

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

Gintos Gudauskaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studentės

Magistro darbas

Rezidento sąvoka bei emigrantų apmokestinimas

Vadovas: lekt. dr. Andrius Paulauskas

Recenzentė: lekt. dr. Aistė Medelienė

Vilnius 2008

TURINYS

IŽANGA	2
I DALIS. REZIDENTO SAMPRATA TARPTAUTINĖJE ERDVĖJE	4
1. Rezidento sąvoka pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pavyzdinius dokumentus	4
2. Rezidavimo kriterijai, taikomi fiziniams asmenims	7
2. 1. Nuolatinė gyvenamoji vieta	7
2. 2. Gyvybinių interesų centras	9
2. 3. Buvimo vieta	10
2. 4. Pilietybė ir abipusio susitarimo procedūra	11
3. Rezidavimo kriterijai, taikomi ne fiziniams asmenims	12
4. Rezidentų, nerezidentų traktavimas Europos Teisingumo Teismo praktikoje	14
II DALIS. REZIDENTO SAMPRATA LIETUVOS BEI JAV MOKESČIŲ TEISĖJE	17
1. Nuolatinė gyvenamoji vieta	19
2. Asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta	22
3. Išbūtų dienų skaičius	25
4. Rezidentas – juridinis asmuo	27
III DALIS. EMIGRANTŲ APMOKESTINIMAS	31
1. Bendros žinios apie emigraciją	31
2. Apmokestinimo sistemos	33
3. Emigrantų apmokestinimas Lietuvoje	37
4. Emigrantų apmokestinimas JAV	45
5. Apmokestinimo pagal pilietybę privalumai ir trūkumai	52
IŠVADOS	54
LITERATŪROS SĄRAŠAS	56
SANTRAUKA	61
SUMMARY	62

IŽANGA

Tarptautinė migracijos organizacija (toliau – TMO) skelbia, kad 2005 m. migrantų skaičius pasauliniu mastu siekė 191 mln., o tai sudaro 3 proc. visos žmonių populiacijos¹. Šie skaičiai yra kintantys ir nuolat didėjantys. Migracinį mobilumą skatina įvairūs veiksniai. Pagrindiniais laikomi ekonominiai interesai, geresnės karjeros galimybės, noras sumažinti socialinę riziką, išplėtota pati migracijos infrastruktūra. Tačiau kad ir kokios priežastys lemtų gyventojų apsisprendimą pakeisti gyvenamąją vietą, migracija turi tiesioginės įtakos sprendžiant apmokestinimo klausimą, kuris glaudžiai yra siejamas su tuo, kokią mokestinį statusą turi asmuo, t.y. ar jis laikomas apmokestinamuoju subjektu išvykimo ir priimančioje valstybėse. Laisvas asmenų judėjimas, esantis viena iš pagrindinių Europos Sąjungos (toliau – ES) laisvių, nacionalinių mokesčių sistemų konfliktai, sąlygojantys dvigubo apmokestinimo reiškinių, apmokestinimo pagrindai pagal asmens rezidavimo vietą, pilietybę, pajamų šaltinį ir pan., nuo ko priklauso mokestinės atsakomybės dydis – visos šios temos pastaruoju laikmečiu tapo ypač aktualios tiek Lietuvoje, kuri patiria teigiamus bei neigiamus emigracijos padarinius, tiek pasaulyje įvairiausiais lygiais: ir paprastiesiems gyventojams, ir nacionalinėms valstybių institucijoms, teismams, sprendžiantiems tarptautinio apmokestinimo klausimus, ir regioninėms, tarptautinėms organizacijoms, kurios nagrinėja migracijos, mokesčių teisės problemas teoriniu ar praktiniu aspektu.

Atsižvelgiant į tai, kad, pirma, emigracijos iš Lietuvos mastas išlieka didelis, antra, pagal TMO duomenis Jungtinės Amerikos Valstijos (toliau – JAV) pirmauja kaip daugiausia migrantų priimanči valstybė², trečia, JAV yra vienintelė ekonomiškai išsivysčiusi šalis, taikanti pilietybe pagrįstą apmokestinimo sistemą, šio darbo objektas yra tarptautinė, Lietuvos bei JAV rezidento (plačiąja prasme) sąvoka mokesčių teisėje, didesnę dėmesį skiriant fiziniams asmenims, kurių atžvilgiu rezidavimo ir su tuo susijusio apmokestinimo problemų kyla dažniau. Taip pat objektu laikytinas Lietuvos bei JAV emigrantų apmokestinimas, koncentruojantis į valstybių nacionalinį pajamų mokesčio teisinį reglamentavimą, nuošalyje paliekant turto, socialinio draudimo mokesčių klausimus. Toks pasirinkimas grindžiamas tuo, kad dėl šiandieninės emigracijos pobūdžio su pajamų

¹ International Organization for Migration *Global estimates and trends* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.iom.int/jahia/Jahia/pid/254>>.

² International Organization for Migration *Regional and Country figures* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.iom.int/jahia/Jahia/pid/255>>.

apmokestinimu susiduriama dažniausiai, todėl šiuo darbu siekiama atlikti kuo išsamesnę pajamų mokesčio lyginamąją analizę tarp Lietuvos ir JAV.

Apibrėžus darbo objektą, paminėtina, jog keliami tokie tikslai:

pirma, išsiaiškinti, kaip „rezidento“ sąvoka yra apibrėžiama tarptautinėje teisėje, nacionalinėse Lietuvos bei JAV teisėse,

antra, aptarti pagrindinius kriterijus, kurie taikomi pripažįstant asmenį rezidentu pagal tarptautines sutartis ir nacionalinius mokesčių įstatymus bei identifikuoti su jais susijusias problemas, nagrinėjant užsienio valstybių bei Lietuvos teisminę praktiką,

trečia, atskleisti Lietuvos bei JAV emigrantų pajamų apmokestinimo reglamentavimą bei tai, kokie yra dvigubo juridinio apmokestinimo naikavimo ypatumai,

ketvirta, nustačius pasaulyje egzistuojančias apmokestinimo sistemas, įvertinti vienos ar kitos sistemos pritaikomumo galimybes Lietuvoje bei JAV.

Siekiant atskleisti temos esmę bei pasiekti minėtų tikslų, taikomi įvairūs metodai. Naudojant lingvistinį metodą, nustatomos asmens pripažinimo rezidentu kriterijų turinys, reikšmių skirtumai tarptautinėje ir nacionalinėje mokesčių teisėje. Sisteminiu metodu atliekamas mokesčių teisės aktų nuostatų bei teismų praktikos vertinimas, identifikuojant esančias problemas. Istorinis metodas reikalingas atskleisti nagrinėjamos temos kontekstą. Visgi svarbiausiu šio darbo metodu laikytinas palyginamasis metodas, kadangi pagrindinis tikslas yra susijęs su lyginamosios analizės atlikimu.

Šio darbo tema yra originali, nes buvo ir yra atliekami emigracijos kaip socialinio reiškinių moksliniai tyrimai, tačiau emigrantų apmokestinimo klausimai Lietuvoje plačiau nebuvo nagrinėti.

Vadovaujamesi tarptautiniais, nacionaliniais Lietuvos bei JAV teisės šaltiniais. Paminėtini svarbiausi teisės aktai: Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengta Pavyzdinė sutartis dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo bei sutarties komentaras, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, JAV Vidaus mokesčių kodeksas. Didžiąją dalį šaltinių sudaro užsienio autorių monografijos, svarbios teoriniu aspektu, bei užsienio mokesčių teisės specialistų publikuoti straipsniai, kuriuose visada pateikiama aktualiausia informacija, vertinimas, išvelgiamos tendencijos, greitai reaguojama į naujai atsirandančias mokesčių teisės problemas.

I DALIS

REZIDENTO SAMPRATA TARPTAUTINĖJE ERDVĖJE

1. Rezidento sąvoka pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pavyzdinius dokumentus

„Rezidentas“ (lot. *residens* – liekantis vietoje) yra įtrauktas į įvairių sričių (pvz., diplomatijos, žvalgybos, medicinos, skaitmeninių technologijų) terminologiją. Vystantis valstybių tarptautiniams santykiams, ši sąvoka įgavo ir mokestinę reikšmę. Kadangi neišvengiamai tarp skirtingų nacionalinių mokesčių sistemų kildavo konfliktai, jiems sureguliuoti valstybės dvišaliu pagrindu ėmė sudarinėti sutartis, numatančias dvigubo apmokestinimo išvengimo bei kitas tarptautinio apmokestinimo nuostatas. Jų sudarymą pokario metais skatino ir vis labiau auganti valstybių ekonominė nepriklausomybė, bendradarbiavimo siekiai. Ilgalaikė sutarčių praktika parodė, kad efektyviausiai dvigubo apmokestinimo būtų galima išvengti harmonizuojant dvišalėse sutartyse numatytus apmokestinimo principus, sąvokas, metodus, taisykles, jų aiškinimą. Šio darbo ėmėsi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO), kuri 1963 m. parengė Pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo sutarties projektą bei numatė galimybes šį projektą peržiūrėti, atsižvelgiant į valstybių tarpusavio derybas, dvišalių sutarčių taikymo ypatumus, mokesčių sistemų pasikeitimus ir pan.. 1977 m. buvo parengta nauja dokumento redakcija – Pavyzdinė sutartis dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo (angl. – *Model Tax Convention on Income and on Capital*, toliau – Pavyzdinė sutartis), o nuo 1992 m. jos turinys periodiškai peržiūrimas (pakeičiamas, papildomas)³. Naujausia Pavyzdinės sutarties bei jos komentaro redakcija buvo paskelbta 2005 m. liepos 15 d..

Šį dokumentą sudaro straipsniai, jų paaiškinimai, į kuriuos yra įtrauktos valstybių narių išlygos, taip pat ne EBPO valstybių narių pozicija dėl vieno ar kito straipsnio taikymo bei specialūs susiję pranešimai. Kiekviena valstybė narė turi teisę komentaro rengėjams (EBPO Fiskalinių reikalų komitetui) teikti pasiūlymus dėl dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių aiškinimo. Dėl to komentarų vadovaujasi ne tik mokesčių mokėtojai, planuodami pajamas, būsimus verslo sandorius, investicijas, teisininkai, teikdami paslaugas

³ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version [interaktyvus]. 2005-07-15 [žiūrėta 2007-11-16], p. 7-9. Prieiga per internetą: <http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%200-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf>.

savo klientams, bet ir teismai, kurie vis plačiau remiasi dokumentu, pagrįsdami savo sprendimus⁴. Visa tai rodo, jog nors EBPO neturi privalomos galios valstybėms narėms, tačiau organizacijos parengti dokumentai laikomi autoritetingais teisės šaltiniais, priskiriamais „minkštajai“ teisei (angl. – *soft-law*)⁵.

Paprastai mokesčių teisėje pripažįstama asmens bendroji mokestinė atsakomybė (angl. – *full tax liability*), grindžiama mokesčių mokėtojo priskyrimu konkrečiai valstybei, kitaip tariant, asmens rezidavimu. Todėl nacionalinės valstybės institucijos, administruojančios mokesčius, pirminė užduotis ir yra išsiaiškinti, ar asmuo tenkina rezidentams taikomus kriterijus, nustatytus vidaus teisėje, nes nuo to, ar asmuo bus pripažintas tos valstybės apmokestinamuoju subjektu, priklausys jo prievolė mokėti mokesčius. Daugelio Europos valstybių mokesčių teisėje galioja taisyklė, jog apmokestinimo objektu yra pasaulinės pajamos, nesvarbu, kur jos gautos, jei jų gavėjas yra konkrečios valstybės rezidentas. Tačiau pasaulyje egzistuoja ir kitokie apmokestinimo principai. Pavyzdžiui, JAV mokesčių sistema remiasi pilietybės kriterijumi, t.y. apmokestinamos visos JAV piliečių pasaulinės pajamos, nepriklausomai nuo to, kur faktiškai jie gyvena⁶.

Taigi, kas yra „rezidentas“ mokestine prasme? Pavyzdinė sutartis gana aiškiai apibrėžia šią sąvoką bei, nustatius dvigubo rezidavimo atvejį, įtvirtina asmens statuso nustatymo kriterijus. 4 straipsnyje („Rezidavimas“) įtvirtinta, kad:

1. Terminas „*Susitariančios Valstybės rezidentas*“ reiškia bet kurį asmenį, kuris pagal tos valstybės įstatymus nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos arba kuriuo nors kitu panašiu pagrindu joje turi mokestinių įsipareigojimų. Šis terminas neapima jokio asmens, kuris toje Susitariančioje Valstybėje apmokestinamas tik todėl, kad joje turi pajamų šaltinį ar kapitalo prieaugį.

2. Jei pagal 1 dalies nuostatas *fizinis asmuo* yra abiejų Susitariančių Valstybių rezidentas, jo statusas nustatomas pagal tokias taisykles (angl. – *tie-breakers*):

⁴ EBPO informacija [interaktyvus], [žiūrėta 2007-10-06]. Prieiga per internetą: <<http://oecd.org>>.

