti pačios užsienio įmonės nuolatinės buveinės Lietuvoje, tiek ir tuos, kurie yra patirti užsienio įmonės ne per nuolatinę buveinę Lietuvoje, tačiau susiję su užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę Lietuvoje.

Užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant 15 proc. pelno mokesčio tarifą.

Rašant šį darbą, buvo iškelta hipotezė, kad užsienio įmonės veiklos vykdymas per nuolatinę buveinę esant tam tikroms sąlygoms yra naudingesnis ir mažiau rizikingas nei įprastinė dukterinės įmonės registracija.

Tyrimo metodika – naudojant loginį, sistematinį, lyginamąjį bei lingvistinį metodus, pateikta Lietuvos ir užsienio valstybių teisės aktų, metodinės medžiagos bei apskaitos ir apmokestinimo praktikos analizė.

Svarbiausi vertinimai, kurie patvirtina iškeltą hipotezę, yra tai, kad nuolatinės buveinės registracija įgalina pasinaudoti Lietuvos Respublikos įstatymų teikiamomis mokesčinėmis lengvatomis ir privalumais, panaikina pelno mokesčio prie pajamų šaltinio riziką bei leidžia efektyviai pritaikyti kitoje valstybėje sumokėto mokesčio įskaitymo ir panaikinimo procedūrą.

## SUMMARY

### **The subject:**

Foreign company's permanent establishment taxation and accounting

### **Key concepts:**

Foreign company's permanent establishment

Avoidance of double taxation

The taxable profit

Profit tax

Taxation

Financial Statements

### **Summaries of the contents:**

This is considered permanent establishments of foreign company's tax and accounting specifics. The analysis of foreign countries, Lithuania and the rules of what is the permanent establishment of foreign firms, as applicable double taxation avoidance, as calculated from the taxable profits and corporation tax, what other charges in the permanent establishments specifics. Also, examine the case on the basis of permanent establishments accounting practices, discussed the accounting organization and specificity.

### **Summary:**

Permanent establishment - is a foreign company Lithuania expression. Income tax point of view, a permanent establishment in Lithuania has a foreign company, which operates in Lithuania. In order for a foreign company access to the territory of the Republic of Lithuania would be considered sufficient, and that such a foreign entity as an effective business through a permanent establishment, appeared to Lithuania to pay income taxes, it is necessary that the foreign firm's activities comply with at least one of the following conditions: it is carried out regular; regular business is conducted through the dependent agent (an agent) would be used for the construction area, construction, assembly or equipment subject of the investigation or the natural resources extraction would be used regularly or construction equipment, including the use boreholes or ships.

If a foreign company carrying on commercial business activities in Lithuania, under the double taxation avoidance treaty provisions are considered to have a permanent residence in Lithuania, it appears to Minister of corporate tax law in accordance with Lithuania to pay income tax.

Foreign firms permanent office in Lithuania income tax purposes are treated as a separate company and it is attributed to the profit that it could obtain if they were separate and

independent company engaged in the same or similar activities, in the same or similar conditions, and operate completely independently of the Foreign companies, which are permanent office it is.

Foreign company's permanent establishment fiscal period, taxable profit is calculated by the formula: a permanent home during that period earned income tax - non-taxable income - deductions are allowed - limited sizes permissible deductions.

It should be noted that, in calculating taxable profits, the procedure can take away both permissible and the limited sizes permissible deductions, which are incurred in a foreign company's permanent home in Lithuania, and those who are suffering the foreign company at a permanent office in Lithuania, but related to foreign the firm's activities through a permanent residence in Lithuania.

Foreign companies permanent establishment taxable profits will be taxed 15 % corporate tax rate.

Writing this work, was put forward a hypothesis that a foreign company operating through a permanent establishment under certain conditions is more useful and less risky than a subsidiary of registration.

The study methodology - using a logical, systematic, comparative and linguistic methods, presented by the Lithuanian and foreign laws, material, and accounting and tax practice analysis.

