

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

AINĖ DAMULYTĖ
VERSLO TEISĖS SPECIALIZACIJOS
DIENINIŲ STUDIJŲ
VRTmd5-01 GRUPĖS STUDENTĖ

**TARPTAUTINIS DVIGUBAS APMOKESTINIMAS: TEISINIS IR EKONOMINIS
ASPEKTAI**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė -
Dr. Dalia Vasarienė

Vilnius, 2006

TURINYS

IVADAS.....	3
1. TARPTAUTINIO DVGUBO APMOKESTINIMO SAMPRATA	6
1.1 Tarptautinio dvgubo apmokestinimo esmė.....	6
1.2 Tarptautinio dvgubo apmokestinimo principai ir modeliai.....	7
1.3 Nuolatinės buveinės sampratos problema.....	10
1.2.1 Nuolatinės buveinės definicija.....	10
1.2.2 Nuolatinė buveinė pagal Lietuvos teisę.....	13
1.2.3 Šiuolaikinis nuolatinės buveinės interpretavimas.....	18
2. TARPTAUTINIS DVGUBAS APMOKESTINIMAS: TEISINIS ASPEKTAS.....	23
2.1 Teisinis dvgubas apmokestinimas.....	23
2.2 Mokestiniai konfliktai.....	24
2.2.1 Rezidencijos–šaltinio konfliktas.....	24
2.2.2 Rezidencijos–rezidencijos konfliktas.....	26
3. TARPTAUTINIS DVGUBAS APMOKESTINIMAS: EKONOMINIS ASPEKTAS.....	31
4. TARPTAUTINIO DVGUBO APMOKESTINIMO IŠVENGIMAS.....	33
IŠVADOS.....	46
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	48
SANTRAUKA.....	51
SUMMARY.....	52

IVADAS

Temos aktualumas ir problematika

Kiekvienoje valstybėje mokesčių taisyklės visų pirma nustato jos nacionaliniai įstatymai. Tačiau dažnai jie reglamentuoja ne tik nacionalinių, bet ir užsienio subjektų apmokestinimą. Tokiu būdu gali susidaryti situacija, kai tas pats asmuo nuo tų pačių pajamų (pelno) turės sumokėti mokesčius keliose valstybėse, t. y. atsiranda vadinamasis tarptautinis dvigubas apmokestinimas. Jis neabejotinai stabdo tarptautinių ekonominių santykių vystymąsi – tarptautinių prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimą, naujų technologijų diegimą.

Siekdamos išspręsti šią problemą, valstybės savo nacionaliniuose įstatymuose dažnai numato tam tikras nuostatas dėl vienašališko dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Tačiau šiuo tikslu gali būti sudaromos ir tarptautinės sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo.

Lietuvos Respublikoje sudaromos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra dvišalės. Jos yra skirtos skirtingų valstybių mokesčių sistemoms suderinti ir taip palengvinti susitariančių valstybių asmenų komercinės, finansinės bei kitos veiklos sąlygas užsienyje. Lietuvoje šios sutartys gali būti taikomos tokiems mokesčiams kaip juridinių asmenų pelno mokestis, fizinių asmenų pajamų mokestis, nekilnojamojo turto mokestis [20].

Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas – Lietuvos rezidentas gauna pajamų (pelno) iš užsienio valstybių, su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, rezidentų, tokių pajamų dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas remiantis sutarčių straipsnio „Dvigubo apmokestinimo panaikinimas“ nuostatomis. Tačiau nuolatinis Lietuvos gyventojas iš pajamų (pelno) mokesčio sumos galės atskaityti pajamų (pelno) mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautų pajamų (pelno), tik jeigu su šia valstybe yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis arba ši valstybė įtraukta į finansų ministro tvirtinamą sąrašą [21].

Taigi labai svarbu nustatyti, koks yra santykis tarp nacionalinės ir tarptautinės teisės nuostatų, kaip ir kada jas taikyti, kokia tarptautinių teisės normų reikšmė. Tai galima padaryti tik žinant pagrindinius apmokestinimo principus ir atitinkamai aiškinant šias teisės normas.

Problemos ištirimo lygis ir darbo naujumas

Atlikus mokslinės literatūros analizę paaiškėjo, kad tarptautinis dvigubas apmokestinimas ir jo išvengimas yra nagrinėjamas gana plačiai, tačiau atskiri autoriai tyrinėja tik vieną ar kitą šios sudėtingos problemos aspektą. Antai:

G. Lisauskas (2000) analizuoja tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Aptaria jų sudarymo tikslus, įsigaliojimą ir taikymo ribas, santykį su nacionaliniais Lietuvos mokesčių įstatymais, reikšmę.

K. Bartusevičienė (2002) apžvelgia paskirstomojo pelno apmokestinimą.

V. Vildžiūnaitė (2003) analizuoja nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienyje gautų pajamų apmokestinimą jas suskirstydama į rūšis ir aptardama atskirai.

J. Kontrimavičiūtė (2004) kalba apie palūkanų apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu.

A. Misiūnaitė (2002) gilinaisi į pelno mokesčio, sumokėto užsienio valstybėse, atskaitymus. Aptaria pagrindinius dvigubo apmokestinimo išvengimo metodus. Atkreipia dėmesį į dvigubo apmokestinimo išvengimo principus, nustatytus tarptautinėse sutartyse.

D. Dausinienė (2002) glaustai informuoja kaip apmokestinamos iš užsienio valstybių arba užsienio valstybėse gautos pajamos.

J. Rotomskis (2004) gilinaisi į elektroninę komerciją. Tačiau pats pastebi dvigubo apmokestinimo aktualumą ir šioje srityje. Atskleidžia nuolatinės buveinės instituto reikšmę išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje.

I. Jankauskaitė (2005) aptaria dvigubų mokesčių spąstų naikinimą.

A. Budrytė ir E. Račiulaitytė supažindina su pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumu Lietuvoje.

Pasigendama vientiso, susisteminto darbo, apimančio kaip teisinį, taip ir ekonominį tarptautinio dvigubo apmokestinimo aspektus bei šio apmokestinimo išvengimą.

Mokslinė problema – tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo ribotumas.

Darbo mokslinė hipotezė – pasaulio mokesčių sistemos orientuojamos į dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimo metodus.

Darbo objektas – tarptautinio dvigubo apmokestinimo bei jo išvengimo reglamentavimas.

Darbo tikslas – išanalizuoti tarptautinio dvigubo apmokestinimo bei jo išvengimo reglamentavimą Lietuvoje ir pasaulyje.

Darbo uždaviniai:

1. Atskleisti tarptautinio dvigubo apmokestinimo sampratą.

2. Išanalizuoti nacionalinius ir tarptautinius teisės aktus, reglamentuojančius tarptautinį dvigubą apmokestinimą.
3. Išnagrinėti Lietuvos pasirašytas tarptautines dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.
4. Atskleisti tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmo veiklą.

Darbo metodai:

Darbe naudojami tokie teoriniai metodai:

1. Mokslinės literatūros analizė. Šis metodas pasirinktas todėl, kad norint tinkama kryptimi atlikti tyrimą, būtina žinoti, kokios sritys mokslininkų jau nagrinėtos, kokie rezultatai gauti, kokios išvados padarytos.

2. Lyginimo metodas. Šiame darbe jis naudojamas, nes svarbu palyginti skirtingų autorių pateiktą informaciją ir išsakytą nuomonę tam, kad galima būtų prieiti motyvuotą išvadą.

3. Apibendrinimo metodas. Juo bus naudojamosi apibendrinant prieš tai gautus mokslinės literatūros, juridinių dokumentų analizės bei empirinio tyrimo duomenis.

Taip pat darbe bus naudojami tokie empiriniai metodai:

1. Dokumentų analizės metodas. Jis būtinas tiriant esamą teisinę bazę, reglamentuojančią tarptautinį dvigubą apmokestinimą ir jo išvengimą.

2. Interviu metodas. Jis pasirinktas norint gauti išsamios informacijos apie tiriamą problemą iš eksperto, kuris dėl savo profesinės patirties turi pakankamai kompetencijos nagrinėjamu klausimu.

Pagrindinės sąvokos naudojamos darbe:

Apmokestinimas – mokesčių mokėtojų, objektų ir mokėjimo taisyklių nustatymas.

Mokestis - tai, mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti.

Tarptautinis ekonominis dvigubas apmokestinimas – situacija, kai keliose valstybėse apmokestinamos tos pačios pajamos, kurių gavėjai yra skirtingi vienetai.

Tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas – situacija, kai tas pats asmuo nuo tų pačių pajamų (pelno) turi sumokėti mokesčius keliose valstybėse.

Vieneto rezidavimo valstybė – valstybė, pagal kurios įstatymus vienetas įsteigiamas arba kitaip organizuojamas, ir toje valstybėje į mokesčio bazę įtraukiamos visos jo pasaulinės pajamos.

1. TARPTAUTINIO DVGUBO APMOKESTINIMO SAMPRATA

1.1 Tarptautinio dvigubo apmokestinimo esmė

Mokesčiai yra vienas svarbiausių šalies biudžeto pajamų šaltinių, taip pat ir pagrindinis išlaidų, skirtų mokslo, švietimo, sveikatos priežiūros, kultūros bei socialinio sektoriaus finansavimui, padengimo šaltinis. Kiekvienos valstybės suvereni teisė yra nustatyti mokesčių surinkimo iš savo mokesčių subjektų, t. y. fizinių ir juridinių asmenų, veikiančių jos teritorijoje, sąlygas be apribojimų, neatsižvelgiant į kitų valstybių mokesčių sistemas. Atskirų valstybių mokesčių sistemų taisyklės yra rezultatas ekonominio, istorinio vystymosi, tradicijų. Dėl to mokesčių sistemos skiriasi mokesčių struktūra, apmokestinimo procedūromis, mokesčių prievolių nevykdymo padariniais, apmokestinamųjų pajamų apibrėžimu, nustatant mokesčių bazę. Ir tai yra natūralu.

Tačiau globalizacija lemia, kad įmonių veikla neapsiriboja vienos valstybės teritorija. Dėl to įmonių gautos verslo pajamos gali būti apmokestinamos pagal kelių valstybių jurisdikciją. Atskiroms valstybėms taikant skirtingas apmokestinimo taisykles, gali susidaryti situacijos, kai tos pačios pajamos apmokestinamos kelis kartus arba, priešingai, visiškai neapmokestinamos. Valstybių mokesčių sistemų skirtumai praktikoje gali privesti prie tarptautinių ginčų apibrėžiant apmokestinto subjekto ir atitinkamos valstybės, teisinius-mokesčius santykius, kurių dažniausia pasekmė yra dvigubas apmokestinimas.

Remiantis EBPO modeline konvencija, tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali būti suprantamas kaip panašių mokesčių nustatymas dviejuose ar daugiau valstybių vieno ir to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu dėl to paties dalyko (objekto) ir per identišką laiko tarpą [6].

A. Žvirblis „Mokesčių žinyne“ dvigubą apmokestinimą apibrėžia kaip tam tikro mokesčio objekto (pajamų, turto) apmokestinimą tuo pačiu metu dviejose šalyse identišku arba tos pačios prigimties mokesčiu. Tai šalių skirtingų mokesčių sistemų rezultatas. Tarptautiniam dvigubam apmokestinimui būdinga: mokesčio subjektų ir mokesčio objektų identiškumas, tų subjektų arba objektų pavaldumas skirtingų šalių mokesčinėms jurisdikcijoms, imamų mokesčių identiškumas, apmokestinimo vienalaikiškumas bei pajamų apskaičiavimo skirtumai įvairiose šalyse[38].

Taigi tarptautinis dvigubas apmokestinimas paprastai yra apibūdinamas kaip to paties mokesčio mokėtojo tų pačių pajamų apmokestinimas panašiais mokesčiais dvejose ar daugiau valstybių už tą patį mokesčinių laikotarpį. Tačiau net ir šis apibrėžimas nėra pakankamai išsamus. Dvigubas apmokestinimas turi būti suprantamas platesniame kontekste. Jį apibrėžiant turėtų būti

išskirtos atskiros dvigubo apmokestinimo formos: teisinis dvigubas apmokestinimas ir ekonominis dvigubas apmokestinimas.

Tiek teorijoje, tiek praktikoje egzistuoja bendras sutarimas, kad tarptautinis dvigubas apmokestinimas turi neigiamą poveikį prekių ir paslaugų mainams, laisvam kapitalo, technologijų ir asmenų judėjimui, ir kad yra būtina naikinti tarptautinio dvigubo apmokestinimo sukeltus barjerus tarpvalstybinių ekonominių santykių vystymuisi.

Globalinės ekonomikos sąlygomis vienas iš pagrindinių valstybės fiskalinės politikos tikslų yra sukurti tokią fiskalinę aplinką, kuri pritrauktų užsienio kapitalo srautus bei investicijas į nacionalinę ekonomiką. Kita vertus, būtina užtikrinti, kad užsienio verslo subjektai, veikdami toje valstybėje, sumokėtų vietos mokesčius, kurie yra tos valstybės vykdomų funkcijų bei teikiamų viešųjų paslaugų finansinis pagrindas [12]. O tai reikalauja mokesčių tarpusavio santykių sprendimo tarptautiniu lygiu.

Lietuvai tampant integruota pasaulinės ekonomikos dalimi, itin aktualūs tarptautinio dvigubo apmokestinimo klausimai.

1.2 Tarptautinio dvigubo apmokestinimo principai ir modeliai

Lietuvos įmonėms palaikant glaudžius verslo santykius su užsienio partneriais, dažnai atsitinka, kad dvi skirtingos valstybės siekia apmokestinti uždirbtas pajamas ar pelną. Tas pats atsitinka ir su fiziniiais asmenimis, kurie, vykdydami savo darbdavio nurodymus ar savo iniciatyva, keliauja dirbti į kitas valstybes.

Dvigubo apmokestinimo atsiradimo prielaidą sudaro kiekvienos valstybės siekis apmokestinti pajamas ar pelną remiantis dviem principais:

- 1) rezidavimo;
- 2) pajamų šaltinio.

Rezidavimo principas. Lietuva šį principą įgyvendina, apmokestindama įmonių, registruotų Lietuvoje, visas pasaulines pajamas, neatsižvelgdama, kad šios pajamos gali būti uždirbtos ir užsienio valstybėse. Fizinių asmenų atveju Lietuva siekia apmokestinti visas pajamas, kurias gavo nuolatiniai Lietuvos gyventojai (rezidentai). Taigi vienas svarbiausių klausimų, nustatant, nuo kokių pajamų asmuo privalo mokėti gyventojų pajamų mokestį, yra nuolatinio Lietuvos gyventojų klausimas.

Nuolatinio Lietuvos gyventojų kriterijai yra pateikiami LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 straipsnyje. Vadovaujantis šios dalies nuostatomis, asmuo laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju, jeigu:

- 1) jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje, t. y. tokią vietą, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir ketina bent kurį laiką čia gyventi nuolat bei su kuria yra labiausiai susijęs. Jeigu asmuo, turintis gyvenamąją patalpą Lietuvoje, į ją atvyksta tik trumpam per atostogas ar komandiruotes, tačiau neketina čia gyventi nuolat, tokia vieta negali būti laikoma jo nuolatinę gyvenamąją vietą. Taigi vertinant, ar tam tikra gyvenamoji vieta yra nuolatinė, reikia atsižvelgti ne tik į tai, ar asmuo turi teisę toje vietoje gyventi, bet ir į tai, ar asmuo faktiškai ta vietą naudoja ir joje gyvena. Todėl vien tas faktas, kad gyventojas, gyvenantis užsienyje, turi nekilnojamojo turto Lietuvoje, nebūtinai reiškia, kad jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje, o ne užsienyje. Pavyzdžiui, gyventojas, gyvenantis užsienyje, Lietuvoje turimą butą išnuomoja. Tokiu atveju jis praranda galimybę bet kada faktiškai naudotis turimu butu, ir todėl negali būti laikoma, kad jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje;
- 2) pagrindiniai jo asmeniniai, socialiniai, ekonominiai interesai (šeima, turtas, studijos ir kt.) yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje. Vertinant, kurioje valstybėje yra gyventojo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, reikia atsižvelgti į daugelį to gyventojo gyvenimo aplinkybių. Paprastai atsižvelgiama į gyventojui priklausančio turto buvimo, pajamų šaltinio buvimo vietą, darbo ar kitą veiklą. Svarbus kriterijus yra ir jo šeimos nuolatinę gyvenamąją vietą. Paprastai laikoma, kad gyventojo asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra veikiau Lietuvoje negu užsienio valstybėje, jeigu Lietuvoje yra didžioji jam nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo ir kilnojamojo turto dalis, jo banko sąskaitos, jo šeimos nuolatinę gyvenamąją vietą, jis vykdo veiklą (ne tik darbo, bet ir politinę, kultūrinę, visuomeninę ir t. t.) Lietuvoje ir pan.;
- 3) ištisai arba su pertraukomis Lietuvoje išbūna 183 ar daugiau dienų per mokestinį laikotarpį arba 280 ar daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais (pastaruoju atveju asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju tik tada, jeigu bent vieną iš tų mokestinių laikotarpių jis išbuvo Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis ne mažiau kaip 90 dienų);
- 4) yra Lietuvos Respublikos pilietis, kuris gyvena užsienio valstybėje, tačiau atlyginimas jam mokamas arba jo gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų [2].