⁵ EBPO (angl. - *Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD*), valdydama didžiulius informacijos išteklius, siekia tvaraus ekonominio augimo, finansinio stabilumo pasaulyje, taip padėdama valstybėms kurti ekonominę gerovę, kuri apima kovą su skurdu, socialinį vystymąsi, aplinkos apsaugą ekonominėje veikloje. EBPO dažnai vadinama turtingųjų valstybių klubu. Jai kol kas priklauso 30 valstybių, dar su daugiau nei 100 besivystančių ar bendradarbiavimu suinteresuotų valstybių palaiko ryšius, dalindamasi sukaupta analitine ekspertize. Narystė EBPO yra ir vienas iš Lietuvos užsienio ekonominės politikos tikslų. Noras priklausyti šiai tarptautinei organizacijai buvo pareikštas dar 1996 m. Šiuo metu Lietuva yra kai kurių programų pilnateisė dalyvė, keliuose komitetuose turi stebėtojos statusą, tačiau tik vienintelė Baltijos valstybė – Estija – 2007 m. gegužės mėn. sulaukė pasiūlymo tapti pilnateise EBPO nare. EBPO informacija: <<http://oecd.org>> bei Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijos informacija: <<http://www.urm.lt>> [žiūrėta 2008-03-20].

⁶ Žr. THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, p. 287-299.

a) jis laikomas rezidentu tos Susitariančios Valstybės, kurioje turi nuolatinę gyvenamąją vietą. Jei fizinis asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą abiejose Susitariančiose Valstybėse, jis laikomas rezidentu tos Susitariančios Valstybės, su kuria jo asmeniniai ir ekonominiai ryšiai yra glaudesni (jo gyvybinių interesų centras);

b) jei negalima nustatyti, kurioje Susitariančioje Valstybėje yra asmens gyvybinių interesų centras arba jei nėra vienoje iš Susitariančių Valstybių jis neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, asmuo laikomas rezidentu tos Susitariančios Valstybės, kurioje jis gyvena;

c) jei asmuo paprastai gyvena abiejose Susitariančiose Valstybėse arba negyvena nė vienoje iš jų, jis laikomas rezidentu tos Susitariančios Valstybės, kurios pilietis jis yra;

d) jei asmuo yra abiejų Susitariančių Valstybių arba nėra nė vienos iš jų pilietis, Susitariančių Valstybių kompetentingi asmenys klausimą sprendžia abipusiu susitarimu.

3. Jei pagal 1 dalies nuostatas *asmuo, išskyrus fizinį asmenį*, yra abiejų Susitariančių Valstybių rezidentas, laikoma, kad jis yra rezidentas tik tos Susitariančios Valstybės, kurioje vykdomas tikrasis valdymas.

Svarbiausias Pavyzdinės sutarties 4 straipsnio tikslas – įtvirtinti tokias nuostatas, pagal kurias asmuo būtų pripažįstamas tik vienos susitariančios valstybės rezidentu. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, sukonstruotų pagal Pavyzdinę sutartį, nuostatos kalba apie „sutartinį rezidentą“, „sutartinį rezidavimą“, todėl tai negali būti tapatinama su rezidento sąvoka, kaip ji apibrėžiama pagal valstybės nacionalinę mokesčių teisę. Asmuo, įgijęs rezidento statusą pagal sutartį (tapęs sutartiniu rezidentu), nepraranda rezidento statuso, įgyto pagal valstybių nacionalinius teisės aktus. Valstybės, sudarydamos dvišalius susitarimus dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, įsipareigoja laikytis specialių taisyklių, pagal kurias viena iš valstybių atsisako apmokestinimo teisės. Kitaip tariant, Pavyzdinėje sutartyje numatyti rezidento nustatymo kriterijai suteikia preferenciją vienai valstybei kitos atžvilgiu. Būtent dėl to, kad nėra vienos valstybės teisė nebūtų paneigta, sąvokos „nuolatinė gyvenamoji vieta“, „gyvybinių interesų centras“, „buvimo vieta“, „pilietybė“ turi būti aiškinamos vienodai, be nuorodų į kurios nors valstybės nacionalinę teisę⁷. Atsižvelgiant į tai, tolesnėse šio darbo struktūrinėse dalyse bus nagrinėjama rezidentui taikomų kriterijų tarptautinė prasmė.

⁷ Žr. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2nd ed. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 126-134.

2. Rezidavimo kriterijai, taikomi fiziniams asmenims

2. 1. Nuolatinė gyvenamoji vieta

Sprendžiant rezidavimo klausimą, pirmenybė suteikiama tai valstybei, kurioje fizinis asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą (angl. – *permanent home*). Remiantis EBPO pateiktu aiškinimu, tai tokia vieta, kurioje asmuo turi ar valdo gyvenamąjį būstą. Pagrindinis tokiam būstui keliamas reikalavimas – nuolatinumas, t.y. sprendžiant iš to, kaip namai įrengti, prižiūrėti ir tvarkomi, galima teigti, jog juose ketinama gyventi nuolatos, o ne trumpai apsisototi, pavyzdžiui, atostogų, verslo, kvalifikacijos kėlimo kelionių, studijų metu ir pan.⁸

Išaiškiniame toliau dėstoma, kad nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymui reikšmės neturi tai, ar būstas yra individualus namas, nuosavas, išsinuomotas butas ar išsinuomotas baldais apstatytas kambarys. Svarbu, kad nuosavybės teise priklausantis būstas nebūtų išnuomotas tretiesiems asmenims. Savininkas bet kuriuo momentu, nepaisant to, kad yra išvykęs, turi turėti galimybę grįžti ir naudotis jam priklausančia nuosavybe be jokių apribojimų. Nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymui reikšmės neturi ir nuosavybės ar valdymo teisės įgyvendinimo trukmė. Laiko aspektas įtakoja tik patį nuolatinumo požymį: kad gyvenamoji vieta būtų traktuojama nuolatinė, buvimas joje negali būti apribotas laike, pavyzdžiui, vasarojimas kaimo sodyboje.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad neatsitiktinai Pavyzdinės sutarties originaliame tekste pavartotas žodis „namai“, o ne „gyvenamasis būstas“, nors kaip tik pastaroji reikšmė akcentuojama išaiškiniame. Kaip pastebima teisės doktrinoje, fizinį asmenį ir gyvenamąją vietą turi sieti faktiškas, o ne formalus ryšys⁹. Šis subjektyvus elementas bei tai, kad gyvybinių interesų centro kriterijus Pavyzdinėje sutartyje nėra išskirtas į atskirą punktą, sukelia painiavą. Pasitaiko interpretacijų, kad nuolatinė gyvenamoji vieta yra ta vieta, su kuria asmenį sieja glaudūs asmeniniai ryšiai. Nuolatinės gyvenamosios vietos samprata buvo nagrinėta Prancūzijos teisme (1990 m. sausio 26 d.). Mokesčių mokėtojas nuo 1977 m. iki 1978 m. gyveno Prancūzijoje, tačiau dirbti važinėdavo į Vokietiją, kur nuomojosi biuro

⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version [interaktyvus]. 2005-07-15 [žiūrėta 2007-11-16], p. 80. Prieiga per internetą: <http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%200-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf>.

⁹ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice.* 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. 247.

patalpas. Nuo 1979 m. jis ėmė nuomotis ir butą, kur gyveno darbo dienomis, o savaitgaliais grįždavo pas šeimą į Prancūziją. Teismas nusprendė, kad šio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta 1978 m. buvo tik Prancūzijoje, o 1979 m. – abiejose valstybėse. Byla svarbi tuo, kad teismas atsisakė vertinti gyvenamąsias vietas tarpusavyje, atsižvelgiant į subsidiarius elementus, t.y. į glaudesnius asmeninius ar ekonominius ryšius. Teismo nuomone, svarbiausia įrodyti, kad gyvenamoji vieta yra abiejose valstybėse¹⁰.

Kitoje byloje¹¹ Vokietijos pilietis, pabaigęs inžinerijos studijas, išvyko nuolatos gyventi į Honkongą. Jis nuosavybės teise turėjo du namus Vokietijoje, iš kurių vienas buvo visiškai įrengtas ir tinkamas gyventi bet kuriuo momentu.

Ginčo metais (1996 m.) Vokietija su Honkongu nebuvo sudariusi jokios mokesčių klausimus reglamentuojančios sutarties, todėl mokesčių mokėtojas savo reikalavimus nepripažinti jo Vokietijos rezidentu grindė konstituciniais pagrindais. Žemesnės instancijos teismas sutiko su piliečiu, kad Vokietija negalėjo apmokestinti asmens pasaulinių pajamų dėl nuolatinės gyvenamosios vietos Vokietijoje, jeigu jis turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje ir ten išlaikė savo gyvybinių interesų centrą. Tačiau sprendimas buvo apskūstas ir byla pateko į Vokietijos Federalinį Mokesčių Teismą. Pastarasis 2001 m. priėmė sprendimą, kuriame nurodė, jog asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, laikomi Vokietijos mokesčių subjektais, apmokestinant visas jų pajamas, nepaisant to, jie turi ar ne gyvybinių interesų centrą Vokietijoje. Teismas pripažino, kad visiškai įrengtas nuosavybės teise turimas namas, kuriuo galima naudotis bet kuriuo metu turi būti laikomas kaip nuolatinė gyvenamoji vieta, nepaisant to, kiek laiko buvo naudojamas tuo būstu per mokestinį laikotarpį. Pagal Vokietijos įstatymus fizinis asmuo nuolatos gyvena ten, kur turi būstą tokiomis aplinkybėmis, kurios rodo, jog asmuo tą būstą išlaiko ir juo naudojasi.

Paminėtas bylas sieja akivaizdus ryšys: abiejų valstybių teismai atsisakė nuolatinę gyvenamąją vietą sieti su subsidiariu elementu, t.y. su gyvybinių interesų centru. Todėl galima daryti išvadą, kad nuolatinė gyvenamoji vieta yra objektyvus kriterijus, nustatomas neatsižvelgiant į kitus galimai reikšmingus faktorius.

¹⁰ Žr. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2nd ed. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 126-134.

¹¹ RIBBROCK, Martin. Domicile and Centre of vital interests. In *Mondaq Business Briefing [interaktyvus]*, 2002-05-27 [žiūrėta 2007-11-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.mondaq.com>>.

2. 2. Gyvybinių interesų centras

Tuo atveju, jei asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą abiejose susitariančiose valstybėse, asmuo pripažįstamas rezidentu tos valstybės, su kuria jį sieja glaudesni asmeniniai ir ekonominiai interesai (gyvybinių interesų centras; angl. – *centre of vital interests*). Pavyzdinės sutarties komentare pabrėžiama, kad atliekant faktinį vertinimą, turi būti atsižvelgiama į visumą aplinkybių: asmens šeimą ir socialinius ryšius, profesiją, jo politinę, kultūrinę ar kitokią veiklą, turimo verslo vietą ar vietą, iš kurios asmuo valdo savo turtą ir kt.

Gyvybinių interesų centras pripažįstamas objektyviu kriterijumi, tačiau keblumų atsiranda aiškinantis, ar asmens santykiai su valstybe turi būti pagrįsti ir asmeniniais, ir ekonominiais ryšiais, jeigu taip, tai kokio apimtimi.

Asmeniniais interesais laikomi ne tik šeima, visuomeninė veikla, bet ir beasmenis santykis, pavyzdžiui, žirgynas, privati kolekcija, įgyta teisė vairuoti, užsiėmimas tam tikru pomėgiu. Visgi pripažįstama, kad reikšmingiausias faktorius, nusakantis asmeninius interesus, yra vieta, kur mokesčių mokėtojas reguliariai gyvena su šeima. Tuo tarpu ekonominiai interesai reiškia veiklą, nukreiptą į pajamų gavimą.

Atsakant į iškeltus klausimus, teisės specialistai pabrėžia, kad fizinio asmens asmeniniai ir ekonominiai interesai nebūtinai turi sutapti. Jeigu asmeniniai interesai vyrauja vienoje valstybėje, ekonominiai – kitoje, tada reikia spręsti, kurie interesai mokesčių mokėtojui yra svarbesni¹². Tačiau įvairių valstybių teismai paprastai linkę asmeninius interesus laikyti reikšmingesniais nei ekonominius. Tai iliustruoja Vokietijos teisme spręsta byla¹³. Vokietijos pilietis kartu su šeima (žmona bei dviem vaikais) išvyko dirbti į Ispaniją vieneriems metams. Iškilus ginčui dėl teisės apmokestinti, teismas pažymėjo, kad vyras buvo abiejų valstybių rezidentu, kadangi Vokietijoje išlaikė likusį šeimos namą, niekam jo neišnuomavo, o tai rodė vyro ketinimą sugrįžti. Tuo pat metu dirbo Ispanijoje, ten buvo pajamų šaltinis, su šeima gyveno baldais apstatytame bute. Šeimai turint dvi nuolatinės gyvenamąsias vietas, buvo svarstomas gyvybinių interesų centro klausimas. Teismas nusprendė, kad ryšiai glaudesni su Vokietija; Ispanijoje vyras buvo pripažintas rezidentu ir jo pajamos apmokestintos tik dėl to, kad čia rezidavo ilgiau nei 183 dienas.