The most important evaluations, which confirmed the hypothesis raised is that the permanent establishment registration enables the use of the laws of the Republic of Lithuania offers tax advantages and benefits, abolish tax source of risk and allows the effective application of tax paid in another country and the abolition of clearing procedure.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3515. Aktuali redakcija nuo 2008 m. rugsėjo 01 d.;
2. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085. Aktuali redakcija nuo 2008 m. balandžio 24 d.;
3. Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3516. Aktuali redakcija nuo 2008 m. rugsėjo 01 d.;
4. Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. 24-602. Negalioja nuo 2002 m. sausio 01 d.;
5. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. Aktuali redakcija nuo 2008 m. sausio 01 d.;
6. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992. Aktuali redakcija nuo 2008 m. liepos 31 d.;
7. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija nuo 2008 m. gegužės 01 d.;
8. Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892;
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimas Nr. 1059 „Dėl Mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 77-2333; 2000, Nr. 79; 2004, Nr. 146-5304;
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. kovo 5 d. nutarimas Nr. 321 „Dėl Atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos ir Nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokestinių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 26-931;
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 11-396;
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. birželio 27 d. įsakymas Nr. 159 „Dėl su tarptautinių dvigubo

apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymu susijusių FR0021(DAS-1), FR0022 (DAS-2), FR0023 (DAS-3) ir FR00254 (DAS-4) formų pildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr.56-2014;

13. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. sausio 31 d. įsakymas Nr. 28 „Dėl Mokestinio laikotarpio nustatymo, atsižvelgiant į mokesčių vienetų veiklos ypatybes“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-506;
14. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. gegužės 9 d. įsakymas Nr. V-144 „Dėl Veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje vykdančio užsienio vieneto metinės pelno mokesčio deklaracijos formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 47-2094; 2004, Nr. 85-3109;
15. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. V-58 „Dėl Metinių pelno mokesčio deklaracijų formų ir jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 24-1005; 2004, Nr. 85-3109;
16. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. sausio 15 d. įsakymas Nr. VA-2 „Dėl pelno mokesčio deklaracijų PLN204, PLN204A, PLN204N, PLN204U formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, Nr.8-333;
17. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 14 d. įsakymas Nr. VA-52 „Dėl užsienio juridinio asmens įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 77-2804;
18. Lietuvos Respublikos ir Suomijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios. 1994, Nr. 18-292. Galioja nuo 1994 m. sausio 01 d.;
19. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 13-297. Galioja nuo 1994 m. gruodžio 30 d.

