

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Raimondos Juodkaitės  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
šakos studentės

**Magistrinis darbas**

**Dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai: metodų apibūdinimas, reikšmė, jų  
taikymas Lietuvoje ir pasirinktose užsienio valstybėse**

Vadovas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: doc. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius 2007

## Turinys

Ižanga.....	2
I Dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų aptarimas .....	6
1.1 Nacionaliniai dvigubo apmokestinimo išvengimo būdai .....	6
1.2 Tarptautiniai (teisiniai) dvigubo apmokestinimo išvengimo būdai.....	7
1.2.1 Atleidimo metodas (exemption method).....	7
1.2.2 Kredito metodas (credit method).....	9
1.2.3 Atleidimo ir kredito metodų pagrindiniai skirtumai.....	12
1.2.4 Užskaitos metodas (deduction method) .....	15
1.2.5 Problemos, su kuriomis gali būti susiduriama, taikant atleidimo arba kredito metodus..	16
II Nuolatiniai Lietuvos gyventojai.....	17
III Užsienio valstybėse gautos pajamos.....	23
IV Dvigubo apmokestinimo naikinimas Lietuvoje .....	25
4.1 Lietuvos ir užsienio mokesčių administratorių bendradarbiavimas .....	27
4.2 Nuolatinių Lietuvos gyventojų 2003 ir 2004 metais užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje.....	32
4.3 Nuolatinių Lietuvos gyventojų 2005 metais ir vėlesniais mokesčiais laikotarpiais užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje .....	35
4.4 Atleidimo ir kredito metodų palyginimas.....	39
V Atlyginimo dvigubo apmokestinimo naikinimo ypatumai .....	41
VI Atlikėjo ir sportininko – Lietuvos rezidento pajamų, gaunamų už užsienio valstybėje vykdomą atlikėjo ar sporto veiklą, apmokestinimas .....	42
VII Palūkanų, mokamų Lietuvos rezidentui, apmokestinimas.....	45
VIII Dvigubo apmokestinimo naikinimas užsienio valstybėse .....	50
Išvados .....	54
Santrauka .....	56
Summary.....	57
Literatūros sąrašas .....	58

## Ižanga

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Kiekvienai valstybei turint suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje bei esant laisvam darbo jėgos judėjimui, gali susidaryti situacija, kai vienas ir tas pats asmuo yra apmokestinamas du kartus, jo rezidavimo ir pajamų šaltinio valstybėje. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ypatingai svarbu yra išspręsti klausimus, susijusius su gyventojų pajamų, gautų keliose užsienio valstybėse, apmokestinimu ir įtvirtinti vienkartinio apmokestinimo principą.

Nagrinėjama tema yra ypač aktuali Lietuvai, kadangi įstojus į ES, atsirado didesnės legalaus įsidarbinimo ES valstybėse narėse galimybės ir tai sąlygojo didelį, palyginti su ES naujokėmis, emigracijos mastą<sup>1</sup>. Situacija, kai asmuo dirba vienoje užsienio valstybėje, o yra kitos valstybės nuolatinis gyventojas pajamų mokesčio tikslais, sukelia pajamų dvigubo apmokestinimo galimybę. Savo ruožtu, didelis emigracijos mastas reiškia akivaizdų intelektualinio potencialo netekimą Lietuvoje, kuris sąlygoja ir valstybės ekonominę padėtį. Ryšium su tuo valstybė turi imtis priemonių, kurios skatintų išvykusius gyventojus grįžti atgal į tėvynę. Vienas iš būdų yra dvigubo apmokestinimo panaikinimas.

**Darbo objektas ir tikslai.** Magistrinio darbo objektas yra dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų esmės atskleidimas, jų veikimo principų aprašymas.

Magistrinio darbo tikslai - bendrai aptarti dvigubo apmokestinimo sąvoką, atlikti tarptautinio dvigubo apmokestinimo naikinimo metodų veikimo analizę. Kadangi pasaulinėje praktikoje egzistuoja dviejų rūšių dvigubas apmokestinimas, bei naudojami skirtingi tokio dvigubo apmokestinimo išvengimo būdai, magistriniame darbe tik supažindinimo tikslais bus atskleista nacionalinio dvigubo apmokestinimo sąvoka plačiau jos nenagrinėjant. Esminis dėmesys bus skiriamas tarptautinio dvigubo apmokestinimo naikinimui.

Darbo autorė sieks atskleisti dvigubo apmokestinimo naikinimo metodų taikymą gyventojų pajamų dvigubo apmokestinimo naikinimo plotmėje. Pagrindinis dėmesys bus skiriamas Lietuvos Respublikai ir tik bendrais bruožais apibūdinama, kaip dvigubas apmokestinimas naikinamas kai kuriose užsienio valstybėse.

Detaliai bus aprašoma, kaip Lietuvos Respublikoje yra naikinamas pajamų dvigubas apmokestinimas, kokiais atvejais gyventojas privalo mokėti pajamų mokestį Lietuvoje nuo mokestiniu laikotarpiu užsienyje gautų pajamų, apžvelgta dvigubo apmokestinimo naikinimo metodų taikymo praktika skirtingais mokestiniais laikotarpiais. Taikant lyginamąjį metodą bus

---

<sup>1</sup> „Kodėl lietuviai palieka Lietuvą“. *Mokesčių žinios*, 2006-06-05 – 11, Nr. 23 (485), 14psl.

išskiriami skirtingais mokesčiais laikotarpiais taikomų metodų trūkumai bei privalumai. Dėl darbo apimties ribojimų magistro darbe, rezidento sąvoka bus vertinama tik tiek, kiek jos atskleidimas turi įtakos dvigubo apmokestinimo atsiradimui. Tokia pat apimtimi bus skiriamas dėmesys mokesčių administratorių bendradarbiavimui.

Fiziniai asmenys gali gauti įvairių rūšių pajamų, o visas pajamas analizuoti yra netikslinga, todėl darbe bus aptariamos trys pajamų rūšys t. y.: su darbo santykiais susijusios pajamos, kurios apmokestinamos 27 proc. tarifu, atlikėjų ir sportininkų veiklos pajamos, kurios apmokestinamos 15 proc. tarifu, bei atskirai magistriniame darbe bus aptarta palūkanų dvigubo apmokestinimo naikinimo ypatumai. Pažymėtina, kad su darbo santykiais susijusioms pajamoms tiesiogiai nebus skiriama atskira darbo dalis, tačiau jų dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmas atsiskleis bendrame kontekste.

Ryšium su tuo, kad Lietuvoje, skirtingai nuo daugelio Europos šalių, taikoma proporcinė<sup>2</sup> mokesčių sistema, kuri taip pat taikoma Slovakijoje, Estijoje, Latvijoje, ir Rusijoje, magistrinio darbo pradžioje bendrai bus supažindinama, kokiais principais remiantis dvigubo apmokestinimo naikinimo metodai veikia valstybėse, taikančiose progresinę<sup>3</sup> mokesčių sistemą.

**Nagrinėjamos temos originalumas ir naujumas.** Galima teigti, kad šis darbas yra vienas iš keleto mokslinio pobūdžio darbų, kuriame sistemiškai analizuojami dvigubo apmokestinimo naikinimo metodai, atskleidžiant jų veikimo mechanizmą ne tik Lietuvoje, bet ir progresinę mokesčių sistemą turinčiose valstybėse. Darbe pateikiama lyginamoji metodų analizė, kurios negalima rasti pavieniuose autorių darbuose, kuriuose tik fragmentiškai diskutuojama vienu ar kitu, su dvigubo apmokestinimo naikinimu, susijusiu klausimu.

**Tyrimo metodai.** Darbe iškeltiems tikslams pasiekti bei apibrėžtam objektui atskleisti bus panaudojami šie tyrimo metodai:

- lyginamasis – tema analizuojama gretinant du skirtingus dvigubo apmokestinimo naikinimo metodus, kurie naudojami siekiant vieno ir to paties tikslo. Darbe lyginamas kai kurių sąvokų traktavimas Lietuvoje ir atitinkamoje užsienio valstybėje. Pagrindžiant, fizinių asmenų suinteresuotumą dirbti veikia užsienyje, nei Lietuvoje, palyginama mokesčio našta mūsų valstybėje bei atitinkamose užsienio valstybėse.

---

<sup>2</sup> Proporcinis pajamų mokestis – tai toks mokestis, kurio tarifas vienodas nepriklausomai nuo mokesčio mokėtojo uždirbamų pajamų.

<sup>3</sup> Progresinis pajamų mokestis – tai toks mokestis, kurio tarifas didėja, didėjant žmogaus gaunamoms pajamoms. Kai dirbančiojo pajamos viršija nustatytą ribą, kiekvienas papildomas uždirbtas litas (euras, doleris ar kita valiuta) apmokestinamas didesniu mokesčio tarifu.

- Istorinis – šis metodas leidžia suprasti, kodėl Lietuvai buvo būtinos permainos dvigubo apmokestinimo naikinimo srityje. Tik išanalizavus pradinėje LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakcijoje (2002 m. liepos 2 d. Nr. IX - 1007) įtvirtintą apmokestinimo mechanizmą, galima daryti išvadas, ar Lietuva patobulėjo dvigubo apmokestinimo naikinimo srityje.
- Pažodinis - darbe bus analizuojamos konkrečios teisės aktų normos kaip antai: įstatymų, ratifikuotų tarptautinių sutarčių, poįstatyminių teisės aktų.
- Precedentinis – šis metodas darbe bus panaudotas minimaliai, kadangi tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių praktika šioje srityje yra labai skurdi. Tėra vienas, su nagrinėjama tema susijęs, 2005m. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo sprendimas, aktualus sprendžiant rezidento sąvokos traktavimo klausimą.
- Sisteminis – pastarasis metodas susijęs su analizės ir logikos metodais. Pagrindiniai šaltiniai yra teisės aktai, kuriuose įtvirtintos normos bus analizuojamos kaip vieninga visuma.

**Svarbiausi šaltiniai.** Prieš pateikiant pagrindinių šaltinių sąrašą pažymėtina, kad magistrinio darbo tema specialios literatūros lietuvių kalba praktiškai nėra. Anglų kalba yra kelios knygos, kuriose minimaliai aptariami dvigubo apmokestinimo naikinimo metodai. Atsižvelgiant į tai, pagrindiniai darbe naudojami šaltiniai yra:

- norminė literatūra; svarbiausias norminės literatūros šaltinis yra Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (aktuali redakcija), kuriame įtvirtinami dvigubo apmokestinimo naikinimo metodai bei apibrėžiamos pagrindinės jų taikymo taisyklės. Taip pat svarbią reikšmę turi gyventojų pajamų mokesčio komentaras, kuris detalizuoja įstatyme įtvirtintas nuostatas.
- Speciali literatūra; pagrindiniai specialios literatūros šaltiniai yra dvi užsienio autorių knygos „European tax law“ ir „Double taxation conventions and international tax law“, bei modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties (toliau DAIS), ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtas, komentaras.
- Praktinė medžiaga; nagrinėjamai temai svarbi LR Vyriausiojo administracinio teismo formuojama praktika, tačiau kaip minėta aukščiau, ji yra labai skurdi.
- Elektroniniai dokumentai; tai yra pagrindinis šaltinis, kuriuo remiantis, darbe pateikiamas atitinkamų užsienio valstybių dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmas. Naudojantis interneto prieiga, randami užsienio valstybių fizinių

asmenų pajamų mokesčio įstatymai, kuriuose analogiškai, kaip ir Lietuvoje, įtvirtinamas vienas ar kitas dvigubo apmokestinimo naikinimo metodas, tačiau nebūtinai pateikiama jo taikymo tvarka.

## I Dvigubo apmokestinimo išvengimo metodų aptarimas

Skiriami nacionaliniai ir tarptautiniai dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai.

Ekonominis (nacionalinis) dvigubas apmokestinimas<sup>4</sup> gali būti suprantamas kaip valstybės teisinis mokesčių reglamentavimas, dėl kurio iš esmės tos pačios pajamos sudaro dviejų ar daugiau mokesčių apmokestinamąją bazę. Ekonominio dvigubo apmokestinimo pavyzdys galėtų būti situacija, kai vieną kartą apmokestinamas įmonės pelnas iki pelno paskirstymo (nepaskirstytas pelnas), o antrą kartą apmokestinami tos pačios įmonės išmokami dividendai (paskirstytas pelnas). Tokiu atveju dvigubas apmokestinimas veikia kaip stabdis investicijoms.

Kita vertus, ekonominis dvigubas apmokestinimas galimas ir apmokestinant pajamas ne vieno asmens, bet kelių asmenų, esančių skirtingose valstybėse, lygmeniu; pavyzdžiui, kai Lietuvoje esanti antrinė įmonė sumoka pelno mokestį nuo nepaskirstyto pelno, ir antrinės bendrovės išmokami dividendai priskiriami prie Prancūzijoje esančios patronuojančios bendrovės apmokestinamųjų pajamų (ir antrinės įmonės Lietuvoje sumokėtas mokestis nuo nepaskirstyto pelno niekaip nepalengvina patronuojančios bendrovės mokesčių naštos Prancūzijoje). Kitaip tariant, ekonominio dvigubo apmokestinimo atveju valstybė neatsižvelgia į tai, kad iš esmės tos pačios pajamos jau buvo kartą apmokestintos, tik mokesčio mokėtojas buvo kitas. Todėl teisinis dvigubas apmokestinimas dažnai dar skiriamas nuo ekonominio tuo požiūriu, kad pirmuoju (teisinio dvigubo apmokestinimo) atveju tapačiais mokesčiais apmokestinamas tas pats asmuo, o antruoju (ekonominio dvigubo apmokestinimo) atveju tapatus mokestis gali būti taikomas ir dviem ar daugiau asmenų iš esmės tų pačių pajamų atžvilgiu<sup>5</sup>.

Tarptautinis juridinis pajamų ar kapitalo dvigubas apmokestinimas suprantamas kaip apmokestinimas, kai kelios valstybės tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, pagal savo vidaus mokesčių įstatymus apmokestina tas pačias pajamas ar kapitalą, kurias tas pats mokesčių mokėtojas gavo per tą patį mokestinį laikotarpį.

### 1.1 Nacionaliniai dvigubo apmokestinimo išvengimo būdai

- I. Klasikinė sistema – iš esmės nepanaikina dvigubo apmokestinimo t. y. apmokestinama įmonė, o paskirsčius pelną ir akcininkai. Nacionaliniai įstatymai gali numatyti išimtis, pavyzdžiui, jeigu akcininkas išlaiko akcijas tam tikrą laiką jis gali būti atleistas nuo mokesčio.
- II. Integracijos sistema – skirstoma į:

---

<sup>4</sup> STAČIOKAS R, RIMAS J. Mokesčiai: teorija ir praktika, 148 psl.

<sup>5</sup> *Cit. Op.*

- a) Alternatyvinė sistema – apmokestinama arba įmonė arba akcininkai. Tokiu atveju mokesčių našta nedidelė ir minėta sistema patraukli investuotojams.
- b) Skirtingų tarifų sistema – mokesstinė našta paskirstoma įmonei ir akcininkams, pritaikant skirtingus mokesčių tarifus.
- c) Dalinis dvigubo apmokestinimo panaikinimas – įmonė moka pelno mokestį, akcininkai atleidžiami nuo pajamų mokesčio, tačiau įmonė, išmokėdama dividendus, išskaičiuoja tam tikro dydžio išskaičiuojamąjį mokestį.
- d) Įskaitymo sistema – įmonė moka pelno mokestį, akcininkai moka pajamų mokestį, tačiau įmonė suteikia akcininkui mokesstinį kreditą lygų įmonės pelno mokesčio dydžiui, arba įmonė gauna mokestinį kreditą lygų akcininko sumokėto pajamų mokesčio dydžiui.

## 1.2 Tarptautiniai (teisiniai) dvigubo apmokestinimo išvengimo būdai

Teorijoje susiduriama su trimis dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodais, nors šiuolaikinėje praktikoje dvigubas apmokestinimas naikinamas taikant tik du metodus:

- 1) kredito metodas;
- 2) atleidimo metodas;
- 3) užskaitos metodas.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau OECD) parengto dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio bei jį lydinčio komentaro analizė padeda atskleisti praktikoje taikomų atleidimo ir kredito metodų sąvokas bei esmę.

### 1.2.1 Atleidimo metodas (exemption method)

Atleidimo metodas reiškia, kad rezidavimo valstybė atleidžia nuo mokesčio pajamas ar kapitalą, kurie pagal sutartį su kita valstybe galėjo būti ir buvo apmokestinti pajamų šaltinio valstybėje. Pavyzdžiui asmuo X yra valstybės Y rezidentas, X gavo pajamų (1000Lt) valstybėje Z, kurioje apmokestino tas pajamas 30 proc. mokesčio tarifu. Valstybėje Y mokesčio mokėti neberekės. Minėtas metodas įtvirtintas ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme<sup>6</sup>.

OECD komentare skiriami du atleidimo metodo taikymo principai esant progresinei mokesčio sistemai:

- 1) visiškas atleidimas;

<sup>6</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 37 str.



## 2) atleidimas su progresija.

Pirmuoju atveju, pajamos apmokestintos jų susidarymo valstybėje nėra įtraukiamos į pajamų mokesčio bazę asmens rezidavimo valstybėje. Tai reiškia, kad rezidavimo valstybė, nustatydamą taikytiną mokesčio tarifą, kurį esant progresinei mokesčių sistemai lemia gautų pajamų suma, prie pajamų, gautų šioje valstybėje neprideda pajamų, gautų atitinkamoje užsienio valstybėje. Antruoju atveju pajamos, apmokestintos jų susidarymo valstybėje, įtraukiamos į pajamų mokesčio bazę rezidavimo valstybėje, tačiau antrą kartą nėra apmokestinamos, bet turi įtakos nustatant taikytiną mokesčio tarifą pajamoms, gautoms rezidavimo valstybėje<sup>7</sup>.

Tarkim fizinis asmuo X per mokestinį laikotarpį gavo 100 000 pajamų iš kurių 80 000 savo rezidavimo valstybėje ir 20 000 atitinkamoje užsienio valstybėje. Mokesčio tarifas, rezidavimo valstybėje 100 000 – 35 proc., o 80 000 – 30 proc. Pajamų mokesčio tarifas atitinkamoje užsienio valstybėje 20 proc., vadinasi, pajamų šaltinio valstybėje mokėtinas mokestis 4000 ( $20\,000 \times 0,20$  proc.), jei tarifas būtų 40 proc. mokėtinas mokestis pajamų šaltinio valstybėje būtų 8000 ( $20\,000 \times 0,40$ ). Jeigu visos mokesčio mokėtojo pajamos būtų gautos rezidavimo valstybėje, jis sumokėtų 35 000. Tačiau šiuo atveju pajamų buvo gauta tiek rezidavimo valstybėje, tiek kitoje užsienio valstybėje. Jeigu fizinio asmens X, rezidavimo valstybės vidaus mokesčių įstatymai nenumatyti atleidimo metodo taikymo, bei jei tarp rezidavimo valstybės ir atitinkamos užsienio valstybės nebūtų DAIS, tai visa mokesčio mokėtojo mokėtina mokesčio suma sudarytų 39 000 ( $35\,000 + 4000$ ) arba antruoju atveju 43 000 ( $35\,000 + 8000$ ). Toks apmokestinimas būtų neteisingas mokesčio mokėtojo atžvilgiu.

Apmokestinimas pasikeistų, jei būtų taikomas visiškas atleidimas. Tokiu atveju, rezidavimo valstybė apmokestintų tik tas pajamas, kurių šaltinis yra šioje valstybėje t. y. 80 000, bei būtų taikomas 30 proc. pajamų mokesčio tarifas. Šiuo atveju fizinis asmuo iš viso sumokėtų 28 000 ( $80\,000 \times 0,30 + 4000$ ) arba 32 000 ( $80\,000 \times 0,30 + 8000$ ). Iš to seka, kad rezidavimo valstybė suteikia 11 000 nuolaidą. Pažymėtina, kad atitinkamoje užsienio valstybėje taikomas pajamų mokesčio tarifas neturi įtakos rezidavimo valstybės suteikiamai nuolaidai (kaip matyti iš pateikto pavyzdžio mokesčio tarifui tiek esant 20 proc., tiek 40 proc. nuolaida sudaro 11 000).

Taikant atleidimą su progresija, apmokestinimo schema pasikeistų, kadangi kaip minėta, rezidavimo valstybė, nustatydamą taikytiną mokesčio tarifą, į pajamų mokesčio bazę įtraukia ir užsienyje gautas pajamas. Vadinasi, pajamoms, gautoms rezidavimo valstybėje, bus taikomas jau 35 proc. mokesčio tarifas ( $80\,000 \times 0,35 = 28\,000$ ). Iš to seka, kad mokesčio mokėtojas iš viso sumokės 32 000 ( $28\,000 + 4000$ ) arba 36 000 ( $28\,000 + 8000$ ).

---

<sup>7</sup> Model Tax Convention on income and capital. OECD, Condensed version 15 July, 2005, 23str.

Kaip matyti iš pateiktų pavyzdžių, mokesčių mokėtojui yra naudingiau gauti pajamų rezidavimo valstybėje ir kitoje užsienio valstybėje tais atvejais, kai mokesčio tarifas atitinkamoje užsienio valstybėje yra žemesnis, nei rezidavimo valstybėje. Jeigu pajamos būtų gautos tik rezidavimo valstybėje, mokestis sudarytų 35 000 ( $100\ 000 \times 0,35$ ), o šiuo atveju, reikia sumokėti 32 000. Tačiau, kai mokesčio tarifas pajamų šaltinio valstybėje didesnis nei rezidavimo valstybėje, mokesčių mokėtojui yra nenaudinga, nes sumoka 1000 daugiau t. y. 36 000.