Praktikoje dažnai sutapatinamos Lietuvos piliečio ir nuolatinio gyventojo sąvokos. Svarbu įsidėmėti, kad atsižvelgiant į minėtus LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatytus

nuolatinio gyventojų kriterijus, nuolatinio gyventojų sąvoka nėra tiesiogiai siejama su asmens pilietybe. Nustatant ar asmuo yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, turi būti įvertinamos visos aplinkybės, o ne vertinami atskiri asmens gyvenimo faktai, todėl vien tik tai, kad asmuo, gyvenantis užsienyje, turi nekilnojamojo turto Lietuvoje, ne visada reiškia, kad jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą ar daugiau ekonominių interesų Lietuvoje, o ne užsienyje. Pagal LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu atitinka bent vieną iš minėtų nuolatinio gyventojų kriterijų.

Pajamų šaltinio principas. Lietuva šį principą įgyvendina, apmokestindama užsienio valstybių piliečių pajamas, gautas iš Lietuvoje registruotų įmonių, taip pat pajamas, kurias jie gauna iš užsienio valstybių įmonių už darbą, atliktą Lietuvoje. Lietuva taip pat apmokestina kai kurias užsienio valstybių įmonių gaunamas pajamas iš Lietuvoje registruotų įmonių (pvz., palūkanas, nuomos pajamas, atlyginimus už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę, mokslinę patirtį (know-how)).

Kiekvienai valstybei taikant šiuos du apmokestinimo principus, neišvengiamai susidaro sąlygos dvigubam apmokestinimui. Galimi šie trys dvigubo apmokestinimo modeliai:

- Rezidavimo vieta / rezidavimo vieta.

Esant šiam modeliui asmuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu laikomas ir Lietuvos, ir kitos valstybės rezidentu. Pavyzdžiui, asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju dėl Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu išbūto laiko, tačiau toks asmuo gali būti laikomas ir užsienio valstybės nuolatiniu gyventoju dėl turimos gyvenamosios vietos ar gyvybinių interesų centro, jeigu ta užsienio valstybė numato tokius nuolatinio gyventojų kriterijus.

- Pajamų šaltinis / pajamų šaltinis;

Šio modelio atveju kelios valstybės tvirtina, kad tos pačios mokesčio mokėtojo pajamos yra kilusios iš jų valstybės ir todėl reikalauja, kad joje ir būtų apmokestintos. Pavyzdžiui, kompanija, šalies A rezidentė, suteikia paskolą kompanijai, kuri yra šalies B rezidentė ir kuri turi filialą šalyje C. Paskola yra naudojama tik tam, kad būtų finansuojamas filialas šalyje C. Palūkanos už paskolą yra mokamos iš filialo banko sąskaitos, esančios šalyje C. Šalis B gali norėti apmokestinti palūkanas mokesčiu prie pajamų šaltinio, nes mokėtojas yra šios šalies rezidentas. O šalis C taip pat gali norėti apmokestinti palūkanas mokesčiu prie pajamų šaltinio, nes palūkanos yra susijusios su filialo veikla šalyje C.

- Rezidavimo vieta / pajamų šaltinis.

Esant šiam modeliui tos pačios pajamos pirmą kartą yra apmokestinamos valstybėje, kurioje jos buvo gautos, o antrą kartą yra apmokestinamos valstybėje, kurioje mokesčio mokėtojas

reziduoja. Pavyzdžiui, viena valstybė nori apmokestinti tas pačias pajamas kaip pajamas, kurias gavo jos rezidentas, o kita valstybė, būdama pajamų uždirbimo vieta, kaip pajamas už darbą, atliktą joje [23].

Taigi kiekvienu tarptautinio dvigubo apmokestinimo atveju iškyla nuolatinės buveinės klausimas.

1.3 Nuolatinės buveinės sampratos problema

1.3.1 Nuolatinės buveinės definicija

Nuolatinės buveinės reikalavimas, kaip privaloma sąlyga nerezidento veiklos pajamoms apmokestinti pajamų šaltinio valstybėje, atsirado daugiau nei prieš šimtmetį. Šiandien nuolatinė buveinė ir toliau išlieka vienu iš pagrindinių tarptautinio apmokestinimo elementų.

Intensyvėjant globalizacijos procesams daugelis įmonių tampa daugianacionalinėmis, veikiančiomis keliolikoje ar net keliasdešimtyje valstybių, kiekviena iš kurių siekia apmokestinti tokių įmonių pajamas. Tai sudaro prielaidas ne tik dvigubam, bet netgi daugkartiniam apmokestinimui. Todėl nuolatinės buveinės reikšmė atibojant šaltinio ir rezidencijos jurisdikciją apmokestinimo teises tolydžio didėja [13].

I. Rotomskis pabrėžia, kad nuolatinės buveinės teisinis institutas nusako būtinus kriterijus, kuriais remiantis ūkinės-komercinės veiklos ryšys su tam tikra valstybe yra laikomas pakankamu, kad atsirastų reikalavimas mokėti mokesčius toje valstybėje [28].

Anot R. Degesio, nuolatinė buveinė išreiškia skirtingų kapitalą importuojančių ir eksportuojančių valstybių interesų kompromisą atribodama šaltinio ir rezidencijos jurisdikciją apmokestinimo teise. Remiantis kompromiso taisykle, užsienio valstybės įmonė įgyja mokesčius išsipareigojimus verslo pajamų atžvilgiu pajamų šaltinio valstybėje, tik jeigu ši įmonė ten turi nuolatinę buveinę. Nesant nuolatinės buveinės, teisė apmokestinti verslo pajamas tenka išimtinai rezidencijos valstybei [13].

Nuolatinės buveinės sąvokos taikymo sritis yra ganėtinai plati, apimanti vidaus mokesčių įstatymus bei tarptautinės teisės aktus, o jos taikymo pasekmės, nukreiptos į dvigubo apmokestinimo panaikinimą, anot R. Degesio, neabejotinai reikšmingos. Nuolatinės buveinės sąvokos apibrėžimai yra pateikiami tiek Lietuvos vidaus mokesčių įstatymuose, tiek tarptautinėse dvišalėse dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartyse. Tačiau teisingas naujos teisinės sąvokos aiškinimas ir taikymas reikalauja gilesnio jos suvokimo, kuris apimtų visapusišką jos požymių, sudarančių vientisą sistemą, supratimą.

Nuolatinės buveinės reikalavimas pirmą kartą buvo nustatytas 1899 m. Austrijos–Vengrijos ir Prūsijos sutartyje. Vėliau nuolatinės buveinės sąvoka buvo suformuluota Tautų lygos

1928 m. parengtame pirmajame pavyzdinės dvišalės mokesčių sutarties projekte. Tautų lygos pradėtą darbą toliau tęsė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau - EBPO). Jos parengti dokumentai (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 [13].

Teisinė nuolatinės buveinės samprata atsirado ir buvo plėtojama tarptautinių sutarčių lygmeniu. Nors daugelis valstybių akceptavo nuolatinės buveinės reikalavimą ir vidaus teisėje, tokį akceptavimą, anot R. Degesio, reikėtų laikyti individualia interpretacija, o ne originaliu darbu. Todėl nuolatinę buveinę būtina tyrinėti ir matyti tarptautinės mokesčių teisės kontekste [12].

Vienas iš reikšmingiausių nuolatinės buveinės tyrinėjimo šaltinių yra EBPO modelinė pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija. Šioje konvencijoje nuolatinę buveinę apibrėžiama kaip nuolatinę ūkinės-komercinės veiklos vieta, per kurią bendrovė visiškai arba iš dalies užsiima ūkinė-komercine veikla. Modelinės konvencijos 5 straipsnio 2 dalyje pateikiamame sąraše yra numatyta, kad sąvoka „nuolatinė buveinė“ visų pirma apima: vadovybės buvimo vietą, filialą, įstaigą, gamyklą, dirbtuvę, kasyklą, naftos arba dujų telkinį, akmens skaldyklą arba bet kokią kitą gamtinių išteklių gavybos vietą. Tačiau šis sąrašas nėra baigtinis, todėl EBPO nustatė kriterijus, kuriuos turi atitikti kitoje valstybėje esanti bendrovė, kad būtų pripažinta nuolatinė buveinė: turi būti komercinės-ūkinės veiklos vieta; komercinės-ūkinės veiklos vieta turi būti nuolatinė; komercinė-ūkinė veikla turi būti vykdoma nuolat per tą komercinės-ūkinės veiklos vietą; komercinė-ūkinė veikla negali būti įvardijama tik kaip paruošiamieji arba pagalbiniai darbai [6]. EBPO modelinė pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija, pradedant 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.

Nagrinėjant nuolatinės buveinės sampratą, EBPO modelinė konvencija yra svarbi ne tik gnoseologiniu požiūriu. Ne mažiau reikšmingos ir įvairiapusės yra šios sutarties praktinės implikacijos. Pirmiausia tai yra EBPO valstybių narių tarpusavio dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindas. EBPO modeline konvencija bei jos komentarų, derantis, sudarant bei taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vadovaujasi ir tos valstybės, kurios nėra EBPO narės. EBPO modelinė konvencija taip pat turi didelę įtaką valstybių vidaus įstatymams. Daugelis Europos valstybių savo vidaus įstatymuose įtvirtino EBPO modelinės konvencijos nuostatas dėl nuolatinių buveinių. EBPO modelinė konvencija ir jos komentaras, taip pat kiti EBPO dokumentai, nors ir neturi įstatymo galios, bet yra plačiai naudojami Europos valstybėse kaip papildomos teisės aiškinimo priemonės [13].

Lietuvos Respublika kol kas nėra EBPO narė, tačiau dauguma tarptautinių dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, kurių šalis yra Lietuva, sudarytos pagal EBPO modelinę konvenciją. Siekiant vienodesnio mokesčių teisės normų taikymo, kuris yra ypač svarbus tarptautiniu lygmeniu, nacionaliniai teismai ir mokesčius administruojančios institucijos turėtų atsižvelgti į EBPO nustatytas ir visuotinai pripažintas taisykles dėl nuolatinių buveinių apmokestinimo, kurios neabejotinai galėtų tarnauti kaip fakultatyviniai teisės šaltiniai.

Užsienio valstybės įmonės nuolatinės buveinės pripažinimas kitoje valstybėje yra fakto konstatavimas, reikalaujantis ištirti aplinkybes, kuriomis užsienio valstybės įmonė veikia kitoje valstybėje. Todėl nuolatinės buveinės sampratos raidai didelę reikšmę turėjo ir turi teismai, kurie kiekvienu konkrečiu atveju individualizuoja universalias normas. Anot R. Degesio, tarptautiniu lygmeniu pripažintų nuolatinių buveinių apmokestinimo taisyklių ir jų išaiškinimų paisymas nacionaliniuose teismuose turėtų grįžtamąjį ryšį su nacionaline teisėkūra, kuri galėtų pritaikyti vidaus teisės normas prie tarptautinių apmokestinimo standartų [13].

Nuolatinės buveinės sampratą atskleisti padeda jos teisinės ir ekonominės prigimties aiškinimas. Tarptautiniame kontekste dažni atvejai, kai kelios valstybės siekia apmokestinti to paties mokesčio mokėtojo pajamas. Tai atsitinka dėl to, kad situacijos, kai pajamas vienos valstybės teritorijoje uždirba kitos valstybės rezidentas, suponuoja apmokestinimo teisę tiek valstybei, kurioje pajamos uždirbtos (šaltinio jurisdikcija), tiek valstybei, kurioje reziduoja mokesčio mokėtojas (rezidencijos jurisdikcija). Jeigu abi, šaltinio ir rezidencijos, jurisdikcijos nevaržomai įgyvendina savo apmokestinimo teisę, susiduriama su tarptautiniu dvigubu apmokestinimu. O jis, savo ruožtu, kliudo tarptautiniams prekių ir paslaugų mainams, kapitalo, technologijų bei asmenų judėjimui. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas galėtų būti panaikintas, jeigu valstybės susitartų dėl apmokestinimo teisės priskyrimo išimtinai šaltinio jurisdikcijai arba išimtinai rezidencijos jurisdikcijai. Tačiau iki šiol tokio visuotinio susitarimo nebuvo įmanoma pasiekti.

Šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų konfliktą lemia skirtingi valstybių ekonominiai interesai. Pavyzdžiui, kapitalą eksportuojančių valstybių interesas yra priskirti apmokestinimo teisę rezidencijos jurisdikcijai, t. y. valstybei, kurioje yra įmonės rezidencija. Tuo tarpu kapitalą importuojančioms valstybėms yra naudinga, kad apmokestinimo teisė būtų priskirta pajamų šaltinio jurisdikcijai.

Nuolatinės buveinės kriterijus paprastai yra naudojamas tarptautinėse dvigubo apmokestinimo sutartyse nustatant ar tam tikra pajamų rūšis bus ar nebus apmokestinta valstybėje, kurioje tos pajamos buvo gautos. Tačiau šis kriterijus pats savaime nepateikia galutinio verslo pajamų dvigubo apmokestinimo problemos sprendimo. Tam, kad būtų išvengta tarptautinio dvigubo apmokestinimo yra būtina papildyti nuolatinės buveinės apibrėžimą suderintu taisyklių rinkiniu dėl

nuorodų pagal kurias pelnas, gautas per nuolatinę buveinę ar per įmonę prekiaujančią su tos pačios įmonių grupės užsienio nariu, būtų priskirtas tam tikros valstybės jurisdikcijai[23].

Nuolatinė buveinė – tai tam tikras tarpvalstybinio kompromiso rezultatas sprendžiant šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų konfliktą. Pajamų šaltinio valstybė gali įgyvendinti savo apmokestinimo teisę tik tuo atveju, jeigu užsienio įmonė veikia pajamų šaltinio valstybėje per nuolatinę buveinę. Užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę iš esmės prilygsta įmonės, reziduojančios pajamų šaltinio valstybėje, veiklai. Nesant nuolatinės buveinės, teisė apmokestinti verslo pajamas tenka išimtinai rezidencijos valstybei.

EBPO modelinė konvencija yra paremta kompromiso taisykle. Pagal EBPO modelinės konvencijos 7 straipsnio 1 paragrafą susitariančios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, jeigu įmonė neužsiima verslu kitoje susitariančioje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu įmonė užsiima verslu per nuolatinę buveinę, tai įmonės pelnas gali būti apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik ta jo dalis, kuri priskiriama tai nuolatinei buveinei [6]. Nuolatinė buveinė tarsi nubrėžia skiriamąją liniją tarp konfliktuojančių šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų. Tad kuo platesnė nuolatinės buveinės sąvoka, tuo labiau išplečiama pajamų šaltinio valstybės mokesčių jurisdikcija užsienio valstybių įmonių atžvilgiu. Kadangi nuolatinė buveinė yra kompromisas tarp dviejų valstybių, nenuostabu, kad toks kompromisas pirmiausia buvo įtvirtintas tarptautinėse sutartyse, kurios veikia abipusiškumo principu, t. y. kiekviena iš susitariančių valstybių įsipareigoja taikyti nuolatinės buveinės reikalavimą kitos susitariančios valstybės įmonėms.

Nuolatinės buveinės reikalavimas yra įtvirtintas ir daugelio valstybių vidaus įstatymuose. Tačiau nesant tarptautinio susitarimo abipusiškumo principas neveikia.

Nuolatinės buveinės sąvoka pagal vidaus teisę paprastai yra platesnė negu ta, kuri yra įtvirtinta daugelyje tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Tačiau nuolatinės buveinės sąvoka neturėtų būti pernelyg išplėsta. Kitaip tarptautiniam verslui tektų našta teikti mokesčių ataskaitas ir mokėti pajamų mokesčius vos ne kiekvienoje valstybėje. Šiuo metu reikalavimai, pripažinti nuolatinei buveinei, yra gana maži: paties fakto, kad užsienio įmonė turi biurą arba atstovą kitoje valstybėje, gali užtekti, jog būtų pripažinta, kad užsienio įmonė turi nuolatinę buveinę minėtoje kitoje valstybėje [13].

1.3.2 Nuolatinė buveinė pagal Lietuvos teisę

Lietuvos mokesčių įstatymuose nuolatinės buveinės samprata atsirado palyginti neseniai. Nuolatinių buveinių apmokestinimas nėra išsamiai reglamentuotas, todėl praktika dar tik formuojasi. Ši tematika atskirai nebuvo plačiau nagrinėta Lietuvos autorių darbuose.

1998 m. liepos 2 d. pakeitus Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą Nr. I-442 buvo įtvirtinta nauja mokesčių teisės sąvoka „užsienio valstybės įmonės nuolatinė buveinė“. Minėtame įstatyme nustatyta, kad apmokestinamas užsienio valstybių įmonių nuolatinių buveinių, esančių Lietuvoje, pelnas. Nuolatinės buveinės įvedimo teisinės ir ekonominės pasekmės reiškė papildomus mokesčius įsipareigojimus užsienio valstybių įmonėms [13].