¹² VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice.* 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. 250.

¹³ BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law,* 2nd ed. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 126-134.

Vis dėlto abejojama, ar toks interesų išskaidymas yra galimas, turint galvoje tai, kad „gyvybinių interesų centro“ koncepcija turėtų būti nedaloma¹⁴. Jeigu asmeniniai interesai dominuoja vienoje valstybėje, ekonominiai – kitoje, ir tiek vieni, tiek kiti yra vienodai svarbūs mokesčių mokėtojui, tokiu atveju reikia pripažinti egzistuojant dvejus gyvybinių interesų centrus bei taikyti kitą rezidavimą nusakantį kriterijų.

2. 3. Buvimo vieta

Pavyzdinės sutarties 4 straipsnio 2 dalies b) punkte įtvirtintas subsidiarus buvimo vietos (angl. – *habitual abode*) kriterijus, taikomas tada, kai:

1) asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą abiejose valstybėse ir neišmanoma nustatyti, kur yra gyvybinių interesų centras;

2) asmuo neturi nuolatinės gyvenamosios vietos nė vienoje iš valstybių.

Kaip matyti, šis rezidavimo vietos kriterijus taikomas, esant visiškai skirtingoms situacijoms: viena vertus, atsižvelgiama į mokesčių mokėtojo glaudžius ryšius su abejomis valstybėmis, kita vertus, tas pats mokesčių mokėtojas gali turėti tik buvimo vietą, bet neturėti nuolatinės gyvenamosios vietos. Taigi, kuo skiriasi buvimo vieta nuo nuolatinės gyvenamosios vietos ir kaip tai įtakoja mokesčio mokėtojo statusą Pavyzdinės sutarties tikslais?

Esminis skirtumas yra laikas. Jeigu nuolatinei gyvenamajai vietai nustatyti asmens buvimo trukmė lemiamos įtakos neturi, tai buvimo vietos koncepcijoje laiko aspektas yra pamatinis. Asmuo, turintis nuolatinę gyvenamąją vietą dviejose valstybėse, pripažįstamas tos valstybės rezidentu, kurioje, anot Pavyzdinės sutarties komentaro rengėjų, jis dažniausiai būna. Tačiau tai nereiškia, kad asmuo privalo būti tik savo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje; jis gali apsistoti bet kurioje kitoje vietoje, svarbu, kad toje pačioje valstybėje.

Kalbant apie trukmę, visgi lieka neaišku, ką reiškia „būti dažniausiai“. Kiti teisės specialistai siūlo gyvenamąją vietą apibrėžti kaip vietą, kurioje mokesčių mokėtojas paprastai gyvena¹⁵. Bet kuriuo atveju, reikalinga pasirinkti pakankamos trukmės laikotarpį, kad būtų įmanoma atsakyti, kiek laiko, kartų per fiksuotą periodą asmuo išbuvo vienoje ir kitoje valstybėje.

¹⁴ Ibid., p. 251.

¹⁵ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice.* 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. P.253.

Buvimo vieta nuo nuolatinės gyvenamosios vietos skiriasi ir tuo, kad tuomet, kai asmuo neturi nuolatinės gyvenamosios vietos nė vienoje iš valstybių, vertinamas kiekvienas jo buvimo valstybėje atvejis, nepaisant atvykimo tikslo, priežasties. Todėl nustatant mokesčių mokėtojo buvimo vietą, reikšmės turės ir atostogų, verslo, studijų, kvalifikacijos kėlimo metu išbūtas laikas.

2005 m. Kanados teismas išnagrinėjo bylą, kurioje pasirinkta buvimo vietos kriterijumi. Kanados pilietė, laimėjusi Žaliąją kortelę, dirbo aukle JAV. Beveik visi jos asmeniniai interesai (šeima, gydytojas, stomatologas) buvo Kanadoje, o ekonominiai (darbas, narystė darbuotojų profesinėje sąjungoje) – JAV. Teismas konstatavo dvigubo rezidavimo atvejį, todėl taikė dvišalę Kanados ir JAV dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, kuri numatė šiek tiek kitokią preferencijų seką nei Pavyzdinė sutartis. Kadangi moteris turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą bei gyvybinių interesų centrą abiejose valstybėse, buvo tiriama, kur yra jos buvimo vieta. Teismas tokia vieta pripažino JAV, sprendimą pagrįsdamas visuma įrodymų, kurie apibrėžė moters gyvenimo būdą, veiklą bei tuo, kad kiekvienais mokestiniais metais ji praleisdavo apie 265 d. JAV ir tik 100 d. Kanadoje. Kaip pastebėjo Kanados mokslininkai, dirbantys mokesčių srityje, globalizacija ir kylantis darbo migracijos mastas gali apsunkinti asmens gyvybinių interesų centro nustatymą, o buvimo vietos kriterijų padaryti dominuojančiu¹⁶.

2. 4. Pilietybė ir abipusio susitarimo procedūra

Jei mokesčių mokėtojas ir buvimo vietą turi abiejose valstybėse arba nė vienoje iš jų, tada rezidentu bus pripažįstamas pilietybės pagrindu. Tai reiškia, kad apmokestinimo preferencija suteikiama tai šaliai, su kuria asmuo yra susijęs teisiniais santykiais. Svarbu pabrėžti, kad Pavyzdinės sutarties 3 straipsnio 1 dalies g) punktas įtvirtina „nacionalo“ sąvoką, kuri apima fizinius asmenis, turinčius susitariančios valstybės pilietybę, bei juridinius asmenis ar asmenis, neturinčius juridinio asmens statuso, kurie tokiais laikomi pagal susitariančios valstybės įstatymus. Taigi, išimtinai tik pagal valstybės vidaus teisės aktus sprendžiama tai, ar tarp asmens ir valstybės egzistuoja apibrėžti teisiniai santykiai, tuo tarpu Pavyzdinė sutartis savarankiškai apibrėžia, kokie teisiniai santykiai turimi omeny.

¹⁶ STACEY, Matt. Habitual abode in Tax Treaties. In *Canadian Tax Highlights* [interaktyvus]. 2005, Nr. 7 [žiūrėta 2007-11-19]. Prieiga per internetą: <http://www.ctf.ca/articles/News.asp?article_ID=2740>.

Galiausiai, jei nepavyksta nustatyti asmens statuso nė vienu anksčiau minėtu pagrindu, apmokestinimo klausimai sprendžiami valstybių abipusiu susitarimu, taikant procedūrinės taisyklės, numatytas Pavyzdinės sutarties 25 straipsnyje. Šiuo atveju kompetentingos valstybių institucijos turi besąlyginę pareigą pasiekti abipusį susitarimą dėl asmens pripažinimo sutartiniu rezidentu. Pirmiausia jos gali remtis nuolatinės gyvenamosios vietos, gyvybinių interesų centro, buvimo vietos, pilietybės kriterijais, tačiau jų sąrašas nėra baigtinis. Nepasiekus susitarimo minėtų kriterijų pagrindu, galima taikyti ir kitus rezidavimą padedančius nustatyti būdus, skirtumas tik tas, kad jie neturėtų privalomos galios. Vis dėlto kiekviena valstybė turėtų pareigą interpretuoti savo vidaus teisę taip, kad būtų galima išvengti nacionalinių mokesčių sistemų konfliktų¹⁷.

3. Rezidavimo kriterijai, taikomi ne fiziniams asmenims

Pavyzdinės sutarties tikslais apibrėžiama ne tik fizinių asmenų, bet ir juridinių asmenų ar kitų, tokio statuso neturinčių, asmenų (toliau – ne fiziniai asmenys) sutartinio rezidavimo vieta. Paprastai ne fiziniam asmeniui taikomi inkorporacijos (registravimo/steigimo), valdymo organų buvimo vietos, faktiškos verslo vykdymo vietos principai ir kt., o kuri (kuriuos) iš jų pasirinkti – tai valstybės diskrecijos teisė, įgyvendinama, atsižvelgiant į tos valstybės nacionalinę mokesčių politiką. Tačiau, egzistuojant skirtingoms valstybių mokesčių sistemoms, skiriasi ne tik minėtų principų turinys, bet gali susidaryti ir ne fizinio asmens dvigubo rezidavimo situacija. Pasitaiko, kad mokesčių planavimo tikslais bendrovės yra specialiai steigiamos ir organizuojamos tokiu būdu, kad galėtų naudotis dvigubo rezidento statusu. Pavyzdžiui, bendrovė, įsisteigusi vienoje valstybėje, bet valdoma ir kontroliuojama kitoje valstybėje, gali pasinaudoti dvigubai didesnėmis mokestinėmis nuolaidomis¹⁸.

Ne fizinio asmens rezidavimo klausimas sprendžiamas EBPO Pavyzdinės sutarties 4 straipsnio 3 dalyje: jei ne fizinis asmuo yra pripažįstamas dviejų valstybių rezidentu, jis bus rezidentu tos valstybės, kurioje vykdomas tikrasis valdymas (angl. – *place of effective management*).

Pavyzdinės sutarties komentare nurodoma, kad tikrajam valdymui būdingi tokie požymiai:

¹⁷ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. 254.

¹⁸ Ibid. p. 261.

- 1) tai vieta, kurioje priimami svarbiausi įmonės valdymo ir komerciniai sprendimai;
- 2) vieta, kur nustatoma (apibrėžiama) įmonės veiklos strategija;
- 3) sprendimus priima aukščiausias pagal pareigas asmuo ar valdymo organas (pvz., direktorių taryba).

Vis dėlto tiksliausiai apibrėžti vietą, kurioje vykdomas tikrasis valdymas, sunku, nes visos reikšmingos aplinkybės turi būti vertinamos kiekvienu konkrečiu atveju. Aišku tai, kad ne fizinis asmuo gali būti valdomas iš kelių vietų, tačiau vienu metu jis gali „turėti“ tik vieną tikrojo valdymo vietą.

Remiantis Vokietijos teismuose suformuota praktika, esminis dalykas yra ne vieta, kurioje valdymo nurodymai įgyvendinami, o vieta, iš kurios jie yra duodami. Taigi, įmonės valdymo centras yra vieta, iš kurios įgaliotas įmonės atstovas valdo verslą, o ne atlieka paprasčiausią priežiūrą. Jeigu komerciniai ir nekomerciniai valdymo sprendimai priimami skirtingose vietose, svarbesniu laikomas komercinis valdymas. O jeigu pagal šiuos principus neįmanoma nustatyti tikrosios valdymo vietos, įmonės rezidavimą gali nusakyti aukščiausias pareigas užimančio asmens (vadovo) rezidavimo vieta, kurios nustatymui gali būti vadovaujama kriterijais, taikomais fiziniam asmeniui¹⁹ (Pavyzdinės sutarties 4 str. 2 d.).

EBPO techninių patarėjų grupė, stebinti Pavyzdinės sutarties normų taikymą, vienoje iš ataskaitų yra pažymėjusi, kad „juridinio asmens rezidavimo vieta nebegali būti taip lengvai nustatoma ir šiuo metu taikomi principai gali būti nebetinkami. Sukurtos naujos technologijos lemia didėjančią mobilumą, o išaugusi globalizacija didina riziką tapti dvigubu rezidentu“²⁰. Taigi, grupė siūlo papildyti (centrinės būstinės vieta ir joje atliekamos funkcijos; registracijos vieta; santykinė funkcijų, atliekamų kiekvienoje valstybėje, svarba; direktorių daugumos rezidavimo vieta) ar pakeisti tikrojo valdymo testą (inkorporacija; direktorių ar akcininkų rezidavimo vieta; ekonominė vieta, susijusi su žemės naudojimu, darbo ištekliais, pagaminta produkcija) arba įvesti testų hierarchiją, panašią į tą, kuri taikoma fiziniams asmenims (pvz, tikrojo valdymo vieta → inkorporacijos vieta → ekonomiškai svarbi vieta → abipusis susitarimas).

¹⁹ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. 262.

²⁰ BOURGEOIS, Pierre J.; McASKILE C. Andrew. Place of effective management. In *Canadian Tax Highlights* [interaktyvus]. 2001, Nr. 6. [žiūrėta 2007-11-19] Prieiga per internetą: <http://www.ctf.ca/articles/News.asp?article_ID=1382>.

4. Rezidentų, nerezidentų traktavimas Europos Teisingumo Teismo praktikoje

Daug buvo kalbėta apie rezidento statuso nustatymo kriterijus, tačiau ne mažiau svarbu nustatyti, kuo skiriasi rezidento ir nerezidento padėtis mokesetine prasme, kaip atitinkamo statuso turėjimas įtakoja asmens mokesčius išsipareigojimus valstybei. EBPO Pavyzdinė sutartis aiškiai skiria rezidentus ir nerezidentus, visgi skirtumų esmę savo sprendimuose plačiausiai yra išdėstęs Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT).