Rezidavimo valstybė atleidžia nuo mokesčio pajamas, apmokestintas užsienio valstybėje, ne tik ta apimtimi, kuria buvo sumokėtas mokestis pajamų šaltinio valstybėje, bet suteikia dar didesnę nuolaidą. Kaip minėta anksčiau, taikant visiško atleidimo metodą, rezidavimo valstybė suteikia 11 000 nuolaidą, nors atitinkamoje užsienio valstybėje buvo sumokėta 4000 ( $20\ 000 \times 0,20$ ) arba 8000. Tai lemia, kad, taikant visiško atleidimo metodą, yra suteikiama nuolaida ne tik ta suma, kuria rezidavimo valstybėje apmokestinamos pajamų šaltinio valstybėje gautos pajamos ( $20\ 000 \times 0,35 = 7000$ , būtent tokia nuolaida suteikiama taikant atleidimą su progresija), bet ir tai, kad apmokestinimas likusioms pajamoms (80 000) yra sumažinamas suma, atitinkančia skirtumą tarp mokesčių tarifų, taikomų rezidavimo valstybėje ( $35\ \text{proc.} - 30\ \text{proc.} = 5\ \text{proc.} \rightarrow 80\ 000 \times 0,05$  lygu 4000).

Atleidimo metodo reikšmingumas ir tikslingumas pasireiškia tuo, jog pajamos yra apmokestinamos tik vieną kartą pajamų šaltinio valstybėje, pagal tos valstybės vidaus teisės aktus, nepriklausomai nuo to, kokie mokesčiai nustatyti valstybėje, kurios rezidentu yra asmuo. Tiek rezidentams, tiek ne rezidentams, sudaromos vienodos apmokestinimo sąlygos ir jie gali lygiai rungtyniauti užsienio rinkoje. Mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybė į apmokestinimą neturėtų kištis. Tokiu būdu valstybės naikina dvigubo apmokestinimo atsiradimo galimybę.

Jeigu pajamų šaltinio valstybė, užsienio investuotojus laikinai atleistų nuo mokesčio arba sumažintų įprastą mokesčio našta, tai toks paskatinimas investuoti, duotų naudą pačiam investuotojui, nes jo pajamos/pelnas, gautas užsienio valstybėje, nebūtų apmokestinamas jo rezidavimo valstybėje. Taigi, atleidimo metodo taikymas finansiškai naudingas asmenims, kurių pajamų šaltinis yra užsienio valstybėje. Tų valstybių rezidentai, kuriose taikomas atleidimo metodas, yra suinteresuoti investuoti ten, kur mokesčiai mažesni, nes tokiu būdu jie didina savo pajamas, o savo ruožtu valstybėje, kurioje tos pajamos gaunamos, sukuriama didesnis BVP.

### **1.2.2 Kredito metodas (credit method)**

Nagrinėjant OECD parengtos modelinės DAIS komentaro nuostatas galima pastebėti, kad skiriami taip pat du kredito metodo taikymo principai:

- 1) visiškas kreditas;
- 2) įprastas kreditas.

Pirmuoju atveju, rezidavimo valstybė suteikia nuolaidą (kreditą) visa kitoje sutarties valstybėje sumokėtų mokesčių apimtimi, kuriais pastaroji valstybė turėjo teisę apmokestinti joje susidariusias pajamas. Antruoju atveju, rezidavimo valstybės suteiktas kreditas, kitoje sutarties šalyje sumokėtų mokesčių sumai, ribojamas. Atimama suma neturi būti didesnė už tą prieš atėmimą apskaičiuoto rezidavimo valstybės mokesčio dalį, kuri yra priskiriama tokioms kitoje sutarties šalyje gautoms pajamų rūšims<sup>8</sup>.

Remiantis, prieš tai pateiktais pavyzdžiais, iliustruojančiais atleidimo metodo taikymą, galima pavaizduoti kaip veikia kredito metodas. Taikant visiško kredito metodą, rezidavimo valstybė apskaičiuodama mokesťi nuo visų pajamų t. y. 100 000, taikant 35 proc. pajamų mokesčio tarifą, atskaito mokesťi, sumokėtą pajamų šaltinio valstybėje. Tais atvejais, kai pajamų mokesčio tarifas atitinkamoje užsienio valstybėje 20 proc. joje mokesčio sumokama 4000, atitinkamai, kai tarifas 40 proc. – 8000. Mokėtina mokesčio suma rezidavimo valstybėje 31 000 (35 000 – 4000) arba antru atveju 27 000 (35 000 – 8000). Bet kokiu atveju, iš viso mokesčių mokėtojas, sumoka 35 000, o rezidavimo valstybė, mokėtiną mokesčio sumą sumažina, pirmu atveju 4000, antru atveju, 8000.

Įprasto kredito atveju, rezidavimo valstybė, apskaičiuodama mokesťi nuo visų pajamų t. y. 100 000, taikant 35 proc. pajamų mokesčio tarifą, atskaito mokesťi sumokėtą pajamų šaltinio valstybėje, bet ne daugiau kaip ta mokesčio dalimi, kuria rezidavimo valstybėje apmokestinamos užsienyje gautos tokios rūšies pajamos. Maksimali atskaitoma mokesčio suma gali būti 35 proc. nuo 20 000 t. y. 7000. Mokestis rezidavimo valstybėje 35 000 (100 000 x 0,35), atskaitoma mokesčio suma sumokėta kitoje valstybėje, esant 20 proc. tarifui 4000 (20 000 x 0,20), savo ruožtu esant 40 proc. tarifui, atskaitoma suma 7000, nepaisant to, kad buvo sumokėta 8000 (20 000 x 0,40). Iš to seka, kad mokėtina mokesčio suma rezidavimo valstybėje, pirmu atveju - 31 000, antru atveju - 28 000, tačiau, pirmu atveju, mokesčių mokėtojas iš viso sumoka 35 000 mokesčio, o antruoju atveju, 36 000, kadangi gali būti užskaitoma ne didesnė, kaip 7000 užsienio valstybėje sumokėto mokesčio suma. Vadinasi, mokesčio mokėtojas permoka 1000.

Kai pajamų mokesčio tarifas pajamų šaltinio valstybėje yra žemesnis, nei rezidavimo valstybėje, tokioms pajamoms taikomas pajamų mokesčio tarifas, tai mokesčių mokėtojas turi sumokėti tą mokesčio sumą, kurią jis būtų turėjęs sumokėti, jeigu būtų apmokestintas tik rezidavimo valstybėje. Kai pajamų mokesčio tarifas pajamų šaltinio valstybėje yra aukštesnis nei

---

<sup>8</sup> Model Tax Convention on income and capital. OECD, Condensed version 15 July, 2005, 23str.

rezidavimo valstybėje, taikančioje įprastą kredito metodą, tai mokesčių mokėtojai nėra atskaitoma visa, pajamų šaltinio valstybėje, sumokėtų mokesčių suma. Tokiu atveju gaunamas rezultatas yra mažiau palankus mokesčių mokėtojai, negu būtų gaunamas, jeigu jo visos pajamos būtų apmokestintos rezidavimo valstybėje. Šiuo atveju, įprastas kredito metodo taikymas pasižymi tuo pačiu efektu, kaip ir atleidimo metodo taikymas su progresija, nes mokesčių mokėtojas sumoka didesnę mokesčio sumą.

Atsižvelgiant į kredito principą, valstybė turi būti neutrali ir taip apmokestinti savo rezidentų pajamas, kurių šaltinis yra užsienio valstybėse, kad rezidentai nebūtų nei skatinami, nei neskatinami, investuoti užsienio valstybėse. Kredito metodas užtikrina, kad valstybė apmokestina visas savo rezidentų pajamas, kad ir kuriose užsienio valstybėse jos būtų gautos.

Jeigu valstybė nuosekliai laikytųsi namų neutralumo principo, turėtų būti taikomas visiškas kreditas. Tačiau nėra nei vienos kreditavimo valstybės, kuri taikytų šį principą, kadangi jis nėra naudingas finansiškai. Valstybėms priimtinesnis įprastas kreditas. Iš to seka, kad kreditavimo valstybės apsiriboja tik ta apimtimi, kiek jos pačios gali apmokestinti savo rezidentų pajamas, gautas užsienio valstybėse. Jei užsienio valstybėje rezidentas sumoka didesnę mokesčių sumą, tai mokesčio perviršis, rezidavimo valstybėje, negražinamas. Šiuo atveju valstybės neutralumas nėra pilnai pasiekiamas, kai mokesčių suma, pajamų gavimo valstybėje, yra didesnė, nei rezidavimo valstybėje.

Pažymėtina, kad tokia valstybių pozicija yra pilnai pateisinama. Jeigu valstybės X rezidentas dirba valstybėje Y, kur laisvo kapitalo apmokestinimas yra didesnis negu jo rezidavimo valstybėje, tokiu atveju jis, dirbdamas valstybėje Y, didina būtent jos BVP, o rezidavimo valstybės jokios naudos iš to neturi. Net, jeigu valstybės X bei Y yra vienoje ekonominėje sąjungoje, tai didina valstybės Y ekonominį pranašumą, patrauklumą užsienio investicijoms, valstybės X atžvilgiu.

Jeigu valstybė X norėtų rekompensuoti mokesčio skirtumą dėl valstybės Y laisvo kapitalo apmokestinimo, ji patirtų tik nuostolį.

Jeigu pajamų šaltinio valstybė užsienio investuotojus laikinai atleistų nuo mokesčio arba sumažintų įprastą mokesčio našta<sup>9</sup>, tai toks paskatinimas investuoti, duotų naudą tik valstybės biudžetui, kurios rezidentu yra asmuo<sup>10</sup>. Pačiam asmeniui tai jokio pelno neduotų, nes kaip minėta anksčiau, jeigu pajamų gavimo valstybėje mokesčiai nebuvo sumokėti arba jeigu buvo joje

---

<sup>9</sup> Valstybė gali taikyti laikiną atleidimą nuo mokesčių siekdama pritraukti užsienio investuotojus, su jų turima darbo patirtimi ir mokslinėmis, techninėmis žiniomis (know-how), paprastai pirmus 5-10 metų investavimo procese ir minimali tokio investavimo sąlyga yra naujų darbo vietų sukūrimas, kas savo ruožtu didina tos valstybės ekonominį potencialą.

<sup>10</sup> BEN J. M. TERRA, PETER J. WATTEL. „European tax law“, third edition, 2001, European Tax Harmonization policy, 154 psl.

sumokėti mažesni mokesčiai, asmens pajamos, bet kokiu atveju, bus apmokestintos jo rezidavimo valstybėje. Tai gali sąlygoti priešingą vystymuisi rezultatą, kadangi pirmenybė, apmokestinti pajamas ekonomiškai silpnesnėje šalyje, siekiant pritraukti investicijas iš ekonomiškai stiprių valstybių lemia, kad investuotojų pajamos apmokestinamos ekonomiškai stipriose valstybėse.

Valstybė, kurios rezidentu yra asmuo, gali kredituoti užsienyje nesumokėtų mokesčių sumą, kuri būtų sumokėta, jei pajamų gavimo valstybėje nebūtų taikomos apmokestinimo lengvatos, siekiant pritraukti investicijas<sup>11</sup>. Tačiau kreditavimo valstybės paprastai nėra pasiruošusios teikti minėtus kreditus ir jų neteikia, jeigu su atitinkama pajamų šaltinio valstybe nėra sudarytos sutarties, nustatančios apmokestinimo taisykles, joje taikomi maži mokesčiai arba yra tikimybė, kad taikomos apmokestinimo lengvatos, siekiant pritraukti užsienio investicijas, iškreipia sąžiningą konkurenciją.

Valstybės kredituoja savo rezidentams, užsienyje sumokėtų mokesčių sumą paprastai tik tada, kai jiems, pajamų gavimo valstybėje, buvo taikomas normalus apmokestinimo režimas, be jokių paskatinimų.

Vadinasi, kredito metodo taikymas yra ir priemonė kovoti su nesąžininga konkurencija.

Akivaizdu, kad kredito metodo taikymas, gyventojų apmokestinimo plotmėje, asmeniui nėra naudingas, nes riboja asmens galimybę užsidirbti. Asmenys vyksta dirbti į užsienio valstybes ieškodami geresnių apmokestinimo sąlygų, tačiau, kai grįžta į savo rezidavimo valstybę, joje yra apmokestinami. Todėl, kredito metodo taikymas gali sąlygoti, kad fiziniai asmenys, išvykę iš savo rezidavimo valstybės, į ją nebesugrįžta.

### **1.2.3 Atleidimo ir kredito metodų pagrindiniai skirtumai**

Kalbant apie kredito metodą yra svarbu juo užtikrinti, kad būtų nustatytas toks pat režimas investuojant savo rezidavimo valstybėje ir užsienyje. Galima teigti, kad valstybės, kurios taiko šį principą, į pasaulį žvelgia „pro namų langą“. Tuo tarpu atleidimo metodo taikymu siekiama užtikrinti, kad būtų sudaromos vienodos galimybės tiek rezidentams, tiek užsienio valstybių investuotojams, veikti toje pačioje rinkoje. Taigi valstybės, kurios taiko atleidimo metodą, į pasaulį žvelgia „pro užsienio prekybos postą“.<sup>12</sup> Taikant kredito metodą, rezidavimo valstybė atskaito tik tą dalį mokesčio, kuri buvo sumokėta pajamų šaltinio valstybėje, o esant skirtingiems mokesčių tarifams, mokesčio skirtumą turi sumokėti pats rezidentas. Tuo tarpu taikant atleidimo metodą,

<sup>11</sup> BEN J. M. TERRA, PETER J. WATTEL. „European tax law“, third edition, 2001, European Tax Harmonization policy, 155 psl.

<sup>12</sup> BEN J. M. TERRA, PETER J. WATTEL. „European tax law“, third edition, 2001, European Tax Harmonization policy, 156 psl.

rezidavimo valstybė neapmokestina savo rezidento pajamų, gautų užsienio valstybėje, nepriklausomai nuo to, kokio dydžio pajamų/pelno mokesčių pastarasis sumokėjo pajamų gavimo valstybėje. Todėl rezidentai tų valstybių, kurios taiko kredito metodą, užsienio rinkoje konkuruoja namų valstybės sąlygomis, tuo tarpu rezidentai tų valstybių, kurios taiko atleidimo metodą, užsienio rinkoje konkuruoja vienodomis sąlygomis, kaip ir tos užsienio valstybės rezidentai. Kitaip tariant sulyginamos konkurencijos galimybės rezidentams ir ne rezidentams.

Tačiau tai nereiškia, kad valstybės, taikančios atleidimo metodą, yra labiau altruistinės, nei valstybės, kurios taiko kredito metodą. Atleidimo atžvilgiu apmokestinimo suverenitetas priklauso pajamų šaltinio valstybei, nes tik ji viena apmokestina pajamas ir toks apmokestinimas yra galutinis. Kreditavimo atžvilgiu, rezidavimo valstybė išsaugo suverenią teisę apmokestinti absoliučiai visas savo rezidento pajamas, tačiau siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo atskaito užsienyje sumokėtų mokesčių sumą.

Lyginant kredito metodą su atleidimo metodu pastebimi dar keli skirtumai:

- taikant kredito metodą, rezidavimo valstybė niekada neįpareigota atskaityti didesnę mokesčių sumą negu sumokėta kitoje užsienio valstybėje;
- atleidimo metodas orientuotas į pajamas, savo ruožtu kredito metodas - į mokesčio tarifą.

Kredito sistema būdingesnė valstybėms, kurios tradiciškai pasižymi didesnėmis ar uždaresnėmis rinkomis, pavyzdžiui: JAV, Didžioji Britanija, Japonija, Italija ir Ispanija. Iki 2001 metų ir Vokietija. Šiuo metu su valstybėmis, su kuriomis sudarytos sutartys apmokestinimo srityje, Vokietija taiko atleidimo metodą.

Atleidimo metodas paprastai taikomas valstybėse, kurioms būdinga atvira arba maža rinka, ir kurios, negali savaime jos išplėsti, pavyzdžiui: Liuksemburgas, Belgija ir Olandija. Prancūzijos nuolatiniai gyventojai atleidžiami nuo pajamų mokesčio už pajamas, gautas dirbant užsienyje, jeigu darbdavys yra įsikūręs Prancūzijoje, esant dviem sąlygoms:

- darbuotojas pateikia duomenis, kad pajamų mokesčių, nustatytas valstybėje, kurioje jis įgijo šias pajamas, sudaro mažiausiai du trečdalius pajamų mokesčio, nustatyto šioms pajamoms Prancūzijoje;
- daugiau nei 183 dienas per metus darbuotojas atlieka darbus, susijusius su statyba, inžinerija, tyrinėjimais ar gamtinių išteklių gavyba<sup>13</sup>.

Šiuo metu Prancūzija, po sutarčių sudarymo, taiko arba atleidimo, arba kredito metodą ne tik darbo, bet ir kitoms pajamoms.

---

<sup>13</sup>STAČIOKAS R, RIMAS J. Mokesčiai: teorija ir praktika, 141psl.

Valstybės, kurios taiko atleidimo metodą, kartu yra ir kreditavimo valstybės, nes paprastai atleidimo metodas taikomas tik aktyvios veiklos pajamoms (darbo užmokestis, individualios veiklos pajamos ir pan.). Tuo tarpu pasyvios veiklos pajamoms (dividendai, palūkanos, honorarai) taikomas tik kredito metodas. Taip nustatyta todėl, kad labai palanku investuoti į kapitalą. Atleidimo metodo taikymas lemtų kapitalo perkėlimą į valstybes, kur mažesni mokesčiai, ir tai sąlygotų nesąžiningą konkurenciją. Vadinasi, kredito metodas veikia kaip saugiklis, užkertantis kelią ne tik nesąžiningai konkurencijai, bet ir mokesčių vengimui.

Didelė dalis valstybių ir atleidimo, ir kredito metodus, vienodai taiko aktyvios veiklos pajamoms, priklausomai nuo sutarčių sąlygų, kuriose reglamentuojamos apmokestinimo taisyklės. Pavyzdžiui, Suomija, taiko kredito metodą tuomet, kai nėra sutarties dėl apmokestinimo, o atleidimo metodą - kai tai numatyta jos sudarytose sutartyse.

Apskritai praktikoje, vienos valstybės teikia pirmenybę vienam, kitos kitam metodui. Teoriškai, jeigu būtų taikomas tik vienas metodas, būtų patrauklesnis dvigubo apmokestinimo panaikinimo reguliavimas, tačiau valstybės turi prioriteto teisę savo nuožiūra pasirinkti taikytiną metodą. Nors, kaip minėta OECD parengtame modelinės DAIS komentare skiriama po du, tiek atleidimo, tiek kredito metodų principų, tačiau praktikoje valstybės renkasi tarp dviejų:

- atleidimas su progresija, kai valstybėje progresinė mokesčio sistema (esant proporcingai mokesčio sistemai, taikomas visiškas atleidimas);
- įprastas kreditas.

Minėti metodai įtvirtinti modelinės DAIS 23 str.

Pažymėtina, kad valstybės gali derinti taikytinus metodus. Jeigu susitariančios valstybės taiko atleidimo metodą, jos sutartyje gali daryti išlygas ir išskirti atskiras pajamų rūšis, kurioms bus taikomas kredito metodas. Galima ir atvirkštinė situacija. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartyje "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" 23 str. įtvirtintas kredito metodas, tačiau išskiriamos atskiros pajamų rūšys, kurioms taikomas atleidimo metodas.

Giliau analizuojant metodus, galima teigti, kad kredito metodas yra labiau paplitęs tarp ekonomiškai silpnesnių valstybių. Tai nenuostabu, nes tokiu būdu valstybės papildo savo biudžeto pajamas.

Dar vienas svarbus praktinis skirtumas tarp atleidimo metodo ir kredito metodo yra tas, kad kreditavimo sistemą yra ypač sudėtinga pritaikyti, tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, ypač apskaičiavimo atžvilgiu. Su sunkumais susiduriama tada, kai tai susiję su fizinių asmenų pajamų apmokestinimu, dar sudėtingesnė situacija, kai tai susiję su juridinių asmenų pelno apmokestinimu. Apskaičiavimas reikalauja gilios analizės. Pelno mokestis gali būti

sumokėtas užsienyje dukterinės bendrovės, ar dukterinės bendrovės dukterinės įmonės kitoje užsienio valstybėje, ar ankstesniais finansiniais metais, todėl sunku apskaičiuoti, nes pelno mokesčiai gali būti sumokėtas atskirai kiekvienai pelno šaltinio valstybei ar valstybių grupei<sup>14</sup>. Priešingai nei kredito metodas, atleidimo metodas yra praktiškesnis, lengvai administruojamas, nes rezidavimo valstybei nereikia analizuoti apmokestinimo schemos taikomos kitoje sutarties šalyje.

Atskiros kreditavimo valstybės, dėl sudėtingo administravimo, nepilnai taiko kreditavimo sistemą. Jeigu mokesčio našta pajamų šaltinio valstybėje yra panaši kaip ir namų (rezidavimo) valstybėje, tuomet yra galimybė susipainioti kreditavimo sistemoje, kadangi tai nebus esminės papildomos biudžeto pajamos<sup>15</sup>.

Lietuvos DAIS 23 str. skirtame dvigubo apmokestinimo panaikinimui įtvirtinta, koku būdu Lietuvos rezidento atveju išvengiama dvigubo apmokestinimo. Kai Lietuvos rezidentas gauna pajamų ar turi kapitalo, kurie, remiantis Sutartimi, gali būti apmokestinami Susitariančioje Valstybėje, Lietuva, jeigu jos vidaus įstatymai nenumato palankesnio apmokestinimo, leidžia:

- a) iš tokios rezidento pajamų mokesčio sumos atskaityti sumą, lygią Susitariančioje Valstybėje sumokėtam šių pajamų mokesčiui,
- b) iš tokios rezidento kapitalo mokesčio sumos atskaityti sumą, lygią Susitariančioje Valstybėje sumokėtam šio kapitalo mokesčiui.

#### **1.2.4 Užskaitos metodas (deduction method)**

Pastarasis metodas veikia tokiu principu - rezidavimo valstybė, leidžia užskaityti savo mokesčių mokėtojo, užsienio valstybėje sumokėtus mokesčius, kurių pajamų šaltinis yra užsienio valstybėje. Pavyzdžiui, įmonė A yra B valstybės rezidentė. A gavo pajamų valstybėje C (1000 Lt). Valstybė C apmokestino tas pajamas 30 proc. pelno mokesčio tarifu (300 Lt). Pelno mokesčio dydis B valstybėje yra 40 procentų. Jei nebūtų užskaitos metodo, tai A turėtų sumokėti valstybėje B 40 procentų dydžio pelno mokesčių. Užskaitos metodas leidžia užskaityti C valstybėje sumokėtus mokesčius t. y. 1000 – 300 lygu 700 Lt ir 40 proc. pelno mokesčių reikia sumokėti nuo 700 Lt. Vadinasi, viso reikia sumokėti 580 Lt.