Pagrindinis vidaus teisės aktas, reglamentuojantis nuolatinių buveinių apmokestinimą, yra 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojęs Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675. Šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalies 1 punkte nustatyta, kad „užsienio vieneto mokesčio bazė yra užsienio vieneto per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvoje Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje“ [1].

Lietuvos mokesčių įstatymuose sąvoka „nuolatinė buveinė“ atsirado siekiant apmokestinti užsienio valstybių įmones, kurios Lietuvoje vykdo savo ūkinę-komercinę veiklą. Užsienio valstybių įmonės, kurios yra laikomos turinčios nuolatinę buveinę, privalo registruotis kaip mokesčių mokėtojai Lietuvoje.

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą, užsienio įmonė ar organizacija yra laikoma veikiančia per nuolatinę buveinę Lietuvos teritorijoje, jeigu ji Lietuvoje:

- 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 [1].

Vienas iš kriterijų nustatant, ar užsienio valstybės įmonė gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, yra ūkinės-komercinės veiklos nuolatinumas. Ūkinės-komercinės veiklos nuolatinumo apibrėžimas yra patvirtintas 2002 m. vasario mėn. 27 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 54. Pagal šį apibrėžimą nuolatinė įmonės ūkinė-komercinė veikla yra laikoma įmonės ūkinė-komercinė veikla Lietuvoje, kuri:

- nėra laikina ūkinė-komercinė veikla; ir
- yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas [4].

Laikina ūkinė-komercinė veikla yra laikoma užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikoje, kuri vyksta trumpiau kaip šešis mėnesius.

Užbaigtas komercinis operacijų ciklas yra apibūdinamas kaip ciklas, sudarytas iš tokių įmonės veiklos operacijų etapų:

- pirmąjį etapą sudaro viena ar kelios iš šių operacijų: rinkodara, įskaitant rinkotyrą, paskirstymas (distribucija), reklama, projektavimo ir tyrimo darbai, kitos iš esmės panašios operacijos;
- antrąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas, mokslo tiriamieji, bandomieji, konstravimo ir technologiniai darbai, gamyba, paslaugų teikimas, kitos iš esmės panašios operacijos;
- trečiąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas), kitos iš esmės panašios operacijos [4].

Reikia pažymėti, kad įmonės ūkinė-komercinė veikla, kuri buvo vykdoma ilgiau kaip šešis mėnesius, nelaikoma nuolatine, jei įmonė įvykdė ne visus užbaigto komercinio operacijų ciklo etapus, išskyrus atvejus, kai pats ūkinės-komercinės veiklos operacijų etapas yra savarankiška įmonės ūkinė-komercinė veikla arba jos dalis.

Tačiau įmonės ūkinė-komercinė veikla, nors ir atitinka laikinos ūkinės-komercinės veiklos požymius, yra laikoma nuolatine, jei:

- dėl įmonės ūkinės-komercinės veiklos specifikos ši veikla yra trumpalaikė, tačiau yra užbaigiamas komercinis operacijų ciklas, galima aiškiai nustatyti Lietuvoje vykdomos ūkinės-komercinės veiklos vietą ir tai, kad pajamos, uždirbtos iš šios veiklos Lietuvoje, yra visos tos įmonės pajamos iš šios veiklos, arba
- dėl įmonės ūkinės-komercinės veiklos specifikos jos veikla yra trumpalaikė pasikartojanti periodiškai kasmet, tačiau ne trumpiau kaip trejus metus). Šiuo atveju įmonėje turi būti kasmet užbaigtas komercinis operacijų ciklas, arba
- įmonė per mokestinį laikotarpį iš ūkinės-komercinės veiklos ar jos dalies Lietuvoje gavo daugiau kaip 50 000 Lt bendrųjų pajamų, išskyrus tuos atvejus, kai įmonė įrodo, kad šios pajamos iš komercinės veiklos arba jos dalies Lietuvoje sudaro mažiau kaip 15 procentų jos bendrųjų pajamų, gautų iš šios įmonės ūkinės-komercinės veiklos ar jos dalies [4].

Kitas požymis, ar užsienio valstybės įmonė laikytina turinčia nuolatinę buveinę, yra jos ūkinės-komercinės veiklos vykdymas Lietuvoje per priklausomą atstovą (agentą). Pagal 2002 m. vasario mėn. 27 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 54 patvirtintus atstovo statuso priklausomumo

ar nepriklausomumo kriterijus, užsienio valstybės įmonės atstovas (agentas) yra fizinis, juridinis asmuo, įmonė, neturinti juridinio asmens teisių, nepriklausomai nuo to, kaip jis vadinasi (makleris, brokeris, prekybos komisionierius, verslo konsultantas ar kitoks agentas), kuris vykdo savo ūkinę-komercinę veiklą Lietuvoje.

Jeigu užsienio valstybės įmonė vykdo ūkinę-komercinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą), tai ši įmonė gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje.

Užsienio valstybės įmonės atstovas (agentas) laikomas turinčiu nepriklausomo atstovo (agento) statusą, jei jis atitinka šiuos kriterijus:

- turi juridinę ir ekonominę nepriklausomybę nuo užsienio valstybės įmonės, kuriai atstovauja. Juridinė atstovo (agento) nepriklausomybė reiškia, kad atstovas (agentas) turi savo klientus, su užsienio valstybės įmone yra susijęs atstovavimo, pavedimo arba kita sutartimi, kurioje nurodyti ekonominės nepriklausomybės kriterijai. Ekonominė atstovo (agento) nepriklausomybė reiškia, kad atstovas (agentas) gauna atlyginimą už tarpininkavimo paslaugas ir pats dengia savo išlaidas;
- ūkinę-komercinę veiklą vykdo savo vardu;
- atstovo (agento) ūkinę-komercinę veiklą atitinka užsienio valstybės įmonės veiklą [4].

Tačiau net tuo atveju, kai atstovo statusas tenkina visus aukščiau pateiktus kriterijus, užsienio valstybės įmonė gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, jeigu vykdo veiklą Lietuvoje per atstovą (agentą), šiais atvejais:

- atstovas (agentas) atstovauja vienai užsienio valstybės įmonei ir pajamos iš jo veiklos sudaro žymią dalį atstovaujamo užsienio vieneto ir/ar atstovo (agento) pajamų;
- atstovas (agentas) tik formaliai (tik forma, o ne turiniu) atitinka nepriklausomo atstovo (agento) statuso kriterijus [4].

Pagal LR Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnį, jeigu tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamuose mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės [3]. Todėl nustatant, ar užsienio valstybės įmonė gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, būtina atsižvelgti į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas.

Tais atvejais, kai pagal Lietuvos vidaus įstatymus užsienio valstybės įmonė yra laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, o dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos neigia nuolatinės buveinės egzistavimą, užsienio valstybės įmonė neprivalo registruoti nuolatinės buveinės Lietuvoje.

Tuo atveju, kai pagal Lietuvos vidaus įstatymus užsienio valstybės įmonė nėra laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, nėra būtina nagrinėti dvigubo apmokestinimo sutarties nuostatų, nes bet kuriuo atveju užsienio įmonė neprivalo registruoti nuolatinės buveinės Lietuvoje [22].

Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 5 straipsnį, sąvoka „nuolatinė buveinė“ reiškia nuolatinę ūkinės-komercinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa užsienio valstybės įmonės ūkinė-komercinė veikla arba jos dalis.

Nuolatinės buveinės egzistavimas priklauso nuo šių aplinkybių:

- turi būti veiklos vieta, t. y. filialas, įstaiga, gamykla, dirbtuvė ir t. t.;
- veiklos vieta turi būti nuolatinė;
- užsienio valstybės įmonė turi vykdyti ūkinę-komercinę veiklą, naudodamasi šia nuolatine ūkinės-komercinės veiklos vieta.

Tačiau net tuo atveju kai remiantis aukščiau pateiktais faktais galima teigti, jog užsienio valstybės įmonė turi nuolatinę buveinę Lietuvoje, užsienio valstybės įmonė nebus laikoma turinčia nuolatinę buveinę, jei bus vykdoma tokia veikla:

- įrangos naudojimas tikrai įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti;
- įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikrai sandėliuoti, eksponuoti, laikymas;
- įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikrai apdoroti kitoje įmonėje, laikymas;
- pastovios ūkinės-komercinės veiklos, naudojamos tikrai įmonei reikalingiems gaminiams ar prekėms įsigyti arba jai skirtai informacijai rinkti, laikymas;
- pastovios ūkinės-komercinės vietos, naudojamos tikrai bet kokiai kitai pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei reikalingai veiklai vykdyti, laikymas [23].

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys taip pat numato, kad jeigu užsienio valstybės įmonė vykdo ūkinę-komercinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą), tai ši įmonė gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje.

1.3.3 Šiuolaikinis nuolatinės buveinės interpretavimas

Iki XX a. pabaigos nuolatinės buveinės samprata išliko beveik nepakitusi, tačiau būtų neteisinga teigti, kad nuolatinės buveinės samprata išlieka tokia pat, kokia ji buvo pačioje pradžioje.

Pirma, naujos verslo formos, tokios kaip elektroninė komercija, keičia tradicinę sampratą apie įmonės veiklos išraišką kitoje valstybėje, o kartu ir nuolatinės buveinės sampratą. Šiandien užsienio įmonių veikloje gali nebūti jokių materialių ir fizinių požymių, kuriais remiantis buvo suformuluota nuolatinės buveinės sąvoka. Šiuolaikinės komunikacijos bei technologijos sudaro galimybes įmonėms veikti užsienyje neturint užsienio valstybėse personalo (pvz., transportavimas vamzdiniais naudojant automatinę įrangą). Elektroninės komercijos atveju užsienio įmonių veikla iš viso gali neturėti jokių fizinių požymių (biuro, turto ir pan.) kitoje valstybėje. Naujos verslo formos, keičiančios sampratą apie užsienio valstybės įmonės veiklos išraišką, yra iššūkis tarptautinio apmokestinimo normoms, taip pat ir nuolatinės buveinės sampratai.

Siekdama užpildyti teisinio reguliavimo spragas, tačiau išvengti radikalios reformos, reikalaujančios keisti esamas tarptautinės dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartis, EBPO bando veikti pagal egzistuojančias taisykles, interpretuodama šias taisykles naujomis sąlygomis. Labiausiai išplėtotos studijos dėl nuolatinės buveinės buvo atliktos EBPO ir paskelbtos 2000 metų gruodžio mėnesį. Šios studijos rėmėsi elektroninės komercijos atsiradimu. Pagrindinė koncepcija yra ta, kad iki šiol egzistavusios teisinės normos dėl nuolatinės buveinės traktavimo gali būti ir toliau sėkmingai taikomos elektroninėje komercijoje. Buvo išplėstas tik šių normų interpretavimas, pagal kurį tik serveris gali būti pripažintas nuolatine buveine [28]. Pateiktose interpretacijose EBPO liko ištikima savo pradinei nuostatai – nuolatinė buveinė yra siejama su nuolatine veiklos vieta, kuri elektroninės komercijos atveju yra serverio buvimo vieta. Taigi ir toliau remiamasi fiziniais įmonės buvimo kitoje valstybėje požymiais. Vis dėlto tobulėjant komunikacijoms ir technologijoms radikalesnių pokyčių poreikis tampa vis akivaizdesnis.

Iš esmės pakeisti nusistovėjusių nuolatinės buveinės sampratą, kuria remiasi tarptautinės dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartys ir daugelio valstybių vidaus įstatymai, yra sudėtinga, todėl EBPO bando veikti pagal egzistuojančias taisykles. Tačiau bent jau naujosios verslo formos, tokios kaip elektroninė komercija, reikalauja specifiškesnio reguliavimo. Priešingu atveju šaltinio jurisdikcijos galimybės apmokestinti nerezidentų pajamas tobulėjant komunikacijoms ir technologijoms gali tolydžio mažėti.

Nesant „nuolatinės veiklos vietos“ kriterijaus, nuolatinės buveinės sąvoka gali būti aiškinama pernelyg plačiai.

Antra, nors nuolatinė buveinė nėra atskiras juridinis asmuo, apmokestinamojo pelno nustatymo tikslais nuolatinė buveinė priskiriamas menamas subjektiškumas. Vyraujanti doktrina traktuoja nuolatinę buveinę esant funkciniu požiūriu atskiru subjektu, prilygina ją atskirai ir savarankiškai įmonei. Šiuo atveju viršenybė aiškiai teikiama ekonominiam turiniui, o ne teisei formai.

Nuolatinė buveinė nėra juridinis asmuo, o tik užsienio įmonės veiklos išraiška kitoje valstybėje, taip pat vadovybės buvimo vieta, filialas, įstaiga, gamykla ir kt. Nuolatinė buveinė paprastai nereikalauja teisinės registracijos, ji registruojama tik mokesčių tikslais [24]. Komercinių teisių santykių srityje nuolatinė buveinė neturi teisinio subjektiškumo. Sandorių šalis yra užsienio įmonės valstybės įmonė, veikianti per nuolatinę buveinę, o ne pati nuolatinė buveinė. Vis dėlto nuolatinės buveinės subjektiškumo klausimas nėra vienareikšmis mokesčių teisės prasme.

EBPO modelinės konvencijos 7 straipsnio 2 paragrafe nustatyta, kad „nuolatinė buveinė priskiriamas pelnas, kurį ji galėtų gauti, jeigu būtų atskira ir savarankiška įmonė“ [6]. Taigi apmokestinamojo pelno nustatymo tikslais EBPO modelinė konvencija tarsi prilygina nuolatinę buveinę „atskirai ir savarankiškai įmonei“, kuri veikia kaip funkciniu požiūriu atskiras subjektas.

Nuolatinės buveinės, kaip funkciniu požiūriu atskiro subjekto, koncepcija buvo išplėtotą EBPO pateiktame projekte diskusijai dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms. Pagal šią koncepciją suteikus nuolatinėms buveinėms funkciniu požiūriu atskiro subjekto statusą nuolatinėms buveinėms apmokestinamo pelno nustatymui yra reikšmingi ne tik įmonės (jos padalinių) sandoriai su trečiosiomis šalimis, bet ir vadinamieji „ekonominiai sandoriai“ dėl turto, įsipareigojimų ir rizikos paskirstymo tarp nuolatinės buveinės ir kitų tos pačios įmonės padalinių. Ekonominiai sandoriai atspindi ekonominės naudos paskirstymą tos pačios įmonės, teisės subjekto, viduje tarp atskirų įmonės padalinių, todėl ekonominiai sandoriai peržengia civilinės teisės ribas. Tai išimtinai mokesčių teisės kategorija. Ekonominiai sandoriai iš esmės pagrįsti turinio viršenybės formos atžvilgiu principu. Įprastinės teisinės kategorijos, tokios kaip juridinis asmuo, šiuo atveju nėra taip svarbios. Ekonominių sandorių turinį lemia faktinės ekonominės aplinkybės, kuriomis veikia nuolatinė buveinė, vykdydama jai priskirtą funkciją [37].

Ekonominių sandorių administravimas, reikalaujantis atlikti funkcinę analizę tam, kad būtų galima nustatyti ekonomiškai reikšmingą turto, įsipareigojimų ir rizikos priskyrimą nuolatinėi buveinei, gali būti ganėtinai sudėtingas, nes nėra išsamių ir praktiškai patikrintų taisyklių dėl ekonominių sandorių traktavimo. Atskiros valstybės laikosi skirtingų požiūrių dėl ekonominių sandorių. Čekijos Respublika, Italija, Vengrija pripažįsta ekonominius sandorius pagal EBPO

rekomendacijas, tačiau netgi kai kurios EBPO narės, pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė ir Vokietija, ekonominiams sandoriams neteikia reikšmės [13].

Ekonominiai sandoriai nėra pripažįstami pagal Lietuvos vidaus teisę. Vis dėlto ekonominiai sandoriai ir funkciniu požiūriu atskiro subjekto koncepcija yra reikšmingi ir Lietuvos kontekste, nes traktuoti nuolatinės buveinės kaip „atskiras ir savarankiškas įmonės“ gali būti reikalaujama pagal tarptautines dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurių šalis yra Lietuvos Respublika.

Nors nuolatinė buveinė yra mokestinė konstrukcija, neturinti teisinio subjektiškumo, pagal EBPO modelinę konvenciją apmokestinamojo pelno nustatymo tikslais nuolatinė buveinė yra prilyginama atskirai ir savarankiškai įmonei. Ryškėja tendencija mokesčių teisės prasme nuolatinę buveinę laikyti funkciškai atskiru subjektu [6]. Toks nuolatinės buveinės traktavimas yra pažangus, nes yra nukreiptas į neutralaus mokestinio režimo sukūrimą, kai apmokestinimo tikslais tiek rezidentas, tiek nerezidentas yra traktuojami vienodai.

Bet kuriuo atveju nuolatinėi buveinei gali būti priskiriamas tik menamas subjektiškumas, kuris apibūdina nuolatinę buveinę kaip atskirą ir savarankišką ekonominį, bet ne teisinį vienetą. Skirtumai tarp nuolatinės buveinės ir įmonės, kaip teisės subjekto, t. y. ribota turtinė atsakomybė, kapitalo reikalavimai ir pan., išlieka. Nuolatinės buveinės, kaip funkciniu požiūriu atskiro subjekto, statusą mokesčių teisėje galėtų apibūdinti naujas terminas – ekonominis (funkcinis) subjektiškumas.