Europos Bendrijos steigimo sutartyje²¹ (toliau – EB sutartis) numatyta, kad, siekiant Bendrijos tikslų, sukuriama bendra vidaus rinka, pasižyminti kliūčių laisvam asmenų, prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimui tarp valstybių narių panaikinimu (3 str. 1 d. c) p.). Keturios paminėtos laisvės apima du principus: judėjimo teisę ir tiesioginės bei netiesioginės diskriminacijos uždraudimą pilietybės ar kilmės pagrindais²². Nors tiesioginių mokesčių (taigi ir pajamų mokesčių) reglamentavimas nepriklauso Bendrijai ir šioje srityje kompetenciją yra išsaugojusios pačios valstybės narės, tačiau, kaip pastebima teisės doktrinoje, „būtent „išplėstinis“ diskriminacijos draudimo principo aiškinimas, pasitelkiant netiesioginės diskriminacijos koncepciją, ir suteikė ETT galimybę interpretuoti Pagrindines laisves gyventojų apmokestinimo kontekste“²³. Neišvengiamai susiduriama su rezidentų ir nerezidentų traktavimo klausimu.

Vienoje iš žymiausių - *Schumacker*²⁴ - bylų ETT yra pasakęs, kad tiesioginių mokesčių atveju rezidentų ir nerezidentų situacija nėra panaši. Rezidento situacija skiriasi nuo nerezidento, nes didžioji jo pajamų dalis paprastai gaunama jo gyvenamosios vietos valstybėje. Be to, ši valstybė dažniausiai turi visą informaciją, kurios reikia norint įvertinti bendrąjį mokesčio mokėtojo mokumą, atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeimyninę padėtį. Atsižvelgdamas į tarptautinį apmokestinimo praktiką bei EBPO Pavyzdinę sutartį, teismas pabrėžė, kad iš esmės asmens apmokestinimo klausimas, įskaitant jo asmeninių bei

²¹ 1992 m. Konsoliduotos Europos Sąjungos ir Europos Bendrijos steigimo sutartys (Žinios, 2004, Nr. 2-2).

²² TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law*. London: Kluwer Law International, 2001, p. 30.

²³ GABARTAS, Herkus. Gyventojų apmokestinimas Europos Sąjungoje, *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 44.

²⁴ Belgijos pilietis Schumacker su šeima gyveno Belgijoje. Čia liko gyventi ir tada, kai nuo 1988 m. pagal darbo sutartį ėmė dirbti Vokietijoje. Žmona buvo bedarbė ir gavo nedarbo išmokas Belgijoje. Nuo 1989 m. Schumacker pajamos tapo vieninteliu šeimos pragyvenimo šaltiniu. Remiantis Belgijos ir Vokietijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, teisę apmokestinti 1989 m. turėjo Vokietija, kadangi šioje valstybėje buvo pajamų šaltinis. Schumacker gautos pajamos pagal Vokietijos vidaus mokesčių įstatymus buvo apmokestintos kaip nevedusio asmens pajamos, kurioms taikomas bendrasis mokesčių tarifas. Belgas kreipėsi į teismą, kad jo pajamos būtų apmokestintos taip pat, kaip vedusių bei neišsiskyrusių Vokietijos rezidentų, taikant „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ principą. Europos Teisingumo Teismo 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker* [1995], ECR I-0225.

šeimyninių aplinkybių nustatymą, yra priskirtinas rezidavimo valstybei. Tai, kad valstybė narė nerezydentams nesuteikia tokių mokesčių lengvatų, kokias suteikia savo rezidentams, nėra diskriminacinė aplinkybė, kadangi, kaip minėta, šių dviejų kategorijų asmenys nėra panašiose padėtyse. Tačiau ETT išaiškino, kad tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nerezydentas (dirbantis pagal darbo sutartį ar savarankiškai) *visas ar beveik visas savo pajamas* gauna valstybėje, kurioje jis vykdo savo profesinę veiklą, o rezidavimo valstybėje jis negauna pakankamai pajamų, kad būtų galima taikyti rezidavimo valstybės lengvatas, susijusias su asmeninėmis ar šeimyninėmis aplinkybėmis, pajamų apmokestinimo atžvilgiu jis objektyviai yra tokioje pačioje padėtyje, kaip ir tos valstybės rezidentas, joje vykdamas tokią pačią veiklą. Tai reiškia, kad nerezydentas turi teisę pasinaudoti visomis mokesčinėmis nuolaidomis, kurios suteiktos rezidentams, net jei jos būtų susijusios su mokesčių mokėtojo asmeniu ar šeima.

Nors šis sprendimas buvo nemažai kritikuojamas (daugiausia dėl „visos ar beveik visos pajamos“ sampratos ir praktinio taikymo), tačiau jis išlieka labai svarbus, nes panašios išvados pakartotos daugelyje ETT nagrinėtų bylų (*Wallentin* (Nr. C-169/03), *Gschwind* (Nr. C-391/97), *Gerritse* (Nr. C-234/01) ir kt.). Apibrėžtas rezidentų ir nerezydentų santykis atskleidžia, kaip svarbu tinkamai nustatyti asmens statusą (nuo to priklauso, ar bus apmokestintos visos pajamos ar tik pajamos prie šaltinio, bus taikomas didesnis ar mažesnis pajamų mokesčio tarifas).

Rezidento – nerezidento klausimas bei su tuo susijęs apmokestinimas, be kita ko, susiduria su specifine problema: kaip mokesčių tikslais traktuoti asmenis, gyvenančius vienos valstybės pasienyje ir važiuojančius dirbti į kaimyninę valstybę (angl. – *frontier workers*)? EB sutarties 12 straipsnyje numatyta, kad šios sutarties taikymo srityje, nepažeidžiant joje esančių specialių nuostatų, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės. Kaip pastebi Europos mokesčių teisės specialistai, anksčiau EB sutarties taikymo sritis neapėmė tų atvejų, kai buvo stokojama užsienio ekonominius ryšius nusakančio požymio (angl. – *a cross-border economic nexus*). Tačiau 1993 m. valstybių pasirašyta Maastrichto sutartis, kuria buvo įkurta ES, apimanti anksčiau veikusias Europos Ekonominės Bendrijas, jau buvo orientuota ne tik į ekonominius tarpvalstybinius santykius, bet ir į socialinius, kultūrinius, mokslo, aplinkosaugos reikalus. Tai lėmė, kad ir užsienio ekonominiai ryšiai (darbas, nuolatinė buveinė) nustojo riboti EB sutarties taikymą asmenims. Taigi, EB sutarties taikymo sritis

buvo išplėsta²⁵. Šiuo aspektu reikšmingas ETT sprendimas *Gilly* byloje²⁶. Ponia Gilly, turinti dvigubą Vokietijos ir Prancūzijos pilietybę (pastarąją įgavo ištekėjusi už prancūzo), su vyru gyveno Prancūzijos pasienyje, tačiau dirbo mokytoja Vokietijos pradinėje mokykloje. ETT pabrėžė, kad, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, Prancūzijoje ši moteris turi būti traktuojama kaip darbuotoja, įgyvendinanti teisę į EB sutarties garantuojamą judėjimo laisvę. Tai, kad ji išsaugojo Vokietijos pilietybę ir šioje šalyje dirba, niekaip neįtakoja fakto, kad Prancūzijos kompetentingoms institucijoms ji yra Prancūzijos pilietė, dirbanti kitoje valstybėje narėje. Prancūzijos ir Vokietijos dvišalė dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartis numatė skirtingas apmokestinimo taisykles asmenims, dirbantiems užsienyje, dirbantiems viešajame sektoriuje bei turintiems dvigubą pilietybę. ETT konstatavo, kad EB sutarčiai neprieštaruoja tokios tarp valstybių taikomos nuostatos, pagal kurias užsienyje dirbantiems asmenims taikomas mokesčių režimas skiriasi, priklausomai nuo to, ar šie asmenys dirba privačiame ar viešame sektoriuje, ar jie yra vienos ar dviejų valstybių piliečiai, taip pat mokytojams taikomas režimas skiriasi, priklausomai nuo to, ar darbo atlikimo valstybėje yra trumpalaikis rezidavimas ar ne. Vadinasi, ETT pripažino, kad byla patenka į EB sutarties taikymo sritį, t.y. teismas situaciją vertino iš Prancūzijos pusės (*Gilly* - prancūzė, gyvenanti Prancūzijoje ir dirbanti Vokietijoje, todėl turinti ekonominių ryšių užsienyje). Tačiau, kaip pastebima doktrinoje, tokia ETT pozicija nėra nuosekli. Kiek anksčiau ETT nagrinėtoje *Werner* byloje²⁷, Vokietijoje dirbantis stomatologas persikėlė gyventi į Olandiją, nepakeisdamas savo ekonominės veiklos vietos, tačiau jo atžvilgiu teismas atsisakė taikyti EB sutarties nuostatas, kadangi trūko ekonominių ryšių užsienyje požymio: vokiečių dirbo Vokietijoje, o į Olandiją perkėlė tik savo nuolatinę gyvenamąją vietą. Tikėtina, kad jeigu byla būtų nagrinėjama iš naujo, ji patektų į EB sutarties taikymo sritį²⁸.

Taigi, galima daryti išvadą, kad asmenys, kasdien vykstantys dirbti į užsienio valstybę, netampa pajamų šaltinio valstybės rezidentais. Kaip parodė ETT bylos, rezidavimo vietos bei apmokestinimo teisės nustatymui įtakos gali turėti įvairūs specifiniai veiksniai, tokie kaip asmeniniai, ekonominiai ryšiai, kur ir kiek gauta pajamų, pilietybės, specialybės, darbo pobūdžio aspektai.

²⁵ Žr. TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law*. London: Kluwer Law International, 2001, p. 23-24.

²⁶ Europos Teisingumo Teismo 1998 m. gegužės 12 d. sprendimas byloje C-336/96 *Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin* [1998], ECR I-2793, 21 p.

²⁷ Europos Teisingumo Teismo 1993 m. sausio 26 d. sprendimas byloje C-112/91 *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1993], ECR I-0429.

²⁸ TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law*. London: Kluwer Law International, 2001, p. 27.

II DALIS

REZIDENTO SAMPRATA LIETUVOS BEI JAV MOKESČIŲ TEISĖJE

EBPO Pavyzdinėje sutartyje apibrėžta sąvoka „Susitariančiosios valstybės rezidentas“ reiškia tokį asmenį, kuris rezidentu pripažįstamas tik Pavyzdinės sutarties tikslais. Kitaip tariant, Pavyzdinės sutarties 4 straipsnio nuostatos niekaip neįtakoja valstybių vidaus mokesčių teisės aktų, nustatančių, kokiais kriterijais remiantis asmuo laikomas tos valstybės apmokestinamuoju subjektu. Minimi nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos, pilietybės ir kiti panašios prigimties kriterijai tėra pavyzdiniai, todėl kiekvienoje valstybėje gali būti nustatyti ir tokie patys, ir specifiniai, tik tai valstybei būdingi reikalavimai, nusakantys mokestinį asmens ryšį su „namų“ valstybe.

Pavyzdžiui, Lietuvoje Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo²⁹ (toliau - GPMĮ) 3 straipsnyje nurodyta, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs gyventojas. Jis gali būti nuolatinis ir nenuolatinis (2 str. 2 p.). Tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai moka pajamų mokestį nuo pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje (išskyrus tam tikras išimtis), o nenuolatiniai Lietuvos gyventojai apmokestinami dalinai, t.y. nuo tų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje (5 str.). Kad fizinis asmuo būtų pripažintas nuolatiniu Lietuvos gyventoju (neatsižvelgiant į tai, ar jis Lietuvos Respublikos pilietis, ar užsienio valstybės pilietis, ar asmuo be pilietybės), jis turi atitikti kurį nors vieną iš alternatyvių GPMĮ 4 straipsnyje 1 dalyje nurodytų kriterijų. Jie yra tokie:

- 1) nuolatinė gyvenamoji vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje;
- 2) asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje;
- 3) išbūtų dienų skaičius:
 - a) mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 183 ar daugiau dienų;
 - b) Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir viename iš šių mokestinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų, jei nenustatyta kitaip;
- 4) asmuo yra Lietuvos Respublikos pilietis ir jam atlyginimas pagal darbo sutartį ar pagal jos esmę atitinkančią sutartį arba gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš

²⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Žinios, 2002, Nr. 73-3085).

Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų (pvz., darbas Lietuvos Respublikos diplomatinėje atstovybėje, Europos parlamente).

Fizinis asmuo, nors ir atitinkantis išvardintų 2, 3, 4 punktų nuostatas, nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu jis yra ne Lietuvos Respublikos pilietis, kuris i) reziduoja Lietuvoje kaip užsienio valstybės diplomatas, diplomatinės atstovybės, konsulinės įstaigos ar tarptautinės organizacijos atstovybės administracinio-techninio arba aptarnaujančio personalo narys (išskyrus asmenis be pilietybės, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta arba asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje) arba ii) gauna tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas už darbą Lietuvoje iš užsienio valstybės, jos politinio ar teritorijos administracinio padalinio arba vietos valdžios, arba iii) Lietuvoje vykdo tik individualią veiklą per nuolatinę bazę ir tai yra vienintelis jo atvykimo į Lietuvą tikslas (4 str. 2 d.). Tačiau fizinis asmuo, kuris nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, gali nustatyta tvarka kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pripažinti nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu per mokestinį laikotarpį jo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, sudaro ne mažiau kaip 90 procentų visų per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, nebent jos yra laikomos neapmokestinamosiomis (4 str. 5 d.).