Užskaitos metodas yra klasikinis, buvo paplitęs, kai mokesčių tarifai buvo maži. Dabar daugiausiai naudojami atleidimo ir kredito metodai, užskaitos metodas net neįtrauktas į modelinę DAIS.

---

<sup>14</sup> BEN J. M. TERRA, PETER J. WATTEL. „European tax law“, third edition, 2001, European Tax Harmonization policy, 158 psl.

<sup>15</sup> *Cit. Op.*



### **1.2.5 Problemos, su kuriomis gali būti susiduriama, taikant atleidimo arba kredito metodus**

Pirma, DAIS nėra detalizuojama koku būdu, kokiomis taisyklėmis vadovaujantis, valstybės įgyvendina kredito arba atleidimo metodą. Tai nustato valstybių narių vidaus įstatymai bei jų taikymo praktika. Sutartyje nesant specialių nuostatų yra taikomi susitariančių valstybių vidaus įstatymai. Tarp kai kurių valstybių sudarytose DAIS yra specialios nuostatos, skirtos vidaus įstatymams, tačiau tai nepadeda tuo atveju, kuomet atleidimo metodas, arba kredito metodas, nėra įtvirtintas vidaus teisėje. Tokiais atvejais, susitariančios valstybės, susiduriančios su šia problema, turėtų priimti taisyklių rinkinius, skirtus apibrėžti, kaip turi būti įgyvendinamas vienas ar kitas metodas, o prireikus, šias taisykles suderinti tarpusavyje.

Lietuvos Respublikoje su paminėta problema nėra susiduriama. Mūsų valstybės GPMĮ 37 str. reglamentuojamas atleidimo bei kredito metodų taikymo mechanizmas. Taip pat GPMĮ įgyvendinimą užtikrina poįstatyminiai aktai, bei viename iš jų, konkrečiai, gyventojų pajamų mokesčio komentare<sup>16</sup>, smulkiai detalizuojama atleidimo metodo bei kredito metodo taikymo tvarka ir įtvirtinami pagrindiniai principai, kuriais remiantis nustatomas, kuris iš dviejų metodų yra taikytinas.

Lietuvos kaimynės, Latvijos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo<sup>17</sup> atlikta analizė leidžia teigti, kad ši valstybė taip pat nesusiduria su aukščiau paminėta problema, kadangi įstatymo nuostatos reglamentuoja dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmą.

Antra, problema kyla nustatant mokesčio sumą, kuri gali būti atleista nuo apmokestinimo rezidavimo valstybėje. Minėtos problemos egzistavimą lemia aplinkybė, kad didžioji dalis valstybių, savo vidaus mokesčių įstatymuose, papildomai numato apmokestinamas pajamas mažinančias išlaidas. Lietuvoje skiriamos 5 išlaidų rūšys, kuriomis asmuo gali susimažinti mokėtiną mokesčio sumą<sup>18</sup>. Paprastai t. y. išlaidos gyvybės draudimui, įmokos į pensijų fondus, įmokos už studijas ir pan. Praktika rodo, kad atleidžiama nuo mokesčio suma įvairiose valstybėse skiriasi. Tai lemia atitinkamos valstybės taikoma mokesčių politika bei mokesčių struktūra. Vienos valstybės gali turėti tikslą užtikrinti, kad jos rezidentai visais atvejais turėtų naudą iš gaunamų asmeninių ar šeimos pašalpų bei kitų lengvatų. Kadangi valstybių biudžeto politika yra skirtinga ir taikomi skirtingi jos įgyvendinimo būdai, nėra pageidaujama, kad sutartyje būtų pateikti tikslūs ir vienareikšmiai sprendimai, kokios išlaidos gali būti atimamos, kokios privilegijos taikomos. Todėl tai paliekama valstybių narių kompetencijai. Tačiau, jeigu valstybės pageidauja, kad konkretus

<sup>16</sup> <http://comments.vmi.lt/> → gyventojų pajamų mokestis.

<sup>17</sup> <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=103> → on Personal Income Tax

<sup>18</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 21 str.

atvejis būtų apibrėžtas sutartyje, jos turi teisę tai išspręsti abipusėmis derybomis ir įtvirtinti tarpusavio sutartyje.

Trečia, laikotarpių neatitikimo problema. Modelinės DAIS nuostatos, leidžiančios pajamų šaltinio valstybei apmokestinti tam tikrų rūšių pajamas ar kapitalą, nenumato jokių suvaržymų laiko atžvilgiu kada pajamos ar kapitalas turi būti apmokestinti. Savo ruožtu DAIS nuostatos, įtvirtinančios dvigubo apmokestinimo panaikinimą, numato taisyklę, kad atleidimas arba kreditas turi būti taikomas, neatsižvelgiant į tai, kada pajamos apmokestinamos pajamų šaltinio valstybėje. Vadinasi, rezidavimo valstybė taiko atleidimo arba kredito metodą, net jeigu pajamų šaltinio valstybė pajamas/kapitalą apmokestina ankstesniais ar vėlesniais metais. Tačiau kai kurios valstybės, atleidimo ar kredito metodo taikymą sieja su savo vidaus įstatymų nuostatomis. Pastarosios valstybės tikisi kitais būdais, pavyzdžiui abipusio susitarimo procedūra, išvengti dvigubo apmokestinimo, kuris gali atsirasti tai atvejais, kai pajamų šaltinio valstybė apmokestina joje susidariusias pajamas kitu mokestiniu laikotarpiu.

Siekiant išvengti minėtos problemos geriausia būtų, kad valstybės sudaromose DAIS apibrėžtu, kad pajamų šaltinio valstybė turi pareigą apmokestinti joje susidariusias pajamas jų susidarymo momentu.

## **II Nuolatiniai Lietuvos gyventojai**

Apmokestinant užsienyje gautas pajamas, visų pirma reikia išsiaiškinti, kurie gyventojai privalo mokėti pajamų mokestį. Paprastai gyventojas privalo mokėti pajamų mokestį Lietuvoje nuo mokestiniu laikotarpiu užsienyje gautų pajamų tik tuo atveju, jeigu jis, būtent tuo mokestiniu laikotarpiu, laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio tikslais. Pajamų mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Tarkim, 2006m. gyventojas dirba užsienyje ir ten gauna pajamas. Pajamų mokestį Lietuvoje mokės tik tada, jeigu jis 2006 m. bus laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio tikslais.

Vadinasi, vienas iš principų, kuriais grindžiamas apmokestinimas Lietuvoje yra rezidavimas.

Palyginimui, Prancūzijoje, fizinių asmenų pajamų mokestį moka nuolatiniai Prancūzijos gyventojai, apmokestinamos visos (ne tik Prancūzijoje) gaunamos pajamos. Nerezidentų apmokestinamos tik Prancūzijoje gaunamos pajamos. Analogiškai mokestis mokamas ir Suomijoje. Suomijos rezidentu laikomas tas asmuo, kuris šalyje nepertraukiamai gyveno 6 mėnesius. Švedijoje – Lietuvos kaimynėje Baltijos jūros vakariniame krante – šios valstybės rezidentai. Jeigu darbo laikotarpis Švedijoje yra 6 ir daugiau mėnesių, apmokestinamos tiek

Švedijoje, tiek užsienyje gautos pajamos. Išimtį sudaro tam tikrų rūšių pajamos, kurių apmokestinimą reglamentuoja dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Vokietijos Federacinėje Respublikoje – fizinių asmenų pajamų mokestį moka visi Vokietijoje pajamas gaunantys asmenys, rezidentai nuo visų pajamų, nerezidentai tik nuo Vokietijoje gautų pajamų.

Remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ( 2002 – 07-02 įstatymas Nr. IX – 1007, Žin., 2002, Nr. 73- 3085; toliau – GPMĮ) 4 straipsnio 1 punktu, gyventojas mokestiniu laikotarpiu ( kalendoriniais metais) laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu jis:

- tuo mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje turi nuolatinę gyvenamąją vietą, arba
- pagrindiniai jo asmeniniai, socialiniai, ekonominiai interesai (šeima, socialinės išmokos, studijos ir kt.) tuo mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba
- Lietuvoje išbūna 183 ar daugiau dienų per mokestinį laikotarpį arba 280 ar daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais (šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 (Žin., 2002, Nr. 95-4146)) , arba
- tuo mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvos Respublikos pilietis, kuris gyvena užsienio valstybėje, tačiau atlyginimas jam mokamas arba jo pragyvenimo užsienio valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos Respublikos biudžeto.

Gyventojas laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jei atitinka bent vieną iš išvardintų kriterijų. Todėl užsienyje gyvenantys ir dirbantys Lietuvos piliečiai nelaikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais vien dėl turimos pilietybės, jeigu neatitinka nei vieno iš aukščiau nurodytų kriterijų. Detalus nuolatinio Lietuvos gyventojų aprašymas pateiktas interneto svetainėje [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) →leidiniai<sup>19</sup>.

Pažymėtina, jog aiškinantis įstatymo leidėjo valią, nėra aiškios būtent šių kriterijų pasirinkimo motyvacijos.

Remiantis Slovakijos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo<sup>20</sup> 1 dalies 2 skyriaus d punktu, Slovakijos mokesčių mokėtoju, kuris tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais), turi mokėti mokestį nuo visų savo pasaulinių pajamų, laikomas gyventojas kuris:

- tuo mokestiniu laikotarpiu turi nuolatinę gyvenamąją vietą Slovakijos Respublikoje, arba

<sup>19</sup> Leidinys „kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais“

<sup>20</sup> <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=286>

- kuris įprastai vieši Slovakijos Respublikoje. Asmuo laikomas įprastai viešiniu Slovakijos Respublikoje, kuris nepaisant to, kad neturi nuolatinės gyvenamosios vietos šioje teritorijoje, joje tuo mokestiniu laikotarpiu išbūna ne mažiau kaip 183 dienas ištiesai arba su pertraukomis. Skaičiuojant 183 dienas turi būti sudedama kiekviena diena ar dalis dienos, kuomet asmuo vieši Slovakijoje. Tačiau, nėra priskiriamas tas laikas, kuomet asmuo vieši Slovakijos Respublikoje studijų ar terapijos tikslais.

Galima teigti, jog esminiai kriterijai, kuriais remiantis nustatoma, kurios valstybės rezidentu laikomas asmuo, yra nuolatinė gyvenamoji vieta bei 183 dienų laikotarpis, kuris praktiškai įtvirtintas visų valstybių vidaus teisės aktuose.

Svarbu paminėti, kad 1972 m. sausio 18 d. Europos Tarybos Ministrų Komiteto Rezoliucija Nr. (72)1E asmens nuolatinę gyvenamąją vietą sieja su to asmens savanorišku buvimu konkrečioje šalyje ar vietovėje (gyvenamosios vietos deklaravimu) ir jo ketinimu turėti ar įkurti šioje konkrečioje šalyje ar vietovėje savo asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų centrą. Remiantis šiuo tarptautiniu dokumentu 2005 m. LR Vyriausias administracinis teismas padarė išvadą, kad asmenį pripažinti šalies nuolatinio gyventoju, turi būti subjektyvių ir objektyvių aplinkybių visetas, t.y. asmuo turi būti (gyventi) šioje šalyje ir tas buvimas turi būti siejamas su asmeninio ar verslo pobūdžio ryšiais. Tuo pačiu teismas pažymėjo, kad įstatymo nuostata, pagal kurią asmens nuolatinę gyvenamąją vietą gali nulemti tik vienas kriterijus, o ne jų visetas, nėra logiška ir teisinga, nes galima situacija, kad tas pats asmuo gali turėti kelias pagrindines (nuolatinės) gyvenamąsias vietas - vienoje vietoje gyventi, dirbti ir pan., kitoje vietoje - turėti asmeninius ir socialinius interesus, o trečioje vietoje - ekonominį interesą.

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus<sup>21</sup> galima daryti išvadą, kad sprendžiant klausimą, ar asmuo laikytinas Lietuvos rezidentu, turėtų būti įvertinta kriterijų visuma.

Lietuvoje, kaip ir daugelyje pasaulio valstybių, sąrašas kriterijų, apsprendžiančių ar asmuo laikomas rezidentu iš esmės pagrįstas valstybės vidaus įstatymų nuostatomis.

Situacija, kai kiekviena valstybė sąvoką „rezidentas“ apibrėžia remdamasi savo vidaus įstatymais lemia, kad vienas ir tas pats asmuo gali būti laikomas kelių valstybių rezidentu mokesčių prasme. Pavyzdžiui, JAV pilietis laikomas JAV rezidentu neatsižvelgiant į tai, kur tas asmuo gyvena, tuo tarpu Lietuvos rezidentu, kaip minėta anksčiau, tampama išgyvenus tam tikrą laiką tarpą Lietuvoje.

---

<sup>21</sup> LR Administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės Žinios*, 2000, Nr. 85 – 2566, aktuali redakcija nuo 2006 09 21, 20 str. 3d.

Iš to seka, kad rezidavimo sąvokos skirtingas traktavimas yra pagrindinis veiksnys sąlygojantis dvigubo apmokestinimo atsiradimą. Siekiant išspręsti minėtą problemą, valstybės sudaro dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Šiuo metu Lietuvoje taikoma keturiasdešimt viena dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Pirmosios DAIS Lietuvoje įsigaliojo 1994 m. sausio mėn. 1 d. su Norvegijos, Švedijos, Danijos Karalystėmis, Suomijos Respublika. Kaip matyti, tai Skandinavijos šalys, kurių mokesčiai didžiausi pasaulyje, bei kurios pasižymi vienomis konkurencingiausių ekonomikų.

Analizuojant DAIS, galima teigti, kad sprendžiant klausimą, kokios Sutarties šalies rezidentu yra laikytinas asmuo, visų pirma, vadovaujamosi nacionaliniais abiejų iš susitariančių valstybių įstatymais.

Tačiau, asmens rezidavimo keliose valstybėse atveju, t. y. kai asmuo, pagal atitinkamus tų valstybių vidaus įstatymus yra laikomas abiejų susitariančių valstybių rezidentu, rezidavimo valstybė nustatoma remiantis DAIS 4 straipsnyje įtvirtintomis rezidavimo valstybės nustatymo taisyklėmis<sup>22</sup>.

Taisyklės taikomos tokiu eiliškumu:

- 1) Teisė fizinį asmenį laikyti savo rezidentu pirmiausia suteikiama tai valstybei, kurioje jis turi pastovią gyvenamąją vietą. Nustatant, ar asmuo turi valstybėje pastovią gyvenamąją vietą, vadovaujamosi vidaus mokesčių teisės aktais.
- 2) Jei asmuo turi pastovią gyvenamąją vietą abiejose valstybėse, tai laikomas rezidentu tik tos valstybės, su kuria turi glaudesnius asmeninius ir ekonominius ryšius (gyvybinių interesų centras). Šiuo atveju reikia atsižvelgti į daugelį aplinkybių: fizinio asmens šeimyninius ryšius, jo politinę, kultūrinę ar kitą veiklą, verslo vietą, vietą, iš kurios jis valdo savo turta, ir pan. Šios aplinkybės turi būti nagrinėjamos kaip visuma, pagrindinį dėmesį skiriant fizinio asmens poelgių motyvacijai.
- 3) Jeigu nenustatoma asmens nuolatinė gyvenamoji vieta, arba kai asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje ir negalima nustatyti, kur yra jo interesų centras, atsižvelgiama į vietą, kurioje jis paprastai gyvena. Fizinis asmuo laikomas paprastai gyvenančiu toje valstybėje, kurioje jis dažniausiai gyvena. Šiuo atveju skaičiuojamas ne tik tas laikas, kuriuo jis gyvena savo pastovioje gyvenamoje vietoje (jei tokią turi), bet ir bet kurioje kitoje valstybėje esančioje vietoje. Pažymėtina, kad nėra nurodoma, kiek laiko

---

<sup>22</sup> [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) → gyventojams → tarptautinis apmokestinimas → dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai).

fizinis asmuo turi pragyventi valstybėje, kad būtų laikomas jos rezidentu, tačiau abiejose valstybėse pragyventi laikotarpiai turi būti pakankami, kad juos būtų galima palyginti.

- 4) Jeigu, jis paprastai gyvena abiejose valstybėse arba negyvena nei vienoje jų, tai laikomas rezidentu tik tos valstybės, kurios nacionalinis subjektas jis yra. Sąvoka „nacionalinis subjektas“ apima kiekvieną fizinį asmenį, turintį susitariančios valstybės pilietybę.
- 5) Jeigu pagal 1) - 4) punktų nuostatas nepavyksta nustatyti valstybės, kuri yra fizinio asmens rezidavimo vieta sutarties tikslams, tai šį klausimą sprendžia Lietuvos ir užsienio valstybės kompetentingi asmenys abipusiu susitarimu, remdamiesi DAIS 25 straipsnio, reglamentuojančio abipusio susitarimo procedūrą, nuostatomis.

Pažymėtina, kad sutarties nuostatos nedraudžia kompetentingiems asmenims susitarti, kad asmuo gali būti laikomas vienos valstybės rezidentu tik dalį to paties mokestinio laikotarpio, o kitą dalį – kitos valstybės rezidentu<sup>23</sup>. Atkreiptinas dėmesys, jog Lietuvos ir Nyderlandų DAIS papildomai numatyta, kad fizinis asmuo, gyvenantis laive ir neturintis kokios nors realios gyvenamosios vietos nei vienoje iš susitariančiųjų valstybių, laikomas rezidentu tos susitariančios valstybės, kurios uoste laivas registruotas.

Galima teigti, kad rezidavimo vietos nustatymo klausimas, tarp valstybių, su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, yra išspręstas ir vienas ir tas pats asmuo nėra apmokestinamas keliose valstybėse, taikant rezidavimo principą. Tačiau, problema su valstybėmis su kuriomis nėra sudarytos DAIS vis dar nėra išspręsta, nes išlieka galimybė fizinį asmenį pripažinti ir vienos, ir kitos valstybės rezidentu, vadovaujantis valstybių vidaus teisės aktais. Minėta situacija yra nepriimtina, nes vienas ir tas pats asmuo gali būti apmokestinamas du kartus.

Optimaliausias būdas problemai pašalinti yra plėsti valstybių ratą su kuriomis būtų taikomos DAIS. Tačiau galima pasiūlyti ir kita problemos sprendimo variantą. Valstybės galėtų sudaryti tarptautinius susitarimus, kuriuose įtvirtintų taisyklę, kad tais atvejais, kai tiek viena, tiek kita valstybė, taikydamos savo vidaus teisės aktus, vieną ir tą patį asmenį laiko savo rezidentu, teisė jį apmokestinti tenka pajamų šaltinio valstybei. Toks sprendimas leistų išvengti ginčų tarp valstybių, o asmuo būtų apmokestinamas tik vieną kartą.

---

<sup>23</sup> [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) → gyventojams → tarptautinis apmokestinimas → dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai), 3 str.

Nagrinėjant mokesčių ginčų komisijos (toliau MGK) sprendimus galima teigti, kad Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau VMI prie FM) ne visais atvejais visapusiškai taiko DAIS 4 straipsnio nuostatas, o apsiriboja tik daline analize.

2003 m. birželio 3d. MGK išnagrinėjo pareiškėjo Š. Š. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimo. Minėtu skundu pareiškėjas ginčijo jo pripažinimą Lietuvos rezidentu. Ginčą lėmė aplinkybė, jog 2000 m. Š. Š. dirbo Lenkijoje pagal darbo sutartį ir išgyveno ten daugiau kaip 183 dienas, tačiau tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu UAB „Betonika“ žiniaraščiuose esantys formalūs įrašai, rodo jo buvimą darbe Lietuvos Respublikoje. Teisingo sprendimo priėmimą apsunkino aplinkybė, jog Š.Š. laikantis save Lenkijos rezidentu, nepateikė Lenkijos Respublikos mokesčio administratoriaus pažymos, patvirtinančios, jog asmuo yra Lenkijos rezidentas. Minėtos pažymos buvimas iš esmės palengvintų ir pagreitintų ginčo išsprendimą.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Lenkijos Respublikos Vyriausybės sutarties „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ 4 straipsnyje apibrėžtus kriterijus sprendžiama, kokios Sutarties šalies rezidentu yra laikytinas asmuo<sup>24</sup>. Vadinasi, kiekviena iš susitariančių valstybių, pagal savo vidaus įstatymus vertina, ar asmuo, kurio veikla yra susijusi su abejomis valstybėmis, gali būti laikomas jos rezidentu. Tai reiškia, kad Š. Š., gyvenusio Lenkijos Respublikoje, ir gavusio pajamas šioje valstybėje, teisinis statusas galėjo būti vertinamas ir Lenkijos Respublikos kompetentingų institucijų, siekiant nustatyti, ar jis nebuvo šios valstybės rezidentu. Šio skundo atveju, sprendžiant rezidavimo vietos klausimą, VMI prie FM apsiribojo tik vidaus įstatymų taikymu ir Š. Š. pripažino Lietuvos rezidentu, nors kaip minėta, asmens teisinį statusą galėjo vertinti ir kitos sutarties šalies kompetentinga institucija.

Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas Lietuvos mokesčių administratoriaus ir užsienio valstybių mokesčių administratorių bendradarbiavimas, informacijos keitimosi srityje, siekiant užtikrinti mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą. Darytina išvada, kad VMI prie FM turėjo galimybę visapusiškai įvertinti aplinkybes, susijusias su rezidavimo vietos nustatymu, ir gauti įrodymus iš Lenkijos kompetentingų institucijų, kurie leistų daryti išvadą, ar Š. Š. yra laikytinas tik Lietuvos rezidentu, ar, remiantis Lenkijos vidaus įstatymais, jis laikytinas ir pastarosios rezidentu.