Trečia, remiantis Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) išaiškinimais Europos Bendrijos teisė reikalauja, kad nuolatinėi buveinei būtų suteiktas iš esmės rezidentės mokestinis statusas. Tai liudija, kad Europos Bendrijoje, nustatant nuolatinės buveinės mokestinį statusą, rezidencijos kriterijui teikiama mažiau reikšmės negu pajamų šaltinio vietos kriterijui.

Nagrinėjant nuolatinės buveinės sampratą būtina atsižvelgti į ETT priimtus sprendimus dėl nuolatinės buveinės mokestinio statuso. Nors Europos Bendrijos įgaliojimai tiesioginio apmokestinimo srityje yra riboti, ETT jurisprudencijos ir Europos Bendrijos steigimo sutartyje (toliau - EB sutartis) įtvirtinto nediskriminacijos principo įtaka valstybių narių nacionalinėms tiesioginių mokesčių sistemoms yra revoliucinė.

Nuolatinių buveinių apmokestinimo bylose, kurias nagrinėjo ETT, paprastai buvo kvestionuojamas steigimosi laisvės, įtvirtintos EB sutarties 43–48 straipsniuose, pažeidimas. EB sutarties 43 straipsnis draudžia apribojimus steigti atstovybes, filialus arba antrines įmones valstybių narių teritorijoje. *Avoir Fiscal* byloje ETT pirmą kartą nusprendė, kad skirtingas rezidentų ir nerezidentų pajamų apmokestinimas gali reikšti diskriminaciją, draudžiamą pagal EB sutarties 43 straipsnį. ETT konstatavo, kad konkrečiu atveju užsienio įmonei, siekiančiai tam tikros mokestinės

naudos, buvo būtina įsteigti Prancūzijoje būtent antrinę įmonę. Taigi buvo pažeista steigimosi laisvė, garantuojanti neutralų pasirinkimą tarp teisinių veiklos formų kitoje valstybėje narėje. ETT išaiškino, kad steigimosi laisvė, garantuota EB sutartyje, implikuoja tiesioginio apmokestinimo kontekste valstybių narių pareigą kitų valstybių narių įmonių nuolatinėms buveinėms taikyti vienodą pajamų apmokestinimą, kaip ir įmonėms rezidentėms [39]

ETT išvengė išvadų, jog bet koks apmokestinimo skirtumas rezidencijos pagrindu yra draudžiamas. ETT rėmėsi bendra nuostata, kad rezidentų ir nerezidentų pajamų apmokestinimo skirtumai gali reikšti diskriminaciją, tačiau nebūtinai – tai priklauso nuo aplinkybių. Toks traktavimas paliko bent teorinę galimybę, jog tam tikri apmokestinimo skirtumai nebūtų laikomi draudžiamais. Tačiau ETT aiškiai pasakė, kad ir nesant glaudesnės integracijos tarp valstybių narių tiesioginio apmokestinimo srityje, valstybių narių įmonių nuolatinių buveinių diskriminacija kitoje valstybėje narėje įmonių rezidenčių atžvilgiu būtų sunkiai pateisinama.

Dauguma bylų, kuriose ETT taikė nediskriminacijos principą, pajamų šaltinio valstybė sutapo su nuolatinės buveinės vietos valstybe. *Saint-Gobain* byloje pajamų šaltinio ir nuolatinės buveinės vieta skyrėsi. Šioje byloje ETT pripažino, kad skirtingas apmokestinimas nesuteikiant nuolatinėms buveinėms mokesčių lengvatų, kurios taikomos antrinėms įmonėms, yra nesuderinamas su teise laisvai pasirinkti tinkamą veiklos formą, t. y. antrinę įmonę arba filialą (nuolatinę buveinę), kitoje valstybėje narėje.

Sprendimas *Saint-Gobain* byloje patvirtino valstybių narių įsipareigojimą užtikrinti kitų valstybių narių įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimą, koks taikomas įmonėms rezidentėms. Tačiau svarbiausia šio sprendimo reikšmė yra ta, kad vienodas rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo koncepcijos taikymas buvo išplėstas mokesčio lengvatoms pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, t. y. buvo pripažinta valstybės narės įmonės nuolatinės buveinės kitoje valstybėje narėje teisė į mokesčio lengvatą, nustatytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tarp valstybės narės, kurioje yra nuolatinės buveinės vieta, ir trečiųjų (pajamų šaltinio) valstybių [40].

Pagal EBPO modelinę konvenciją mokesčio mokėtojas turi būti susitariančios valstybės rezidentas tam, kad galėtų pasinaudoti sutartyje nustatytu lengvatiniu apmokestinimo režimu. Atsižvelgiant į tai, kad kalbant griežtai tarptautinės mokesčių teisės terminais nuolatinė buveinė nėra rezidentė, kai kurių autorių nuomone, ETT sprendimas *Saint-Gobain* byloje parodo Europos Bendrijos teisės neatitiktį visuotinai priimtiems tarptautinės mokesčių teisės principams, įtvirtintiems EBPO modelinėje konvencijoje.

Suteikus nuolatinei buveinei mokestinį statusą, ekvivalentišką rezidento statusui, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių prasme išplečiamas asmenų ratas, kuriems būtų taikomos

šių sutarčių nustatytos mokesčio lengvatos. Kartu sudaromos papildomos galimybės planuoti tarptautinius mokesčius.

Sprendimas *Saint-Gobain* byloje keičia pagrindinių tarptautinio apmokestinimo principų – šaltinio ir rezidencijos – santykį. *Saint-Gobain* byloje nuolatinė buveinė buvo iš esmės prilyginta rezidentui valstybėje, su kuria nuolatinę buveinę sieja tik pajamų šaltinis. Europos Sąjungos kontekste valstybių interesų priešpriešą vis labiau nusveria bendros rinkos perspektyva. Galima teigti, kad Europos Bendrijoje didesnę reikšmę įgyja šaltinio principas, pagal kurį pajamos apmokestinamos neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo rezidenciją. Atitinkamai keičiasi ir nuolatinės buveinės samprata [40].

Sprendimas *Saint-Gobain* byloje buvo motyvuotas Europos Bendrijos siekiu vienodai apmokestinti rezidentus ir nerezidentus. Tačiau šiuo atveju vienodas apmokestinimas nereiškia tokios pačios bendrosios pajamų mokesčio naštos, tenkančios investuotojui, priklausomai nuo teisinės įmonių veiklos formos – antrinės įmonės arba filialo (nuolatinės buveinės). Ekonominiu (turinio) požiūriu nuolatinė buveinė nesiskiria nuo antrinės įmonės ir pagal valstybių vidaus įstatymus jų mokesčio bazė paprastai nustatoma pagal tas pačias taisykles. Tačiau skiriasi paskirstyto pelno apmokestinimas. Nuolatinė buveinė paskirstytas pelnas, kitaip nei antrinės įmonės išmokėti dividendai, nėra apmokestinamas mokesčiu prie pajamų šaltinio.

Aptarti nuolatinės buveinės sampratos pokyčiai atspindi bendrą tendenciją, nukreiptą į teisei veiklos formai neutralaus mokestinio režimo sukūrimą, – suteikti nuolatinei buveinei mokestinį statusą, artimą įmonės rezidentės statusui. Šiuolaikinis nuolatinės buveinės interpretavimas mokesčių teisėje, pagrįstas nediskriminacijos ir turinio viršenybės formos atžvilgiu principais, sumažina skirtumus tarp rezidento ir nerezidento, tarp antrinės įmonės ir filialo [13].

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad tarptautinis dvigubas apmokestinimas tai - to paties mokesčio mokėtojo tų pačių pajamų apmokestinimas panašiais mokesčiais dvejose ar daugiau valstybių už tą patį mokestinį laikotarpį. Tačiau dvigubas apmokestinimas turėtų būti suprantamas platesniame kontekste, išskiriant atskiras dvigubo apmokestinimo formas, t. y. teisinį dvigubą apmokestinimą ir ekonominį dvigubą apmokestinimą. Neatsiejama tarptautinio dvigubo apmokestinimo dalis yra nuolatinės buveinės klausimas. Nuolatinės buveinės kriterijus paprastai yra naudojamas tarptautinėse dvigubo apmokestinimo sutartyse nustatant ar tam tikra pajamų rūšis bus ar nebus apmokestinta valstybėje, kurioje tos pajamos buvo gautos.

Sekančioje darbo dalyje analizuosime tarptautinio dvigubo apmokestinimo teisinį aspektą.

2. TARPTAUTINIS DVIGUBAS APMOKESTINIMAS: TEISINIS ASPEKTAS

2.1 Teisinis dvigubas apmokestinimas

EBPO savo dokumentuose tarptautinį teisinį dvigubą apmokestinimą apibrėžia kaip to paties mokesčio mokėtojo apmokestinimą tų pačių pajamų/pelno atžvilgiu dviejose ar daugiau valstybių [41].

Anot D. Vasarienės, teisinis dvigubas apmokestinimas atsiranda tada, kai tos pačios pajamos yra pakartotinai apmokestinamos vieno mokesčio mokėtojo asmenyje, t. y. tas pats mokesčio objektas (pajamos) ir tas pats mokesčio subjektas (mokesčio mokėtojas) yra pakartotinai apmokestinami dvejose ar daugiau valstybių už tą patį laikotarpį [35].

Taigi galima išskirti tokius teisinio dvigubo apmokestinimo elementus:

- Mokesčio subjektas, t.y. mokesčio mokėtojas arba asmens ryšys su apmokestinimo objektu, kuris sukuria mokestinę atskaitomybę;
- Mokesčio objektas, t.y. faktai, kurie sąlygoja mokestinės atsakomybės atsiradimą;
- Ryšys tarp valstybės, įgyvendinančios savo apmokestinimo teisę, mokesčio mokėtojo ir transakcijos. Be tam tikro jungiamojo ryšio tarp mokesčio mokėtojo ar jo veiklos ir mokesčių jurisdikcijos, valstybė negali įgyvendinti savo teisės apmokestinti [35].

Tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas pagrinde atsiranda dėl to, kad didžioji dauguma valstybių be to, kad apmokestina šalies vidaus lėšas ir šalies vidaus ekonominius sandorius, apmokestina ir kapitalą esantį kitose valstybėse bei sandorius įvykdytus kitose valstybėse ta apimtimi, kuria vietiniai mokesčių mokėtojai turi naudos. Pavyzdžiui, rezidento, fizinio ar juridinio asmens, užsienio pajamos ar užsienio kapitalas paprastai yra apmokestinimo, grindžiamo rezidencijos principu, objektas. Tačiau tuo pat metu nė viena valstybė neatsisako savo teisės apmokestinti sandorius, įvykdytus jos teritorijoje, net jei iš to pelną gauna nerezidentai ar teisės apmokestinti kapitalą, esantį jos teritorijoje, net jei jis priklauso nerezidentams. To pasekoje skirtingų valstybių mokestiniai reikalavimai sutampa.

Tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas taip pat gali atsirasti kai asmuo tuo pat metu yra laikomas kelių valstybių rezidentu pagal jų vidaus mokestinius įstatymus arba dėl šaltinio taisyklių sutapimo, t. y. kai dvi ar daugiau valstybių tą patį ekonominį sandorį ar kapitalą laiko įvykusi ar esančiu jų teritorijoje. Dvigubo apmokestinimo situacija gali susidaryti ir dėl to, kad tam tikros valstybės apmokestina savo piliečių pasaulines pajamas net jei jie yra kitų valstybių rezidentai (ypač JAV, Meksika, Filipinai) [37].

2.2 Mokestiniai konfliktai

Kiekviena šalis nustato savo nacionalinėje teisėje skirtingas sąlygas, kurioms esant atsiranda mokestinė atsakomybė toje valstybėje. Dėl šios priežasties gali kilti tam tikri mokestinio pobūdžio konfliktai.

Mokestinių konfliktų rūšys:

- Šaltinio-šaltinio konfliktas;
- Rezidencijos-rezidencijos konfliktas;
- Rezidencijos-šaltinio konfliktas;
- Pajamų apibūdinimo konfliktas;
- Įmonės konfliktas;
- Mokesčių sistemų tarpusavio nesuderinamumas [35].

Šaltinio-šaltinio konfliktas - tai situacija kai dvi ar daugiau valstybių tvirtina, kad tos pačios mokesčio mokėtojo pajamos yra kilusios iš jų valstybės ir todėl joje turi būti ir apmokestinamos.

Pajamų apibūdinimo konfliktas įvyksta tada kai dvi ar daugiau valstybių apibūdina tas pačias pajamas ar kapitalą skirtingai ir todėl taiko jų atžvilgiu skirtingas apmokestinimo taisykles.

Įmonės konfliktas įvyksta tada kai įmonė yra apibūdinama skirtingai dviejų ar daugiau valstybių įstatymuose ir todėl jai yra taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės. EBPO modelinėje konvencijoje nėra pateikiamas tikslus įmonės apibrėžimas. Dokumente tik nurodoma, jog terminai „susitariančiosios valstybės įmonė“ ir „kitos susitariančiosios valstybės įmonė“ – tai atitinkamai įmonė, kurią organizuoja susitariančiosios valstybės rezidentas ir įmonė, kurią organizuoja kitos susitariančiosios valstybės rezidentas. Klausimai kas yra įmonė bei ar veikla yra vykdoma įmonės ribose, interpretuojami remiantis susitariančiųjų valstybių vidaus įstatymais [6].

Mokesčių sistemų tarpusavio nesuderinamumas - tai situacija, kuri susidaro kai dvi mokesčių sistemos skirtingai apibrėžia apmokestinamąsias pajamas, nustato skirtingas mokesčių apskaičiavimo taisykles ir pan..

Likusios dvi mokestinių konfliktų rūšys (rezidencijos-šaltinio konfliktas bei rezidencijos-rezidencijos konfliktas) praktikoje pasitaiko dažniausiai, todėl jas aptarsime plačiau.

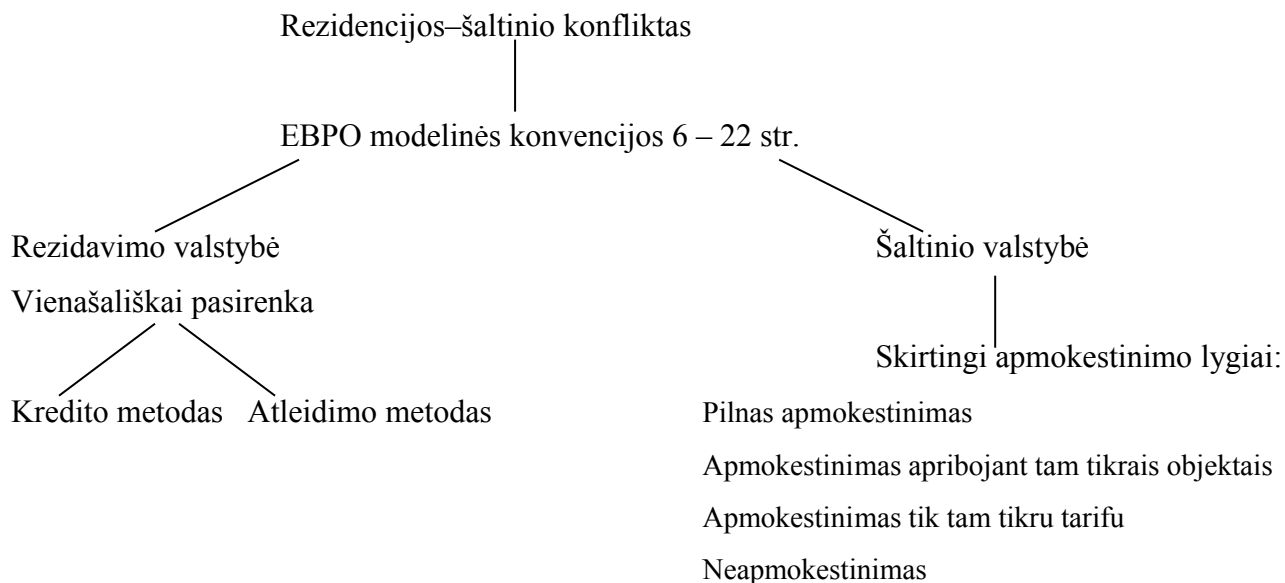
2.2.1 Rezidencijos-šaltinio konfliktas

Rezidencijos-šaltinio konfliktas - tai situacija kai tos pačios pajamos yra apmokestinamos kelis kartus: pirmą kartą, valstybėje, kurioje tos pajamos buvo gautos

(vadovaujantis apmokestinimo „prie šaltinio“ taisyklėmis) ir antrą kartą, valstybėje, kurioje mokesčio mokėtojas reziduoja (vadovaujantis tos valstybės rezidencijos taisyklėmis) [35].