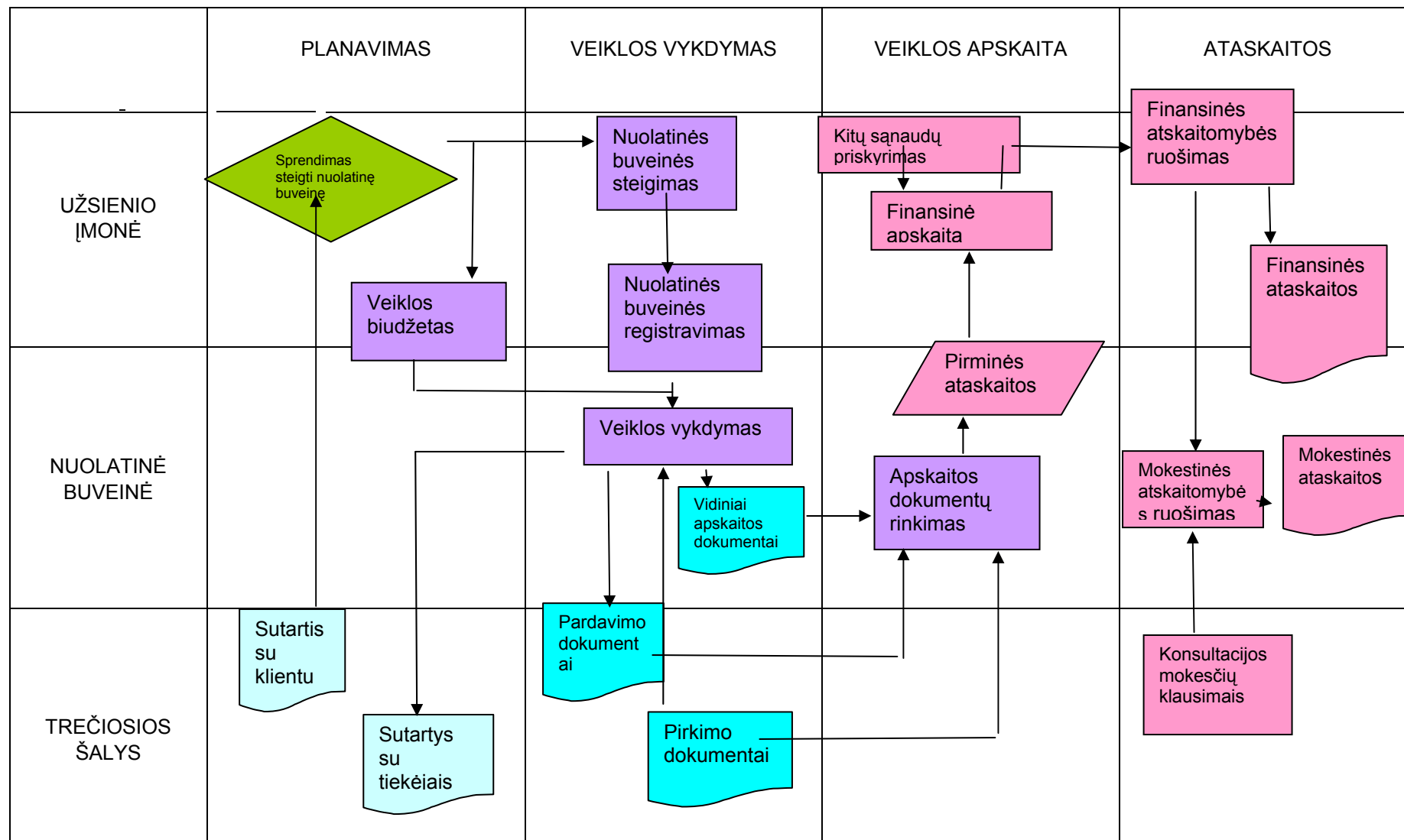
20. Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-137. Galioja nuo 2006 m. vasario 08 d.;
21. Tipinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 15 str. komentaras.
22. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“;
23. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital (as they read on 28 January 2003). – OECD, Paris, 1992. P 7., <http://www.oecd.org/dataoecd/52>;
24. Commentary on OECD model tax convention article 5 concerning the definition of permanent establishment. – OECD, Parris, 2000, P. C(5)-1;
25. Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment. – OECD, Fiscal Affairs, [www.oecd.org/dataoecd/46/14/1923028.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/46/14/1923028.pdf), 2000;
26. Geddes, Gloria J. Rethinking the concept of permanent establishment in the light of an e-commerce driven international corporation. – Shorex North America 2001 Conference material, [www.smithlyons.ca/practiceareas/tax](http://www.smithlyons.ca/practiceareas/tax), P.1
27. „Treaty series 2289 I“, United Nations Publication, 2006, [www.books.google.lt](http://www.books.google.lt)
28. Skaar A.A., Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer & Deventer, 1992, P.145;
29. Withholding tax., UAB „Arthur Andersen“ seminaro medžiaga. 2001 m. sausio 15 d.;
30. Albaitytė G. „Užsienio vienetų pajamų apmokestinimas pelno mokesčiu“, „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“, 2002 m. 05 mėn.;
31. Albaitytė G. „Lietuvos vienetų struktūrinių padalinių užsienyje apmokestinimas“, [www.buhalteris.lt](http://www.buhalteris.lt);
32. Bružaitė V., Matusėvičienė A. „Nuolatinių buveinių apmokestinimo Lietuvoje privalumai ir problemos“, „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“, Nr. 19, 2001, P.1,10;
33. Lukoševičius J., „Nepriklausomo agento kaukė įmonės neapsaugo“, 2008 m. spalio 17 d., „Verslo žinios“, P. 13