---

<sup>24</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Lenkijos Respublikos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". *Valstybės žinios*, 1995 10 13, Nr. 84-1905, 4 str. 1d. Šioje Sutartyje sąvoka "susitariančiosios šalies rezidentas" reiškia bet kokią asmenį, kuris pagal tos šalies įstatymus apmokestinamas joje jo nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos, registracijos (inkorporacijos) vietos arba bet kokio kito panašaus požymio pagrindu.

Jeigu asmuo, tiek pagal vienos valstybės vidaus įstatymus, tiek pagal kitos valstybės vidaus įstatymus, laikomas kiekvienos iš atitinkamų valstybių rezidentu, yra taikoma sutarties 4 straipsnio 2 dalis<sup>25</sup>.

Kadangi šio skundo kontekste nebuvo surinkti visi įrodymai, kurie leistų nuspręsti, kurios valstybės rezidentu laikytinas pareiškėjas, MGK priėmė sprendimą, atlikti pakartotinį patikrinimą, kad būtų visapusiškai įvertintos aplinkybės, susijusios su pareiškėjo rezidavimo vietos nustatymu, bei pavedė VMI prie FM priimti naują sprendimą<sup>26</sup>.

### **III Užsienio valstybėse gautos pajamos**

Nuolatinių Lietuvos gyventojų nuo 2003 m. sausio 1d. iš užsienio valstybių gautos pajamos Lietuvoje apmokestinamos pagal GPMĮ nuostatas. Iki 2002 m. gruodžio 31d. gyventojų iš užsienio valstybių gautos pajamos Lietuvoje buvo apmokestinamos Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo ( 1990 – 10 – 05 įstatymas Nr. I – 641 ) nustatyta tvarka.

Išsiaiškinus kriterijus, kuriais remiantis asmuo pripažįstamas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, svarbu apibrėžti, kurios pajamos laikomos gautomis užsienio valstybėse. Iš užsienio valstybės gautomis pajamomis yra laikomos pajamos, kurias gyventojai gavo:

- iš užsienio vieneto
- arba užsienio valstybės gyventojų,
- arba kurias jie gavo už užsienio valstybėse vykdomą savo veiklą (pvz., už darbą užsienio valstybių įmonėse, už užsienio valstybėse esančio nekilnojamojo turto nuomą ar pardavimą ir kt.).

---

<sup>25</sup> *Cit. op.* 4str. 2d. Jeigu pagal 1 paragrafo nuostatas individas yra abiejų susitariančiųjų Šalių rezidentas, tada jo statusas apibrėžiamas taip: a) jis laikomas rezidentu tos Šalies, kurioje turi pastovią gyvenamąją vietą; jeigu jis turi pastovią gyvenamąją vietą abiejose Šalyse, tai laikomas rezidentu tos Šalies, su kuria turi glaudesnius asmeninius ir ekonominius ryšius (gyvybinių interesų centras); b) jeigu negalima nustatyti Šalies, kurioje yra jo gyvybinių interesų centras, arba jeigu jis nė vienoje iš Šalių neturi pastovios gyvenamosios vietos, tai laikomas rezidentu tos Šalies, kurioje jis paprastai gyvena; c) jeigu jis paprastai gyvena abiejose Šalyse arba negyvena nė vienoje iš jų, tai laikomas rezidentu tos Šalies, kurios pilietybę turi; d) jeigu rezidento statusas negali būti apibrėžtas remiantis a)-c) punktais, tai susitariančiųjų Šalių kompetentingi asmenys išsprendžia šį klausimą abipusiu susitarimu.

<sup>26</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. birželio 12 d. sprendimas Nr. S-152-(7-155/2003).



Pajamos pripažįstamos gautomis, kai gyventojai bet kokia forma (pinigais ar natūra<sup>27</sup>) jas gauna faktiškai. Pajamos pinigais pripažįstamos gautomis, kai gyventojams atsiranda teisė laisvai disponuoti lėšomis. Iš užsienio valstybių faktiškai gautomis pajamomis laikoma visa pajamų suma, neatsižvelgiant į užsienio valstybėje nuo tų pajamų išskaičiuotą ir (arba) sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokesčių<sup>28</sup>.

Nuolatinių Lietuvos gyventojų iš užsienio valstybių gautas pajamas galima sugrupuoti taip:

- su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos;
- kitos ( ne su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios) pajamos;
- pajamos, kurios pagal GPMĮ 6 straipsnį apmokestinamos taikant 15 proc. mokesčio tarifą.

Gyventojas iš užsienio valstybių, laikotarpiu nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2006 m. birželio 30 d., gautos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos (išskyrus atlikėjo veiklos pajamas ir sportininko sporto veiklos pajamas) apmokestinamos taikant **33 proc.** pajamų mokesčio tarifą. Laikotarpiu nuo 2006 m. liepos 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d., pajamos apmokestinamos taikant **27 proc.** mokesčio tarifą, o nuo 2008 m. sausio 1 d. bus apmokestinamos taikant **24 proc.** pajamų mokesčio tarifą. Tarifo mažinimas tiesiogiai atsiliepią gyventojų gaunamų pajamų dydžiui, didėja jo pajamos. Akivaizdus mokesčio naštos mažinimas turėjo įtakos dar vienam dvigubo apmokestinimo išvengimo metodo įvedimui LR mokesčių sistemoje.

Apmokestinant užsienyje gautas pajamas, būtina atsižvelgti į GPMĮ 17 straipsnį, kuriame įvardintos pajamos, kurios pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Palyginimui, Prancūzijoje pajamų apmokestinimui taikomas progresinis mokesčio tarifas, kurio minimalus dydis 0 proc., o maksimalus dydis – 52,75 proc. Kovo mėnesį mokesčio mokėtojai – fiziniai asmenys – privalo pateikti pajamų deklaraciją už praėjusius metus. Fizinių asmenų pajamų mokestis sumokamas už praėjusius metus trimis arba dešimčia įmokų. Suomijos rezidentams - pajamų mokestis svyruoja nuo 0 iki 36 proc. Vokietijoje taip pat progresinė mokesčių sistema: 2002 metų mokesčio tarifas sudarė – nuo 19,9 proc. iki 48,5 proc., 2003 m. nuo 17 proc. iki 47 proc., 2004 m. nuo 16 proc. iki 45 proc., 2005 m. nuo 15 proc. iki 42 proc., pateikti skaičiai akivaizdžiai rodo, kad Vokietijoje palaipsniui mažinama mokesčio našta. Mokestis mokamas iš anksto kas ketvirtį, mokėjimo dydį nustato mokesčių inspekcija numatomoms pajamoms. Iki einamųjų metų

---

<sup>27</sup> Pajamų natūra gavimo momentas nustatomas pagal LR finansų ministro 2002 m. spalio 30 d. įsakymu Nr.339 patvirtintą Pajamų gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarką (*Valstybės Žinios*, 2002, Nr. 105-4708).

<sup>28</sup> [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) → leidiniai → kaip apmokestinamos iš užsienio gautos pajamos.

gegužės mėnesio, kaip ir Lietuvoje, pateikiama mokesčių deklaracija už praėjusius metus ir primokama nesumokėta arba atgaunama permokėta mokesčių suma. Tačiau<sup>29</sup>, dėl įvairių lengvatų, neapmokestinamų minimalių pajamų ir kitų išimčių žmogus realiai sumoka kiek mažiau – nuo trečdalis iki pusės savo uždirbamų darbo pajamų.

Kaip matyti progresinę mokesčių sistemą turinčiose šalyse mažiausias pajamas gaunančių gyventojų pajamos apmokestinamos nuliniu arba santykinai nedideliu mokesčio tarifu. Nuliniu tarifu apmokestinamos pajamos svyruoja nuo 303 eurų Austrijoje iki 2618 eurų Švedijoje<sup>30</sup>.

Aukštesnius nei 30 proc. tarifus ES senbuvės paprastai taiko didesnėms nei 1000 eurų pajamoms. Didžiausias, kelis tūkstantis ir daugiau per mėnesį siekiančias pajamas gaunantiems gyventojams taikomi aukšti – 40 proc. ir daugiau siekiantys pajamų mokesčio tarifai. Tokie aukšti tarifai taikomi Austrijoje, Belgijoje, Prancūzijoje, Italijoje, Olandijoje, Lenkijoje, Airijoje, Vokietijoje, Portugalijoje, Jungtinėje Karalystėje<sup>31</sup>.

#### **IV Dvigubo apmokestinimo naikinimas Lietuvoje**

Užsienyje gautos pajamos laikomos B klasės pajamomis, nuo kurių pajamų mokestį GPMĮ nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo (turi būti notariškai patvirtintas gyventojų įgaliojimas)<sup>32</sup>. Iš to seka, kad neatsiejama dvigubo apmokestinimo naikinimo procedūros dalis yra deklaracijos pateikimas. Gyventojai, deklaruodami užsienio valstybėse gautas pajamas bei nuo jų skaičiuodami mokėtiną pajamų mokestį, tokias pajamas turi apskaičiuoti ir nurodyti litais pagal oficialų lito ir atitinkamos užsienio valiutos santykį, kurį Lietuvos bankas buvo nustatęs tokių pajamų faktinio gavimo dieną. Jeigu tikslaus pajamų gavimo momento gyventojai negali nustatyti (pvz., pajamos buvo gaunamos periodiškai), tai sumas turi apskaičiuoti ir nurodyti litais pagal oficialų lito ir euro kursą arba pagal oficialų lito ir atitinkamos užsienio valiutos santykį, kurį Lietuvos bankas buvo nustatęs paskutinę mokestinio laikotarpio, už kurį deklaruojamos pajamos, dieną<sup>33</sup>.

Tuo tarpu Slovakijos Respublikoje, atitinkamos užsienio valiutos ir Slovakijos kronos santykį nustato Slovakijos bankas. Siekiant atskaityti užsienyje sumokėtų mokesčių sumą, imamas to mokestinio laikotarpio, kuriuo pajamos gautos kasmetinis vidutinis valiutos kursas. Jeigu

---

<sup>29</sup> Darbo mokesčių ES lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2004-10-20.

<sup>30</sup> *Cit. Op.*

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 22 str.

<sup>33</sup> ŠVEISTIENĖ, A., „užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje“. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* Nr. 11 (395) 2006m. kovo 20 d., 1psl.

mokestinis laikotarpis nesutampa su kalendoriniais metais, Slovakijos ir atitinkamos užsienio valiutos santykiui nustatyti imamas mėnesio vidutinis valiutos kursas<sup>34</sup>.

Pajamos, kurias nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna užsienio valstybėje, gali būti apmokestintos toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus. Lietuvoje nuolatinio gyventojas iš užsienio valstybės gautos pajamos taip pat apmokestinamos, tačiau siekiant, kad tokios pajamos būtų apmokestintos tik vieną kartą, Lietuvoje panaikinamas tokių pajamų dvigubas apmokestinimas.

Pajamų dvigubas apmokestinimas – tai toks apmokestinimas, kai dvi valstybės pagal savo vidaus mokesčių įstatymus apmokestina to paties gyventojas per tą patį mokestinį laikotarpį gautas tos pačios rūšies pajamas.

Nuolatinio Lietuvos gyventojas užsienio valstybėje gautų pajamų, nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, dvigubas apmokestinimas Lietuvoje panaikinamas remiantis GPMĮ 37 straipsnio nuostatomis. Atsižvelgiant į tai, kokiais kalendoriniais metais ir iš kokios užsienio valstybės gautos pajamos, taip pat į gautų pajamų rūšį, nuolatinio Lietuvos gyventojas užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubas apmokestinimas Lietuvoje gali būti naikinamas taikant **kredito** arba **atleidimo** metodus.

Tuo atveju, kai vidutinių pajamų apmokestinimo lygis valstybėje, kurioje asmuo laikomas nuolatinis gyventojas, ir užsienio valstybėje, gerokai skiriasi, dažniausiai taikomas kredito metodas<sup>35</sup>. Gretinant Lietuvoje taikomus kredito bei atleidimo metodo apibrėžimus su įtvirtintais modelinėje DAIS, pastebima, kad Lietuvoje jie yra traktuojami analogiškai. Taikant **kredito metodą**, nuolatinio Lietuvos gyventojas užsienio valstybėje gautos pajamos yra įtraukiamos į jo mokestinio laikotarpio apmokestinamas pajamas, nuo kurių pagal GPMĮ apskaičiuojamas pajamų mokestis. Užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma atskaitoma iš pagal GPMĮ apskaičiuotos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų pajamų sumos. Atskaitoma užsienio valstybėje sumokėta pajamų ar jam tapataus mokesčio suma negali viršyti pagal GPMĮ apskaičiuotos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų pajamų sumos<sup>36</sup>. Lyginant, Lietuvos kredito metodo veikimo procedūrą su Latvijos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 24 str. įtvirtinta procedūra, galima daryti išvadą, kad metodų veikimo principai tapatūs.

Atleidimo metodas paprastai taikomas, kai vidutinių pajamų apmokestinimo lygis valstybėje, kurioje asmuo laikomas nuolatinis gyventojas, ir užsienio valstybėje, nesiskiria ar skiriasi ne daug. **Atleidimo metodas** reiškia, kad į nuolatinio gyventojas pajamų mokesčio bazę neįtraukiamos

<sup>34</sup> <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=286>

<sup>35</sup> Vyriausybės spaudos tarnybos informacinis pranešimas. *Valstybės žinios*, 2005, Nr.48, 3psl.

<sup>36</sup> ŠERPETAUSKIS, L. Klausėte?. *Mokesčių žinios*, 2004-01-26 – 02 -01. Nr.4 (362), 6psl.

užsienio valstybėje gautos pajamos, jeigu jos ten buvo apmokestintos. Šis metodas paprastai netaikomas pasyvioms pajamoms (dividendams, palūkanoms ir honorarams).

2003 – 2004 metais užsienyje gautoms pajamoms buvo taikomas tik kredito metodas, nes pajamų mokesčio tarifas mūsų valstybėje buvo gerokai didesnis nei kitose valstybėse vidutinėms pajamoms taikomas mokesčio tarifas. Lyginant Lietuvą su Baltijos šalimis, joje gyventojų pajamų mokestis pats didžiausias ( Latvijoje – 25 proc., Estijoje – 23 proc., Lietuvoje – iki 2006 m. birželio 30d. 33 proc.)<sup>37</sup>. Vėliau priimtose GPMĮ pataisose numatančios pajamų mokesčio tarifo mažinimą. Šiuo metu taikomas 27 procentų pajamų mokesčio tarifas, kuris 2008 m. turėtų sumažėti iki 24 proc. Tarifo mažinimas buvo vienas iš veiksnių, lėmusių vienkartinio apmokestinimo principo įtvirtinimą ir pritaikymą Lietuvos mokesčių sistemoje. Vadinasi, 2005 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais, užsienyje gautoms pajamoms, priklausomai nuo jų rūšies ir valstybės, kurioje tos pajamos gautos, taikomas arba atleidimo arba kredito metodas.

Pažymėtina, kad net jei Lietuva gyventojų pajamų mokesčio tarifą sumažins iki 24 proc., gyventojų apmokestinimas išliktų didesnis nei Rusijoje – 13 proc., Rumunijoje – 16 proc., Slovakijoje – 19 proc. Lietuva vidutines darbo pajamas iki šiol apmokestina vienu didžiausiu pajamų mokesčio tarifu Europoje.

Atleidimo metodo įvedimą sąlygojo ir kitas veiksnys t.y. investicijų pritraukimas. Lietuva pasižymi gera geografine padėtimi, todėl šiuo aspektu yra patraukli užsienio investuotojams. Tačiau žmogiškojo kapitalo atžvilgiu, ji gali „atstumti“ investuotojus, todėl Lietuvai labai svarbu susigrąžinti į užsienį emigravusius žmones.

Tiek Lietuva, tiek ES valstybės narės, susiduria su gyventojų senėjimu ir su tuo susijusiais biudžeto sunkumais<sup>38</sup>, todėl akivaizdu, kad reikia imtis priemonių, siekiant susigrąžinti emigravusius lietuvius, nes didžiąją emigrantų dalį sudaro jaunimas. Šiuo atžvilgiu, atleidimo metodo įvedimas yra žingsnis pirmyn.

#### **4.1 Lietuvos ir užsienio mokesčių administratorių bendradarbiavimas**

Kaip minėta, nuo užsienyje gautų pajamų, pajamų mokestį apskaičiuoja, sumoka ir deklaruoja pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo. Ryšium su tuo, yra numatytas Lietuvos ir užsienio mokesčių administratorių bendradarbiavimas, kuris leidžia užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir apskaičiavimą.

<sup>37</sup> BUDREVIČIUS, J. Būtinasis antrasis mokesčių pertvarkos etapas. *Mokesčių Žinios*, 2004-09-06 - 12. Nr. 36 (394), 2psl; [http://www.development.lt/index.php/kodel\\_investuoti\\_lietuvoje/mokestine\\_aplinka/742](http://www.development.lt/index.php/kodel_investuoti_lietuvoje/mokestine_aplinka/742)

<sup>38</sup> Europos bendrijų komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui. Briuselis, 3.5.2006, KOM (2006)200 galutinis.

Remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, užsienio valstybių, su kuriomis taikomos šios sutartys, mokesčių administratoriai, Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teikia automatinę informaciją apie per atitinkamą mokestinį laikotarpį nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų arba jam tapatų mokesčių (jeigu jis buvo sumokėtas). Tokią informaciją VMI prie FM persiunčia apskričių valstybinėms mokesčių inspekcijoms (toliau AVMI), kurios turi patikrinti, ar pateiktoje informacijoje nurodyti nuolatiniai Lietuvos gyventojai Lietuvoje deklaravo užsienio valstybėse gautas pajamas.

Užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pateikti duomenys apie nuolatinio Lietuvos gyventoją toje valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą mokesčių turi būti laikomi oficialiu užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinimu apie nuolatinio Lietuvos gyventoją užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų arba jam tapatų mokesčių<sup>39</sup>.

Tuo atveju, jeigu:

1. nuolatinis Lietuvos gyventojas Lietuvoje nebuvo deklaravęs mokestinio laikotarpiu užsienio valstybėje gautų pajamų,
2. arba prie jo pateiktos metinės pajamų mokesčio deklaracijos pridėtas dokumentas apie sumokėtą pajamų mokesčių nebuvo patvirtintas užsienio valstybės mokesčių administratoriaus,
3. arba gyventojas, buvo deklaravęs mokestinio laikotarpiu užsienyje gautas pajamas, tačiau iš Lietuvoje mokėtino pajamų mokesčių neatskaitė užsienio valstybėje sumokėto mokesčio,

tai AVMI, iš VMI prie FM gavusi duomenis, apie tokio gyventoją atitinkamu mokestinio laikotarpiu užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą mokesčių, ir patikrinusi apie šį mokesčių mokėtoją turimus duomenis, tokiam gyventojui gali išduoti laisvos formos pažymą<sup>40</sup>. Joje turėtų būti nurodyti tokie duomenys:

- užsienio valstybės ir jos institucijos, kuri pateikė duomenis, pavadinimas,
- nuolatinio Lietuvos gyventoją vardas, pavardė ir asmens kodas,
- mokestinis laikotarpis, per kurį užsienio valstybėje buvo gautos pajamos ir sumokėtas pajamų arba jam tapatus mokesčių;
- gautų pajamų suma ( užsienio valstybės valiuta),

---

<sup>39</sup> ČERNIUVIENĖ, B., „dėl iš užsienio valstybių mokesčių administratorių gautos informacijos apie nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse gautas pajamas“. *Mokesčių žinios*, 2004-11-08 – 14, Nr. 45 (403), 3psl.

<sup>40</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos aiškinamasis raštas. Nr. (18.18-31-1)-R-10728.

- pajamų rūšis (užsienio valstybių mokesčių administratorių pateiktoje informacijoje nurodomas pajamų rūšies kodas pagal OECD standartą),
- užsienio valstybėje išskaičiuoto ar sumokėto pajamų arba jam tapataus mokesčio suma (užsienio valstybės valiuta),
- VMI prie FM rašto, kuriuo AVMI atsiųsti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pateikti duomenys, data ir numeris<sup>41</sup>.

Pažyma turi būti atspausdinta ant firminio AVMI blanko ir pasirašyta AVMI teritorinio skyriaus vedėjo arba jo įgalioto asmens.

Tokią AVMI išduotą pažymą, nuolatinis Lietuvos gyventojas, norėdamas iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos atskaityti užsienio valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokesį, arba norėdamas Lietuvoje būti atleistas nuo pajamų mokesčio mokėjimo, tais atvejais, kai taikomas atleidimo metodas, kaip užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinimą apie sumokėtą pajamų mokesį, prideda prie savo metinės pajamų mokesčio deklaracijos. Vadinasi, Lietuvos ir užsienio mokesčių administratorių bendradarbiavimas yra įtvirtintas tiek mokesčių mokėtojų naudai, kurie mokesčiniu laikotarpiu gauna pajamų užsienio valstybėje ir laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais, tiek valstybės naudai, kai mokesčių mokėtojai nevykdo savo pareigos pranešti apie savo pajamas, gautas užsienio valstybėse.

Tarkim, nuolatinis Lietuvos gyventojas 2003 metais 4 mėnesius dirbo Ukrainos įmonėje ir gavo darbo užmokesį. Grįžęs į Lietuvą minėtų pajamų nedeklaravo. Remiantis susitarimu tarp VMI prie FM ir Ukrainos Valstybinės mokesčių administracijos dėl tarpusavio pagalbos administravimo srityje, Ukrainos mokesčių administratorius pateikė informaciją apie pajamas, kurias gavo nuolatinis Lietuvos gyventojas, nurodė konkrečią pajamų sumą ir išskaičiuotą mokesį. Kadangi užsienio administratoriaus pateikta informacija laikoma oficialiu užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinimu apie nuolatinio Lietuvos gyventoją užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų arba jam tapatų mokesį, tai ja remiantis, Lietuvos mokesčių administratorius, apmokestina šį gyventoją taikydamas kredito metodą.