Šis konfliktas suprantamas kaip konfliktas tarp rezidavimo valstybės ir šaltinio valstybės, kur pajamos buvo gautos. Konfliktas glūdi klausime kuri iš šių valstybių turi teisę apmokestinti pajamas. Kadangi nėra pasiekta bendro kompromiso kuriam apmokestinimo principui, šaltinio ar rezidencijos, teikti pirmenybę, EBPO modelinė konvencija pateikia kompromisą tarp abiejų principų kiekvienu konkrečiu atveju: apmokestinimo jurisdikcija nustatoma arba šaltinio valstybei, arba rezidavimo valstybei priklausomai nuo pajamų rūšies. Užuo tvirtai nustatydamą vieną bendrą principą Modelinė Konvencija išreiškia susitarimo, kuriame konfliktuojančios mokesinės pretenzijos darydamos abipuses nuolaidas pasiekė kompromisą, rezultatą. Tiesioginiai mokesčiai turi tendenciją būti priskirti rezidavimo valstybei, o apmokestinimas pagal objektą, ypač pagal nuolatinę buveinę, yra priskiriamas šaltinio valstybei. Taip pat yra tendencija aktyvaus „realaus“ investavimo pajamų apmokestinimą priskirti šaltinio valstybei, tuo tarpu pasyvaus investavimo („portfelinio“ kapitalo) mokesčiai yra mokėtini rezidavimo valstybėje.

Nuo pat pradžių sudarant modelines sutartis buvo bandoma išvengti dvigubo apmokestinimo suderinant apmokestinimo jurisdikcijos paskirstymą pasidalijant dvigubo apmokestinimo pajamas ir lengvatas. To yra pasiekama ribojant šaltinio valstybės teisę apmokestinti, o rezidencijos valstybėje atleidžiant nuo mokesčių, sumokėtų šaltinio valstybėje ar įskaitant mokesčius sumokėtus šaltinio valstybėje. Priklausomai nuo pajamų, šaltinio valstybė turės pilną teisę apmokestinti, teisę apmokestinti apribojant tam tikrais objektais, teisę apmokestinti tik tam tikru tarifu arba neturės teisės apmokestinti. Šios šaltinio taisyklės, įtvirtintos EBPO modelinės konvencijos 6 – 22 straipsniuose, atlieka klausimų dėl pajamų paskirstymo tarp šalių funkciją (žr. 1 pav.). Jos yra sutartinių taisyklių rinkinys, kurios buvo kruopščiai sudarytos palaikyti specifinį kompromisą. Kai tik šaltinio valstybė neturi teisės apmokestinti, rezidavimo valstybė turi jurisdikciją apmokestinti tas pajamas. Tais atvejais, kai šaltinio apmokestinimas yra ribojamas, rezidavimo valstybė yra įpareigota taikyti lengvatas, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo. Tai gali būti padaryta pajamų šaltinio valstybėje sumokėtų mokesčių leidžiant atskaityti iš rezidavimo valstybėje apskaičiuoto mokesčio ar atleidžiant šaltinio valstybėje apmokestintas pajamas nuo apmokestinimo rezidavimo valstybėje [27].



1 pav. **EBPO modelinėje konvencijoje įtvirtintos šaltinio taisyklės** [27].

Tarptautiniame apmokestinime yra įprasta praktika charakterizuoti apmokestinimo jurisdikciją remiantis tik šaltinio valstybės teise. Kai tam tikrų pajamų rūšių atveju šaltinio valstybės teisė apmokestinti yra ribojama arba išvis jai neleidžiama apmokestinti, jurisdikcija apmokestinti priklauso rezidavimo valstybei (žr. 1 lentelę).

Pačios svarbiausios taisyklės liečia verslo pajamų apmokestinimą, kadangi tai yra kiekybiškai svarbiausia sritis tarptautiniame kontekste. Komercinės – ūkinės veiklos pelnas gali būti apmokestintas šaltinio valstybėje tik jei jis yra priskirtas nuolatinei buveinei, kuri yra apibrėžta EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnyje. Remiantis Konvencijos 10 – 12 straipsniais, dividendai, palūkanos ir honorarai gali būti apmokestinti tik tam tikru tarifu.

2.2.2 Rezidencijos–rezidencijos konfliktas

Šis konfliktas įvyksta kai dvi ar daugiau valstybių traktuoja tą patį asmenį, kaip jų šalies rezidentą.

Kalbant apie tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymą asmenų atžvilgiu, reikia pažymėti, kad sutartys taikomos vienos ar abiejų susitariančių valstybių mokesčių rezidentams. Šiuo tikslu sutartys apibrėžia rezidento sąvoką ir numato būdus išspręsti galimus rezidencijos konfliktus, t.y. nustatyti, kurios valstybės rezidentu turi būti laikomas asmuo sutarties tikslais. Tiksliai nustatyti asmens rezidenciją yra labai svarbu, nes tai iš esmės yra atskaitos taškas, taikant visas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas [20].

1 lentelė. Teisė apmokestinti skirtingų rūšių pajamas pagal EBPO modelinę konvenciją [27]

	Pilnas apmokestinimas šaltinio valstybėje	Apmokestinimas apribotas tam tikrais objektais	Apmokestinimas tik tam tikru tarifu	Nėra teisės apmokestinti
6 str.: Pajamos iš nekilnojamojo turto	X			
7 str.: Komercinės-ūkinės veiklos pelnas		X (tik nuolatinė buveinė)		
8 str.: Laivininkystė ir oro transportas	Specialus valdymo valstybėje)	reglamentavimas	(apmokestinimas tik efektyvus	
9 str.: Susijusios įmonės	Specialus taisyklės)	reglamentavimas	(susijusių asmenų kainodaros	
10 str.: Dividendai			X (paprastai 15 %; 5 % jei faktiškasis savininkas)	
11 str.: Palūkanos			X (paprastai 10 %)	
12 str.: Honoraras				X (bet gali būti apmokestinta, jei priskirtina nuolatinėi buveinei)
13 str.: Turto vertės padidėjimo pajamos	X (pajamos iš nekilnojamojo turto, nuolatinės buveinės perleidimo)			X (pajamos iš akcijų ir vertybinių popierių perleidimo)
14 str.: Savarankiškos individualios paslaugos (ištrintas)				
15 str.: Su darbo santykiais susijusi veikla	X -----	-----	-----	----- X (< 183 dienos)
16 str.: Direktorių atlyginimai	X			
17 str.: Menininkai ir sportininkai	X			
18 str.: Pensijos				X
19 str.: Valstybės tarnyba	X (šaltinio valstybės mokėjimas)			X (rezidavimo valstybės mokėjimas)
20 str.: Studentai				X
21 str.: Kitos pajamos				X
22 str.: Kapitalo apmokestinimas	X (nekilnojamas turtas, nuolatinė buveinė)			X (akcijos ir vertybiniai popieriai)

Remiantis EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliu yra sudarytos daugelis tarptautinių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Pagal EBPO modelinę konvenciją, terminas „susitariančiosios valstybės rezidentas“ – tai bet kuris asmuo, kuriam pagal tos valstybės įstatymus nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos, įmonės registravimo vietos arba kuriuo nors kitu panašiu pagrindu joje nustatyta prievolė mokėti mokesť. Tačiau šis terminas neapima asmens, kuriam toje valstybėje nustatyta prievolė mokėti mokesť tik todėl, kad toje valstybėje turi pajamų šaltinį arba kapitalo.

Susidarius situacijai kai asmuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu laikomas kelių valstybių nuolatiniu gyventoju, rezidavimo klausimas sprendžiamas vadovaujantis dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis.

Lietuvos sudarytos dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutartys nustato, kad tuo atveju, kai asmuo pagal susitariančiųjų valstybių vidaus teisės aktus laikomas abiejų valstybių nuolatiniu gyventoju, sutarties tikslais jis bus laikomas tik tos valstybės nuolatiniu gyventoju, kurioje:

a) jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą; jei jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą abiejose valstybėse, jis laikomas rezidentu tik tos valstybės, su kuria jo asmeniniai ir ekonominiai ryšiai yra glaudesni (gyvybinių interesų centras);

b) jei negalima nustatyti, kurioje valstybėje yra jo gyvybinių interesų centras, arba jei nė vienoje iš valstybių jis neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, jis laikomas rezidentu tik tos valstybės, kurioje jis paprastai gyvena;

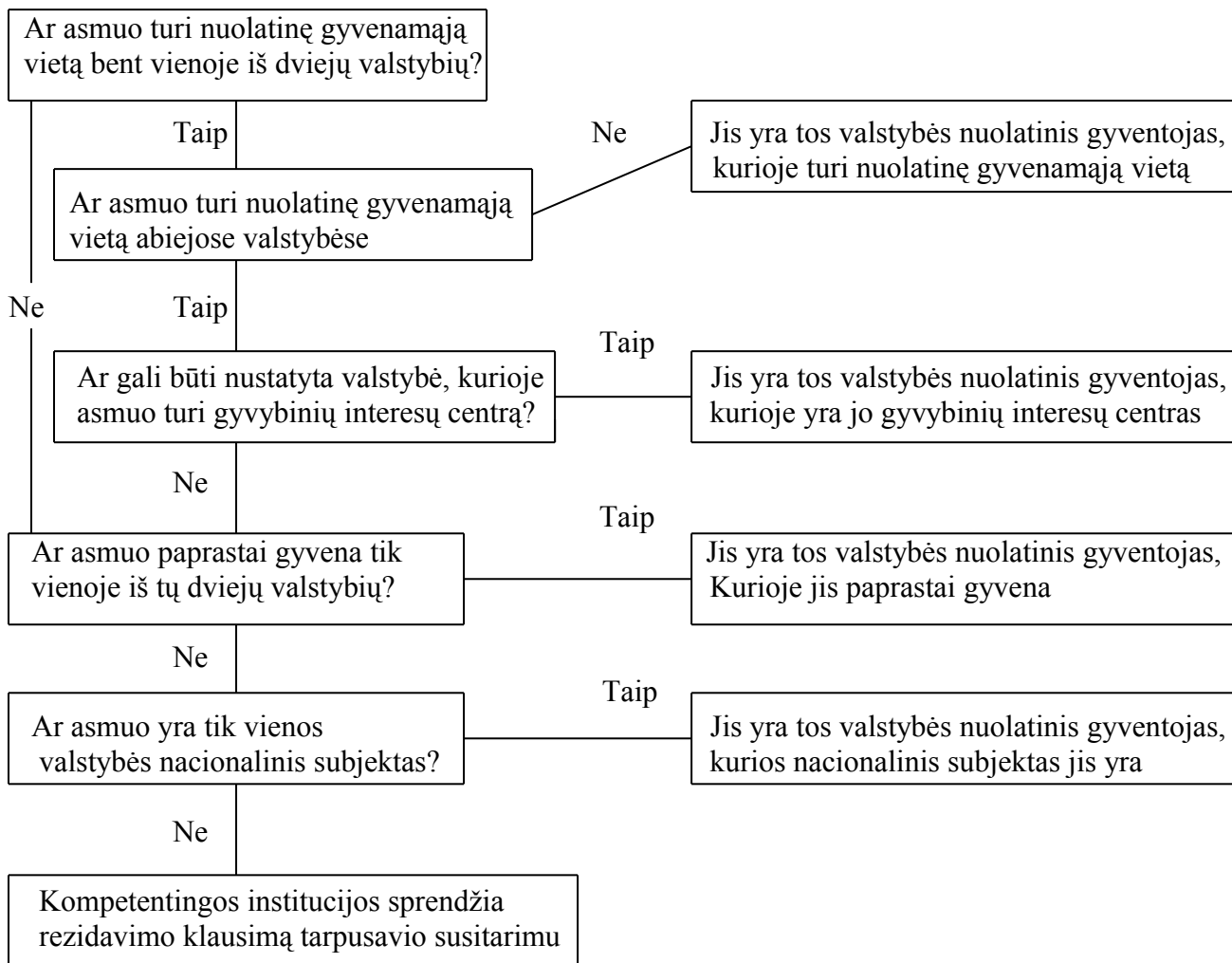
c) jei jis paprastai gyvena abiejose valstybėse arba negyvena nė vienoje iš jų, jis laikomas rezidentu tik tos valstybės, kurios nacionalinis subjektas, t. y. pilietis, jis yra;

d) jei jis yra abiejų valstybių arba nėra nė vienos jų nacionalinis subjektas, susitariančiųjų valstybių kompetentingi asmenys klausimą sprendžia abipusiu susitarimu.

Skirtingai nuo LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatytų nuolatinio gyventojo kriterijų taikymo (kai asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu jis atitinka bent vieną iš kriterijų), minėti dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutartyse nurodyti kriterijai taikomi griežtai paeiliui. Aiškumo dėlei dvigubo apmokestinimo sutartyse nustatytų kriterijų taikymą galima pavaizduoti žemiau pateiktu 2 paveikslu.

Asmuo, manantis, kad jis buvo ar yra apmokestinamas nesilaikant dvigubo pajamų apmokestinimo sutarties nuostatų, gali šiuo klausimu kreiptis į savo rezidavimo vietos valstybės kompetentingą asmenį su prašymu išnagrinėti šį klausimą. Pavyzdžiui, užsienyje dirbantis Lietuvos pilietis pripažįstamas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ir jo užsienyje gautos pajamos apmokestinamos ir Lietuvoje. Tačiau tokio Lietuvos piliečio manymu, jis buvo nepagrįstai pripažintas nuolatiniu

Lietuvos gyventoju ir apmokestintas. Tokiu atveju jis gali pasinaudoti dvigubo apmokestinimo sutartyse nustatyta galimybe prašyti kompetentingą instituciją išspręsti šį klausimą nesilaikydamas vidaus teisės aktuose nustatytų mokesčių ginčų nagrinėjimo taisyklių.



2 pav. Valstybės, kurios nuolatinis gyventojas laikomas asmuo dvigubo rezidavimo atveju, nustatymas [19]

Jei asmuo, išskyrus fizinį asmenį, yra abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentas, jis laikomas rezidentu tos valstybės, kurioje yra jo tikroji vadovybė. Nustatant tikrosios vadovybės vietą gali būti atsižvelgiama į tokias aplinkybes:

- 1) kur įmonė yra valdoma ir jai faktiškai vadovaujama;
- 2) kur priimami didžiausią įtaką įmonės veiklai turintys sprendimai;
- 3) vieta, kuri turi didžiausią reikšmę įmonės valdyme ekonominiu ir funkcinio požiūriu;

4) vieta, kur saugomos svarbiausios buhalterinės knygos.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas atsiranda tuomet, kai to paties mokesčio mokėtojo pajamos (pelnas) apmokestinamos keliose valstybėse. Kiekviena šalis savo nacionalinėje teisėje nustato skirtingas sąlygas, kurioms esant atsiranda mokestinė atsakomybė toje valstybėje. Dėl to gali kilti įvairių rūšių mokestinio pobūdžio konfliktai, kuriems išspręsti yra pasitelkiama EBPO modelinė konvencija, pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, nacionaliniai teisės aktai ar, reikalui esant, kreipiamasi į kompetentingas institucijas.

Šioje magistrinio baigiamojo darbo dalyje buvo analizuojamas tarptautinio dvigubo apmokestinimo teisinis aspektas. Tačiau tarptautinis dvigubas apmokestinimas turi ir ekonominį aspektą.

3. TARPTAUTINIS DVGUBAS APMOKESTINIMAS:

EKONOMINIS ASPEKTAS

EBPO ekonominį dvigubą apmokestinimą aiškina kaip daugiau nei vienos valstybės mokesčių administracijos tų pačių pajamų įskaitymą į mokesčio bazę kai pajamos yra skirtingų mokesčių mokėtojų rankose. Geriausiu ekonominio dvigubo apmokestinimo pavyzdžiu ši organizacija laiko sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros atvejus (angl. transfer pricing). Tai dirbtinis pelno perkėlimas leidžiantis minimizuoti mokesčių našą. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius pakoreguoja nustatytą kainą tarp susijusių šalių apmokestinant papildomas pajamas, esančias vienos šalies žinioje, kai kitoje šalyje tos pačios pajamos jau buvo apmokestintos kitos susijusios šalies žinioje. Mokesčių administratorius pakoreguoja susijusių vienetų sandoriuose nustatytas kainas, jeigu jos neatitinka tikrosios rinkos kainos [37].

Panašiai tarptautinį dvigubą apmokestinimą ekonominiu aspektu apibūdina ir Lietuvos mokslininkai bei praktikai.

Anot A. Misiūnaitės, Finansų ministerijos Mokesčių departamento Tiesioginių mokesčių ir tarptautinio apmokestinimo skyriaus vedėjos, ekonominis dvigubas pajamų apmokestinimas atsiranda, kai keliuose valstybėse apmokestinamos tos pačios pajamos, kurių gavėjai yra skirtingi vienetai. Ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimas yra vienas pagrindinių sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros (angl. transfer pricing) sistemos tikslų, tačiau Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje nustatytų pagrindinių sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros principų įgyvendinimas, o kartu ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų taikymas reikalauja gero mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių pasirengimo ir turėtų būti Lietuvos mokesčių sistemos prioritetas [21].

D. Vasarienės nuomone, tarptautinis ekonominis dvigubas apmokestinimas atsiranda kai tos pačios pajamos yra pakartotinai apmokestinamos kelių mokesčių mokėtojų asmenyse (pavyzdžiui apmokestinant vyrą ir žmoną; partnerystės pagrindais veikiančią bendrovę ir jos partnerius; bendrovę ir jos akcininkus; motininę ir dukterinę bendroves ir pan.); tas pats mokestis yra taikomas juridiskai skirtingiems, bet ekonomiškai susijusiems ar panašioms subjektams [35].