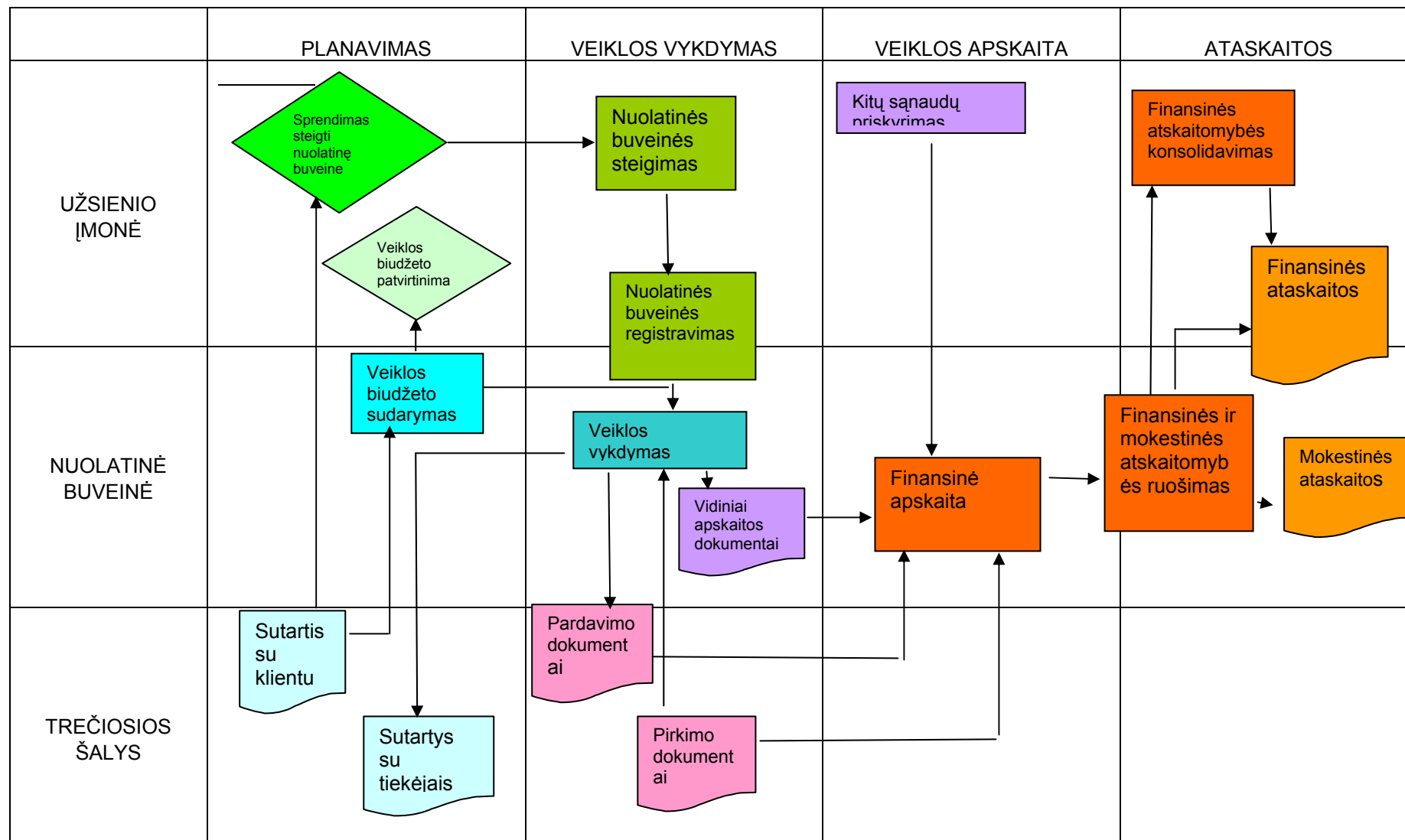
34. Kriščiūnaitė – Bartusevičienė K., „Naujas VMI taikinys – užsienio bendrovės“, 2008 m. rugsėjo 22 d., „Verslo žinios“;
35. Pavyzdinis sąskaitų planas, patvirtintas VŠĮ LR Apskaitos instituto direktoriaus 2007 m. gruodžio 19 d. įsakymu Nr. VAS-9;
36. „PricewaterhouseCoopers“, Riazanskis R., „Paslaugų teikiamų per padalinį apmokestinimas PVM“, [www.teiseforumas.lt](http://www.teiseforumas.lt);
37. Šidlauskas A., Rakauskienė A., „Nuolatinė buveinė“, „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“, Nr. 30 (510), Nr. 31 (511), Nr. 32 (512);
38. Šoliūnaitė D., Solovjova J., „Aktualūs pelno mokesčio įstatymo pakeitimai“, 2008 m. rugsėjo 15 – 21 d., „Verslo žinios“;