Išdėstytomis nuostatomis apibrėžta, koks fizinis asmuo apmokestinamas pajamų mokesčiu Lietuvoje. Kaip ir Pavyzdinėje sutartyje, taip ir GPMĮ nustatyti nuolatinės gyvenamosios vietos bei asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vietos (gyvybinių interesų centro) kriterijai, kurių turinys ir aiškinimas iš esmės nesiskiria nuo EBPO suformuotos sampratos. Tuo tarpu specifiniais kriterijais (nors tai nereiškia, kad panašiai nereglamentuojama kitose pasaulio šalyse) reikėtų laikyti išbūtų dienų skaičių bei atvejus, kai Lietuvos piliečiui atlyginimas už darbą užsienyje mokamas iš Lietuvos valstybės ar savivaldybių biudžetų.

Lyginamoje valstybėje – JAV – statutinė mokesčių teisė yra kodifikuota: federalinis pajamų mokestis reglamentuojamas Vidaus mokesčių kodekse (su 1939, 1954 ir 1986 metų pakeitimais bei papildymais)³⁰ (toliau – IRC). §7701 straipsnyje nurodyta, jog pajamų mokesčio tikslais skiriami JAV asmenys (fizinių asmenų atžvilgiu, tai - JAV piliečiai arba JAV rezidentai) ir užsienio asmenys (užsieniečiai nerezidentai). Jeigu Lietuvoje rezidento

³⁰ USA Internal Revenue Code [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-09]. Prieiga per internetą: <http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sup_01_26.html>.

sąvoka nesiejama su pilietybe, tai JAV rezidentais vadinami tik užsieniečiai, įgiję JAV rezidento statusą trim būdais:

- a) tapę teisėtais JAV nuolatiniais gyventojais pagal „Žaliosios kortelės“ sistemą;
- b) išbuvę JAV mažiausiai 183 dienas per trejus kalendorinius metus (angl. – „*substantial presence test*“);
- c) tapę rezidentais per pirmuosius kalendorinius metus pagal specialias taisykles.

Taigi, rezidento sąvoka plačiaja prasme apima JAV piliečius, nesvarbu, kur reziduojančius, bei užsieniečius, reziduojančius JAV. Šie asmenys laikomi mokesčių mokėtojais, kuriems taikoma bendroji mokestinė atsakomybė, t.y. pajamų mokestis mokamas nuo visų pajamų. Teritorinis apmokestinimo principas taikomas tik asmenims, kurie pagal IRC laikomi užsieniečiais nerezidentais.

Toliau bus plačiau nagrinėjami nuolatinės gyvenamosios vietos, gyvybinių interesų centro bei išbūto laiko kriterijai Lietuvos ir JAV kontekste.

1. Nuolatinė gyvenamoji vieta

Pavyzdiniai rezidavimo kriterijai (nuolatinė gyvenamoji vieta, buvimo vieta, pilietybė, tikrojo valdymo vieta), numatyti EBPO Pavyzdinės sutarties „Susitariančiosios valstybės rezidento“ apibrėžime, turi būti aiškinami, remiantis valstybių vidaus teise³¹. Lietuvoje sąvoka „nuolatinė gyvenamoji vieta“ įtvirtinta GPMĮ 2 straipsnio 30 punkte: *tai bet kokia vieta, kurioje fizinis asmuo turi galimybę gyventi ir kurią jis įkuria, išlaiko ir naudojasi*. Tokia vieta gali būti namas, butas, kambarys, bet kokia statinio patalpa, kuri nebūtinai teisiškai įregistruota kaip gyvenamoji patalpa (pavyzdžiui, poilsio patalpos, dirbtuvės ir pan.). Pagrindiniai gyvenamosios vietos požymiai – tai nuolatinumas bei pastovumas, kurie, kaip teisingai aiškina centrinis mokesčių administratorius, turi pasireikšti fizinio asmens ketinimu pasilikti Lietuvoje ne visą savo gyvenimą, o bent artimiausią mokestinį laikotarpį³².

Gyvenamosios vietos sąvoka yra įtvirtinta ir Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatyme³³. Taigi, gali kilti klausimas, koks nuolatinės gyvenamosios vietos ir deklaruotos

³¹ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. 230.

³² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais* [interaktyvus], 2005-03-31 [žiūrėta 2008-02-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10015082>>.

³³ Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymas (Žinios, 1998, Nr. 66-1910).

gyvenamosios vietos santykis. Pagal minėtą įstatymą Lietuvos Respublikos gyventojas yra Lietuvos Respublikos teritorijoje gyvenantis Lietuvos Respublikos pilietis, užsienio valstybės pilietis, asmuo be pilietybės (3 str. 3 p.), o gyvenamoji vieta – tai pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs (3 str. 2 p.). Gyvenamąją vietą privalo deklaruoti Lietuvos Respublikos piliečiai, atvykę gyventi į Lietuvą ilgiau kaip 183 d. per metus, keičiantys gyvenamąją vietą Lietuvoje ar išvykstantys iš Lietuvos ilgesniam kaip 6 mėnesių laikotarpiui; taip pat ES valstybių narių piliečiai ar ELPA valstybių narių piliečiai, atvykę į Lietuvą ilgiau kaip 3 mėnesiams per pusę metų ir įgiję teisę gyventi Lietuvoje, keičiantys gyvenamąją vietą Lietuvoje ar išvykstantys iš Lietuvos ilgesniam kaip 6 mėnesių laikotarpiui (4 str. 1 d. 1 ir 2 p.). Lietuvos Respublikos gyventojas vienu metu deklaruoja tik vieną gyvenamąją vietą, net jei gyventų keliuose vietose (7 str. 1 d.).

Iš paminėtų nuostatų galima pagrįstai teigti, kad nuolatinė gyvenamoji vieta ir deklaruota gyvenamoji vieta viena kitą papildo. Nors jų nustatymo tikslai skiriasi (atitinkamai apmokestinimo ir vidaus reikalų ar statistikos tikslai), tačiau nustatyta prievolė deklaruoti gyvenamąją vietą, jei iš Lietuvos išvykstama ilgesniam nei 6 mėnesių laikotarpiui, akivaizdžiai siejasi su GPMĮ numatytu 183 d. kriterijumi. Kartu deklaravimas palengvina nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymą, kai sprendžiamas klausimas, ar asmuo, išvykęs ilgam iš Lietuvos, išlieka apmokestinamuoju subjektu pagal GPMĮ.

Bendrosios teisės tradicijoje valstybėse nuolatinė gyvenamoji vieta (angl. – *domicile*) turi ypatingą reikšmę. Didžiojoje Britanijoje nuolatinė gyvenamoji vieta atspindi stiprų, pastovų, dažnai emocijomis paremtą individo ryšį su tam tikra vieta. Joje gyvenama, turint ketinimą čia likti nuolatos. Patys bendrosios teisės specialistai nuolatinę gyvenamąją vietą apibūdina kaip vietą, kurioje asmuo norėtų numirti³⁴.

Nuolatinės gyvenamosios vietos esmę nusako tokie principai, kaip i) visi asmenys turi nuolatinę gyvenamąją vietą; ii) neįmanoma turėti daugiau nei vieną nuolatinę gyvenamąją vietą tuo pačiu metu ir dėl to paties tikslo bei iii) preziumuojama, kad nuolatinė gyvenamoji vieta išlieka tol, kol neįrodoma, jog įkurta nauja nuolatinė gyvenamoji vieta. Įrodinėjimo našta tenka tai pusei, kuri teigia, jog tokia vieta pasikeitė.

Remiantis britiškąja samprata, skiriamos trys nuolatinės gyvenamosios vietos rūšys:³⁵

³⁴ ISENBERGH, Joseph. *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*. Vol. I, Canada: Little Brown & Company LTD, 1990, p. 47.

³⁵ FREEMAN, Michael. Domicile and Residence. In *Conflicts of Laws* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-02-17].

Prieiga per internetą:

<www.londonexternal.ac.uk/current_students/programme_resources/laws/subject_guides/conflict/conflic.shtml>

1) kilmės (angl. - *the domicile of origin*) – pagal bendrąją taisyklę, tai tėvo, jeigu jis yra veiksnus fizinis asmuo, arba motinos, jeigu tėvas yra neveiksnus arba miręs, nuolatinė gyvenamoji vieta, kuri įgyjama gimus;

2) pasirinkimo (angl. - *the domicile of choice*) – tai tokia nuolatinė gyvenamoji vieta, kurią fizinis asmuo įgyja, pasirinkdamas kitą gyvenamąją vietą. Pasirinkimą turi lydėti ketinimas toje vietoje gyventi nuolatos.

3) priklausomumo (angl. – *the domicile of dependency*) – tai nuolatinė gyvenamoji vieta, kuri individui priskiriama tokia, kokią turi įgijęs tam individui teisinę valdžią įgyvendinantis asmuo. Iki 1974 m. priklausomais asmenimis buvo laikomos ištekėjusios moterys, vaikai bei psichinę negalią turintys asmenys. Šiuo metu priklausomais laikomi paskutiniųjų dviejų kategorijų asmenys.

Mokesčių atžvilgiu nuolatinė gyvenamoji vieta, kaip ji suprantama Didžiojoje Britanijoje, lemia asmens visų pajamų apmokestinimą (bendrąją mokesstinę atsakomybę), tuo tarpu rezidentas, kuris tokį statusą įgyja dėl turimo gyvenamojo būsto ar šalyje išbuvęs tam tikrą laiką tarpą, apmokestinamas tik nuo valstybės viduje gautų pajamų.

Kitoje bendrosios teisės valstybėje – JAV – yra žinomos nuolatinės gyvenamosios vietos ir buvimo vietos koncepcijos, visgi tokio akivaizdaus skirtumo tarp jų nedaroma, kadangi pajamų apmokestinimas yra pagrįstas pilietybės principu. Tačiau čia yra taikomas *bona fide* rezidavimo testas. Kaip nurodoma JAV mokesčių administratoriaus išaiškinime³⁶, JAV pilietis arba JAV rezidentas, kuris yra pilietis užsienio valstybės, su kuria JAV yra sudariusi pajamų apmokestinimo tvarką numatančią sutartį, laikomas *bona fide* rezidentu, jeigu jis užsienio valstybėje (-ėse) gyvena nepertraukiamai, išbūdamas visą mokesstinį laikotarpį. Žinoma, tai nereiškia, kad asmuo negali laikinai išvykti iš šalies, tačiau visais atvejais turi būti aiškus ketinimas sugrįžti į esamą gyvenamąją vietą, negali būti nepagrįsto delsimo. Pažymėtina, kad *bona fide* rezidento statusas neįgyjamas automatiškai, pavyzdžiui, tiesiog gyvenant užsienio šalyje vienerius metus ar vykstant į ją dirbti. Buvimo trukmė ir darbo pobūdis tėra vieni iš veiksnių, nustatinėjant, ar asmuo yra *bona fide* rezidentas. Kad tokiu būtų pripažintas, reikalinga įkurti *bona fide* rezidavimo vietą (vykti dirbti neapibrėžtam laikotarpiui, apsigyventi su šeima), kuri nebūtinai turi sutapti su nuolatinė gyvenamąja vieta (*domicile*). Nuolatinė gyvenamoji vieta, ką sako ir pavadinimas, pasižymi nuolatinumu; tai vieta, į kurią visada grįžtama ar ketinama grįžti.

³⁶ USA Internal Revenue Service *Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad* [Interaktyvus]. Publication 54, p. 13-14 [žiūrėta 2008-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf>>.

Bona fide rezidavimo vieta apibrėžiama kiekvienu atveju atskirai, atsižvelgiant į asmens ketinimus, kelionės tikslą, buvimo užsienio valstybėje trukmę ir jo prigimtį. Visos šios faktinės aplinkybės yra išdėstomos specialioje formoje, kurią mokesčių mokėtojas turi pateikti JAV mokesčių administratoriui, kuris galiausiai ir nusprendžia, ar asmuo pripažintinas *bona fide* rezidentu ar ne. Tai turi įtakos kai kurių JAV mokestinių lengvatų pasinaudojimo galimybei.

2. Asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta

Gyventojas tam tikru mokestiniu laikotarpiu yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų jis turi daugiau Lietuvoje negu užsienio valstybėje. Vertinant šį kriterijų, kaip pabrėžia ir mokesčių administratorius, turi būti atsižvelgiama į aplinkybių visumą, pavyzdžiui, gyventojas išvyksta iš Lietuvos, tačiau čia pasilieka jo kilnojamas ir/ar nekilnojamas turtas, atidarytos banko sąskaitos, mokamos palūkanos už suteiktus kreditus, šeima yra likusi gyventi Lietuvoje, išvykęs asmuo yra Lietuvos Respublikos pilietis ir pan.³⁷.