A. Žvirblis „Mokesčių žinyne“ dvigubą ekonominį apmokestinimą apibūdina kaip pakartotinį to paties mokesčio objekto, pavyzdžiui, dividendų, apmokestinimą kai nėra mokesčio subjektų ir imamų mokesčių identiškumo. Dividendai neretai apmokestinami du kartus: pirmiausia apmokestinamas bendrovės pelnas (skirtas dividendams mokėti), o vėliau – akcininkų pajamos, gaunamos dividendų forma. Vienose šalyse nustatytas dvigubas dividendų apmokestinimas, kitose

– taikomos įvairios dvigubojo apmokestinimo mažinimo priemonės arba visiškai jo išvengiama [38].

Mūsų nuomone, tiksliausias tarptautinio ekonominio dvigubo apmokestinimo apibūdinimas yra pateikiamas EBPO modelinės konvencijos komentare. Jis naudojamas įvardinti situacijai, kuri susidaro kai tas pats ekonominis sandoris, pajamos ar kapitalas yra apmokestinami dvejose ar daugiau valstybių per tą patį mokestinį laikotarpį, bet skirtingų mokesčių mokėtojų rankose.

Tarptautinis ekonominis dvigubas apmokestinimas gali atsirasti šiais atvejais:

- ekonominis dvigubas apmokestinimas atsiranda kai pajamos yra priskiriamos skirtingiems asmenims pagal susijusių valstybių vidaus įstatymus. Pavyzdžiui, kai vienos valstybės mokesčių įstatymai priskiria kapitalą jo teisėtam savininkui tuo tarpu kitos valstybės mokesčių įstatymai priskiria kapitalą jį valdančiam ar ekonomiškai kontroliuojančiam asmeniui.
- ekonominis dvigubas apmokestinimas taip pat gali atsirasti, jei vyro mokami alimentai, išlaikymas žmonai yra laikomi pajamomis ir apmokestinami jos žinioje, tuo tarpu neleidžiama jų atskaityti kaip vyro išlaidų jo rezidavimo valstybėje; arba jei viena valstybė apmokestina juridinį asmenį jo rezidavimo vietoje, tuo tarpu kita valstybė nepaiso juridinio asmens kaip paties ir apmokestina jo pelną ar kapitalą priskirdama jį vietiniam akcininkui.
- ekonominis dvigubas apmokestinimas gali kilti iš konfliktuojančių taisyklių dėl pozityvių ir negatyvių pajamų ir kapitalo elementų įskaitymo ar atskaitymo, pavyzdžiui susijusių asmenų kainodaros atvejais.
- retkarčiais terminas tarptautinis dvigubas apmokestinimas yra naudojamas apibūdinti apmokestinimą įmonės pajamų, kurios pradžioje buvo apmokestintos įmonės lygmenyje, o paskui akcininkų lygmenyje [37].

Tarptautinis dvigubas apmokestinimas yra naudingas siekiant papildyti valstybės biudžeto pajamas, tačiau daro žalingą poveikį kapitalo, technologijų, asmenų judėjimui bei prekių ir paslaugų mainams. Todėl yra svarbu šalinti dvigubo apmokestinimo sukeltą kliūtį tarpvalstybinių ekonominių santykių vystymuisi, tarptautinei prekybai bei investicijoms.

4. TARPTAUTINIO Dvigubo APMOKESTINIMO IŠVENGIMAS

Siekdamos išspręsti dvigubo apmokestinimo problemą, valstybės savo nacionaliniuose įstatymuose dažnai numato tam tikras nuostatas dėl vienašališko dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Vienašalių priemonių panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą beveik visada imasi rezidavimo valstybė. Tačiau šiuo tikslu gali būti imamasi ir dvišalių bei daugiašalių priemonių. Dvišalės ir daugiašalės priemonės paprastai įgauna mokestinės sutarties formą. Pavyzdžiui yra sudaromos tarptautinės sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo [20].

Dabartiniu metu egzistuoja du pagrindiniai alternatyvūs metodai dvigubam apmokestinimui panaikinti:

- Kredito metodas;
- Atleidimo metodas.

Rečiau taikomas atskaitymo metodas.

Kredito metodas (angl. credit method) reiškia, kad vieneto rezidavimo valstybėje į to vieneto pelno mokesčio bazę įtraukiamos užsienio valstybėje gautos arba uždirbtos pajamos, tačiau užsienio – pajamų šaltinio – valstybėje sumokėtą mokestį nustatytu būdu leidžiama atskaityti iš rezidavimo valstybėje apskaičiuoto mokesčio. Dažniausiai rezidavimo valstybėje į vieneto pelno mokesčio bazę įtraukiamos užsienio valstybėje gautos arba uždirbtos pajamos apskaičiuojamos pagal rezidavimo valstybės įstatymų nuostatas. Paprastai maksimali atskaitymo suma negali viršyti pagal rezidavimo valstybės įstatymus apskaičiuoto mokesčio, tenkančio užsienio valstybėje gautoms arba uždirbtoms pajamoms, sumos [21].

Taigi kredito metodo esmė yra ta, kad valstybė, kurios rezidentų pajamos buvo apmokestintos kitoje valstybėje, leidžia mokestį, kurį jis turi sumokėti, sumažinti kitoje valstybėje sumokėto mokesčio suma.

Šis metodas tik iš dalies eliminuoja dvigubą apmokestinimą rezidencijos valstybėje, įskaitant šioje valstybėje tuos mokesčius, kurie buvo sumokėti šaltinio valstybėje.

Priklausomai nuo šių metodų taikančių valstybių gali būti išskiriamos tokios kredito formos:

- pilnas kreditas;
- paprastas arba dalinis kreditas;
- netiesioginis kreditas;

- kreditas mokesčiams, kurie nebuvo sumokėti šaltinio valstybėje dėl mokesčio lengvatų.

Pilnas kreditas yra gryniausia kredito metodo forma.

Paprastas arba dalinis kreditas taikomas tuomet, kai kreditas yra ribojamas ta mokesčio suma, kurią nuo tų pajamų reikia sumokėti šaltinio valstybėje. Kredito suma negali būti didesnė už patį mokėtino mokesčio dydį. Priešingu atveju būtų galima perkelti kreditą į kitus metus ir pan.

Netiesioginis kreditas taikomas mokesčiui, sumokėtam šaltinio valstybėje, nuo dividendų.

Kreditas mokesčiams, kurie nebuvo sumokėti šaltinio valstybėje dėl mokesčio lengvatų siekiama užtikrinti, kad šaltinio valstybėje taikomos mokesčių lengvatos užsienio investicijoms, nebūtų apmokestintos rezidencijos valstybėje.

Kredito metodo privalumai:

- pagrįstas kapitalo eksporto neutralumo principu, t.y. visi mokesčių mokėtojai rezidencijos valstybėje vertinami vienodai (nepriklausomai nuo to, į kurią valstybę investuoja), nustatant tą pačią mokesčio bazę;
- leidžia rezidencijos valstybėje atskaityti nuolatinės buveinės, kuri veikia šaltinio valstybėje, patirtus nuostolius;
- neskatina turto ar pajamų perkėlimo į mažai apmokestinančias valstybes ar tikslines zonas;
- lengva taikyti, nes mokesčių administratorius, suteikiantis kreditą, apskaičiuoja mokestį, remdamasis savo valstybės įstatymais, neatsižvelgiant į užsienio valstybių mokesčių sistemas.

Nežiūrint kredito metodo privalumų, jis turi ir tam tikrų trūkumų:

- mokesčių mokėtojas visada mokės tą patį mokestį šaltinio ir rezidencijos valstybėje, kuris yra didesnis, t. y., priklausomai nuo to kuris yra didesnis, tą ir teks mokėti;
- suteikiamas mokesčių kreditas gali likti ir nepanaudotas, pavyzdžiui, šaltinio valstybėje mokestis yra didesnis už rezidencijos valstybėje taikomą mokestį;
- eliminuoja mokesčių lengvatas, suteiktas šaltinio valstybėje, išskyrus tuos atvejus, kai šaltinio valstybė suteikia kreditą tokioms lengvatom;
- neskatina kapitalo importo;
- pakankamai sudėtingas ir nemažai laiko reikalaujantis jį administruojant [35].

Tarptautinio dvigubo apmokestinimo panaikinimo kredito metodu pagrįsta mokesčių sistema ekonominiu požiūriu orientuota į kapitalo eksporto neutralumo politiką, ja siekiama užtikrinti, kad sprendimui, kur investuoti – rezidavimo ar užsienio valstybėje, nedarytų įtakos įvairiose valstybėse taikomi mokesčiai. Taigi investicinių pajamų apmokestinimo suvienodinimas tarptautiniu mastu leidžia užtikrinti, kad investicinius sprendimus veiktų ekonomiškai efektyvūs rodikliai.

Galima teigti, kad valstybės, taikančios kredito metodą, siekia užtikrinti, kad sprendimui, kur investuoti ar dirbti, rezidavimo ar užsienio valstybėje, nedarytų įtakos įvairiose valstybėse taikomų mokesčių skirtumai.

Šiuo metu kredito metodą taiko Vengrija, Italija, Latvija, Norvegija, Rusija, Lenkija, Slovėnija, Ispanija[19].

Lietuvos taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse dauguma atvejų yra taip pat naudojamas kredito metodas.

Atleidimo metodas (angl. exemption method) reiškia, kad vieneto rezidavimo valstybėje į to vieneto pelno mokesčio bazę neįtraukiamos užsienio valstybėje gautos arba uždirbtos pajamos. Taip užsienio – pajamų šaltinio – valstybei suteikiama išimtinė teisė apmokestinti joje gaunamas arba uždirbamas pajamas. Pažymėtina: nors atleidimo metodą taikančiose valstybėse vieneto užsienio valstybėje gautos arba uždirbtos pajamos neįtraukiamos apskaičiuojant mokėtiną pajamų (pelno) mokestį, į atleistas nuo mokesčio pajamas paprastai atsižvelgiama apmokestinant kitas vieneto pajamas, pavyzdžiui, nustatant mokesčio tarifą progresyvinius mokesčius taikančiose valstybėse (angl. exemption with progress) [21].

Taigi Atleidimo metodo esmė yra ta, kad viena valstybė atleidžia nuo mokesčių savo rezidento gautas pajamas kitoje valstybėje, jeigu jos ten buvo apmokestintos. Tokiu būdu išvengiama dvigubo apmokestinimo, nes pajamos apmokestinamos tik vienoje šalyje. Šis metodas pilnai eliminuoja tarptautinę teisinę dvigubą apmokestinimą “rezidencijos” valstybėje. Tačiau atleidimas galimas tik tuomet, kai pajamos yra apmokestinamos “šaltinio” valstybėje.

Priklausomai nuo šį metodą taikančių valstybių gali būti išskiriamos tokios atleidimo formos:

- Pilnas atleidimas;
- Progresinis atleidimas.

Naudojant pilno atleidimo sistemą rezidavimo valstybė leidžia mokesčio mokėtojui į jo mokesčio bazę neįtraukti atleistas pajamas.

Progresinis atleidimas taikomas, kai fizinių asmenų pajamų apmokestinimas toje šalyje yra progresyvinis. Tokiu atveju visos pajamos yra įtraukiamos į mokesčio mokėtojo

apmokestinamąją bazę, nustatomas taikytinas mokesčio tarifas ir mokėtinas mokesčio dydis. Mokesčio mokėtojas gali proporcingai sumažinti savo mokėtiną mokesį atsižvelgiant į jo apmokestinamąsias ir pagal sutartį “atleistąsias” pajamas. Pavyzdžiui, mokesčio mokėtojas 70% visų savo apmokestinamųjų pajamų gauna savo valstybėje, ir tik 30% - iš valstybės, su kuria yra pasirašyta sutartis, numatanti atleidimo metodą, taigi, jis turi teisę 30% sumažinti savo mokėtino mokesčio dydį [35].

Atleidimo metodas, kaip ir kredito metodas, turi tam tikrų privalumų ir trūkumų.

Atleidimo metodo privalumai:

- pagrįstas kapitalo importo neutralumo principu, t.y. traktuoja visus mokesčio mokėtojus “šaltinio” valstybėje vienodai, nustatant tą pačią mokesčių bazę;
- pripažįsta mokesčių lengvatas, kurias suteikia “šaltinio” valstybė;
- lengvai administruojamas;
- eliminuoja faktišką ir potencialų dvigubą apmokestinimą.

Atleidimo metodo trūkumai:

- sumažina valstybės mokesčių pajamas dėl “rezidencijos” valstybei atitenkančių mokesčių;
- “šaltinio” valstybė gali nepripažinti tam tikrų mokesčio lengvatų;
- nuolatinės buveinės nuostoliai gali būti neužskaityti “šaltinio” valstybėje;
- reikalaujama detalios buhalterinės apskaitos, jei taikomas “progresinis atleidimas”;
- skatina naudoti mažai apmokestinančias šalis, kaip “šaltinio” valstybes [34].

Atleidimo metodu pagrįsta mokesčių sistema orientuota į kapitalo importo neutralumo politiką, ja siekiama užtikrinti, kad pajamos iš veiklos užsienio valstybėje tos užsienio valstybės jurisdikcijoje nebūtų apmokestinamos taikant didesnę mokesčio tarifą nei vietinių konkurentų ar rezidentų toje valstybėje pajamos. Vadinas, atleidimo metodas gali skatinti darbo ir kapitalo ekspansiją į mažus mokesčio tarifus taikančias valstybes ir paprastai nėra taikomas, kol vidutinių pajamų apmokestinimas rezidavimo ir užsienio valstybėse smarkiai skiriasi [19].

Be to, nors akivaizdu, kad mokesčių administravimo požiūriu atleidimo metodas yra paprastesnis už kredito metodą, atsižvelgiant į pasaulio valstybių mokesčių sistemų įvairovę, skirtingus pajamų šaltinio apibrėžimus, šio metodo taikymas gali lemti visišką tam tikrų pajamų atleidimą nuo mokesčių, o tai neatitinka tarptautinio dvigubo apmokestinimo panaikinimo sistemos pagrindinių tikslų [21].

Pažymėtina, kad kai kurios valstybės, pavyzdžiui, Estija, Austrija, Belgija, Prancūzija, Olandija, Suomija, Vokietija, Liuksemburgas, Švedija dvigubą pajamų apmokestinimą panaikina taikydamos abu metodus, atsižvelgdamos į pajamų rūšį. Šios valstybės atleidimo metodą paprastai taiko su darbo santykiais susijusioms pajamoms, pajamoms iš ūkinės-komercinės ar kitos aktyvios

veiklos. O kredito metodą taikomas pasyvioms pajamoms, tokioms kaip palūkanos, dividendai, honorarai. Atkreiptinas dėmesys, kad kai kurios valstybės atleidimo metodą taiko tik tuo atveju, jeigu jis įtvirtintas sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, o pajamoms, gautoms valstybėse, su kuriomis tokia sutartis nesudaryta, taikomas kredito metodas [19].

Atleidimo metodas yra naudojamas panaikinant kai kurių pajamų dvigubą apmokestinimą sutartyse, pavyzdžiui, pasirašytose su Estija ir Latvija.

Taip pat valstybės gali taikyti leidžiamą **atskaitymo metodą** (angl. deduction method). Pagal šį metodą pajamų (pelno) dvigubo apmokestinimo išvengiama taip: rezidavimo valstybėje į mokesčio bazę įtraukiamos užsienio – pajamų šaltinio – valstybėje gautos arba uždirbtos grynosios pajamos, o šaltinio valstybėje sumokėtas mokestis laikomas leidžiamu atskaitymu apskaičiuojant vieneto apmokestinamąjį pelną vieneto rezidavimo valstybėje [21].

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo, įsigaliojusio 2002 m. sausio 1 d., 55 straipsnyje nustatytas Lietuvos vieneto pajamų (pelno) juridinio tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmas. Lietuvos vienetas iš apskaičiuoto pelno mokesčio sumos gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje, pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Pagrindinis Pelno mokesčio įstatymo 55 straipsnio tikslas – taikant nustatytą metodą, išvengti Lietuvos vieneto pajamų (pelno) dvigubo apmokestinimo [1].

Atkreiptinas dėmesys, kad tarptautinis dvigubas pajamų (pelno) apmokestinimas visada panaikinamas vieneto rezidavimo valstybėje, t. y. valstybėje, pagal kurios įstatymus vienetas įsteigiamas arba kitaip organizuojamas, ir toje valstybėje į mokesčio bazę įtraukiamos visos jo pasaulinės pajamos [21].

LR Pelno mokesčio įstatymo 55 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytos pagrindinės Lietuvos vieneto pajamų (pelno) tarptautinio dvigubo apmokestinimo panaikinimo taisyklės.

LR Pelno mokesčio įstatymo 55 straipsnio 1 dalyje nustatytas Lietuvos vieneto pajamų tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo metodas: „Lietuvos vienetas iš šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pelno mokesčio sumos gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tuos mokestinius metus gautų pajamų“ [1]. Vadinasi, tarptautinis dvigubas Lietuvos vieneto pajamų apmokestinimas panaikinamas taikant kredito metodą.