Kaip minėta, Lietuvos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių bendradarbiavimas veikia ir mokesčio mokėtojo naudai. Pavyzdžiui, nuolatinis Lietuvos gyventojas 2005 metais dirbo Norvegijoje, tačiau nežinojo, kad deklaruojant pajamas Lietuvoje, būtina pateikti dokumentą apie užsienio valstybėje gautas tokias pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokesį, norint būti atleistas nuo pajamų mokesčio mokėjimo Lietuvoje. Tokiu atveju, nuolatinis Lietuvos gyventojas gali kreiptis į AVMI, kad jam būtų išduota Norvegijos mokesčių

---

<sup>41</sup> *Cit. Op.*

administratoriaus pateikta pažyma, apie Norvegijoje gautą pajamų sumą ir nuo jų sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokesčių. Jei tarp Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Norvegijos Karalystės mokesčių direktorato nebūtų susitarimo dėl abipusės administracinės pagalbos ir keitimosi informacija mokesčių klausimais, nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs pajamų Norvegijoje, turėtų pats gauti minėtą pažymą, keipdamasis į Norvegijos kompetentingą instituciją, norėdamas būti atleistas nuo užsienyje gautų pajamų mokesčio mokėjimo Lietuvoje.

Pažymėtina, kad pats nuolatinis Lietuvos gyventojas turi rodyti iniciatyvą siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Todėl asmuo, neturintis pažymos, patvirtinančios apie užsienyje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokesčių, turi savo iniciatyva kreiptis į mokesčių inspekciją. Darytina išvada, kad dvigubas apmokestinimas naikinamas paties mokesčio mokėtojo iniciatyva<sup>42</sup>.

Susidaro dviprasmiška situacija, mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, siekia užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, tačiau kita vertus, nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų dvigubas apmokestinimas nėra panaikinamas nesant paties gyventojų iniciatyvai. Nes, vadovaujantis GPMĮ 37 str. 2 ir 3 dalimis, nuolatinis Lietuvos gyventojas, norėdamas atskaityti užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčių arba būti atleidžiamas nuo pajamų mokesčio sumokėjimo Lietuvoje, privalo turėti tos užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtintą dokumentą apie per tą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) toje užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą (ar išskaitytą) pajamų mokesčių. Vadinas, nepakanka vien to fakto, kad minėtus duomenis gauna Lietuvos mokesčių administratorius iš užsienio mokesčių administratorių. Būtinai paties gyventojų kreipimasis, kad pažyma apie užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų (ar jam tapatų) mokesčių, būtų išduota.

Toks reguliavimas nėra visiškai tinkamas, nes dvigubo apmokestinimo naikinimas turi būti tiek gyventojų, gaunančių pajamas užsienio valstybėje, tiek teisinės valstybės, siekis. Susidaro įspūdis, kad valstybė taiko bendradarbiavimo su užsienio mokesčių administratoriais procedūrą tik ta apimtimi, kuri jai yra finansiškai naudinga.

Pažymėtina, jog problema yra su tomis valstybėmis, su kuriomis Lietuva Respublika nėra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių ir nėra numačiusi susitarimų dėl tarpusavio pagalbos administravimo srityje. Problemos esmė – nėra galimybės atsekti ar asmuo vykdo savo

---

<sup>42</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. vasario 9 d. sprendimas Nr. S-32-(7-1/2006).

pareigą deklaruoti, o tam tikrais atvejais ir sumokėti mokestį nuo užsienyje gautų pajamų. Tarkim, nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna pajamų Kenijos Respublikoje. Kenijos Respublika yra tikslinių teritorijų sąrašė, joje nėra efektyvaus keitimosi informacija, nėra finansinio - administracinio skaidrumo. Nuolatinis Lietuvos gyventojas žino, kad Kenijos Respublika nepateiks Lietuvai duomenų apie jo gautas pajamas ir nusprendžia nedeklaruoti savo pajamų, gautų užsienio valstybėje, nors pagal įstatymą tokia pareiga jam nustatyta<sup>43</sup>. Pajamos iš tikslinių teritorijų apmokestinamos 27 procentų tarifu. Vadinasi, tais atvejais, kai, nuolatinis Lietuvos gyventojas savanoriškai neįvykdo jam įstatymu numatytos pareigos deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti mokestį nuo užsienyje gautų pajamų, Lietuvos biudžetui padaroma žala, nes nesumokamas priklausantis mokėti mokestis. Lietuvos mokesčių inspekcija, turėdama įtarimo, kad buvo gautos minėtos pajamos, jų savavališkai apmokestinti negali, nes neturi ir negali gauti tikslios informacijos apie tokio nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas, gautas Kenijos Respublikoje.

Nesant susitarimų dėl keitimosi informacija tarp valstybių, mokesčių mokėtojams sudaroma galimybė nuslėpti mokėtiną mokesčių sumą. Siekiant išvengti tokių piktnaudžiavimo atvejų, Lietuva turėtų kiek įmanoma glaudžiau bendradarbiauti su visomis pasaulio valstybėmis ir sudaryti susitarimus dėl keitimosi informacija mokesčių administravimo srityje. Akivaizdu, kad ne su visomis pasaulio valstybėmis tokie susitarimai yra įmanomi, nes kai kurios valstybės pačios vengia tokių susitarimų, pavyzdžiui, į tikslinių teritorijų sąrašą patenkančios valstybės.

Kita problema yra su valstybėmis, su kuriomis pasirašyti susitarimai dėl bendradarbiavimo mokesčių administravimo srityje, tačiau dėl mokestinių laikotarpių skirtumų, jų pradžia ir pabaiga dažniausiai nesutampa su mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje, ir informacija Lietuvą pasiekia pavėluotai. Minėtą problemą teoriškai galima išspręsti, jei mokestiniai laikotarpiai būtų suvienodinti ES mastu, o laikui bėgant, ir pasauliniu mastu. Tačiau, praktiškai tai įgyvendinti būtų labai sunku, kadangi daugumoje valstybių mokestiniai laikotarpiai yra skirtingi, bei su jais yra siejamas įvairių mokesčių sumokėjimas. Drastiškas mokestinių laikotarpių keitimas įneštų chaosą valstybių vidaus mokesčių sistemose.

Norint išsamiau atskleisti dvigubo apmokestinimo naikinimo ypatumus Lietuvoje, galima išskirti du periodus:

- Nuolatinių Lietuvos gyventojų 2003 ir 2004 metais užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje, ir

---

<sup>43</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 27 str.



- nuolatinių Lietuvos gyventojų 2005 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje.

## **4.2 Nuolatinių Lietuvos gyventojų 2003 ir 2004 metais užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje**

Nuolatinių Lietuvos gyventojų 2003 ir 2004 metais užsienio valstybėse gautų pajamų, nuo kurių tose valstybėse buvo sumokėtas pajamų ar jam tapatus mokestis, dvigubas apmokestinimas Lietuvoje buvo naikinamas taikant tik kredito metodą. Minėtas metodas gali būti vadinamas atskaitymo metodu, tai kredito metodo sinonimas. Kredito metodas taikomas ir dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas tik tokiu atveju:

- jeigu bet kokios rūšies pajamos gautos iš šių valstybių: Airijos, Armėnijos, Austrijos, Baltarusijos, Belgijos, Čekijos, Danijos, Estijos, Graikijos, Italijos, Islandijos, Ispanijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Jungtinės Karalystės, Kanados, Kazachstano, Kinijos, Kroatijos, Latvijos, Lenkijos, Liuksemburgo, Moldovos, Nyderlandų, Norvegijos, Portugalijos, Prancūzijos, Rumunijos, Rusijos, Slovakijos, Slovėnijos, Suomijos, Švedijos, Šveicarijos, Turkijos, Ukrainos, Uzbekistano, Vokietijos ir Vengrijos<sup>44</sup> ir
- jeigu gyventojas turi užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą dokumentą apie užsienio valstybėje gautas tokias pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokestį.

Jeigu, nuolatinis Lietuvos gyventojas, nuo užsienio valstybėje gautų pajamų, toje valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, sumokėjo mažesnę pajamų mokesčio sumą, negu nuo tokių pajamų pagal GPMĮ apskaičiuota pajamų mokesčio suma, tai į Lietuvos Respublikos biudžetą gyventojas privalo sumokėti pajamų mokesčio skirtumą, tarp užsienio valstybėje sumokėtos pajamų mokesčio sumos ir pagal GPMĮ mokėtinos pajamų mokesčio sumos. Jeigu užsienio valstybėje buvo sumokėta didesnė pajamų mokesčio suma, negu tokių pajamų pagal GPMĮ apskaičiuota pajamų mokesčio suma, tai skirtumas, tarp užsienio valstybėje sumokėtos pajamų mokesčio sumos ir Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, iš Lietuvos Respublikos biudžeto, gyventojui negražinamas.

---

<sup>44</sup> t.y. užsienio valstybės, su kuria taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, arba valstybės, kuri įtraukta į Finansų ministro 2002 – 09 – 24 įsakymu Nr. 293 patvirtintą sąrašą „Dėl užsienio valstybių, kuriose sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą galima atskaityti iš Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos, sąrašo patvirtinimo“.

Pavyzdžiui: 2003 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas iš Vokietijos įmonės gavo 60 000 Lt su darbo santykiais susijusių pajamų, nuo kurių Vokietijoje buvo išskaičiuota 12 000 Lt pajamų mokesčio suma. Gyventojui pagal GPMĮ taikomas 3480 Lt metinis pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis. Lietuvoje pagal GPMĮ apskaičiuotas pajamų mokestis nuo iš Vokietijos gautų pajamų:  $(60\,000\text{ Lt} - 3\,480\text{ Lt}) \times 0,33$  lygu 18 652 Lt. Kadangi Vokietijoje sumokėta 12 000 Lt pajamų mokesčio suma, o Lietuvoje mokėtina pajamų mokesčio suma 18 652 Lt, tai gyventojas į Lietuvos Respublikos biudžetą turi sumokėti 6 652 Lt ( $18\,652\text{ Lt} - 12\,000\text{ Lt}$ ).

Pažymėtina, kad Latvijai ir Estijai skirtingai, nei kitoms valstybėms, su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, buvo įtvirtinta išimtis<sup>45</sup>. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių su Estija ir Latvija nuostatas, apmokestinant nuolatinio Lietuvos gyventoją iš Estijos arba Latvijos įmonės gautas su darbo santykiais susijusias pajamas už darbą tose valstybėse, taikomas pajamų atleidimo nuo mokesčio metodas. Todėl nuolatinio Lietuvos gyventoją su darbo santykiais susijusias pajamas, gautas iš Estijos arba Latvijos už darbą tose valstybėse, yra priskiriamos prie neapmokestinamųjų pajamų ir tokios pajamos, neatėmus toje valstybėje išskaičiuoto (sumokėto) mokesčio, deklaruojamos deklaracijos priede FR0642N.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs pajamų užsienio valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir tos pajamos buvo apmokestintos užsienio valstybėje, tai Lietuvoje gyventojas gali atskaityti tik tokią pajamų mokesčio sumą, kurią užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį<sup>46</sup>. Taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra nustatyti maksimalūs pajamų mokesčio tarifai, kuriuos taikant, vienos valstybės rezidentų kitos valstybės rezidentams, išmokami dividendai, palūkanos ir honorarai gali būti apmokestinami prie pajamų šaltinio.

Pavyzdžiui: 2004 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas iš Airijos vieneto gavo 10 000 Lt honoraro, nuo kurio Airijoje buvo išskaičiuota 1500 Lt pajamų mokesčio suma. Lietuvoje tais metais jis negavo jokių pajamų. Lietuvoje pagal GPMĮ apskaičiuotas pajamų mokestis nuo iš Airijos gauto honoraro:  $10\,000\text{ Lt} \times 0,15$  lygu 1500 Lt.

Lietuvos ir Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatyta, kad Airijos vieneto, nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokamas honoraras Airijoje, gali būti apmokestintas taikant ne didesnę, negu 10 procentų mokesčio tarifą. Vadinas, pagal minėtos sutarties nuostatas, nuo honoraro sumos Airijoje galėjo būti išskaičiuota ne didesnė negu 1000 Lt ( $10\,000\text{ Lt} \times 0,10$ ) pajamų mokesčio suma, tai gyventojas iš Lietuvoje apskaičiuotos 1500 Lt pajamų mokesčio sumos

<sup>45</sup> „Gyventojų pajamų mokestis“. *Mokesčių žinios*, 2004-04-13-18, Nr. 15 (373), 8psl.

<sup>46</sup> Kada naikinamas dvigubas apmokestinimas. *Mokesčių žinios*, 2005-09-19 – 25, Nr. 38 (448), 18psl.

gali atskaityti tik 1000 Lt pajamų mokesčio sumą, ir į Lietuvos Respublikos biudžetą privalo sumokėti 500 Lt (1500 Lt – 1000 Lt) pajamų mokesčio.

Į Airijos biudžetą permokėtą 500 Lt pajamų mokesčio nuo honoraro sumą, nuolatinis Lietuvos gyventojas, turi susigrąžinti pats.

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas, tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, gavo pajamų keliose užsienio valstybėse, tai atskaitoma pajamų mokesčio suma apskaičiuojama atskirai nuo kiekvienoje užsienio valstybėje gautų pajamų.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs užsienio valstybėje pajamų, privalo jas deklaruoti pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje nurodo ne tik užsienyje gautas pajamas, bet visas pajamas, kurias jis gavo tuo mokestiniu laikotarpiu.

Pajamos deklaruojamos atitinkamos rūšies pajamoms deklaruoti skirtuose deklaracijos prieduose (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nenurodomas), o atskaitytinas pajamų mokestis apskaičiuojamas FR0462U priede (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nurodomas U3 laukelyje). Prie deklaracijos pridedamas užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintas dokumentas ir jo vertimas į lietuvių kalbą. Vadinasi, jei Lietuvoje mokestis didesnis, nei toje valstybėje, kurioje gautos pajamos, reikia sumokėti tik mokesčio skirtumą. Sugretinant Lietuvos ir Latvijos įstatymo nuostatas, reglamentuojančias kredito metodo taikymą, pastebimas identiškas reikalavimas, pateikti atitinkamos užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtintą dokumentą, pagrindžiantį toje valstybėje gautų pajamų ir sumokėtų mokesčių sumą.

Jeigu pajamos gaunamos kitose užsienio valstybėse, ne aukščiau išvardintose, tokių pajamų dvigubas apmokestinimas nenaikinamas. Pajamos, neatėmus užsienyje sumokėto pajamų mokesčio, apmokestinamos ir deklaruojamos GPMĮ nustatyta tvarka<sup>47</sup>. Iš to seka, kad nuolatiniai Lietuvos gyventojai, gavę pajamų užsienio valstybėje, su kuria netaikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, arba valstybės, kuri neįtraukta į Finansų ministro 2002 – 09 – 24 įsakymu Nr. 293 patvirtintą sąrašą, pajamų mokestį turėjo mokėti du kartus. Toks pajamų apmokestinimas demokratinėje valstybėje neatitinka teisingumo principo, įtvirtinto LR Konstitucijoje.

Teisingumas – tai universalus bendrasis teisės principas, reiškiantis moralinę žmogaus nuostatą ir kriterijų, pagal kurį vertinami visi asmenų poelgiai ( Konstitucijos 109 str.). Siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros<sup>48</sup>. Teisingumas reikalauja atsižvelgti ne tik į valstybės, bet ir į mokesčių mokėtojo interesus. Jei Lietuvos Respublika (toliau LR) nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties su valstybe, kurioje dirba nuolatinis

---

<sup>47</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 37 str.

<sup>48</sup> LR civilio kodekso komentaras, pirmoji knyga – bendrosios nuostatos. Vilnius 2001, 75psl.

Lietuvos gyventojas, arba ta valstybė nėra įtraukta į Finansų ministro 2002 – 09 – 24 įsakymu Nr. 293 patvirtintą sąrašą, tai toks asmuo atsiduria nelygiateisėje padėtyje, lyginant su kitais, nuolatiniais Lietuvos gyventojais, kurie dirba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, arba kurios yra Finansų ministro patvirtintame sąraše. Valstybė yra stipresnis mokestinių teisinių santykių subjektas lyginant su mokesčių mokėtoju, nes pastarajam ji gali taikyti prievartą t. y. pareikalauti, kad įstatyme nustatyti mokesčiai, būtų sumokėti, o šios pareigos nevykdant, gali taikyti sankcijas. Tačiau, norint tai taikyti, įstatymų leidėjas turi nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuris atitiktų teisingumo reikalavimą, kad tos pačios faktinės aplinkybės būtų aiškinamos vienodai ir teisė būtų taikoma vienodai. Vien todėl, kad valstybė nesudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties ar, kad valstybė nėra Finansų ministro patvirtintame sąraše, nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas apmokestinti du kartus negalima. Jei nuolatinis Lietuvos gyventojas sąžiningai vykdo jam įstatymu pavestas pareigas t. y. laiku deklaruoja pajamas, apskaičiuoja bei sumoka pajamų mokestį, elgiasi taip, kaip tokioje pat situacijoje elgtųsi apdairus, rūpestingas asmuo, nepiktnaudžiauja savo teisėmis, tai tokio asmens pajamų dvigubas apmokestinimas pažeidžia teisingumo siekį demokratinėje valstybėje. Toks teisinis reguliavimas yra ydingas ir taisytinis. Tačiau, būtent toks reguliavimas buvo taikomas 2003 – 2004 metais gautoms pajamoms.

### **4.3 Nuolatinių Lietuvos gyventojų 2005 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje**

2005-12-22 buvo priimtas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas, kuris įsigaliojo **2006-01-12**. Minėtu įstatymu buvo padarytos GPM įstatymo 37 straipsnio pataisos ir Lietuvos mokesčių sistema buvo papildyta dar vienu metodu t. y. šalia kredito metodo įvestas **atleidimo** metodas.

Įsigaliojus įstatymo pataisai, svarbiausi elementai lemiantys, kuri iš dviejų, atleidimo ar kredito, metodų taikyti yra:

- 1) užsienio valstybė, iš kurios gautos pajamos, ir
- 2) gautų pajamų rūšis.

Jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos gautos iš valstybių: Airijos, Armėnijos, Austrijos, Azerbaidžano, Baltarusijos, Belgijos, Bulgarijos (DAIS nuo 2007-01-01), Čekijos, Danijos, Estijos, Graikijos, Gruzijos, Italijos, Islandijos, Ispanijos, Izraelio (DAIS nuo 2007-01-01), Jungtinių Amerikos Valstijų, Jungtinės Karalystės, Kanados, Kazachstano, Kinijos, Kipro,

Kroatijos, Latvijos, Lenkijos, Liuksemburgo, Moldovos, Nyderlandų, Norvegijos, Portugalijos, Prancūzijos, Rumunijos, Singapūro, Slovakijos, Slovėnijos, Suomijos, Švedijos, Šveicarijos, Turkijos, Ukrainos, Uzbekistano, Vokietijos ir Vengrijos (t.y. ES valstybės narės arba valstybės, su kuria taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis), tai jos atleidžiamos nuo mokesčio, jeigu gyventojas turi dokumentą apie užsienio valstybėje gautas tokias pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokestį<sup>49</sup>. Pajamos deklaruojamos FR0462N priede, o deklaruojant už 2006 metus GPM302N priede (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nenurodomas). Prie deklaracijos pridedamas dokumentas ir jo vertimas į lietuvių kalbą.

Pavyzdžiui, nuolatinis Lietuvos gyventojas 2006 metais dirbo Čekijos įmonėje ir iš jos gavo atlyginimą. Nuo šio atlyginimo sumos Čekijoje, pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, buvo išskaičiuotas pajamų mokestis. Toks gyventojas mokesčių administratoriui Lietuvoje iki 2007 m. gegužės 1d. turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2006 metus. Iš Čekijos įmonės gauto atlyginimo sumą gyventojas turi nurodyti deklaracijos GPM302N priede „neapmokestinamosios pajamos“ tik tuo atveju, jeigu prie deklaracijos jis prideda dokumentą apie Čekijoje uždirbtas pajamas ir nuo jų išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą.

Kadangi nuo pajamų mokesčio Lietuvoje atleidžiamos nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienio valstybėje (Europos Sąjungos valstybėje narėje arba užsienio valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis) gautos tokios pajamos (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus), nuo kurių toje valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis tos valstybės mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka, todėl tuo atveju, jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas užsienio valstybėje gavo tokią pajamų sumą, kuriai apmokestinti toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, buvo pritaikytas nulinis pajamų mokesčio tarifas arba, nuolatinis Lietuvos gyventojas, užsienio valstybėje gavo mažesnę pajamų sumą, negu toje valstybėje gyventojams nustatytas neapmokestinamasis pajamų dydis, pajamų mokesčio nuo tokių, iš užsienio gautų pajamų, Lietuvoje gyventojas neturi mokėti<sup>50</sup>.

Tačiau, jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo pajamų toje užsienio valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir tokios pajamos buvo apmokestintos toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, bet pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas ši užsienio valstybė neturėjo teisės apmokestinti tokių pajamų, tuomet šios pajamos negali būti atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje. Nuo

---

<sup>49</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (aktuali redakcija). *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 2006 Nr. IX-1007

<sup>50</sup> ŠVEISTIENĖ, A., „užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje“. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006m. kovo 20 d., Nr. 11 (395), 10psl.

užsienio valstybėje gautų pajamų, kurios pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas apmokestinamos tik Lietuvoje, nuolatinis Lietuvos gyventojas turi sumokėti pajamų mokestį Lietuvoje GPMĮ nustatyta tvarka. Pajamų mokestį, kuris buvo sumokėtas užsienio valstybėje ne pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, nuolatinis Lietuvos gyventojas iš užsienio valstybės turi susigrąžinti pats.