PRIEDAI

Nuolatinės buveinės apskaitos centralizavimas



## Nuolatinės buveinės apskaitos decentralizavimas



Monilaite - Thomeko

BALANSAS	PELNO (NUOSTOLIO)
ATASKAITA	
2 0000 TRUMPALAIKIS TURTAS	5 0000 PAJAMOS
2 2001 Bankas LTL	5 0001 Pardavimų pajamos
2 2002 Bankas EUR	5 0002 Kitos pajamos
2 2999 Pinigai iš viso	5 9999 PAJAMOS IŠ VISO
2 3000 Gautinos sumos	6 0000 SAVIKAINA
2 3001 Iš pirkėjų gautinos sumos	6 0001 Konsultavimo paslaugų
savikaina	
2 3002 Kitos gautinos sumos	6 0002 Parduotų prekių savikaina
2 3999 Gautinos sumos iš viso	6 0009 SAVIKAINA IŠ VISO
2 4000 Kitas trumpalaikis turtas	6 1100 VEIKLOS ŠAŪAUDOS
2 4101 Sumokėti avansai	6 1101 Darbo užmokestis
2 4102 Avansai darbuotojams	6 1102 Socialinis draudimas
2 4201 Iš biudžeto gautinas PVM	6 1103 Kitos sąnaudos, susiję su darbuot.
2 4202 Pirkimo PVM	6 2101 Priemoka už darbą užsienyje
2 4203 Importo PVM	6 2102 Priemoka gyvenamajam būstui
2 4204 Pirkimų iš ES PVM	6 2103 Priemoka automobiliui
2 3501 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos	6 2104 Priemokos pagal trump. DS
2 3502 Sukauptos pajamos	6 2105 Komandiruočių
sąnaudos	
2 4999 Kitas trumpalaikis turtas iš viso	6 3101 Kitos veiklos sąnaudos
2 9999 TRUMPALAIKIS TURTAS IŠ VISO	6 3102 Reprerentacinės sąnaudos
4 0000 TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	6 3103 Banko komisiniai
4 1000 Mokėtinos sumos	6 3104 PVM į sąnaudas
4 1001 Tiekėjai LTL	6 3105 Nusidėvėjimas
4 1002 Tiekėjai valiuta	6 3106 Sąnaudos, nemažinančios
pelno	
4 1999 Mokėtinos sumos iš viso	6 3999 VEIKLOS ŠAŪAUDOS VISO
4 2000 Kiti įsipareigojimai	6 4100 FINANSIN. VEIKL.
PAJAMOS	
4 2001 Gauti avansai	6 4101 Palūkanų pajamos
4 2002 Į biudžetą mokėtinas PVM	6 4102 Teigiama valiutos kurso įtaka
4 2003 Pardavimo PVM	6 4199 FINANSIN. VEIKL.
PAJAMOS	
4 2004 Užsienio įmonei mokėtina suma	IŠ VISO
4 3000 Mokėtini mokesčiai	6 4200 FINANSINĖS
VEIKLOS	