Tenka konstatuoti, kad kol kas būtų, susijusių su aptartų dviejų kriterijų (nuolatinės gyvenamosios vietos ir gyvybinių interesų centro) praktiniu taikymu, Lietuvos teismuose išnagrinėta labai mažai. Tačiau žinant tai, kad tarptautinės migracijos tendencija išlieka didėjanti, bei tai, kad vis daugiau ES valstybių narių atveria savo darbo rinkas, galima tikėtis, jog ateityje didės ir skaičius ginčų dėl asmenų pripažinimo mokesčių mokėtojais.

Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas (toliau – LVAT) 2006 m. išnagrinėjo bene vienintelį jį pasiekusį ginčą, kilusį dėl asmens pripažinimo Lietuvos nuolatinis gyventojas ir dėl to atsiradusios prievolės sumokėti gyventojų pajamų mokestį.

Bylos faktinės aplinkybės buvo tokios: pareiškėja – Lietuvos Respublikos pilietė, turinti šeimą ir gyvenanti pas tėvus Lietuvoje, daugiau nei dvejiems metams (nuo 2002 m. liepos mėn. iki 2004 m. spalio mėn.) išvyko dirbti į Airiją, tačiau dažnai grįždavo į Lietuvą, siųsdavo pinigus čia likusiems šeimos nariams. Airijoje moteris buvo atleista nuo mokesčių mokėjimo – jai suteiktas mokesčių kreditas visai šioje šalyje uždirbtų pajamų sumai. Ginčas kilo dėl to, kad pareiškėjai grįžus gyventi į Lietuvą, mokesčių administratorius jai nurodė

³⁷ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais* [interaktyvus], 2005-03-31 [žiūrėta 2008-03-06]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10015082>>.

sumokėti gyventojų pajamų mokestį nuo visų Airijoje gautų pajamų, tačiau pareiškėja laikėsi nuomonės, jog ji to neprivalo daryti, kadangi atleidimas nuo pajamų apmokestinimo turi būti „perkeltas“ ir į Lietuvą.

Pirmosios instancijos teismas pripažino, o vėliau LVAT patvirtino, kad šioje situacijoje teišus buvo mokesčių administratorius. Be nagrinėtų apmokestinimo klausimų, pažymėta ir tai, kad „fizinio asmens pripažinimui nuolatiniu Lietuvos gyventoju pakanka nustatyti, jog yra mažiausiai vienas iš Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1-5 punktuose nurodytų kriterijų“³⁸. Teismai sutiko, kad pareiškėjos asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu buvo veikiau Lietuvoje nei užsienyje, bei pabrėžė, kad taikant šį kriterijų „nėra būtina nustatyti, kad visi paminėti asmens interesai yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje. Pakanka nustatyti, jog veikiau Lietuvoje nei užsienyje yra vienas iš dviejų paminėtų interesų grupių, t.y. arba asmeniniai, socialiniai, arba ekonominiai interesai“³⁹. Prieita išvados, kad pareiškėjos asmeniniai, socialiniai interesai (šeima) mokestiniu laikotarpiu buvo Lietuvoje, o ekonominis interesas – uždirbti Airijoje pajamas – buvo nukreiptas į asmeninių, socialinių interesų užtikrinimą. Tuo pagrindu pareiškėja pripažinta nuolatine Lietuvos gyventoja ginčo mokestiniu laikotarpiu.

Šis pavyzdys rodo, kad Lietuvos teismai yra linkę laikytis tos pačios praktikos, kaip ir užsienio teismai, t.y. pripažįstant asmenį valstybės rezidentu, pirmenybė teikiama asmeniniams, socialiniams ryšiams, o ne ekonominiams ryšiams.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) taip pat sprendė ginčą, susijusį su pajamų apmokestinimu, priklausančiu nuo to, ar asmuo – Lietuvos ar Airijos rezidentas.

Pareiškėjas 2000 m. išvažiavo iš Lietuvos ir nuo to laiko su žmona, esančia Airijos rezidente, pastoviai gyvena ir dirba Airijoje, ten turi nuolatinę gyvenamąją vietą, augina dukrą – Airijos pilietę, vienintelis pajamų šaltinis yra tik Airijoje. Vienintelis faktas, sukėlęs abejonių, tas, kad pareiškėjas 2002 m. deklaravo savo gyvenamąją vietą Lietuvoje, gaudamas įrašą pase, nors to padaryti pagal tuo metu galiojusius įstatymus, nebuvo privaloma. Remdamasis šia aplinkybe, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad pareiškėjas savo veiksmais pripažino, jog yra Lietuvos gyventojas, todėl jo pajamos turi būti apmokestinamos Lietuvoje.

³⁸ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2006 m. gruodžio 12 d. nutartis a. b. *L.D. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹ – 2192/2006.

³⁹ *Ibid.*

MGK, laikydamasi tarptautinės teisės viršenybės prieš nacionalinę teisę principo, pirmiausia vadovavosi dvišale Lietuvos ir Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, o ne tuo metu galiojusių Fizinų asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu. MGK nusprendė, kad „pareiškėjas nuolat gyvena ir yra apmokestinamas Airijoje. Tai, jog pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą Lietuvoje bei Airijoje gautas pajamas, dar negali būti pagrindu apmokestinimo tikslais pripažinti jį Lietuvos rezidentu, kadangi iš byloje pateiktų įrodymų visumos akivaizdu, jog reali mokesčių mokėtojo nuolatinė gyvenamoji vieta yra kitoje valstybėje. Tai, kad nėra pateikta pažyma, patvirtinanti, jog Dvišalės sutarties tikslais pareiškėjas Airijoje laikomas šios šalies rezidentu, taip pat nereiškia, kad jis yra Lietuvos rezidentas. (...) pareiškėjo gyvybinių interesų centras yra būtent Airijoje: jis ten nuolat gyvena, dirba, jo duktė – Airijos pilietė ir tuo pagrindu jam pratęsiamas leidimas gyventi Airijoje; jis yra Airijos mokesčių mokėtojas.“⁴⁰

Lietuvoje gyvybinių interesų centro kriterijus yra vienas iš pagrindinių, pripažįstant asmenį nuolatinį Lietuvos gyventoją ir, galima teigti, pats sudėtingiausias, kadangi tenka labai detalai išnagrinėti ir įvertinti faktines aplinkybes. Kita vertus, šis kriterijus palieka gana plačias interpretacijos ribas. Atsižvelgiant į tai, kad pats gyventojas nusprendžia, ar atitinka bent kurį rezidavimo kriterijų, konkrečiai, ar jo interesai yra veikiau Lietuvoje ar užsienyje, gali pasitaikyti keblumų dėl to, kad gyvybinių interesų centras yra vertinimo dalykas. Žinoma, Lietuvos mokesčių administratorius, nustatęs, kad toks gyventojas tam tikru mokestiniu laikotarpiu turėjo būti laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, paprastai išsiunčia priminimą įvykdyti mokestines prievoles, jei jos nebuvo vykdomos. Tačiau galimai Lietuvos mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus nuomonės gali išsiskirti. Kaip parodė ir LVAT nagrinėta byla, asmeniniai, socialiniai ar ekonominiai interesai gali būti skaidomi, o gyvenimas kelerius metus užsienio valstybėje ne visada reiškia, kad prieš Lietuvą nekyla mokestinių įsipareigojimų.

Kalbant apie JAV, gyvybinių interesų centro kriterijus yra numatytas tik dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, tačiau vidaus mokesčių teisėje atskirai netaikomas.

⁴⁰ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 18 d. sprendimas dėl R. R. 2004-10-01 skundo, Nr. S-576-(7-528/2004).

3. Išbūtų dienų skaičius

Užsienio valstybės gyventojas, atvykęs į Lietuvą, tampa nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu Lietuvoje jis išbūna: 1) ištisai arba su pertraukomis mažiausiai 183 d. per vieną mokestinį laikotarpį arba 2) mažiausiai 280 d. per dvejus mokestinius laikotarpius, viename iš jų išbūnant bent 90 d. (GPMĮ 4 str. 1 d. 3, 4 p.). Kaip skaičiuoti Lietuvoje išbūtų dienų skaičių, nustatyta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 patvirtintose taisyklėse⁴¹. Į faktiškai asmens išbūtą Lietuvoje laikotarpį įtraukiama:

- a) atvykimo į Lietuvą ir išvykimo iš Lietuvos dienos;
- b) darbo, poilsio dienos (šeštadieniai ir sekmadieniai) bei Lietuvos švenčių dienos;
- c) atostogos, praleistos Lietuvoje;

d) buvimo Lietuvoje tranzitu vykstant iš vienos užsienio valstybės į kitą laikotarpis, viršijantis 48 valandas. Šiuo atveju kiekvienas 24 valandų laikotarpis, viršijantis išbūtas Lietuvoje pirmas 48 valandas, laikomas diena; trumpesnis nei 24 valandų laikotarpis, laikomas paros dalimi.

Tačiau nustatant, ar asmuo yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, neįtraukiamas laikas, kurį asmuo faktiškai išbuvo Lietuvoje, jei:

a) asmuo negalėjo išvykti iš Lietuvos dėl savo, sutuoktinio arba savo nepilnamečių vaikų arba įvaikių ligos, su sąlyga, kad toks laikotarpis truko ne ilgiau kaip 14 kalendorinių dienų. Jeigu asmuo gydėsi ligoninėje arba kitoje stacionarioje asmens sveikatos priežiūros įstaigoje, šis laikotarpis gali būti pratęstas, iki asmuo bus išrašytas iš ligoninės;

b) asmuo negalėjo išvykti iš Lietuvos dėl sutuoktinio arba savo nepilnamečių vaikų arba įvaikių mirties, su sąlyga, kad toks laikotarpis truko ne ilgiau kaip 14 kalendorinių dienų;

c) asmuo vyko per Lietuvą tranzitu, keliaudamas iš vienos užsienio valstybės į kitą, jei šio tranzito laikas neviršijo 48 valandų;

d) asmuo, vykęs per Lietuvą tranzitu, negalėjo išvykti iš Lietuvos dėl priverstinio sustojimo, jeigu jis pateikė priverstinį sustojimą patvirtinančius dokumentus.

Taip pat į laikotarpį neįtraukiamos dienos, kurias tas asmuo faktiškai išbuvo už Lietuvos teritorijos ribų, išskyrus atvejus, kai:

⁴¹ 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“ (Žinios, 2002, Nr. 95-4146).

a) asmuo buvo išvykęs į užsienio komandiruotę iš darbo vietos Lietuvoje;

b) asmuo buvo išvykęs į užsienį atostogauti, jei atostogas jam suteikė jo darbovietė Lietuvoje arba darbovietė, kurios pavedimu asmuo yra Lietuvoje, nebent asmuo po tokių atostogų nebegrižo į Lietuvą.

Išbūtų Lietuvoje dienų kriterijus yra paremtas aritmetiniu, todėl pakankamai objektyviu skaičiavimu. Remiantis galiojančiu centrinio mokesčių administratoriaus išaiškinimu, asmuo laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas abiem mokestiniais laikotarpiais, net jei vienu iš jų išbūna ilgiau nei 183 d., taip pat neatsižvelgiama į tai, kad tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu interesų buvimo centras gali būti kitoje valstybėje⁴².

Kaip buvo minėta, užsienietis tampa JAV rezidentu konkrečiais mokestiniais metais, jei tenkina „esminio buvimo testą“ (*substantial presence test*), kuris taip pat pagrįstas išbūtų dienų skaičiavimu. Remiantis JAV IRC §7701 (b) (3) dalies nuostatomis, fizinis asmuo einamaisiais kalendoriniais metais pripažįstamas JAV rezidentu, kai fiziškai išbūna šioje valstybėje:

a) mažiausiai 31 dieną per kalendorinius metus ir

b) bent 183 dienas per trejus kalendorinius metus (einamuosius ir du praėjusius). Buvimo trukmė skaičiuojama taip: į apskaitą traukiamos visos dienos, išbūtos einamaisiais metais, trečdalis dienų – pirmaisiais praėjusiais metais, šeštadalis dienų – antraisiais praėjusiais metais. Pavyzdžiui, fizinis asmuo 2005 m. JAV praleido 90 dienų, 2006 m. – 150 dienų, o 2007 m. – 120 dienų. Bendra praleistų dienų suma turi viršyti 183 dienas. Kadangi $120 + 150 (1/3) + 90 (1/6) = 185$, todėl šis fizinis asmuo bus pripažintas JAV rezidentu 2007 m..

Tačiau „esminio buvimo testas“ nėra absoliutus; siekiant išvengti pasekmių, galinčių atsirasti dėl dvigubo rezidavimo, numatytos išimtys. Fizinis asmuo netampa JAV rezidentu, jeigu jis einamaisiais metais JAV išbūna mažiau nei 183 dienas ir, naudojant IRC terminologiją, jo „mokestiniai namai“ yra užsienio valstybėje, su kuria asmuo palaiko glaudesnius ryšius nei su JAV. Išimtys numatytos ir tam tikrų kategorijų asmenims, t.y. užsienio valstybės diplomatiniam bei konsuliniam korpusui, mokytojams, studentams, laikinai reziduojantiems JAV, sportininkams profesionalams, dalyvaujantiems labdaringo pobūdžio sporto renginiuose. Pavyzdžiui, užsienio studentas netampa JAV rezidentu

⁴² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Gyventojų pajamų mokesčio komentaras nuo 2002-07-02* (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus] p.47 [žiūrėta 2007-11-26]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000052959>>.

penkerius kalendorinius metus, t.y. paprastai tiek laiko, kiek reikia pabaigti studijas JAV aukštojo mokslo institucijose.