Jeigu iš minėtų valstybių gauti **dividendai, palūkanos ir honoraras** tai: užsienio valstybėje nuo tokių pajamų sumokėtas pajamų mokestis atskaitomas iš pagal GPMĮ apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos, jeigu gyventojas turi dokumentą apie užsienio valstybėje gautas tokias pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokestį<sup>51</sup>. Dividendai, palūkanos ir honoraras deklaruojami FR0462P15 priede, jei šios pajamos gautos 2006m. GPM302P priede (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nenurodomas), o atskaitytinas pajamų mokestis apskaičiuojamas FR0462U priede, deklaruojant už 2006 m. GPM302U priede (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nurodomas U3 laukelyje). Prie deklaracijos pridedamas dokumentas ir jo vertimas į lietuvių kalbą. Pažymėtina: kai dividendai, palūkanos ir honoraras gauti iš užsienio valstybės, su kuria taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, tai gyventojas iš pagal GPMĮ apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos gali atskaityti tik tokią pajamų mokesčio sumą, kurią užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal sutarties nuostatas<sup>52</sup>. DAIS nustatyti dydžiai nėra dideli, todėl jie yra priimtini ir neužkerta kelio investicijoms.

Jeigu bet kokios rūšies pajamos, gautos iš kitų užsienio valstybių (bet ne iš Tikslinių<sup>53</sup> teritorijų), tai tokių pajamų dvigubas apmokestinimas naikinamas taikant ne atleidimo, bet kredito metodą. Pajamos deklaruojamos atitinkamos rūšies pajamoms deklaruoti skirtuose deklaracijos prieduose (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nenurodomas), o atskaitytinas pajamų mokestis apskaičiuojamas FR0462U priede, deklaruojant už 2006 m. GPM302U priede (užsienyje sumokėtas pajamų mokestis nurodomas U3 laukelyje). Prie deklaracijos pridedamas užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintas dokumentas ir jo vertimas į lietuvių kalbą.

Vadinasi, pagal šiuo metu galiojančią GPMĮ redakciją, užsienyje gautoms pajamoms taikomi du metodai t. y. atleidimo ir kredito. 2006-01-12 įsigaliojusio įstatymo priėmimas yra teisingas žingsnis, nes:

- anksčiau galiojusi, nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienyje gautų pajamų apmokestinimo tvarka, skatino išvykusius piliečius negrįžti į Lietuvą;

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (aktuali redakcija). *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 2006 Nr.IX-1007, 37str.

<sup>52</sup> 1 priedas lentelė.

<sup>53</sup> LR finansų ministro 2001 m. gruodžio 22d. įsakymas Nr.344, "Dėl tikslinių teritorijų sąrašo". *Valstybės žinios*, Nr.110-4021, 2004, Nr.130-4684.

- taikomas papildomas apmokestinimas kartą jau apmokestintoms pajamoms neatitiko teisingumo principo;
- buvusi apmokestinimo sistema skatino žmones slėpti savo pajamas ir pažeidinėti įstatymus, nes nuolatiniai Lietuvos gyventojai dirbė valstybėse, kuriose gyventojų pajamų mokestis mažesnis nei mūsų šalyje, grįžę į Lietuvą, turėdavo sumokėti mokesčių skirtumą;
- šiuo metu galiojanti nuolatinių Lietuvos gyventojų, užsienyje gautų pajamų apmokestinimo tvarka, skatina gyventojus rodyti savo pajamas, nes panaikintas papildomas apmokestinimas. Nuolatiniai Lietuvos gyventojai, gavę pajamų ES valstybėse narėse, arba valstybėse, su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, patys suinteresuoti jas parodyti, pateikdami metinę pajamų mokesčio deklaraciją, nes tokiu būdu jie legalizuoja užsienyje gautas pajamas;
- esanti apmokestinimo tvarka skatina žmones sugrįžti į Lietuvą ir investuoti į Lietuvos rinką;
- įtvirtintas vienkartinio apmokestinimo principas Lietuvos teisės aktuose, sąlygojo palankesnės apmokestinimo aplinkos sukūrimą.

Darytina išvada, kad įstatymų leidėjas, pastebėjęs akivaizdžią mokesčių mokėtojų nelygybę, įtvirtintą pradinėje LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakcijoje (2002 m. liepos 2 d. Nr. IX - 1007), kuomet buvo išlikusi dvigubo apmokestinimo galimybė, padarė įstatymo pataisas. Šiuo metu nuolatinių Lietuvos gyventojų dvigubas apmokestinimas panaikintas pilnai, neatsižvelgiant į tai, ar pajamos gautos užsienio valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ar ne, bei neatsižvelgiant į tai, ar valstybė yra Finansų ministro patvirtintame sąraše, ar nėra. Suvienodintos nuolatinių LR gyventojų teisės, teisė būti apmokestintam tik vieną kartą garantuojama visiems nuolatiniais LR gyventojams. Dabartinis teisinis reguliavimas atitinka teisingumo siekį demokratinėje valstybėje.

Pažymėtina, kad dvigubas apmokestinimas tiek dabar tiek anksčiau nebuvo naikinamas, jei pajamos gautos tikslinėse teritorijose. Minėta išimtis taikoma tikslinių teritorijų atžvilgiu, nes:

- tose teritorijose pajamų mokesčio tarifas ženkliai mažesnis (75 procentais mažesnis už LR taikomą pajamų mokesčio tarifą) arba jo apskritai nėra;
- įtvirtinta galimybė susitarti dėl pajamų mokesčio tarifo ar mokesčio bazės;
- nėra efektyvaus keitimosi informacija;
- nėra finansinio – administracinio skaidrumo;

- taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės priklausomai nuo to kurioje valstybėje vykdoma veikla.

Jei asmuo vykdo veiklą tikslinėje teritorijoje, praktiškai neįmanoma nustatyti, ar toje valstybėje jis sumokėjo mokesčius. Todėl, jei nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna pajamas iš tikslinės teritorijos, jos Lietuvoje apmokestinamos taikant 27 procentų pajamų mokesčio tarifą. Iš esmės, pajamos, gautos tikslinėse teritorijose, nėra apmokestinamos du kartus, kadangi, asmenys vykdo veiklą tikslinėse teritorijose siekdami mokesstinės naudos, siekdami nuslėpti mokesčius, juk dažniausiai minėtose teritorijose gyventojai apskritai nemoka mokesčių. Kiekvienas asmuo turi pasirinkimo laisvę, kurioje valstybėje vykdyti veiklą ir gauti pajamų. Asmuo turi galimybę susipažinti su tos valstybės, kurioje jis bus apmokestintas, įstatymais. Vadinasi, jei nuolatinis LR gyventojas nusprendžia vienu ar kitu būdu gauti pajamų tikslinėje teritorijoje, jam yra priimtina, kad visos jo pajamos, iš tikslinių teritorijų, Lietuvoje bus apmokestintos 27 procentų pajamų mokesčio tarifu.

Išanalizavus dvigubo apmokestinimo naikinimą Lietuvoje galima palyginti mūsų valstybėje taikomą dvigubo apmokestinimo naikinimo sistemą su taikoma sistema Latvijos Respublikoje. Pastebimas vienintelis skirtumas, Latvijos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintas tik kredito metodo taikymas, o Lietuvoje, ir kredito, ir atleidimo. Tačiau, Latvijos GPMĮ 24 str. įtvirtinta nuostata, kad jeigu tarptautinis susitarimas numato kitokį reglamentavimą, taikomos šio susitarimo nuostatos. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartyje "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" 23 str. išskirtos atskiros pajamų rūšys, kurioms taikomas atleidimo metodas. Iš to seka, kad ir kaimyninėje šalyje, atsižvelgiant į gautų pajamų rūšį, taikomi du dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai.

#### **4.4 Atleidimo ir kredito metodų palyginimas**

Atleidimo metodo taikymas yra priimtinesnis mokesčių mokėtojams, nes nuolatiniais LR gyventojams, grįžus į Lietuvą, nebereikia papildomai mokėti mokesčių, susijusių su jų pajamomis, gautomis užsienio valstybėse. Vienintelė jų pareiga, grįžus į Lietuvą, yra už praėjusį mokestinį laikotarpį pateikti pajamų mokesčio deklaraciją.

Mokesčių inspekcijos duomenimis, įvedus atleidimo metodą, mokesčių mokėtojais intensyviau vykdo savo pareigą deklaruoti pajamas. Tuo tarpu, taikant kredito metodą, ne visi asmenys savanoriškai vykdo savo pareigą, deklaruoti užsienyje gautas pajamas. Apskričių mokesčių inspekcijos, pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos pateiktus duomenis, tikrina, ar visi mokesčių mokėtojais deklaravo užsienyje gautas pajamas, ar nurodė



teisingas sumas, ar teisingai sumokėjo mokesčius. Atlikus analizę, kiek mokesčių inspekcijos patiria išlaidų, ieškodamos mokesčių mokėtojų, kurie nedeklaravo savo užsienyje gautų pajamų ir nesumokėjo pajamų mokesčio, arba deklaravo, bet sumokėjo pajamų mokesčio per mažai, galima daryti išvadą, kad patiriamos daug didesnės išlaidos, nei išieškoma nesumokėto mokesčio. Vadinas, pagrindinis dėmesys turi būti skiriamas ne mokesčių išieškojimui, o savanoriškam mokesčių mokėjimo skatinimui. Atleidimo metodo taikymas skatina žmones vykdyti įstatyme nustatytą pareigą t. y. laiku pateikti pajamų mokesčio deklaraciją. Iš to seka, kad valstybės politika turi būti nukreipta ta linkme, kad būtų plečiamas valstybių ratas, su kuriomis taikomas atleidimo metodas. Be to, atleidimo metodo taikymą yra lengviau administruoti nei kreditavimo mechanizmą.

Apskritai galima teigti, kad tik atleidimo metodo taikymas įtvirtina vienkartinio apmokestinimo principą, nes kredito metodo taikymas, pats savaime, sukuria dvigubo apmokestinimo schemą. Natūralu, kad nuolatiniai Lietuvos gyventojai, išvykę dirbti į užsienio valstybę, kurioje gautoms pajamoms taikomas kredito metodas, nėra suinteresuoti sumokėti mokesčio skirtumo Lietuvoje, ypač tai atvejais, kai skirtumas akivaizdus. Ryšium su tuo, kad nenukentėtų nei gyventojas nei valstybė, geriausia būtų, kad valstybės sudarytų pasaulinio masto susitarimus, kuriuose būtų reglamentuojama, kad pajamos apmokestinamos arba pagal asmens rezidavimo vietą, arba pagal pajamų šaltinio vietą. Tokiu atveju, apskritai nesusidarytų dvigubo apmokestinimo galimybė. Toks reguliavimas būtų skaidresnis ir priimtinesnis mokesčių mokėtojui, nes jo atžvilgiu galiotų vienkartinio apmokestinimo principas.

Kita vertus, galima pasvarstyti, kodėl Lietuva nėra linkusi atsisakyti kredito metodo. Taikant kredito metodą, surenkami papildomi mokesčiai į Lietuvos Respublikos biudžetą. Nuo seniausių laikų mokesčiai yra svarbiausias valstybės finansinių išteklių šaltinis. Todėl, valstybės pozicija, neatleisti gyventojų nuo pajamų mokesčio mokėjimo, kai pajamos gautos ne iš valstybių su kuriomis taikomas atleidimo metodas yra pateisinama, nes mokesčiai yra kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvenimo pagrindas. Be to, mokesčių pavidalu gaunamos lėšos niekur nedingsta, o grįžta tiems patiems Lietuvos Respublikos gyventojams ir toms sritims, kuriems jų labiausiai reikia. Žvelgiant iš valstybės pozicijos, kredito metodo taikymas tėra papildomas valstybės biudžeto pajamų šaltinis.

Kiekviena valstybė nusistato kriterijus, kuriais remiantis apsisprendžia, kuriais atvejais pajamų dvigubas apmokestinimas bus naikinamas taikant atleidimo metodą. Lietuva pasirinkus du kriterijus:

- užsienio valstybė yra ES valstybė narė, arba
- su atitinkama užsienio valstybe yra sudaryta ir taikoma DAIS.

Niekur nėra akcentuojama, kodėl būtent šiuos kriterijus išskyrė Lietuva. Galima tik spėlioti, kad tokį apsisprendimą sąlygojo Lietuvos įstojimas į ES ir solidarumo siekis, mokesčių politikoje, su kitomis ES valstybėmis narėmis.

Viena vertus, atleidimo metodo taikymas panaikina nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienyje gautų pajamų dvigubą apmokestinimą. Kita vertus, galima diskutuoti, ar kiti nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kurie dirba Lietuvoje, ir kurių pajamos apmokestinamos 27 proc. tarifu, yra lygiateisėje padėtyje su asmenimis, kurie dirba užsienio valstybėje, kurioje pajamų mokestis ženkliai mažesnis, jei tiek vieno, tiek kito asmens šeimos, gyvena Lietuvoje. Gyventojas, kuris dirba užsienyje, niekaip neprisideda prie Lietuvos biudžeto, iš kurio finansuojamos įvairios gyvenimo sritys. Tarp valstybės ir gyventojų galioja nerašyta sutartis, pagal kurią valdžia įsipareigoja ginti piliečius nuo priešų, saugoti jų turtą, spręsti tarp jų kylančius ginčus, nors minimaliai rūpintis jų sveikata ir švietimu, siekti kitų visuomenei naudingų tikslų<sup>54</sup>. Susidaro situacija, kad asmuo, savo lėšomis neprisidėjęs prie valstybės biudžeto, naudojasi ta pačia valstybės teikiama apsauga, garantijomis kaip ir asmuo, mokantis mokesčius į Lietuvos biudžetą. Todėl galima teigti, kad šiuo aspektu, atleidimo metodo taikymo įvedimas buvo daugiau politinio apsisprendimo klausimas, kurio pasekoje, mokesčių mokėtojų lygybė, paaukojama kitų vertybių atžvilgiu.

Kaip vertybę galima įvardinti kvalifikuotą darbo jėgą, kurios praradimas pasireiškia neigiamais padariniais nacionalinėje ekonomikoje, nes tai yra veiksnys, apribojantis gamybos plėtrą ir sumažinantis galimybes efektyviau naudoti naujas technologijas bei pritraukti daugiau investicijų. Be to, geriausiems darbuotojams išvažiuojant į užsienį, krinta įmonių produktyvumo rodikliai. Vienas iš pagrindinių veiksnių sąlygojančių atleidimo metodo įvedimą buvo siekis sustabdyti „protų“ nutekėjimą. Iš to seka, kad mokesčių mokėtojų lygybė paminama vardan visuomeniškai naudingų tikslų.

Taip pat, svarbu paminėti, kad kiekvienas asmuo turi apsisprendimo teisę likti dirbti Lietuvoje, ar išvykti į užsienį.

## **V Atlyginimo dvigubo apmokestinimo naikinimo ypatumai**

Pažymėtina, kad dvigubą apmokestinimą gali panaikinti ne tik pats gyventojas, bet ir darbdavys. Tačiau, tai galima tik su tomis valstybėmis, kurios yra Europos sąjungos valstybės narės ir su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys.

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Europos Sąjungos valstybėje narėje, su kuria netaikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, o atlyginimą gauna iš Lietuvos įmonės

---

<sup>54</sup> MILIAUSKIENĖ. Finansai ir mokesčiai, 66psl.

ir toks atlyginimas apmokestinamas toje užsienio valstybėje, tai Lietuvoje naikinamas jo dvigubas apmokestinimas pagal GPMĮ 37 straipsnį, tai yra atleidžiamas nuo mokesčio Lietuvoje, jeigu pateikiamas dokumentas, kad pajamų mokestis toje valstybėje sumokėtas.

Šiuo metu vien Kipras yra Europos Sąjungos valstybė narė, su kuria Lietuva netaiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties.

Tam, kad Lietuvos įmonė, išmokanti savo darbuotojui atlyginimą už darbą Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kalendoriniais metais naikintų tokio atlyginimo dvigubą apmokestinimą, darbuotojas įmonei turi pateikti prašymą, kad nuo tokio atlyginimo, sumokėjus pajamų mokestį užsienio valstybėje, tais pačiais metais, įmonė naikintų tokio atlyginimo dvigubą apmokestinimą. Jeigu įmonė sutinka tai atlikti, ji tai turi pažymėti gautame prašyme<sup>55</sup>. Kokiu būdu praktiškai darbdavys naikina dvigubą apmokestinimą, detalizuojama poįstatyminiuose aktuose<sup>56</sup>.

Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, t. y. kalendoriniams metams, Lietuvos įmonė nebeturi teisės naikinti savo darbuotojų už darbą Europos Sąjungos valstybėje narėje ar valstybėje, su kuria taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gauto atlyginimo dvigubo apmokestinimo. Jeigu nuo iš Lietuvos gauto atlyginimo už darbą užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis užsienio valstybėje ir Lietuvos įmonė kalendoriniais metais nenaikino tokio atlyginimo dvigubo apmokestinimo, Lietuvos įmonės, nuo tokio atlyginimo Lietuvoje išskaičiuota ir sumokėta pajamų mokesčio suma nuolatiniam Lietuvos gyventojui, gražinama iš Lietuvos Respublikos biudžeto tik jam pateikus metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Pažymėtina, kad dvigubas apmokestinimas gali būti naikinamas ne tik gyventojui pateikiant pajamų mokesčio deklaraciją, bet ir įmonės, tik tais atvejais, kai atlyginimą moka ne užsienio, o būtent Lietuvos įmonė, kurios darbuotoju yra gyventojas.

## **VI Atlikėjo ir sportininko – Lietuvos rezidento pajamų, gaunamų už užsienio valstybėje vykdomą atlikėjo ar sporto veiklą, apmokestinimas**

Analizuojant minėtų pajamų apmokestinimą, pirmiausia reikia apibrėžti sąvoką „artistas (atlikėjas)“. Minėta sąvoka apima teatro, kino, radijo ir televizijos artistus, muzikantus, dainininkus, dirigentus, šokėjus, poetus ir pan., t. y. asmenis, kurie patys dalyvauja viešuose pasirodymuose ir už tai gauna pajamų. Ši sąvoka gali apimti ir reklamos ar religinių bendruomenių

<sup>55</sup> ŠVEISTIENĖ. A., „atlyginimo dvigubą apmokestinimą gali naikinti ir pats darbdavys“. *Mokesčių žinios*, 2006-10-30, 10,11 psl.

<sup>56</sup> Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. sausio 15 d. įsakymo Nr. VA-7 „Dėl mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos formos, jos priedų formų bei jų pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo, finansų ministro įsakymas. *Valstybės Žinios*, 2006-09-30, Nr. 105-4032.

atstovus, jeigu jie patys dalyvauja reklamoje ar viešuose pasirodymuose ir už tai gauna pajamų<sup>57</sup>. Pažymėtina, jog išsamus atlikėjo apibrėžimas pateikiamas ir LR autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo 2 str. 2p.<sup>58</sup>

Sąvoka „sportininkas“ apima atletus, golfo, teniso, biliardo bei bridžo žaidėjus, automobilių lenktynininkus, šachmatininkus, jojikus, taip pat komandinių sporto šakų atstovus – krepšininkus, ledo ritulininkus, futbolininkus ir pan., t. y. asmenis, kurie patys dalyvauja sporto renginiuose ir už tai gauna pajamų<sup>59</sup>.

Nuolatinių Lietuvos gyventojų, kurie yra atlikėjai ar sportininkai, nuo 2003 m. sausio 1 d. gautos pajamos už atlikėjo ar sporto veiklą, pagal darbo ar bet kokias kitas sutartis, apmokestinamos taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytą **15 proc.** pajamų mokesčio tarifą.

Nuolatinių Lietuvos gyventojų iš užsienio valstybių, su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, gautų atlikėjo ir sporto veiklos pajamų apmokestinamą reglamentuoja šių sutarčių 17 straipsnio nuostatos ir GPMĮ.

Pažymėtina, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys tik paskirsto artisto – už atlikėjo veiklą, ir sportininko – už sporto veiklą, gautų pajamų apmokestinimo teises tarp Lietuvos ir atitinkamos užsienio valstybės, kurioje nuolatinis Lietuvos gyventojas, kaip artistas ar sportininkas gauna pajamų. DAIS nenustato, kaip konkrečiai tokios pajamos turi būti apmokestinamos atitinkamoje užsienio valstybėje. Apmokestinimo klausimas paliekamas atitinkamos užsienio valstybės kompetencijai, tai reglamentuoja jos vidaus mokesčių įstatymai. Tačiau DAIS užtikrina dvigubo apmokestinimo panaikinimą.

Jeigu, Lietuvos nuolatinis gyventojas gauna pajamų kaip artistas ar sportininkas už savo atlikėjo ar sportininko veiklą, vykdomą kitoje valstybėje, tokios jo pajamos gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje, kurioje vykdoma veikla, jeigu tai numato tos valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Vadinasi, Lietuva taip pat gali apmokestinti minėtas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą. Pagal bendrą DAIS įtvirtintą taisyklę, dvigubas apmokestinimas naikinamas taikant kredito metodą, išskyrus tuos atvejus, kai vidaus mokesčių įstatymų nuostatos numato palankesnę pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimą. Iš to seka, kad kiekvienu konkrečiu atveju, sprendžiant klausimą ar apmokestinti nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamas gautas užsienio valstybėje už atlikėjo ar sportininko veiklą reikia žiūrėti ar GPMĮ nuostatos nėra palankesnės apmokestinimo klausimu.

<sup>57</sup> [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) → gyventojams → tarptautinis apmokestinimas → dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai), 17str.

<sup>58</sup> LR autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, Nr. 50-1598.

<sup>59</sup> *Cit.op.*

Pavyzdžiui, Lietuvos dainininkas dalyvavo Austrijoje vykusiame dainų konkurse. Už konkurso metu atliktą kūrinį, iš konkurso organizatorių Austrijoje, jis gavo piniginį apdovanojimą. Tokį apdovanojimą gali apmokestinti Austrija pagal savo vidaus mokesčių įstatymus, jeigu tai juose numatyta. Vadovaujantis GPMĮ, dainininko Austrijoje gautas apdovanojimas, Lietuvoje neapmokestinamas<sup>60</sup>.

Analizuojant DAIS, įdomi išimtis numatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartyje "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" 17 str. 1d. Nustatytas kriterijus, kuriuo remiantis sprendžiama, kuri valstybė, Lietuva ar JAV apmokestins nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas, kurias jis gauna kaip artistas ar sportininkas už savo atlikėjų ar sporto veiklą, vykdomą JAV. Minėtos pajamos apmokestinamos JAV tik tuo atveju, jeigu bendra suma per mokestinius metus viršija 20 000 USD arba ekvivalentią sumą litais. Jeigu pajamų suma neviršija 20 000 USD, tokios pajamos apmokestinamos Lietuvoje. Tokio kriterijaus įvedimas yra tikslingas, nes automatiškai užkerta kelią dvigubo apmokestinimo atsiradimui ir nereikia spręsti klausimo, kuri valstybė turi apmokestinti pajamas.