4 3001 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis  
4 3002 Mokėtinas pelno mokestis  
4 3003 Kiti mokėtini mokesčiai  
4 3999 Mokėtini mokesčiai iš viso  
4 4001 Sukaustos sąnaudos

VISO

4 4002 Būsimų laikotarpių pajamos  
4 9999 TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI  
IŠ VISO

SĄNAUDOS

6 4201 Palūkanų sąnaudos  
6 4202 Neigiama valiutos kursų įtaka  
6 4299 FINANSINĖS VEIKLOS  
SĄNAUDOS IŠ

6 5000 PAGAUTĖ

6 6000 NETEKIMAI

6 7000 Pelno mokestis

## Monilaite - Thomeko

### PELNO (NUOSTOLIO) ATASKAITA

	<u>2006 metai</u>	<u>2005 metai</u>
Pardavimai	1.826.523	143.347
Parduotos produkcijos savikaina	(1.242.253)	(83.823)
Bendrosios ir administracinės sąnaudos	(377.653)	(16.000)
<b>Veiklos pelnas</b>	<b>206.617</b>	<b>43.524</b>
Finansinės veiklos rezultatas	(5.597)	0
<b>Pelnas prieš apmokestinimą</b>	<b>201.020</b>	<b>43.524</b>
Pelno mokestis	31.225	6.529
<b>Grynasis ataskaitinių metų pelnas</b>	<b>169.795</b>	
36.995		

Dalies užsienio įmonės sąnaudų priskyrimo procesas MONILAITE – THOMEKO OY nuolatinei buveinei (2005 m.)

## Monilaite - Thomeko

### 2005 M. MONILAITE – THOMEKO OY BENDRŪJŲ IR ADMINISTRACINIŲ SĄNAUDŲ PRISKYRIMAS

	Pradinis bandomasis balansas	Koregavimai dėl nuolatinės buveinės specifikos						Galutinis bandomasis balansas
		Darbo užmokesčio sąnaudos	Socialinio draudimo sąnaudos	Kitos sąnaudos	Bendrujų ir administracinių sąnaudų dalis	Pelno mokesčio koregavimas	Pelno (nuostolio) ataskaitos uždarymas	
Sukauptos pajamos	143.347							143.347
Nepaskirytas pelnas								
Mokėtinos sumos susijusioms įmonėms		-70.959	-1.803	-4.972	-16.000		-17.687	-111.421
Mokėtini mokesčiai ir darbo užmokestis	-31.391					24.862		-6.529
Sukauptos sąnaudos	-6.090							-6.090
Pardavimų pajamos	-143.347						143.347	
Pardavimų savikaina	6.090	70.959	1.803	4.972			-83.824	
Veiklos sąnaudos					16.000		-16.000	
Pelno mokesčio sąnaudos	31.391					-24862	-6.529	







## Monilaite - Thomeko

April 18, 2007

Dear Mr. Guliokas,

We are writing to advise that during the period starting January 1, 2006 ending December 31, 2006 Monilaite – Thomeko OY has incurred the below listed direct expenses related to the Monilaite – Thomeko OY permanent establishment operations in Lithuania.

Labor costs	213.005
Per diem cost, allowances and other benefits	18.109
Payroll taxes	11.930
Non-labor cost	4.476
Personal income taxes	28.315
Professional fees	1.572

---

**Total PE expenses: 277.407**

Please find enclosed the specification of the mentioned above expenses and related documentation.

In addition, Monilaite – Thomeko OY is allocating the below mentioned overhead expenses amounting to 20 498 EUR. The allocation percentage is the ratio of the Monilaite – Thomeko OY Lithuania revenue to the gross sales of Monilaite – Thomeko OY.