Kaip matyti, 183 dienų taisyklė žinoma tiek Lietuvos, tiek JAV mokesčių teisėje, tačiau šios taisyklės taikymo aspektai skiriasi ir pirmiausia tuo, kad Lietuvoje išbūtų dienų kriterijus yra absoliutus, o JAV, be faktiško buvimo trukmės, atsižvelgiama ir į tai, su kuria valstybe fizinis asmuo palaiko glaudesnius ryšius (taigi, tokiu būdu inkorporuojama asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta, laikant ją ne savarankišku, o papildančiu kriterijumi).

4. Rezidentas – juridinis asmuo

GPMĮ 4 straipsnis taikomas tik fiziniams asmenims, tačiau rezidento samprata, vadovaujantis tarptautine teise, apima ir juridinius asmenis. Taigi, kokie reikalavimai keliami juridiniam asmeniui, kad jis būtų laikomas Lietuvos rezidentu? Atsakymą pateikia Pelno mokesčio įstatymas⁴³. 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Lietuvos apmokestinamasis vienetas – toks juridinis asmuo, kuris įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka. Svarbiausi teisės aktai, reglamentuojantys įregistravimo (inkorporacijos) institutą, yra 2000 m. liepos 18 d. priimtas Civilinis kodeksas (Žinios, 2000, Nr. 74-2262) (toliau – CK) bei 2003 m. lapkričio 12 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 1407 „Dėl Juridinių asmenų registro įsteigimo ir Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo“ (Žinios, 2003, Nr. 107-4810). Pagal CK 2.63 straipsnį juridinis asmuo laikomas įsteigtu nuo jo įregistravimo juridinių asmenų registre, jei tai ne viešasis juridinis asmuo (laikomas įsteigtu nuo teisės akto įsigaliojimo). Juridinių asmenų registro nuostatų 101 punkte detalizuota, kad juridinis asmuo, filialas ar atstovybė laikomi įregistruotais, kai Registre įrašomi atitinkami įrašai.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad pagal Lietuvoje galiojančią tvarką, juridinio asmens registraciją patvirtinantis dokumentas automatiškai nelemia rezidento statuso. Yra pasitaikęs atvejis, kai Lietuvos juridinis asmuo negalėjo pasinaudoti dvišale Lietuvos ir JAV dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi ir privalėjo sumokėti 15 proc. dydžio pajamų mokestį prie pajamų šaltinio, kadangi nebuvo pateikta įrodymų, jog užsienio valstybės subjektas yra JAV rezidentas. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) viršininkas įsakymu yra patvirtinęs specialią formą DAS-1

⁴³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Žinios, 2001, Nr.110-3992).

(užsienio valstybės rezidento prašymo sumažinti išskaičiuojamąjį mokestį forma), kurią privalo turėti Lietuvos ūkio subjektas, išmokantis sumas tos užsienio valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvišalė sutartis, rezidentui, ir taikantis tokioje sutartyje numatytas lengvatas (t.y. taikantis mažesnę negu Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose nustatytą mokesčio tarifą arba visai neišskaičiuojantis mokesčio)⁴⁴.

Lietuvos juridinis asmuo pateikė dokumentus, iš kurių buvo matyti, kad JAV subjektas buvo registruotas JAV, Oklahomos valstijoje, tačiau, kaip pažymėjo MGK, nagrinėjusi šį ginčą, „minėti dokumentai nepatvirtina užsienio subjekto rezidavimo vietos fakto sutarties prasme, nes įmonės registravimo pažymėjimas nesuteikia duomenų apie subjekto mokesčių mokėjimą ir jis išduotas ne JAV mokesčio administratoriaus, t. y. minėtu dokumentu nėra patvirtinama, jog ūkio subjektas yra JAV rezidentas“⁴⁵.

Kalbant apie procedūrinius reikalavimus, ne tik juridinis asmuo, bet ir fizinis asmuo, gavęs pajamų iš užsienio valstybių ir norintis išvengti pajamų dvigubo apmokestinimo, turi pateikti mokesčių administratoriui Lietuvos rezidento rezidavimo vietą patvirtinančią pažymą (sutrumpintai vadinamą DAS-4), kurios formą taip pat yra patvirtinęs VMI viršininkas.

Inkorporacijos principas, nors ir laikytinas pagrindiniu, nustatant juridinio asmens rezidavimo statusą Lietuvoje, tačiau ne vieninteliu. Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad į kontroliuojančio Lietuvos vieneto mokesčio bazę įskaitomos ir visos jo kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pozityviosios pajamos arba jų dalis. Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas tvarką nustato 2002 m. balandžio 12 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 517 (Žinios, 2002, Nr. 40-1497), tačiau dėl to, kad tai nėra šio darbo tyrimo objektas, plačiau nutarimo nuostatos nebus aptariamos. Paminėtina tik tai, jog Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 4 dalyje apibrėžta, kada apmokestinamasis vienetas laikomas kontroliuojamuoju. Numatytos trys sąlygos:

- a) vienetas yra kontroliuojamas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną ir
- b) jame kontroliuojantis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba

⁴⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. birželio 27 d. įsakymas Nr. 159 „Dėl Su tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymu susijusių FR0021 (DAS-1), FR0022 (DAS-2), FR0023 (DAS-3) ir FR0254 (DAS-4) formų pildymo taisyklių patvirtinimo“ (Žinios, 2001, Nr. 56-2014), 6 p..

⁴⁵ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 17 d. sprendimas dėl UAB „A1“ 2003-03-20 skundo, Nr. S-103-(7-91/2003).

c) jame kontroliuojantis asmuo kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir kontroliuojančiojo asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Taigi, juridinis asmuo yra pripažįstamas Lietuvos rezidentu, jeigu Lietuvoje jis yra įregistruotas arba čia jis valdomas ir kontroliuojamas.

JAV mokesčių teisėje, kalbant apie asmenis, kurie nėra fiziniai asmenys, skiriamos korporacijos, partnerystės pagrindu veikiančios organizacijos (*partnerships*), taip pat palikiminiai trustai (*estates*) ir trestai (*trusts*). Vadovaujantis IRC §7701 (a) dalyje pateiktais apibrėžimais, korporacija apima asociacijas, akcines bendroves bei draudimo bendroves; partnerystės pagrindu veikiančios organizacijos vienija sindikatą, grupę, susivienijimą (*pool*), jungtinę partnerystę (*joint-venture*) ir kitus asmenis, neturinčius juridinio asmens statuso. Šių asmenų apmokestinimo apimtis priklauso nuo to, ar jie laikomi vidaus (*domestic*) ar užsienio kilmės (*foreign*) asmenimis. §7701 (a) (4) punkte nustatyta, kad korporacija arba partnerystės pagrindu veikianti organizacija yra vietinė, jeigu ji įsteigta ar organizuota JAV arba pagal JAV teisės aktus. Taigi, pagrindinis kriterijus pripažinti minėtus asmenis JAV rezidentais yra inkorporacija.

Tarp Lietuvos ir JAV dvišalė sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo⁴⁶ buvo sudaryta 1998 m. sausio 15 d. (įsig. 1999 m. gruodžio 30 d.). Sutarties 4 straipsnio („Rezidentas“) 5 ir 6 dalys skirtos spręsti kompanijos bei asmens, kuris nėra fizinis asmuo ar kompanija, dvigubo rezidavimo problemą. JAV Finansų ministerijos pateiktame dvišalės sutarties komentare⁴⁷ paaiškinama, kad dvigubo rezidavimo situacija gali susidaryti tuomet, kai JAV įsteigta korporacija yra valdoma ar kontroliuojama Lietuvoje. Sutartis numato, kad tokiais atvejais valstybių kompetentingi asmenys šį klausimą spęs abipusiu susitarimu. Jeigu susitarimo nepavyksta pasiekti, korporacija nelaikoma nė vienos valstybės rezidente, kad negalėtų pasinaudoti dvišalės sutarties teikiama nauda. Abipusiu susitarimu sprendžiamas ir asmens, kito nei fizinis asmuo ar korporacija, rezidavimo klausimas. Priežastis, kodėl korporacijų ir kitų asmenų dvigubo rezidavimo klausimo sprendimas buvo išskirtas į atskiras straipsnio dalis, yra ta, kad JAV mokesčių teisėje nėra

⁴⁶ 1998 m. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" (Žinios, 1999, Nr.110-3209).

⁴⁷ JAV finansų ministerijos komentaras dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" [interaktyvus], žiūrėta 2008-03-10]. Prieiga per internetą:

<http://www.fifoost.de/litauen/steuern/dba_us-lith/node16.php#_545>.

nustatyta bendrų mokesčių, kuriuos turi mokėti juridinio asmens statuso neturintys asmenys, palikiminiai trastai ar trestai, todėl problema kaskart sprendžiama kiekvienu konkrečiu atveju⁴⁸.

Paminėtina ir tai, kad dvišalėje Lietuvos ir JAV sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo akcentuota, kad rezidento sąvoka apima ne tik fizinius ir ne fizinius asmenis, bet ir tą valstybę, jos politinį padalinį ar vietos valdžią ir bet kokią jų agentūrą ar organizaciją. Taigi, pati valstybė ir bet kokia jos vietos valdžia (įskaitant valstybės ar savivaldybių institucijas) laikomos rezidentais sutarties tikslais bei taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje numatytos lengvatos⁴⁹.

⁴⁸ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p. 264.

⁴⁹ Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai)* [interaktyvus] 4 straipsnio komentaras, p. 1 [žiūrėta 2008-02-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

III DALIS

EMIGRANTŲ APMOKESTINIMAS

1. Bendros žinios apie emigraciją

Asmenų migracija atsirado ir vystėsi kartu su žmonijos istorija, tačiau kaip socialiai reikšmingas, nuolatinis, individualiai motyvuotas ir laisvas reiškinys atsirado tik industrializacijos ir urbanizacijos periodu⁵⁰. Tačiau visais laikais žmonių apsisprendimą išvykti įtakoję įvairios priežastys: ekonominės, demografinės, socialinės, politinės, geografinės ir kt. Migracija sukelia ir teigiamų, ir neigiamų pokyčių valstybių ekonominėje, socialinėje raidoje (pvz., nedarbo lygio sumažėjimas, darbo užmokesčio augimas, „protų nutekėjimas“, gyventojų skaičiaus mažėjimas).

Pavyzdžiui, Lietuvoje migracijos proceso vyksmas dažniausiai buvo susijęs su politinėmis aplinkybėmis. SSRS okupacijos laikotarpiu 1945-1990 m. pagrindinės migracijos kryptys buvo Rusija, Baltarusija ir Ukraina. Atgauta Lietuvos nepriklausomybė lėmė ir migracijos krypčių pasikeitimą: ėmė didėti asmenų judėjimas tarp Lietuvos ir Vakarų Europos bei JAV⁵¹. Anksčiau vyravusį teigiamą migracijos saldo pakeitė neigiamas, tai reiškė, kad daugiau iš Lietuvos buvo emigruojančiųjų nei imigruojančiųjų. Emigracijos iš Lietuvos mastas ypatingai išaugo, kai 2004 m. gegužės mėn. mūsų šalis tapo ES pilnateise valstybe nare. Statistikos departamento duomenimis⁵², 2006 m. iš Lietuvos emigravo 12,6 tūkst. asmenų, tačiau tai tik oficialioji statistika – skaičius tų asmenų, kurie deklaravo savo išvykimą. Dar daugiau – 15,2 tūkst. – emigravo nedeklaravę išvykimo; iš viso – 27,8 tūkst. (14 proc. emigrantų kaip būsimąją gyvenamąją vietą (šalį) nurodė JAV). Taigi, emigracijos problema tapo kasdienių diskusijų objektu įvairiausiais lygiais: pradedant nuo kiekvieno individo, visuomenės, atskiros valstybės politikų ir baigiant regioniniais, tarptautiniais forumais bei konferencijomis. Mokesčių politika – viena iš priemonių, galinčių padėti sureguliuoti emigracijos procesus.

„Emigrantas“ nėra mokestinė sąvoka, todėl kalbėti apie emigrantų apmokestinimą nebūtų visiškai tikslu mokesčių teisės kontekste, vis dėlto, nenutolstant nuo darbo temos, šis

⁵⁰ Žr. MISIŪNAS, A.; BRATČIKOVIENĖ, N. Migracijos tendencijos. In *Lietuvos statistikos darbai* 2006 (45), Vilnius, 2007, p. 16.

⁵¹ *Ibid.*, p. 19.