Svarbu paminėti, kad jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojų, t.y. artisto ar sportininko, užsienio valstybėje vykdoma atlikėjų ar sportininko veikla finansuojama iš Lietuvos Respublikos, ar užsienio valstybės, ar abiejų valstybių valstybinių fondų, tai tokios pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje pagal GPMĮ nuostatas. Kadangi teisė apmokestinti nustatyta tik vienai valstybei, dvigubas apmokestinimas neatsiranda.

Apibendrinant galima teigti, kad atlikėjų ir sportininko – Lietuvos rezidentų pajamų, gaunamų už užsienio valstybėse, su kuriomis sudarytos ir taikomos DAIS, vykdomą atlikėjų ar sporto veiklą, apmokestinimas yra pilnai reglamentuotas ir nekelia problemų. Pažymėtina, kad sprendžiant minėtų pajamų apmokestinimo klausimą, esminę reikšmę turi užsienio valstybės vidaus teisės aktai. Jei užsienio valstybės vidaus mokesčių įstatymai neleidžia apmokestinti atlikėjų ar sportininko pajamų, gautų už vykdomą veiklą toje valstybėje, dvigubas apmokestinimas apskritai negali atsirasti ir teisė, apmokestinti savo rezidentą vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, taikoma tik Lietuvai.

Tarkim, Lietuvos sportininkas ar atlikėjas, gauna pajamų už savo vykdomą veiklą Slovakijos Respublikoje. Slovakijos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 16 dalyje numatyta, kad tokios pajamos apmokestinamos jų susidarymo valstybėje. Kadangi, Slovakijoje tokios pajamos apmokestinamos 19 proc. pajamų mokesčio tarifu, Lietuvoje naikinant dvigubą apmokestinimą, Lietuvos sportininkas ar atlikėjas yra atleidžiamas nuo mokesčio

---

<sup>60</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 17 str. 1d. 31p.

mokėjimo. Pažymėtina, kad Slovakijoje, skirtingai nei Lietuvoje, atlikėjų ir sportininkų pajamos apmokestinamos tuo pačiu pajamų mokesčio tarifu, kaip ir kitos su darbo santykiais susijusios pajamos.

ES valstybių atžvilgiu, remiantis GPMĮ 37 str. 1d., minėtų pajamų apmokestinimas, taip pat yra teisiškai reglamentuotas ir nekelia apmokestinimo problemų. Jei, nuolatinio Lietuvos gyventojų, atlikėjo ar sportininko, gaunamos pajamos už vykdomą atlikėjo ar sportininko veiklą yra apmokestinamos, kurioje nors ES valstybėje, tai Lietuvoje, tokios pajamos atleidžiamos nuo pajamų mokesčio mokėjimo.

Praktikoje galima susidurti su situacija, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas - artistas ar sportininkas, gauna pajamų užsienio valstybėje, kuri nėra, nei ES valstybė narė, nei valstybė, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, už vykdomą atlikėjo ar sportininko veiklą. Tokiu atveju neaišku, kas turi apmokestinti Lietuvos rezidentų pajamas, gautas atitinkamoje užsienio valstybėje. Šiuo atveju, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo yra taikomos GPMĮ 37 str. 2d. nuostatos reglamentuojančios kredito metodo taikymą<sup>61</sup>.

Darytina išvada, kad Lietuvos rezidentų, sportininko ar atlikėjo, gautų pajamų užsienio valstybėje apmokestinimo klausimas yra teisiškai reglamentuotas ir nekelia problemų.

## **VII Palūkanų, mokamų Lietuvos rezidentui, apmokestinimas**

Sąvoka „palūkanos“ reiškia pajamas iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nepriklausomai nuo to, ar jie užtikrinti įkeitimu ar ne, ir nuo to, ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne ar ne, o būtent pajamas iš vyriausybės vertybinių popierių ir pajamas iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant priemokas ir laimėjimus, gaunamus už tuos vertybinius popierius, obligacijas ar skolinius įsipareigojimus. Baudos už pavėluotus mokėjimus šiuo atveju nelaikomos palūkanomis.

Nuolatinio Lietuvos gyventojų iš užsienio valstybių gautos palūkanos apmokestinamos taikant **15** proc. pajamų mokesčio tarifą. Tačiau ne visuomet, palūkanos yra apmokestinamos. Pajamų mokesčiu neapmokestinamos<sup>62</sup>:

1. palūkanos, kurias gyventojas gavo už užsienio vienetams ar užsienio valstybės gyventojams suteiktas paskolas, jeigu:

---

<sup>61</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 37 str. 2d. nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu „yra pateikti užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtinti dokumentai apie toje valstybėje per tą mokesčių laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą. Šios dalies nuostata netaikoma apskaičiuojant pajamų mokesčių nuo pajamų, gautų užsienio valstybėje, įtrauktoje į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą“.

<sup>62</sup> LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 17 str. 13-14p., 16-17p.

- a) paskolos teikėjas su paskolos gavėjais nėra susijęs darbo santykiais (o jei susijęs, tai mokamos palūkanos neturi viršyti tikrosios rinkos kainos) ir
  - b) paskolos pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos;
2. palūkanos, kurias gyventojas gavo už vertybinius popierius, jeigu:
- a) šie vertybiniai popieriai pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo vertybinių popierių išleidimo dienos ir
  - b) tokie vertybiniai popieriai yra išleisti užsienio vienetų, su kuriais palūkanų gavėjas nėra susijęs darbo santykiais (o jeigu susijęs, tai mokamos palūkanos neturi būti didesnės negu kitiems tokių vertybinių popierių turėtojams mokamos palūkanos);
3. palūkanos už Europos ekonominės erdvės valstybių narių vyriausybių, taip pat Europos ekonominės erdvės valstybių narių politinių ar teritorijos administracinių padalinių vertybinius popierius (ši nuostata taikoma deklaruojant ir apskaičiuojant 2007 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas);
4. Europos ekonominės erdvės valstybėse narėse gautos palūkanos už jų bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius. Pastaroji nuostata taikoma deklaruojant ir apskaičiuojant 2007 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas.

Gyventojų iš tikslinių teritorijų gautoms, aukščiau išvardintoms palūkanoms, pajamų mokesčio lengvata netaikoma, t. y. jos apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Nuolatinio Lietuvos gyventojų gaunamų palūkanų, iš užsienio valstybių su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, apmokestinamą reglamentuoja šių sutarčių 11 straipsnio nuostatos ir GPMĮ.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys tik paskirsto palūkanų apmokestinimo teises tarp Lietuvos ir atitinkamos užsienio valstybės, kurioje nuolatinis Lietuvos gyventojas, gauna palūkanas. DAIS suteikia teisę Lietuvai apmokestinti savo rezidento palūkanas pagal nacionalinius mokesčių įstatymus. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad palūkanų gavėjo rezidavimo valstybei (Lietuvai) nėra suteikta išimtinė teisė apmokestinti savo rezidento gaunamas palūkanas kitoje valstybėje, todėl, apmokestindama jį, privalo naikinti tokių palūkanų dvigubą apmokestinimą.

Vadinasi, pirmumo teisė apmokestinti palūkanas suteikiama tai valstybei, kurioje jos susidaro. Jeigu palūkanos mokamos faktiškajam jų savininkui – Lietuvos valstybės rezidentui

(pateikiami reikalingi šias sąlygas patvirtinantys dokumentai), tokios palūkanos jų susidarymo valstybėje gali būti apmokestinamos ne didesniu nei 10 proc. mokesčio tarifu.

Jeigu atitinkamos valstybės, kurioje susidaro palūkanos, vidaus mokesčių įstatymuose palūkanoms apmokestinti taikomas mažesnis nei 10 proc. mokesčio tarifas, apmokestinant palūkanas, turi būti taikomas tos valstybės vidaus įstatymuose nustatytas mažesnis tarifas.

Tuo atveju, jei nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienio valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, ar ES valstybėje gautos palūkanos buvo apmokestintos, Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti tokias palūkanas, tačiau turi būti naikinamas jų dvigubas apmokestinimas, remiantis GPMĮ 37 str. nuostatomis.

Tarkim, 2006 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas iš Danijos vieneto gavo 10 000 Lt palūkanų, nuo kurių Danijoje buvo išskaičiuota 1500 Lt pajamų mokesčio suma. Lietuvoje tais metais jis negavo jokių pajamų. Lietuvoje pagal GPMĮ apskaičiuotas pajamų mokestis nuo iš Danijos gautų palūkanų:  $10\,000\text{ Lt} \times 0,15$  lygu 1500 Lt.

Lietuvos ir Danijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatyta, kad Danijos vieneto, nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokamos palūkanos Danijoje gali būti apmokestinamos taikant ne didesnę negu 10 procentų mokesčio tarifą. Vadinas, pagal minėtos sutarties nuostatas, nuo palūkanų sumos Danijoje galėjo būti išskaičiuota ne didesnė negu 1000 Lt ( $10\,000\text{ Lt} \times 0,10$ ) pajamų mokesčio suma, tai gyventojas, iš Lietuvoje apskaičiuotos 1500 Lt pajamų mokesčio sumos, gali atskaityti tik 1000 Lt pajamų mokesčio sumą, ir į Lietuvos Respublikos biudžetą privalo sumokėti 500 Lt ( $1500\text{ Lt} - 1000\text{ Lt}$ ) pajamų mokesčio.

Į Danijos biudžetą permokėtą 500 Lt pajamų mokesčio nuo palūkanų sumą, nuolatinis Lietuvos gyventojas, turi susigrąžinti pats.

Vadinas, kiekvienu atveju, Lietuva turi galimybę apmokestinti savo rezidento palūkanas, gautas iš užsienio valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, arba kuri yra ES valstybė narė, nes maksimalus mokesčio tarifas, kurį gali taikyti atitinkama užsienio valstybė yra 10 procentų. Tuo tarpu Lietuvoje palūkanos, jei jos nėra priskiriamos neapmokestinamoms, yra apmokestinamos 15 procentų tarifu. Galima teigti, kad toks apmokestinimas yra naudingas Lietuvai, nes papildomos valstybės biudžeto pajamos.

Svarbu paminėti, jog Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartyje "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo"<sup>63</sup> esančios nuostatos Latvijai nesuteikia teisės apmokestinti Lietuvos rezidento palūkanas, nepaisant to, kad jos atsiranda Latvijos Respublikoje. Vadinas, šiuo atveju, išimtai Lietuvai, suteikiama teisė apmokestinti savo rezidento,

---

<sup>63</sup> Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo", *Valstybės žinios*, 1995 02 10, Nr. 13-297.



užsienio valstybėje (Latvijoje), gautas palūkanas, su sąlyga, kad būtent jis yra tikrasis palūkanų savininkas.

GPMĮ yra vientisas teisės aktas, kuriame įtvirtintos teisės normos turi būti aiškinamos sistemiškai. Vadinasi, aiškinat teisės normą sistemiškai, būtina atsižvelgti į jos ryšius su kitomis įstatymo normomis, į ją privalu žiūrėti ne izoliuotai, o kaip į sudedamąją viso GPM įstatymo dalį. Analizuojant GPMĮ 37 str., susiduriama su vieningo teisinio reglamentavimo nebuvimo problema. Viena vertus, nuolatinio Lietuvos gyventojų, užsienyje gautų palūkanų apmokestinimą reglamentuoja DAIS, kita vertus 2003 m. birželio 3 d. Tarybos Direktyva<sup>64</sup>.

Lietuvos ir atitinkamų užsienio valstybių sudarytose ir taikomose DAIS įtvirtintas principas, kad pirmumo teisė apmokestinti palūkanas yra suteikiama tai valstybei, kurioje jos susidaro, išskyrus sutartį su Latvija.

Tuo tarpu 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvoje dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų apmokestinimo, įtvirtintas priešingas principas. Joje akcentuojama<sup>65</sup>:

- nesant jokio nacionalinių mokesčių sistemų suderinimo apmokestinant taupymo pajamas, gautas kaip palūkanų mokėjimai, ypač kiek tai susiję su požiūriu į palūkanas, kurias gauna ne rezidentai, valstybių narių rezidentai dažnai gali išvengti bet kokio palūkanų, kurias jie gauna kitoje valstybėje narėje, apmokestinimo jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje;
- ši situacija iškreipia kapitalo judėjimą tarp valstybių narių, o tai yra nesuderinama su vidaus rinka;
- galutinis šios direktyvos tikslas yra pasiekti, kad taupymo pajamos kaip palūkanų mokėjimai, kurie mokami vienoje valstybėje narėje faktiškiesiems savininkams, kurie yra **fiziniai asmenys**, kitos valstybės narės rezidentai, būtų veiksmingai apmokestinami pagal pastarosios valstybės narės įstatymus;
- galutinis tikslas - veiksmingas palūkanų mokėjimų apmokestinimas faktiškojo savininko gyvenamosios vietos valstybėje narėje mokesčių tikslais, gali būti pasiektas keičiantis informacija apie palūkanų mokėjimus tarp valstybių narių.

Akivaizdu, kad direktyva iš esmės siekiama užtikrinti, kad vienos valstybės narės gyventojų iš kitos valstybės narės gaunamos palūkanos būtų apmokestinamos tik vieną kartą tokio gyventojų rezidavimo valstybėje, neapmokestinant tokių pajamų jų šaltinio valstybėje. Išimtis iš šios bendros taisyklės taikoma Austrijai, Belgijai ir Liuksemburgui – šiose šalyse tam tikrą tarpsnį palūkanoms bus taikomas mokestis prie šaltinio. Kaip jau minėta, tik Lietuvos ir Latvijos

---

<sup>64</sup> Tarybos Direktyva 2003/48/EB 2003 m. birželio 3 d. dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo

<sup>65</sup> Tarybos Direktyva 2003/48/EB 2003 m. birželio 3 d. dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo

Respublikos sutartyje "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" įtvirtintas analogiškas direktyvai palūkanų apmokestinimo principas. Todėl, sprendžiant palūkanų apmokestinimo klausimą, susiduriame su koalicija. Kyla klausimas, kuo valstybės turi vadovautis sprendžiant palūkanų apmokestinimo klausimą – DAIS ar Direktyva?

Turi būti atsižvelgiama į faktą, kad pasirašydamos Europos Bendrijos steigimo sutartį valstybės narės kartu įgaliojo Europos Bendriją priiminėti tuos teisės aktus, kurie reikalingi vidaus rinkai sukurti bei sėkmingai jai funkcionuoti.<sup>66</sup> Iš to seka, kad Taryba gali imtis visų reikalingų teisinių priemonių būtinų tam, kad gyventojų apmokestinimo tvarka visoje Europos Sąjungoje būtų suvienodinta<sup>67</sup>. Ryšium su tuo, Taryba priėmė specialiai gyventojų pajamų apmokestinimui reglamentuoti skirtą minėtą direktyvą. 2003 m. birželio 3d. Tarybos direktyva reglamentuoja fiziniams asmenims tenkančių palūkanų apmokestinimą ES mastu.

Atsižvelgiant į visa tai, kas paminėta aukščiau, valstybės narės turėtų paisyti direktyvoje įtvirtintų taisyklių bei nuo jų nenukrypti. Iš to seka, kad ES valstybės narės sudarydamos DAIS, turi vadovautis direktyvos nuostatomis, tačiau, jei visgi DAIS nustato kitokias apmokestinimo taisykles, direktyva nedraudžia jų taikyti<sup>68</sup>.

Siekiant išvengti dviprasmybių, būtų geriausia, kad ES valstybės narės priimtų DAIS nuostatų, susijusių su fizinių asmenų gaunamų palūkanų apmokestinimu pakeitimus ir įtvirtintų principą analogišką direktyvai. Tokiu atveju, sėkmingai būtų taikomas vienkartinio apmokestinimo principas. Fizinio asmens gaunamos palūkanos, būtų apmokestintą tik jo rezidavimo valstybėje.

Pažymėtina, kad Lietuva DAIS yra sudariusi ne tik su ES valstybėmis narėmis, bet ir kitomis užsienio valstybėmis. Šiuo atveju, sudarant DAIS, direktyvos nuostatomis vadovautis neprivaloma, nes direktyva taikoma tik ES valstybėms narėms. Tačiau, siekiant, kad palūkanų apmokestinimo klausimas būtų reglamentuotas vienodai, būtų tikslinga sudaromose DAIS įtvirtinti, kad fizinių asmenų, faktiškųjų savininkų, gaunamos palūkanos, apmokestinamos tik gyventojų rezidavimo valstybėje.

Toliau analizuojant, nuolatinių Lietuvos gyventojų, užsienyje gautų palūkanų apmokestinimo taisykles, svarbu pažymėti, kad jos gali būti gaunamos valstybėje, kuri nėra nei ES valstybė narė nei valstybė, su kuria Lietuva yra sudariusi DAIS. Minėtu atveju, reikėtų vadovautis LR GPM įstatymo 37 str. 2d. ir taikyti kredito metodą. Šiuo atveju priešingai, nei esant DAIS,

<sup>66</sup> Sutartis, steigianti Europos Ekonominę Bendriją, po 1992 m. Maastrichto sutarties II skyriaus G straipsniu padarytų pakeitimų ir papildymų pervardyta į Sutartį, steigiančią Europos Bendriją. Europos Bendrijos sutarties 94 str.

<sup>67</sup> GABARTAS, Herkus. Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griaua nusistovėjusią tvarką? *Viešoji politika ir administravimas*. 2006, Nr.15

<sup>68</sup> TARYBOS DIREKTYVA 2003/48/EB 2003 m. birželio 3 d. dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo, 16 str. „Ši direktyva nekludo valstybėms narėms imti kitų rūšių išskaičiuojamojo mokesčio nei nurodytas 11 straipsnyje pagal jų nacionalinius įstatymus arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis“

Lietuvoje būtų galima atskaityti visą, bet ne didesnę, nei 15 proc., atitinkamoje užsienio valstybėje, sumokėtą mokesčio sumą. Aiškumo dėlei, galima pailustruoti minėtą situaciją pavyzdžiu. Tarkim, nuolatiniam Lietuvos gyventojui, 2006 m. Argentinoje buvo išmokėtos palūkanos, kurios vadovaujantis LR GPMĮ apmokestinamos 15 proc. tarifu. Argentinos vienetas išmokėtas palūkanas apmokestino 20 proc. mokesčio tarifu. Lietuva, apmokestindama savo rezidento pajamas, turi naikinti dvigubą apmokestinimą, todėl ji leidžia atskaityti užsienyje sumokėtą mokesčio sumą. Kadangi Argentinoje, mokestis didesnis nei Lietuvoje, tai nuolatiniam Lietuvos gyventojui, į LR biudžetą, nereikia papildomai sumokėti pajamų mokesčio. Vienintelis reikalavimas, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas pateiktų užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą dokumentą apie toje valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokestį.

Vadinasi, tiek pajamų šaltinio valstybė, tiek rezidavimo valstybė turi teisę apmokestinti fizinio asmens gaunamas palūkanas. Norint apskritai išvengti dvigubo apmokestinimo būtų tikslinga įtvirtinti tarptautiniuose teisės aktuose, kad fizinių asmenų gaunamos palūkanos apmokestinamos tik jų rezidavimo valstybėje. Kaip minėta ES, tai įtvirtinta 2003 m. birželio 3d. Tarybos direktyva.

## **VIII Dvigubo apmokestinimo naikinimas užsienio valstybėse**

Atskirose užsienio valstybėse dvigubo apmokestinimo naikinimo procesas priklauso nuo to, kokį metodą, t.y. atleidimo ar kredito, yra pasirinkusi valstybė. Pačių metodų samprata visose valstybėse yra vienoda, ir veikia jie tuo pačiu principu kaip ir Lietuvoje. Esminis skirtumas - atleidžiama nuo mokesčio suma, kurią lemia kiekvienos valstybės vykdoma mokesčių politika. Todėl, siekiant nustatyti, kokią konkrečią sumą galima atimti ir neapmokestinti atitinkamoje valstybėje, reikia gilintis į jos vidaus įstatymų nuostatas. DAIS analizė leidžia teigti, kad didesnė dalis valstybių yra pasirinkusios kredito metodo taikymą, nepaisant to, kad jis yra sunkiau administruojamas bei reikalauja gilinimosi į kitos valstybės mokesčių sistemą. Kaip minėta, taikant kredito metodą esminę reikšmę turi taikytinas mokesčio tarifas pajamų šaltinio valstybėje.

### **DANIJA**

Mokestinės prievolės dydis priklauso nuo to, kiek laiko asmuo būna Danijoje, bei nuo jo darbo ryšių joje. Asmuo laikomas Danijos rezidentu, jeigu šioje šalyje yra jo nuolatinė gyvenamoji vieta, arba dirba Danijoje nepertraukiamai 6 mėnesius.

Nuolatiniai Danijos gyventojai moka pajamų mokestį Danijoje nuo visų pasaulinių pajamų. Tai reiškia, kad užsienyje gautos ir apmokestintos pajamos, taip pat yra apmokestinamos ir Danijoje. Norint išvengti, kad Danijos nuolatiniai gyventojai nebūtų apmokestinti daugiau negu vienoje

valstybėje, Danija sudaro DAIS su įvairiomis valstybėmis, kuriose apibrėžia, kuri valstybė turi teisę apmokestinti atitinkamos rūšies pajamas. Sutartys taikomos gyventojams, kurie turi mokestinę prievolę keliose skirtingose šalyse. DAIS įtvirtinta taisyklė, kad rezidavimo valstybė apmokestina pajamas, tačiau kartu įtvirtina dvigubo apmokestinimo panaikinimo principą, kuris reiškia, jei kita užsienio valstybė turi teisę apmokestinti Danijos rezidento pajamas, tai ryšium su tuo, turi būti sumažinta mokėtina mokesčio suma Danijoje.