Šiuo atveju atskaitymo sąvoka reiškia „užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymą iš rezidavimo valstybėje mokėtino mokesčio“.

Pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 55 straipsnio 1 dalį kredito metodas taikomas, jei:

1. Lietuvos vienetas gauna pajamų užsienio valstybėje;

2. pajamos yra apmokestinamos toje užsienio valstybėje;
3. Lietuvos vienetas užsienio valstybėje sumoka nustatytą mokestį nuo ten gautų pajamų; ir
4. sumokėtas mokestis yra pelno mokestis arba jam tapatus mokestis [1].

Pagal LR Pelnų mokesčio įstatymo 4 straipsnį Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje, todėl pirmos trys iš išvardytų sąlygų parodo, kad pelno mokesčio atskaitymai galimi tik tuo atveju, kai atsiranda tarptautinis dvigubas Lietuvos vieneto pajamų apmokestinimas [1].

Visos valstybės, taikančios tarptautinio dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimo kredito metodą, apibrėžia užsienio valstybėje sumokėtus mokesčius, kuriuos leidžiama atskaityti iš tose valstybėse mokėtino mokesčio. Apibrėžiant atskaitomus mokesčius gali būti išvardijami konkretūs užsienio valstybėse renkami mokesčiai (pavyzdžiui, Vokietijoje), reikalaujama bendro užsienio valstybėje sumokėtų mokesčių ir vidaus mokesčių atitikimo, gali būti nustatomos specifinės savybės, kurias turi atitikti užsienio valstybėje sumokėti atskaitytini mokesčiai (pavyzdžiui, JAV) [21].

LR Pelnų mokesčio įstatyme pasirinktas antrasis iš minėtų, daugumoje pasaulio valstybių taikomas atskaitomų mokesčių bendrojo atitikimo reikalavimas – ketvirtoji iš anksčiau išvardytų LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų reiškia, kad Lietuvos vienetas gali atskaityti tik užsienio valstybėje sumokėtą pelno mokestį arba jam tapatų mokestį.

Atkreiptinas dėmesys, kad LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 1 dalyje nustatyta dar viena labai svarbi taisyklė, pagal kurią nustatomas užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo laikotarpis: iš pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apskaičiuoto mokestinio laikotarpio pelno mokesčio atskaitomas Lietuvos vieneto užsienio valstybėje sumokėtas atitinkamas mokestis nuo per tą mokestinį laikotarpį toje užsienio valstybėje gautų pajamų. Vadinasi, laikotarpis, kurį leidžiama atskaityti užsienio valstybėje sumokėtą mokestį, susietas su pajamų užsienio valstybėje gavimo laikotarpiu, o ne užsienio valstybėje nustatyto mokesčio nuo tų pajamų sumokėjimo momentu.

LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 2 dalyje nustatytas užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo limitas. Pažymėtina, kad visose mokesčių sistemose, kuriose tarptautinis dvigubas apmokestinimas panaikinamas taikant kredito metodą, pajamų šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymai yra ribojami. Taikant visišką atskaitymą (angl. full credit) pajamų šaltinio valstybėje sumokėtas mokestis atskaitomas iš bendros rezidavimo valstybėje mokėtinos mokesčio, apskaičiuoto nuo pasaulinių pajamų, sumos. Tačiau prisiminkime, kad

pagrindinis kredito metodo tikslas yra panaikinti vieneto pajamų tarptautinį dvigubą apmokestinimą, todėl dažniausiai taikomas įprasto atskaitymo (angl. ordinary credit) metodas. Pagal šį metodą pajamų šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio suma, viršijanti rezidavimo valstybėje mokėtiną mokestį nuo šaltinio valstybėje gautų ar uždirbtų pajamų, nėra atskaitoma, nes netikslinga šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio suma mažinti rezidavimo valstybėje mokėtiną mokestį nuo pajamų, kurios nebuvo gautos ar uždirbtos toje šaltinio valstybėje [1].

Taigi, jei rezidavimo valstybėje mokestis yra didesnis nei pajamų šaltinio valstybėje, rezidavimo valstybėje sumokamas mokesčio likutis, o jeigu šaltinio valstybėje pajamos (pelnas) apmokestinamos taikant didesnę tarifą, rezidavimo valstybėje mokestis nemokamas, tačiau šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio likutis negražinamas ir negali būti atskaitytas iš rezidavimo valstybės mokesčio nuo kitų pajamų – taip tiesiog panaikinamas pajamų tarptautinis dvigubas apmokestinimas.

Pažymėsime, kad įvairiose valstybėse taikomi skirtingi pajamų šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio maksimalaus atskaitymo nustatymo metodai ir paprastai pasirenkamas tarpinis variantas tarp metodo, kai užsienyje sumokėtas mokestis siejamas su konkrečia užsienio valstybėje gautų ar uždirbtų pajamų rūšimi ir atskaitymas neviršija vidaus, t. y. rezidavimo valstybės mokesčio nuo tos konkrečios pajamų rūšies (toks mechanizmas įtvirtintas daugumoje Lietuvoje taikomų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių), ir tarp metodo, kai sudedamos visos užsienio valstybėse gautos ar uždirbtos pajamos ir mokesčiai nuo jų, o atskaitymas neviršija bendros vidaus mokesčio, priskiriamo toms pajamoms, sumos[21].

Atskaitymas taip pat gali būti apriojamas, atsižvelgiant į tam tikras pajamų kategorijas, pavyzdžiui, pajamos iš konkrečios užsienio valstybės (atskiros valstybės limitas, angl. a per country limitation) arba tam tikros rūšies pajamos (krepšelio limitas, angl. a basket limitation). Abi pastarąsias užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo limitų apskaičiavimo formas sutinkame Pelno mokesčio įstatyme.

LR Pelno mokesčio įstatymo 55 straipsnio 2 dalyje nustatytas pagrindinis užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo maksimalaus dydžio nustatymo principas: „Jeigu nuo užsienio valstybėje gautų pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pelno mokesčio suma yra mažesnė negu pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio suma, sumokėta nuo tų pajamų užsienio valstybėje, tai atskaitoma tik šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pelno mokesčio suma“. Vadinas, LR Pelno mokesčio įstatyme pasirinktas užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo atskiros valstybės limitas [1].

Išskirkime dvi pagrindines LR Pelno mokesčio įstatymo 55 straipsnio 2 dalyje nustatytas mokesčio atskaitymo taisykles:

1. užsienio valstybėje sumokėtas mokestis gali būti atskaitomas tik iš tos Lietuvos mokėtino pelno mokesčio dalies, kuri priskiriama būtent toje užsienio valstybėje gautoms pajamoms. Tai reiškia, kad užsienio valstybėje sumokėtas mokestis atskaitomas ne iš bendros Lietuvos vieneto pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apskaičiuotos pelno mokesčio sumos, bet tik iš tos jos dalies, kuri priskiriama toms užsienio valstybėje gautoms pajamoms;
2. atskaitoma užsienio valstybėje sumokėto mokesčio suma negali viršyti pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apskaičiuoto mokesčio, priskiriamo toje užsienio valstybėje gautoms pajamoms, sumos [1].

LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 3 dalyje nustatytos taisyklės, pagal kurias atliekami atskaitymai, kai Lietuvos vienetas gauna pajamas keliose užsienio valstybėse. Tokiu atveju „atskaitoma pelno mokesčio suma apskaičiuojama atskirai pagal kiekvieną valstybę, kurioje gautos pajamos“ [1].

Taigi pagrindinis LR Pelnų mokesčio įstatyme nustatytas principas yra *pagal atskirą valstybę* (angl. country by country): gavus ar uždirbus pajamų keliose užsienio valstybėse, jose sumokėtų mokesčių atskaitymai atliekami atskirai pagal kiekvieną valstybę.

Atkreipkime dėmesį, kad šioje LR Pelnų mokesčio įstatymo dalyje nustatytas principas taikomas atsižvelgiant į Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 2 dalyje nustatytas taisykles.

LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 4 dalyje nustatytas nuo užsienio valstybėse gautų pajamų sumokėtų mokesčių atskaitymo principas vadinamas *pagal šaltinį* (angl. source by source): kai tam tikros pajamos gaunamos keliose užsienio valstybėse, nuo jų sumokėti mokesčiai atskaitomi ne pagal atskiras valstybes, bet pagal pajamų rūšį [1].

LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio nagrinėjamoji dalis taikoma užsienio valstybėse gautoms palūkanoms: „tuo atveju, kai užsienio valstybėse gaunamos pagal šį Įstatymą apmokestinamos palūkanos, kurios sudaro ne daugiau kaip 25 procentus jas gaunančio vieneto pajamų, atskaitoma pelno mokesčio suma atskaitoma nuo bendros pelno mokesčio sumos, skaičiuojant nuo visų pajamų, bet ne daugiau kaip 1/5 bendros pelno mokesčio sumos“. Taigi LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 4 dalyje nustatytos vadinamosios *krepšelio* atskaitymo limitų nustatymo taisyklės taikomos tik tada, kai įvykdomos šios sąlygos:

1. Lietuvos vienetas palūkanas gauna užsienio valstybėje; ir
2. tos palūkanos yra pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apmokestinamosios palūkanos; ir

3. bendra tų palūkanų suma sudaro ketvirtadalį arba mažiau to Lietuvos vieneto pajamų.

Išskirkime nagrinėjamojoje LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio dalyje nustatytas taisyklės:

1. užsienio valstybėse nuo Lietuvos vieneto gautų palūkanų sumokėti mokesčiai atskaitomi iš bendros Lietuvos vieneto mokėtinų pelno mokesčio sumos, skaičiuojant nuo visų pajamų;
2. atskaitoma suma negali viršyti penktadalio bendros pelno mokesčio sumos, t. y. Lietuvos vieneto apskaičiuoto mokestinio laikotarpio pelno mokesčio, įskaitant pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apskaičiuotą pelno mokestį nuo iš užsienio valstybių vienetų gautų palūkanų, sumos [21].

Kai užsienio valstybėse gautų pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apmokestinamų palūkanų suma viršija 25 proc. Lietuvos vieneto pajamų, nuo tų palūkanų sumokėti mokesčiai atskaitomi taikant Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 1 dalies nuostatas, jei tos palūkanos gaunamos vienoje užsienio valstybėje, arba 3 dalies nuostatas, jei minėtosios pajamos gaunamos iš kelių užsienio valstybių. Taigi tokiu atveju Lietuvos vieneto atskirose užsienio valstybėse sumokėti mokesčiai nuo ten gautų palūkanų atskaitomi atskirai pagal kiekvieną valstybę, o atskaitymo limitas apskaičiuojamas vadovaujantis nagrinėtomis Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 2 dalyje nustatytomis taisyklėmis.

LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta prievolė Lietuvos vienetui, siekiančiam taikyti pelno mokesčio nuo užsienio valstybėse gautų pajamų atskaitymus, pateikti įrodymus apie pajamų gavimą užsienio valstybėje ir joje nustatyto mokesčio nuo tų pajamų sumokėjimą. Pažymėtina, kad šiuos faktus įrodantys dokumentai pripažįstami tik tada, jei jie yra patvirtinti atitinkamos užsienio valstybės mokesčių administratoriaus. Akivaizdu, kad šia nuostata siekiama užtikrinti, kad LR Pelnų mokesčio įstatyme įtvirtintas užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo mechanizmas būtų skirtas būtent tarptautiniam dvigubam apmokestinimui panaikinti, o ne piktnaudžiauti galimybėmis sumažinti Lietuvoje mokėtiną pelno mokestį [1].

Apžvelgę pagrindinius LR Pelnų mokesčio įstatyme įtvirtintus Lietuvos vieneto pajamų tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo principus, panagrinėkime dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytą dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmą.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnyje nustatytas tarptautinių sutarčių viršenybės principas, kuris reiškia, kad „jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios

sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės“ [3].

Nuo 2006 m. sausio mėn. 01 d. Lietuvoje taikomos 41 dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, kurios yra Lietuvos Respublikoje ratifikuotos ir įsigaliojusios. Pagrindinis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslas – išvengti susitariančiųjų valstybių rezidentų pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo, pajamų apmokestinimo teises paskirstant tarp susitariančiųjų valstybių. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis susitariančiosios valstybės gali dalytis pajamų apmokestinimo teisėmis arba tam tikrais atvejais vienai iš valstybių gali būti suteikiamos išimtinės apmokestinimo teisės.

Atkreiptinas dėmesys, kad jei Lietuvoje taikomoje dvišalėje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje užsienio valstybei – kitai sutarties šaliai – suteikiamos išimtinės Lietuvos rezidentų pajamų apmokestinimo teisės, užsienio valstybėje gautos pajamos neįtraukiamos į Lietuvos rezidentų Lietuvoje mokėtino mokesčio bazę, t. y. atleidžiamos nuo Lietuvos mokesčio.

Kai Lietuvoje taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys suteikia užsienio valstybei pirmumo teisę apmokestinti Lietuvos rezidentų pajamas, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių straipsnyje „Dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimas“ Lietuva yra įsipareigojusi panaikinti Lietuvos rezidentų pajamų dvigubą apmokestinimą taikant kredito metodą. Taigi, jeigu Lietuvos rezidentas užsienio valstybėje, kitoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties šalyje, gauna dividendus, palūkanas, honorarus arba, pavyzdžiui, vykdo veiklą per nuolatinę buveinę toje užsienio valstybėje, paprastai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse užsienio valstybei suteikiama pirmumo teisė apmokestinti tokias Lietuvos rezidentų gautas ar uždirbtas pajamas. Atitinkamoje užsienio valstybėje gautos ar uždirbtos pajamos įtraukiamos į Lietuvos rezidentų Lietuvoje mokėtino mokesčio bazę, bet toje užsienio valstybėje sumokėtas mokestis minėtame sutarčių straipsnyje nustatyta tvarka atskaitomas iš Lietuvos mokėtino atitinkamo mokesčio [21].

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas kredito metodas šiek tiek skiriasi nuo LR Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinto Lietuvos vieneto tarptautinio dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodo.

Remdamiesi Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo 24 str. 2 dalimi, kurioje nustatytas daugumoje Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikomas Lietuvos vieneto pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodas, išnagrinėsime sutartyse ir LR Pelno mokesčio įstatyme nustatyto kredito metodo skirtumus.

Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo 24 str. 2 dalyje nustatyta:

„Lietuvos rezidento atveju dvigubas apmokestinimas panaikinamas tokiu būdu:

a) Kai Lietuvos rezidentas gauna pajamų arba turi kapitalo, kurie remiantis šia Sutartimi gali būti apmokestinami Austrijoje, Lietuva, jei jos vidaus įstatymai nenumato palankesnio apmokestinimo, leidžia:

- i) iš to rezidento pajamų mokesčio atimti sumą, lygią Austrijoje sumokėtam tokių pajamų mokesčiui;
- ii) iš to rezidento kapitalo mokesčio atimti sumą, lygią Austrijoje sumokėtam tokio kapitalo mokesčiui.

Tačiau bet kuriuo atveju ta atimama suma neturi būti didesnė už tą prieš atėmimą apskaičiuoto Lietuvos pajamų mokesčio arba kapitalo mokesčio dalį, kuri yra priskiriama atitinkamai pajamoms arba kapitalui, kurie gali būti apmokestinami Austrijoje“ [7].

Nagrinėjamoje sutartyje įtvirtintos dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimo taisyklės yra griežtesnės už nustatytas LR Pelnų mokesčio įstatymo 55 str. 1 ir 2 dalyse. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas Lietuvos vieneto pajamų dvigubas apmokestinimas gali būti panaikinamas taikant kredito metodą, jei:

1. Lietuvos vienetas gauna pajamų arba turi kapitalo Austrijoje;
2. tos pajamos ar kapitalas pagal sutarties nuostatas gali būti apmokestinami Austrijoje, t. y. sutartis suteikia Austrijai pirmumo teisę apmokestinti Lietuvos rezidento Austrijoje gautas pajamas;
3. Lietuvos vienetas Austrijoje sumoka mokestį nuo ten gautų pajamų;
4. Austrijoje sumokėtas mokestis turi būti mokestis, kuriam taikoma sutartis, t. y. mokestis, kuris dažniausiai apibrėžiamas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 2 straipsnyje.

Kai šios sąlygos įvykdomos, vieneto rezidavimo valstybė, mūsų atveju Lietuva, privalo leisti iš Lietuvoje mokėtino Austrijoje gautų konkrečių pajamų mokesčio atskaityti sumą, kuri yra lygi Austrijoje sumokėtam mokesčiui, tačiau neviršija nustatyta tvarka apskaičiuotos maksimalios Austrijoje sumokėto mokesčio atskaitymo sumos.

Pažymėtina, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse taikomos maksimalios pajamų šaltinio valstybėje atskaitomos sumos apskaičiavimo taisyklės taip pat griežtesnės už nustatytas LR Pelnų mokesčio įstatyme.

Pagal LR Pelnų mokesčio įstatymo nuostatas užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymo limitai skaičiuojami pagal kiekvienoje užsienio valstybėje gautas pajamas (limitas pagal atskirą valstybę) arba nustatytais dividendų ir palūkanų atvejais – pagal tam tikras pajamų rūšis (krepšelio limitas). Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtintą atskaitymo limitų apskaičiavimo mechanizmą nagrinėjama kiekviena atskira pajamų rūšis (angl. item by item) ir atskaitytino mokesčio limitas yra Lietuvos vieneto pelno mokesčio dalis, priskiriama konkrečiai užsienio valstybėje, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties šalyje, gautai ar uždirbtai pajamų rūšiai.