Description of overhead expenses	Profil (Loss) statement amount, EUR	Allocation, %	Allocation amount, EUR
<b>General and Administrative Burden including:</b>	<b>171.937</b>	<b>8.03 %</b>	<b>13.807</b>
Head office top management payroll allocation, related to negotiations with WIC and NM executives, signing NM modernization project contract	115.765		9.296
Head office marketing, legal and other consulting and administration expenses related to the meetings with WIC and NM executives, preparation and signing of contract with NM	56.173		4.511
<b>TIL General Burden including:</b>	<b>83.319</b>	<b>8.03 %</b>	<b>6.691</b>
Accounting Department expenses, related to M-T OY permanent establishment in Lithuania bookkeeping – payments processing, journal entries, collection and preparation of accounting documentation, time reporting Information Technology Department expenses, related to accounting and management decision supporting software selection and implementation in Lithuania Risk Management department expenses related to M-T OY permanent establishment in Lithuania, including planning, supervision and quality insurance for the activities, related to NM modernization project			
<b>Total allocation</b>	<b>255.256</b>	<b>8.03 %</b>	<b>20.498</b>

Best regards,

Chief Executive Officer

Chief Financial Officer

8 PRIEDAS

UŽDARAJAI AKCINEI BENDROVEI IR NUOLATINEI BUVEINEI TAIKOMŲ  
LIETUVOS TEISĖS AKTŲ PALYGINIMAS

Nuostata	Uždaroji akcinė bendrovė	Nuolatinė buveinė
Veiklos reglamentavimas	Beveik viso sritys reglamentuotos remiantis vietine praktika ir kitų valstybių patirtimi	Palyginti menkai reglamentuota
Steigimo ir registracijos procedūra	Dažniausiai užima 2-3 savaites, standartizuota, vykdoma be didesnių problemų	Mokestinė registracija vykdoma gana lengvai, tačiau iškyla praktinių problemų, tokių kaip apvalaus antspaudo su nuoroda „Lietuvos respublika“ gaminimas, banko sąskaitos atidarymas
Minimalus įstatinis kapitalas	10 000 Lt	Netaikoma
Minimalus nuosavo ir įstatinio kapitalo santykis	Ne mažiau ½ įstatinio kapitalo	Netaikoma
Pelno paskirstymas	Dividendai išmokami pasibaigus finansiniams metams	Lėšų judėjimas tarp užsienio įmonės ir nuolatinės buveinės neribojamas, kol visi mokesčiai mokami laiku
Apskaitos principai	Kaupimo principas. Finansiniai metai sutampa su kalendoriniais, jei neįregistruojama kitaip. Apskaita vedama lietuvių arba lietuvių ir užsienio kalba. Reikalingi originalūs pirminiai apskaitos dokumentai	
Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas	Finansinis rezultatas koreguojamas tam tikrais neapmokestinamais ar nemažinančiais apmokestinamojo pelno straipsniais. Tam tikros sąnaudos ribojamos: komandiruočių, reprezentacinės, natūralios netekties ir kt.	Taip pat. Papildomai galimas užsienio įmonės bendrųjų ir administracinių sąnaudų priskyrimas nuolatinėi buveinei
Pelno mokestis	15 %, 13 %	15 %
Pelno mokestis prie pajamų šaltinio	10 %, 15 %	Netaikoma
Įmokos į garantinį fondą	0,1 % nuo darbuotojams priskaičiuoto darbo užmokesčio, nuo kurio skaičiuojamos ir socialinio draudimo įmokos	Netaikoma
Gyventojų pajamų mokestis	24 % gyventojų pajamų mokestis nuo su darbo santykiais susijusių pajamų	Darbai tik nuolatinėje buveinėje samdytų darbuotojų atlyginimas apmokestinamas 24 % gyventojų pajamų mokesčiu. Nenuolatinių Lietuvos gyventojų, atvykusių laikinai dirbti nuolatinėje buveinėje gautos pajamos neapmokestinamos, jei atitinka numatytas sąlygas

Pridėtinės vertės mokestis	Lietuvoje teikiamų paslaugų ir parduodamų prekių pajamos yra PVM objektas. Įregistravus įmonę (ir nuolatinę buveinę) PVM mokėtoju, įgaunama teisė atskaityti pirkimo PVM	
Atsakomybė	Atsakomybė apsiriboja įstatinio kapitalo suma	Neribota užsienio įmonės atsakomybė už visus nuolatinės buveinės sandorius