Lietuvos ir Danijos DAIS įtvirtinta, kad Danija taiko kredito metodą. Pajamų mokesčio dydis, nuo užsienyje gautų pajamų, gali būti visiškai arba iš dalies sumažintas tik tuo atveju, jeigu asmuo gali pateikti dokumentinius įrodymus, kad jo pajamos buvo apmokestintos kitoje šalyje. Tačiau, tai yra paties asmens atsakomybė kreiptis į vietos mokesčių administratorių, dėl mokesčių sumažinimo. Minėta nuostata įtvirtinta ir Latvijos ir Lietuvos įstatymuose.

Nesant DAIS su valstybe, kurioje nuolatinis Danijos gyventojas gauna pajamų, vadovaujantis vidaus įstatymais, yra naikinamas dvigubas apmokestinimas, mažinant mokėtiną mokesčio sumą.

Danijoje taikoma progresinė mokesčio sistema ir nustatant mokesčio tarifą, taikytiną apmokestinamosioms pajamoms, į mokesčio bazę įtraukiama pajamų šaltinio valstybėje gautų pajamų suma. Reglamentavimas atitinka OECD prengtos modelinės DAIS komentaro nuostatas. Kuo didesnes pajamas gauna asmuo, tuo didesnę mokesčių moka. Tačiau maksimalus mokesčio tarifas, kuris gali būti taikomas, neviršija 59 proc<sup>69</sup>. Danijoje, kaip ir Lietuvoje, yra specialus mokesčio tarifas dividendams bei tam tikroms kitoms pajamoms, susijusioms su akcijų pardavimu. Danijos vidaus teisės aktai numato, kad darbuotojams ir tyrėjams, susitelkusiems užsienyje, galima pritaikyti pastebimai mažesnę mokesčio tarifą pirmus trejus, rezidavimo Danijoje metus. Savotiškas būdas papildyti žmogiškojo kapitalo išteklius.

Kiekvienam žmogui priklauso neapmokestinamas pajamų dydis, kuris lygus 36, 800 Danijos kronų. Tai reiškia, kad fizinis asmuo, kuriam yra 18 metų, neturi mokėti mokesčio, jei jo uždirbtos pajamos neviršija 36, 800 Danijos kronų. Neapmokestinamas pajamų dydis taip pat taikomas ir nenuolatiniams Danijos gyventojams. Fiziniam asmeniui iki 18 metų, neapmokestinamas pajamų dydis yra 27, 300 Danijos kronų<sup>70</sup>.

Kiekvienais metais, Danijos nuolatiniai gyventojai, informuoja mokesčių administratorių apie kasmetines pajamas. Praktikoje, vietos mokesčių administratoriai išsiuntinėja preliminarias formas mokesčių mokėtojams su jų turima informacija apie gyventojų pajamas ir išlaidas. Tokios formos siunčiamos kovo, balandžio mėnesiais. Asmuo turi susipažinti su pranešimu ir patikrinti, ar

---

<sup>69</sup> [http://www.workindenmark.dk/Income\\_tax\\_tax/0/4/0](http://www.workindenmark.dk/Income_tax_tax/0/4/0)

<sup>70</sup> [http://www.workindenmark.dk/Income\\_tax\\_tax/0/4/0](http://www.workindenmark.dk/Income_tax_tax/0/4/0)

mokesčių administratoriaus atlikti skaičiavimai yra teisingi. Jeigu mokesčių mokėtojas atranda klaidų, tuomet jas ištaiso, ir teisingai užpildytą formą, pateikia mokesčių administratoriui iki gegužės mėnesio 1 dienos. Jeigu mokesčių administratoriaus atlikti skaičiavimai yra neteisingi, apie tai mokesčių mokėtojas gali pranešti telefonu arba internetu, per mokesčių inspekcijos tinklalapį. Šiais metais Lietuvoje mokesčių mokėtojams taip pat pateikiamos preliminariai užpildytos, gyventojų pajamų mokesčio deklaracijos. Skirtumas tas, jeigu deklaracijoje yra klaidų, gyventojas jų negali ištaisyti pranešdamas telefonu, bet privalo pildyti mokesčio deklaraciją.

Kadangi Danijoje taikoma progresinė mokesčio sistema, tai kredito metodas veikia tokiu pačiu principu, kuris įtvirtintas modelinėje DAIS<sup>71</sup> (įprastas kreditas).

## SLOVAKIJA

Jeigu Slovakijos rezidentas uždirba pajamų užsienio valstybėje, su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, dvigubas apmokestinimas naikinamas vadovaujantis sutarties nuostatomis. Jeigu sutartis numato kredito metodo taikymą, mokesčių suma sumokėta kitoje sutarties šalyje turi būti atskaitoma iš pagal Slovakijos GPMĮ mokėtinos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų pajamų sumos. Tačiau, galima atskaityti tik tokią pajamų mokesčio sumą, kurią užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Analogiška nuostata įtvirtinta ir Lietuvos ir Latvijos teisės aktuose. Visos pajamos, apmokestintos užsienyje, kurios yra atskaitomos pagal sutartį, turi būti suapvalintos į Slovakijos kronas. Procentinis santykis tarp pajamų, kurių šaltinis užsienio valstybėje ir visų to mokesčio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų, turi būti suapvalinamas dešimtainių tikslumu. Atitinkamu mokesčio laikotarpiu gali būti atskaitoma tik tokia pajamų mokesčio suma, kuri gauta tuo mokesčio laikotarpiu.

Slovakijoje, kaip ir Lietuvoje, neatsiejama dvigubo apmokestinimo naikinimo dalis yra deklaracijos pateikimas, kurioje nurodoma užsienyje gautų pajamų suma bei išskaičiuotų mokesčių suma. Slovakijoje, skirtingai nei Lietuvoje, gali būti pratęstas deklaracijos pateikimo terminas iki 6 mėnesių tais atvejais, kai Slovakijos rezidentas, gauna pajamų atitinkamoje užsienio valstybėje, bei pateikia prašymą mokesčių inspekcijai. Jeigu asmeniui reikia sumokėti mokesčių skirtumą nuo užsienyje gautų pajamų, tai galutinis terminas yra terminas, per kurį asmuo, turi pateikti mokesčių deklaraciją.

---

<sup>71</sup> Žiūrėti į 10 psl. kuriame pateikiamas pavyzdys, kaip dvigubas apmokestinimas naikinamas esant progresinei mokesčio sistemai.

Lietuvos, Latvijos, Slovakijos bei Danijos įstatymų analizė leidžia teigti, kad dvigubo apmokestinimo naikinimas priklauso nuo sutartyse ar vidaus įstatymuose įtvirtintų metodų. Taip pat galima teigti, kad metodų veikimo principai visose valstybėse yra panašūs, kadangi remiamasi modelinės DAIS nuostatomis bei OECD parengtu komentaru.

## Išvados

- I. Lietuvos Respublika, kaip ir didelė dalis užsienio valstybių, užkerta kelią atsirasti dvigubam apmokestinimui, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kuriose įtvirtina, kuris iš dviejų, atleidimo ar kredito metodas bus taikomas, naikinant dvigubą apmokestinimą. Pasirinkdamos vieną iš dviejų metodų, valstybės nevengia daryti išlygų, išskiriant tam tikras pajamų rūšis, kurioms turi būti taikomas kitas metodas. Valstybės pasirinkdamos vieną ar kitą metodą įgyvendina savo apsisprendimo teisę.
- II. Svarbų vaidmenį dvigubo apmokestinimo naikinimo srityje atliko ir iki šiol tebeatlieka ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija kitaip OECD. Jos parengtame DAIS komentare pateikiama atleidimo bei kredito metodų sąvoka, detalizuojami veikimo principai, kuriuos valstybės narės perkelia į tarpusavyje sudaromas DAIS bei nacionalinę teisę.
- III. Dvigubo apmokestinimo naikinimas paprastai įtvirtinamas ne tik DAIS, bet ir valstybių nacionalinėje teisėje. Apskritai, pačių metodų veikimo mechanizmas paprastai detalizuojamas valstybių vidaus įstatymais bei poįstatyminiais aktais. Mūsų valstybės GPMĮ 37 str. reglamentuojamas atleidimo bei kredito metodų taikymo mechanizmas. Taip pat GPMĮ įgyvendinimą užtikrina poįstatyminiai aktai, bei viename iš jų, konkrečiai gyventojų pajamų mokesčio komentare<sup>72</sup>, smulkiai detalizuojama atleidimo metodo bei kredito metodo taikymo tvarka ir įtvirtinami pagrindiniai principai, kuriais remiantis, nustatoma, kuris iš dviejų metodų taikytinas.
- IV. Įgyvendinus užsienyje gautų pajamų dvigubo apmokestinimo naikinimą Lietuvoje, kiekvienam nuolatiniam Lietuvos gyventojui, garantuojama teisė būti apmokestintam tik vieną kartą. Siekiant sumažinti emigracijos mastą, sustabdyti „protų“ nutekėjimą, bei skatinti nuolatinius Lietuvos gyventojus savanoriškai vykdyti įstatyme nustatytas prievoles, greta kredito metodo - įvestas atleidimo metodas.
- V. Lietuva, įvesdama atleidimo metodo taikymą, visiškai neatsisakė kredito metodo taikymo. Tai yra pateisinama, kadangi taikant kredito metodą Lietuva niekada neįpareigota atskaityti didesnę mokesčių sumą, negu sumokėta kitoje užsienio valstybėje. Pažymėtina, kad taikant kredito metodą, galima gauti papildomų pajamų į Lietuvos Respublikos biudžetą. Lietuva aiškiai apibrėžė kriterijus, kuriais vadovaujantis, taikomas ne atleidimo, o būtent, kredito metodas.

---

<sup>72</sup> <http://comments.vmi.lt/> → gyventojų pajamų mokesčiai.

VI. Lietuva plėtoja bendradarbiavimo su užsienio valstybių mokesčių administratoriais politiką, siekdama užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą bei sumokėjimą, kad būtų naudinga tiek žmogui, tiek valstybei.



## Santrauka

### **Dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai: metodų apibūdinimas, reikšmė, jų taikymas Lietuvoje ir pasirinktose užsienio valstybėse**

#### **The method for the elimination of double taxation : method description , meaning, applying in Lithuania and for choice in foreign countries**

Asmeniui gaunant pajamas keliose valstybėse gali būti susiduriama su dvigubu apmokestinimu. Valstybių praktikoje tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas atsiranda, kai:

- kelios valstybės tą patį gyventoją laiko savo rezidentu ir apmokestina jo pasaulines pajamas, bei
- pajamų šaltinio valstybė ir rezidavimo valstybė pagal savo vidaus mokesčių įstatymus apmokestina tokias pajamas.

Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo valstybės sudaro dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kuriose įtvirtina dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmą. Paprastai DAIS įtvirtinamas tik konkretaus metodo taikymas, kurio veikimo principai detalizuojami atitinkamos valstybės vidaus teisės aktais.

Praktikoje taikomi du dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai t. y. atleidimo metodas bei kredito metodas. Pačia bendriausia prasme atleidimo metodas reiškia, kad rezidavimo valstybė atleidžia nuo mokesčio pajamas ar kapitalą, kurie pagal sutartį su kita valstybe galėjo būti ir buvo apmokestinti pajamų šaltinio valstybėje.

Kredito metodas reiškia, kad rezidavimo valstybė suteikia kreditą kitoje sutarties šalyje sumokėtų mokesčių sumai, tačiau atimama suma neturi būti didesnė už tą prieš atėmimą apskaičiuoto rezidavimo valstybės mokesčio dalį, kuri yra priskiriama tokioms kitoje sutarties šalyje gautoms pajamų rūšims<sup>73</sup>.

Metodų įtvirtinimas valstybių sudaromose DAIS bei vidaus teisės aktuose užtikrina vienkartinio apmokestinimo principo įgyvendinimą.

---

<sup>73</sup> Model Tax Convention on income and capital. OECD, Condensed version 15 July, 2005.

## Summary

### **The method for the elimination of double taxation : method description , meaning, applying in Lithuania and for choice in foreign countries**

Juridical double taxation arise where the same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than one State. Double taxation conventions describes the method for eliminating of double taxation. Double taxation conventions do not substantiate any tax liability and do not increase any taxes over and above national tax laws<sup>74</sup>.

In addition juridical double taxation may arises in two cases:

- where each contracting state subjects the same person to tax on his worldwide income or capital;
- where a person is a resident of a contracting state and derives income from, or owns capital in, the other contracting state and both states impose tax on that income or capital.

Double taxation conventions distinguish two methods for eliminating of double taxation:

- the method of exemption;
- the method of credit.

The exemption method means – the state of residence does not tax the income which according to the convention may be taxed in the state of source.

The credit method means – the state of residence calculates its tax on the basis of the taxpayer's total income including the income from the other state of source, which according to the convention, may be taxed in that other state. It then allows a deduction from its own tax for the tax paid in the other state.

The following methods for the prevention of international double taxation are applied by foreign countries.

---

<sup>74</sup> BAKER F., MAXWELL S. „Double taxation conventions and international tax law“, second edition, 1994, 7psl.

## Literatūros sąrašas

Teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (aktuali redakcija). *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 2006 Nr. IX-1007.
- 2) Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. *Valstybės Žinios*, 1990, Nr. I-641.
- 3) LR autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, Nr. 50-1598.
- 4) LR Administracinių bylų teisenos įstatymas (aktuali redakcija nuo 2006-09-21). *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 85 – 2566.
- 5) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (aktuali redakcija). *Valstybės Žinios*, 2004-04-13, Nr. 63- 2243, 2006 Nr. IX- 2112.
- 6) Tarybos Direktyva 2003/48/EB 2003 m. birželio 3 d. dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo.
- 7) Sutartis, steigianti Europos Ekonominę Bendriją, po 1992 m. Maastrichto sutarties II skyriaus G straipsniu padarytų pakeitimų ir papildymų pervardyta į Sutartį, steigiančią Europos Bendriją.
- 8) Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. sausio 15 d. įsakymo Nr. VA-7 "Dėl Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos formos, jos priedų formų bei jų pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo" pakeitimo, finansų ministro įsakymas. *Valstybės žinios*, 2006-09-30, Nr. 105-4032.
- 9) Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo Nr. VA-145 "Dėl Metinės A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracijos formos, jos priedų formų bei jų pildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo" pakeitimo, finansų ministro įsakymas. *Valstybės žinios*, 2006 09 30, Nr. 105-4033.
- 10) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 300 „dėl fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4146.

- 11) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. spalio 30d. įsakymas Nr. 339 „dėl pajamų gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės Žinios*, 2002, Nr. 105-4708.
- 12) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 „dėl tikslinių teritorijų sąrašo“. *Valstybės žinios*, 2001, Nr.110-4021, 2004, Nr.130-4684.
- 13) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 24 d. įsakymas Nr.293 „dėl užsienio valstybių, kuriose sumokėta pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą galima atskaityti iš Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos, sąrašo patvirtinimo“. *Valstybės Žinios*, 2002, Nr. 94- 4052.
- 14) Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. *Valstybės Žinios*, 1994, Nr. 17- 274.
- 15) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". *Valstybės žinios*, 2000- 07- 19, Nr. 59-1765.
- 16) Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo", *Valstybės žinios*, 1995- 02- 10, Nr. 13-297.
- 17) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Lenkijos Respublikos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". *Valstybės žinios*, 1995- 10- 13, Nr. 84-1905.
- 18) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. *Valstybės Žinios*, 1999, Nr. 110-3209.
- 19) Čekijos Respublikos ir Lietuvos Respublikos kompetentingų asmenų susitarimo memorandumas dėl automatinio keitimosi informacija mokesčių tikslams.
- 20) VMI prie LR FM ir Norvegijos Karalystės mokesčių direktorato susitarimas dėl abipusės administracinės pagalbos ir keitimosi informacija mokesčių klausimais.

Speciali literatūra:

- 1) BEN J. M. TERRA, PETER J. WATTEL. „European tax law“, third edition, 2001.
- 2) BUDREVIČIUS, J. Būtinasis antrasis mokesčių pertvarkos etapas. *Mokesčių žinios*, 2004-09-06 - 12. Nr. 36 (394).
- 3) BAKER F., MAXWELL S. „Double taxation conventions and international tax law“, second edition, 1994.
- 4) ČERNIUVIENĖ, B., „dėl iš užsienio valstybių mokesčių administratorių gautos informacijos apie nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse gautas pajamas“. *Mokesčių žinios*, 2004-11-08 – 14, Nr. 45 (403).
- 5) MILIAUSKIENĖ. Finansai ir mokesčiai.
- 6) GABARTAS, Herkus. Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griauja nusistovėjusią tvarką? *Viešoji politika ir administravimas*. 2006, Nr.15.
- 7) STAČIOKAS R, RIMAS J. Mokesčiai: teorija ir praktika, 2005.
- 8) ŠERPETAUSKIS, L. Klausėte?. *Mokesčių žinios*, 2004-01-26 – 02 -01. Nr.4 (362).
- 9) ŠVEISTIENĖ, A., „užsienio valstybėse gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimas Lietuvoje“. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006m. kovo 20 d., Nr. 11 (395).
- 10) ŠVEISTIENĖ, A., „atlyginimo dvigubą apmokestinimą gali naikinti ir pats darbdavys“. *Mokesčių žinios*, 2006-10-30.
- 11) LR civilinio kodekso komentaras, pirmoji knyga – bendrosios nuostatos. Vilnius 2001.
- 12) Europos bendrijų komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui. Briuselis, 3.5.2006, KOM (2006)200 galutinis.
- 13) Darbo mokesčių ES lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2004-10-20.
- 14) Model Tax Convention on income and capital. OECD, Condensed version 15 July, 2005.
- 15) Kada naikinamas dvigubas apmokestinimas. *Mokesčių žinios*, 2005-09-19 – 25, Nr. 38 (448).

- 16) „Kodėl lietuviai palieka Lietuvą“. *Mokesčių žinios*, 2006-06-05 – 11, Nr. 23 (485).
- 17) „Gyventojų pajamų mokestis“. *Mokesčių žinios*, 2004-04-13-18 Nr. 15 (373).
- 18) Leidinys „kaip apmokestinamos iš užsienio gautos pajamos“.

Elektroniniai dokumentai:

- 1) [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)
- 2) [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) → gyventojams → tarptautinis apmokestinimas → dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai).
- 3) [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt) → naujienos → leidiniai → „kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais“.
- 4) <http://comments.vmi.lt/>
- 5) <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=103>
- 6) <http://www.lrinka.lt/>
- 7) [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/links/tax/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm)
- 8) [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=288207](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=288207)
- 9) [http://www.development.lt/index.php/kodel\\_investuoti\\_lietuvoje/mokestine\\_apli\\_nka/742](http://www.development.lt/index.php/kodel_investuoti_lietuvoje/mokestine_apli_nka/742)
- 10) [http://www.workindenmark.dk/Income\\_tax\\_tax/0/4/0](http://www.workindenmark.dk/Income_tax_tax/0/4/0)
- 11) <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=286>
- 12) [http://www.ey.com/global/content.nsf/International/Human\\_Capital\\_-\\_Services\\_-\\_Global\\_Mobility](http://www.ey.com/global/content.nsf/International/Human_Capital_-_Services_-_Global_Mobility)
- 13) [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=44379](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=44379)

Praktinė medžiaga:

- 1) Lietuvos Vyriausias Administracinis teismas, administracinė byla Nr. A4-204-2005, procesinio sprendimo kategorija 9.1
- 2) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. vasario 9 d. sprendimas Nr. S – 32 – (7 – 1/2006).
- 3) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos respublikos Vyriausybės 2003 m. birželio 12 d. sprendimas Nr. S – 152 – (7 – 155/2003).

*Travaux préparatoires:*

- 1) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos aiškinamasis raštas. Nr. (18.18-31-1)-R-10728.
- 2) Vyriausybės spaudos tarnybos informacinis pranešimas. *Valstybės Žinios*, 2005, Nr.48

1 priedas

Taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra nustatyti dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimo prie pajamų šaltinio tokie maksimalūs tarifai:

		Mokesčio	tarifas	
Valstybė, su kuria taikoma sutartis	Sutartis taikoma nuo	Dividendams	Palūkanoms	Honorarui
Airija	1999 01 01	15	10	10
Armėnija	2002 01 01	15	10	10
Azerbaidžanas	2005 01 01	10	10	10
Austrija	2006 01 01	15	10	10
Baltarusija	1997 01 01	10	10	10
Belgija	2004 01 01	15	10	10
Čekija	1996 01 01	15	10	10
Danija	1994 01 01	15	10	10
Estija	Nuo 1994 01 01 iki 2005 12 31	15	0	0
Estija	Nuo 2006 01 01	15	10	10
Graikija	2006 01 01	15	10	10
Gruzija	2005 01 01	15	10	10
Italija	2000 01 01	15	10	10

Islandija	2000 01 01	15	10	10
Ispanija	2004 01 01	15	10	10
JAV	2000 01 01	15	10	10
Jungtinė Karalystė	2002 01 01	15	10	10
Kanada	1998 01 01	15	10	10
Kazachstanas	1998 01 01	15	10	10
Kinija	1997 01 01	10	10	10
Kroatija	2002 01 01	15	10	10
Latvija	1995 01 01	15	0	0
Lenkija	1995 01 01	15	10	10
Malta	2005 01 01	15	10	10
Moldova	1999 01 01	10	10	10
Nyderlandai	2001 01 01	15	10	10
Norvegija	1994 01 01	15	10	10
Portugalija	2004 01 01	10	10	10
Prancūzija	1997 01 01	15	10	10
Rumunija	2003 01 01	10	10	10
Rusija	2006 01 01	10	10	10
Singapūras	2005 01 01	10	10	7,5
Slovakija	2003 01 01	10	10	10
Slovėnija	2003 01 01	15	10	10
Suomija	1994 01 01	15	10	10
Švedija	1994 01 01	15	10	10
Šveicarija	2003 01 01	15	10	10
Turkija	2001 01 01	10	10	10
Ukraina	1998 01 01	15	10	10
Uzbekistanas	2003 01 01	10	10	10
Vengrija	2005 01 01	15	10	10
Vokietija	1995 01 01	15	10	10