Pagal sutartis maksimali pajamų šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio suma turi atitikti rezidavimo valstybės mokestį nuo užsienio valstybėje apmokestinamųjų pajamų, t. y. mokestis nuo pajamų, iš kurių atskaityti leidžiami atskaitymai.

Netgi kai užsienio valstybėje gaunama tik viena pajamų rūšis, maksimali atskaitymo suma, atsižvelgiant į Lietuvos vieneto pajamoms uždirbti faktiškai patirtų sąnaudų (t. y. leidžiamų atskaitymų) paskirstymą, gali būti mažesnė negu pagal LR Pelnų mokesčio įstatymą apskaičiuojama maksimali atskaitymo suma, lygi Lietuvos mokesčio daliai, priskiriamai užsienio valstybėje uždirbtoms (bet ne apmokestinamosioms) pajamoms. Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad tuo atveju, kai Lietuvos vidaus įstatymuose nustatytas palankesnis Lietuvos vieneto pajamų apmokestinimas, taikomos šių įstatymų nuostatos [21].

2005 m. birželio mėn. 7 dieną buvo priimtos LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pataisos, pagal kurias pajamų mokesčio tarifas laipsniškai mažinamas iki 24 proc.. Dėl to Lietuvoje taikomas pajamų mokesčio tarifas priartės prie vidutinių pajamų apmokestinimo lygio užsienio valstybėse. Atsižvelgiant į tai buvo nuspręsta pakeisti dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimo metodą. Remiantis 2006 m. sausio mėn. 12 d. įsigaliojusi LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio pakeitimu, užsienio valstybėje, kuri yra Europos Sąjungos valstybė narė arba su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gautos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, išskyrus minėtoje valstybėje gautas palūkanas, dividendus ir honorarus, yra neapmokestinamos pajamų mokesčiu Lietuvos Respublikoje, jeigu pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis nuo šių pajamų nustatyta tvarka sumokėtas toje užsienio valstybėje [2].

Plačiau pakomentuoti šį klausimą buvo paprašyta LR Finansų ministerijos Mokesčių departamento, Tiesioginių mokesčių ir tarptautinio apmokestinimo skyriaus vyr. specialistė, Ž.

Kvedytė. Anot ekspertės, remiantis LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pataisomis dėl pajamų, gautų užsienio valstybėse, dvigubo apmokestinimo panaikinimo, užsienyje pajamų gavusių nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamos, kurios jau buvo apmokestintos užsienyje, bus atleidžiamos nuo mokesčio Lietuvoje. Tai reiškia, kad nuo užsienyje gautų pajamų, kurioms dabar taikomas atleidimo metodas, Lietuvoje mokesčio mokėti išvis nebereikia, nesvarbu, kokia mokesčio suma buvo sumokėta užsienio valstybėje. Ekspertė atkreipė dėmesį, kad nuo mokesčio Lietuvoje atleidžiamos tik tokios pajamos, nuo kurių užsienyje mokestis jau buvo sumokėtas toje užsienio valstybėje nustatyta tvarka arba tos pajamos buvo atleistos nuo mokesčio dėl toje valstybėje taikomų mokestinių lengvatų.

Pasak Ž. Kvedytės, nuo pajamų mokesčio Lietuvoje atleidžiamos tik tam tikros rūšies ir tam tikrose valstybėse gautos pajamos. Atleidimo metodas taikomas užsienyje gautoms pajamoms, išskyrus palūkanas, dividendus ir honorarus. Siekiant užtikrinti, kad mokestis būtų sumokėtas bent vienoje valstybėje, atleidimo metodas taikomas minėtoms pajamoms, gautoms užsienio valstybėse, kurios Lietuvai teikia duomenis apie nuolatinių Lietuvos gyventojų tose valstybėse gautas pajamas ir nuo jų sumokėtus mokesčius. Todėl nuo pajamų mokesčio Lietuvoje atleidžiamos tik tokios su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos ir pajamos iš individualios veiklos, kurios gautos:

- Europos Sąjungos valstybėse ir
- Kitose užsienio valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutartis.

Naikinant kitų pajamų dvigubą apmokestinimą ir toliau taikomas kredito metodas, t. y. Lietuvoje reikia sumokėti skirtumą tarp pagal LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą apskaičiuotos mokesčio sumos ir užsienio valstybėje sumokėtos mokesčio sumos.

Taigi nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje tik tokiu atveju, jei jos atitinka abu aukščiau nurodytus kriterijus, t. y. yra tam tikros rūšies ir yra gautos tam tikroje valstybėje.

Anot Ž. Kvedytės, atsižvelgiant į tai, kad dažniausiai nuolatiniai Lietuvos gyventojai pajamas gauna tose užsienio valstybėse, kurios yra Europos Sąjungos valstybės narės arba su kuriomis Lietuva yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir tos pajamos būna susijusios su darbo santykiais, toks LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimas yra palankus daugumai užsienyje pajamas gaunančių nuolatinių Lietuvos gyventojų.

Apibendrinant galima teigti, kad pasaulio valstybių mokesčių sistemose pajamų šaltinio valstybėse sumokėto mokesčio atskaitymai pamažu praranda svarbą, nes mokesčių sistemos orientuojamos į tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimo metodus.

IŠVADOS

1. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas suprantamas kaip panašių mokesčių nustatymas dviejuose ar daugiau valstybių vieno ir to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu dėl to paties dalyko (objekto) ir per identišką laiko tarpą.
2. Dvigubo apmokestinimo atsiradimo prielaidą sudaro kiekvienos valstybės siekis apmokestinti pajamas ar pelną remiantis dviem principais: rezidavimo principu ir pajamų šaltinio principu. Kiekvienai valstybei taikant šiuos du apmokestinimo principus, neišvengiamai susidaro sąlygos dvigubam apmokestinimui.
3. Galimi šie trys dvigubo apmokestinimo modeliai:
 - Rezidavimo vieta / rezidavimo vieta;
 - Pajamų šaltinis / pajamų šaltinis;
 - Rezidavimo vieta / pajamų šaltinis.
4. Tarptautinėse dvigubo apmokestinimo sutartyse, nustatant ar tam tikra pajamų rūšis bus ar nebus apmokestinta valstybėje, kurioje tos pajamos buvo gautos, paprastai yra naudojamas nuolatinės buveinės kriterijus. Nuolatinės buveinės teisinis institutas nusako būtinus kriterijus, kuriais remiantis ūkinės-komercinės veiklos ryšys su tam tikra valstybe yra laikomas pakankamu, kad atsirastų reikalavimas mokėti mokesčius toje valstybėje. Nuolatinė buveinė – tai tam tikras tarpvalstybinio kompromiso rezultatas sprendžiant šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų konfliktą. Pajamų šaltinio valstybė gali įgyvendinti savo apmokestinimo teisę tik tuo atveju, jeigu užsienio įmonė veikia pajamų šaltinio valstybėje per nuolatinę buveinę. Užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę iš esmės prilygsta įmonės, reziduojančios pajamų šaltinio valstybėje, veiklai. Nesant nuolatinės buveinės, teisė apmokestinti verslo pajamas tenka išimtinai rezidencijos valstybei.
5. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali būti dvejopas: teisinis ir ekonominis.
6. Ekonominis dvigubas apmokestinimas susidaro tada, kai tas pats ekonominis sandoris, pajamos ar kapitalas yra apmokestinami dvejose ar daugiau valstybių per tą patį mokestinį laikotarpį, bet skirtingų mokesčių mokėtojų rankose.
7. Teisinis dvigubas apmokestinimas atsiranda tada, kai tos pačios pajamos yra pakartotinai pamokestinamos vieno mokesčio mokėtojo asmenyje, t. y. tas pats mokesčio objektas (pajamos) ir tas pats mokesčio subjektas (mokesčio mokėtojas) yra pakartotinai apmokestinami dvejose ar daugiau valstybių už tą patį laikotarpį.
8. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas daro žalingą poveikį kapitalo, technologijų, asmenų judėjimui bei prekių ir paslaugų mainams. Todėl yra svarbu šalinti dvigubo apmokestinimo

sukeliamas kliūtis tarpvalstybinių ekonominių santykių vystymuisi, tarptautinei prekybai bei investicijoms.

9. Siekdamas išspręsti dvigubo apmokestinimo problemą, valstybės savo nacionaliniuose įstatymuose dažnai numato tam tikras nuostatas dėl vienašališko dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Vienašalių priemonių panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą beveik visada imasi rezidavimo valstybė. Tačiau šiuo tikslu gali būti imamasi ir dvišalių bei daugiašalių priemonių. Dvišalės ir daugiašalės priemonės paprastai įgauna mokestinės sutarties formą.
10. Nuo 2006 m. sausio mėn. 01 d. Lietuvoje taikomos 41-erios dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, kurios yra Lietuvos Respublikoje ratifikuotos ir įsigaliojusios. Pagrindinis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslas – išvengti susitariančiųjų valstybių rezidentų pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo, pajamų apmokestinimo teises paskirstant tarp susitariančiųjų valstybių. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys suteikia galimybę visiškai eliminuoti ar minimizuoti dvigubą apmokestinimą mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybėje. Įprasta yra, kad visų pirma, pajamų šaltinio valstybė apmokestina objektą, kai tik pajamos atsiranda, jei šalys nesutaria kitaip. Tada mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybė taiko vieną iš dviejų teisinio dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų: atleidimo ar kredito.
11. Pasaulio valstybių mokesčių sistemos orientuojamos į tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimo metodus, kas patvirtina darbe iškeltą hipotezę.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. IX–675.
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. IX-1007.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. IX-2112.
4. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. vasario mėn. 27 d. įsakymas „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 54.
5. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. rugsėjo mėn. 25 d. įsakymas „Dėl nenuolatinio Lietuvos gyventojų veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 301.
6. OECD Model Tax Convention on Income and Capital. 2003.
7. Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo // Valstybės žinios. 2005, Nr. 128-4604.
8. Baker Ph. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London : Sweet & Maxwell, 1994. P. 514.
9. Bartusevičienė K. Paskirstomojo pelno apmokestinimas 2002 ir 2003 metais // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr.3.
10. Budrytė A. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje // Pinigų studijos. 2004, Nr.2.
11. Dausienė D. Kaip apmokestinamos iš užsienio valstybių arba užsienio valstybėse gautos pajamos // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr.10.
12. Degesys R. Užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimo metodų pasirinkimo dilema // Jurisprudencija. 2002. T. 34(26).
13. Degesys R. Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje // Jurisprudencija. 2003. T. 46(38).
14. Doernberg R. L. International Taxation in a Nutshell. St. Paul (Minn.) : West Publ., 1991. P. 325.
15. Farmer P., Lyal R. EC Tax Law. Oxford : Clarendon Press , 1994. P. 360.
16. Jankauskaitė J. Dvigubų mokesčių spąstų naikinimas // Apskaitos menas. 2005, Nr.4.

17. Husseyus W. M., Lubickas D. C. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Arlingtonas, Virdžinijos valstija. „Mokesčių analitikai“. 1996. P. 370.
18. Kontrimavičiūtė J. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr.4.
19. Kvedytė Ž. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 11.
20. Lissauskas G. Tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reikšmė // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2000, Nr.10.
21. Misiūnaitė A. Pelno mokesčio, sumokėto užsienio valstybėse, atskaitymai // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 11.
22. Model tax convention on income and on capital : September 1992 condensed version. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 1993. P. 244.
23. Mokesčių žinynas : konsultacijos vadovui. Vilnius : UAB "Verslo žinios", 2005. P.700.
24. OECD Commentary on Model Tax Convention On Income And On Capital.
25. Offermans R. The Entrepreneurship Concept in a European comparative Tax Law Perspective. The Hague etc : Kluwer Law International , 2002. P. 367.
26. Patterson B. Tax co-ordination in the EU: the latest position. Luxembourg : European Parliament, 2002. P. 82.
27. Rixen T. Why bilateralism? Cooperation in International Double Taxation Avoidance // Second open graduate student conference. 2004.
28. Rotomskis I. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje // Jurisprudencija. 2004, T. 52 (44).
29. Rotomskis I. Elektroninės komercijos įtaka mokestiniams santykiams // Jurisprudencija. 2004, T. 53(45).
30. Tax policy in the European Union / European Commission. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2000. P. 38.
31. Tax sparing : a reconsideration. Paris : OECD, 1998. P. 86.
32. Terra B. European Tax Law. London etc : Kluwer Law International , 2001. P. 532.
33. Thuronyi V. Comparative Tax Law. The Hague etc : Kluwer Law International, 2003. P.373.
34. Vann R. Taxing international business : emerging trends in APEC and OECD economies. Paris : OECD, 1997. P. 144.
35. Vasarienė D. Paskaitų medžiaga.

36. Vildžiūnaitė V. Pajamos iš užsienio – mokesčiai lietuviški // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr.11.
37. Vogel K. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular reference to German Treaty Practice. The Hague etc: Kluwer Law International, 1997. P. 1688.
38. Žvirblis A. Mokesčių žinynas : mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai. Vilnius : TUB "Žuma", 1998. P. 152.
39. Case 270–83, Commission v. France, 1986 ECR 273.
40. Case C–307/97. Compagnie de Saint–Gobain, Zwerniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen–Innenstadt, 1999 ECR I–6161.
41. http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_34897_36195679_1_1_1_1,00.html

SANTRAUKA

Magistrinio baigiamojo darbo tema - tarptautinis dvigubas apmokestinimas: teisinis ir ekonominis aspektai.

Darbas apima 52 puslapius, 2 paveikslėlius ir vieną lentelę.

Globalizacija lemia tai, kad įmonių veikla neapsiriboja vienos valstybės teritorija. Dėl to įmonių gautos verslo pajamos gali būti apmokestinamos pagal kelių valstybių jurisdikciją. Atskiroms valstybėms taikant skirtingas apmokestinimo taisykles, gali susidaryti situacijos, kai tos pačios pajamos apmokestinamos kelis kartus arba, priešingai, visiškai neapmokestinamos.

Magistrinio darbo tikslas - išanalizuoti tarptautinio dvigubo apmokestinimo bei jo išvengimo reglamentavimą Lietuvoje ir pasaulyje.

Tikslui atskleisti keliama uždaviniai:

- atskleisti tarptautinio dvigubo apmokestinimo sampratą;
- išanalizuoti nacionalinius ir tarptautinius teisės aktus, reglamentuojančius tarptautinį dvigubą apmokestinimą;
- išnagrinėti Lietuvos pasirašytas tarptautines dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo;
- atskleisti tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmo veiklą.

Magistrinį baigiamąjį darbą sudaro 4 dalys. Pirmoji dalis skirta tarptautinio dvigubo apmokestinimo teoriniam vertinimui. Ją sudaro trys skyriai: tarptautinio dvigubo apmokestinimo esmė; tarptautinio dvigubo apmokestinimo principai ir modeliai; nuolatinės buveinės sampratos problema. Antroje magistrinio baigiamojo darbo dalyje nagrinėjamas tarptautinio dvigubo apmokestinimo teisinis aspektas akcentuojant: teisinio dvigubo apmokestinimo sampratą bei mokestinius konfliktus. Trečioji magistrinio baigiamojo darbo dalis skirta tarptautinio dvigubo apmokestinimo ekonominio aspekto nagrinėjimui. Paskutinioji darbo dalis skirta tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo analizei.

Pagrindinės sąvokos naudojamos darbe: apmokestinimas, mokestis, tarptautinis ekonominis dvigubas apmokestinimas, tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas, vieneto rezidavimo valstybė.

Darbo rezultatais patvirtinama iškelta hipotezė, jog pasaulio mokesčių sistemos orientuojamos į dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimo metodus.

SUMMARY

The theme of the final paper – international double taxation: legal and economic aspects.

The paper consists of 52 pages, 2 pictures and 1 table.

Globalization determines that work of enterprises is not limited by one state territory. That is why business income can be taxed by more than one state. Applying different taxation rules can result situations that the same income can be taxed twice or not taxed at all.

The aim of this work is to analyze regulation of international double taxation and its avoidance in Lithuania and in the world.

The tasks of the work are as follows:

- to reveal the definition of international double taxation;
- to examine national and international legal acts, regulating international double taxation;
- to analyze international agreements on international double taxation avoidance;
- to examine the work of international double taxation avoidance mechanism;

The final paper consists of 4 parts. International double taxation is evaluated theoretically in the first part. The first part consists of 4 sections: the essence of international double taxation, models of international double taxation, the problem of definition of permanent establishment. The second part of the final paper is devoted to analysis of the juridical aspect of international double taxation. It consists of two sections: juridical double taxation and taxing conflicts. The third part of the final paper is devoted to analysis of the economic aspect of international double taxation. The final part of the paper is devoted to analysis of the avoidance of international double taxation.

Main definitions used in the final paper: taxation, tax, international economical double taxation, international juridical double taxation, state of residence.

The hypothesis - world taxing systems are being orientated to international double taxation avoidance methods - was confirmed.