⁵² Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės *Tarptautinė migracija*, 2007-06-29 [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/news/view/?id=1767>>.

terminas bus toliau naudojamas. Lietuvių kalbos žodyne apibrėžta, kad emigrantas – tai asmuo, išsikėlęs gyventi iš vieno krašto į kitą, iššeivis⁵³. Statistiniais tikslais emigrantu laikomas asmuo, išvykęs iš Lietuvos Respublikos ir ketinantis apsigyventi nuolat ar ilgesniam negu 6 mėnesių laikotarpiui kitoje šalyje⁵⁴. Ekonominės migracijos reguliavimo strategijos⁵⁵ 3 punkte apibrėžta ekonominio migranto sąvoka: tai asmuo, išvykęs iš Lietuvos į užsienio valstybę (ekonominis emigrantas) arba atvykęs į Lietuvą iš užsienio valstybės (ekonominis imigrantas) dėl ekonominių priežasčių (pvz., siekiant geresnės gyvenimo kokybės, didesnio darbo užmokesčio, geresnių darbo ir gyvenimo sąlygų bei kt.). Iš tiesų, emigrantai paprastai iš šalies išvyksta ilgesniam laikotarpiui, todėl natūralu, kad gyvenamoji vieta, gyvybinių interesų, pajamų gavimo centras pasikeičia: jis perkeliamas į užsienio valstybę. Tačiau tai, kad šių dienų emigracija yra laikoma ekonomine, turi tam tikros įtakos ir asmens pripažinimui rezidentu.

Kalbant mokesčių teisės terminais, emigrantas paprastai tampa užsienio valstybės rezidentu kilmės valstybės atžvilgiu. Jeigu kilmės valstybėje galioja mokesčių sistema, pagal kurią ji neturi teisės apmokestinti kitose mokesčių jurisdikcijose reziduojančių savo piliečių (kaip tai yra JAV), tai bendru atveju baigiasi ir emigravusio asmens mokesstinės prievolės šiai valstybei. Konkrečiau kalbant apie emigranto ir rezidento santykį, galima teigti, kad rezidentu gali tapti iššeivis iš kitos valstybės (rezidavimo valstybėje jis – imigrantas), jeigu tik tenkina rezidento pripažinimui keliamus reikalavimus. Tuo tarpu emigrantas kilmės valstybėje rezidentu nebūtų pripažįstamas, nebent susiklostytų aplinkybės, kurios leistų daryti išvadą, kad asmuo išsaugojo pakankamai glaudžius ryšius su ta valstybe, pavyzdžiui, čia liko nuolatinė gyvenamoji vieta, gyvybinių interesų centras (kai išvykimą sąlygoja tik ekonominės paskatos).

Prieš pradėdant detaliau nagrinėti temą, reikalinga aptarti pasaulyje egzistuojančias pajamų apmokestinimo sistemas, pagrindinius jų veikimo principus bei kaip tai įtakoja migruojančius asmenis.

⁵³ NAKTINIENĖ, Gertrūda, *et al.* *Lietuvių kalbos žodynas* (t. I–XX, 1941–2002), [interaktyvus]. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2005, [žiūrėta 2008-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://www.lkz.lt>>.

⁵⁴ Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės *Tarpautinė migracija, 2007-06-29* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/news/view/?id=1767>>.

⁵⁵ Vyriausybės nutarimas Nr. 416 „Dėl Ekonominės migracijos reguliavimo strategijos ir jos įgyvendinimo priemonių 2007-2008 metų plano patvirtinimo“ (Žinios, 2007, 49-1897).

2. Apmokestinimo sistemos

Iš ko kildinama valstybės teisė apmokestinti ir, svarbiausia, kokia šios teisės apimtis arba kokios yra valstybės mokesstinės jurisdikcijos ribos – tai klausimai, į kuriuos atsakymų ieško daugybė mokslininkų ir teoretikų. Emigrantams tai ypatingai aktuali problema, kadangi valstybėje galiojanti apmokestinimo sistema turi tiesioginės įtakos jų mokesčių prievolių dydžiui. Taigi nuo to, kaip valstybė nusprendžia realizuoti savo apmokestinimo teisę, priklauso, ar pajamų mokesčius turės mokėti tik toje valstybėje gyvenantys asmenys, ar ir tie, kurie išvyko ir reziduoja užsienio valstybėse.

Teisinėje literatūroje kalbama apie 4 pagrindines mokesstinės jurisdikcijos teorijas⁵⁶, kuriomis bandoma atsakyti į klausimą, kuo pateisinamas apmokestinimas pagal tarptautinę teisę:

a) *realistinė (arba empirinė)*;

Pagal šią teoriją valstybės jurisdikcija prilyginama fizinei galiai: suvereni valstybė neturi fizinės galios asmenims ir turtui, esantiems už valstybės teritorijos ribų (atstovas – Stimsonas). Tokia nuomonė sulaukė gana daug kritikos dėl to, kad, visų pirma, tai neteisintis mokesstinės jurisdikcijos pagrindimas.

b) *etinė*;

Tas, kas yra susijęs su valstybe ar gauna tam tikros naudos iš jos, remiantis teisingumo principu, *turėtų* proporcingai mokėti mokesčius tai valstybei. Tačiau pripažįstama, kad šios teorijos silpnoji pusė ta, kad nėra jokių objektyvių kriterijų, nusakančių, kas yra „teisinga“ (atstovas – Schanz).

c) *sutartinė*;

Remiantis preziumuojama fiskalinės jurisdikcijos turėtojo (valstybės) ir fiskalinio subjekto sutartimi, apmokestinimas yra susimokėjimas už prekes ir paslaugas, gaunamas iš apmokestinančiosios valstybės. Tačiau teorija nesusilaukė didelio palaikymo, nes iš prigimties paminėtų šalių santykiai nėra pagrįsti konsensusu (prieštarautų sutarčių laisvės principui).

d) *suvereniteto*.

Dėmesys skiriamas istoriniam valstybės koncepcijos vystymuisi. Valstybės prigimtinė teisė bei prigimtinė pareiga - išsaugoti savo egzistavimą, todėl šiam tikslui pasiekti ji gali

⁵⁶ RUTSEL, Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: theory and practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer: Kluwer Law and Taxation publishers, 1989, p. 18-23.

imtis reikalingų priemonių, įskaitant apmokestinimą. Tai populiariausia teorija, iš kurios kildinama teisė apmokestinti, turinti daugiausia šalininkų (Albrecht, Griziotti, Allix), todėl pagrįstai galima teigti, jog suverenitetas yra valstybės mokestinės jurisdikcijos konceptualusis pirmtakas.

Šiuo atveju yra svarbūs du tarptautinio apmokestinimo elementai⁵⁷. Tai:

- a) mokestinė priklausomybė (angl. – *fiscal attachment*) bei
- b) mokestinė atsakomybė (angl. – *fiscal liability*).

Trumpai tariant, tam, kad valstybė galėtų įgyvendinti mokestinę jurisdikciją, pirmiausia tarp tos valstybės ir asmens turi egzistuoti mokestinis teisinis ryšys, kuris gali būti paremtas mokesčių mokėtojo asmeniu, teritorialumu arba ekonominiais saitais. Visa tai apibūdina mokestinę priklausomybę.

Mokestinė atsakomybė (arba apmokestinimo laipsnis, mastas) apima visus iš mokestinių teisinių santykių kilusius išsipareigojimus, kurių apimtį lemia mokestinės priklausomybės rūšis bei veiksniai. Skiriama:

- a) neribota (pilnoji, bendroji) mokestinė atsakomybė (kai pajamų mokestis mokamas nuo pasaulinių asmens pajamų);
- b) ribota mokestinė atsakomybė (apmokestinama tik dalis asmens gautų pajamų, taikant teritorialumo principą).

Nors pasaulyje egzistuoja daugybė mokesčių sistemų, tačiau, remiantis mokestinės priklausomybės bei mokestinės atsakomybės tarpusavio derinimu, galima išskirti tokias pagrindines apmokestinimo sistemas:

1. Apmokestinimo pagrindas – rezidavimo vieta.

Labiausiai paplitęs ir mums geriausiai pažįstamas yra apmokestinimas pagal rezidavimą. Neribota mokestinė atsakomybė taikoma visiems valstybės rezidentams, kurie pagal tos valstybės vidaus mokesčių teisės aktus tokiais pripažįstami, remiantis nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, gyvybinių interesų centro, pilietybės, tam tikro laiko periodo ir panašiais kriterijais arba inkorporacijos, valdymo organų buvimo vietos kriterijais, jei rezidentas yra juridinis asmuo. Toks apmokestinimas paremtas idėja, kad visi konkrečios valstybės rezidentai, gaunantys joje tam tikrą ekonominę, socialinę, kultūrinę ar kitokią

⁵⁷ Žr. RUTSEL, Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: theory and practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer: Kluwer Law and Taxation publishers, 1989, p. 40-43, 48-50.

naudą ir todėl, kad ten susidaro didžioji jų pajamų dalis, turėtų mokėti mokesčius, kurie reikalingi vykdyti valstybės funkcijas⁵⁸.

Mokestinė priklausomybė, paremta rezidavimo vietos kriterijumi, sąlygoja rezidentų, kuriais gali būti ir piliečiai, ir užsieniečiai, ir juridiniai asmenys, mokestinę atsakomybę. Remiantis teisės teoretikų, šios sistemos šalininkų, nuomone, nacionalinė teisė apmokestinti rezidentų pasaulines pajamas yra pripažįstama tarptautinės teisės, o iš užsienio šaltinio gautoms pajamoms taikomas valstybės mokestinis suverenitetas yra reikalingas, siekiant vienodo mokesčių mokėtojų traktavimo, kad visos pajamos, kad ir kur jos uždirbtos, būtų apmokestinimo objektu. Tačiau kartu keliamas mokesčių mokėtojų lygybės klausimas. Doktrinoje yra nuomonių, kad, viena vertus, rezidavimu paremtas apmokestinimas yra geras sprendimas, nes tai leidžia pasiekti asmenų lygybę platesniu – tarptautiniu – mastu, kita vertus, kvestionuojama būtinai tik vienos, t.y. rezidavimo valstybės teisė apmokestinti visas asmens pajamas⁵⁹.

Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų industrinių valstybių, taikomas apmokestinimas pagal rezidavimo vietą. Todėl Lietuvos praktika nesiskiria nuo pasaulinės praktikos.

2. Apmokestinimo pagrindas – pajamų šaltinis.

Apmokestinimas pagal pajamų šaltinį reiškia ribotą mokestinę atsakomybę, kai valstybė apmokestina mokesčių mokėtojų, neturinčių „asmeninio“ ryšio su ta valstybe ar aktyviai nedalyvaujančių jos ekonominiame gyvenime, pajamas, susidariusias toje valstybės teritorijoje. Tokiu būdu siekiama įgyvendinti teisingo pajamų paskirstymo idėją, kad ir kur reziduotų asmuo, uždirbęs tas pajamas. Ši sistema daugiausiai susijusi su pasyvių pajamų – dividendų, palūkanų, honorarų – gavimu.

Tačiau apmokestinimas pagal pajamų šaltinį grynu pavidalu retai sutinkamas, dažniausiai derinamas su apmokestinimu pagal rezidavimą. Galima pastebėti, kad pastaroji sistema koncentruojasi į mokesčio mokėtojo asmenį, ypač į jo mokumą. Tuo tarpu apmokestinimui pagal šaltinį svarbiausias yra faktas, kad pajamos susidarė būtent konkrečios valstybės teritorijoje. Sąveikaujant šioms dviem sistemoms, neretai susidaro dvigubo pajamų apmokestinimo problema, kurią valstybės sprendžia, sudarydamos dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis⁶⁰.

⁵⁸ Žr. TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law*. London: Kluwer Law International, 2001, p. 45.

⁵⁹ Žr. NIZAMIEV, Alfred. *The main characteristics of State's Jurisdiction to Tax in International Dimension* [interaktyvus], 2003, [žiūrėta 2008-03-02], p. 26. Prieiga per internetą: <http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1036&context=stu_llm>.

⁶⁰ Žr. TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law*. London: Kluwer Law International, 2001, p. 45.

3. *Apmokestinimo pagrindas – pilietybė.*

Apmokestinimo pagal pilietybę esmė – asmens, turinčio tam tikros valstybės pilietybę, atžvilgiu gali būti taikoma neribota mokesstinė atsakomybė, nepaisant to, kur pilietis faktiškai gyvena. Pilietybės principas, kaip deramas apmokestinimo pagrindas, yra ir kritikuojamas, ir propaguojamas. Prieštaraujantys teigia, kad pilietybė šiuo laikmečiu dėl didelio asmenų ir kapitalo judėjimo tapo seniena, kad pilietybė nesukuria pakankamai glaudaus ryšio, kurio pagrindu būtų galimas apmokestinimas, kad tai savaime lemia dvigubo apmokestinimo atsiradimą, kad pilietybę turi tik fiziniai asmenys, todėl sukuriama neaiški juridinių asmenų padėtis. Tačiau požiūrio šalininkai pabrėžia, kad nė vienas iš minėtų argumentų neįrodo pilietybės, kaip pagrindo apmokestinti, neteisėtumo *per se* tarptautinės teisės prasme. Kita vertus, neteisėtumo klausimas ir nekliamas, priešingai, vyrauja bendras požiūris, kad valstybė turi neginčijamą teisę apmokestinti savo piliečius, kad ir kur jie būtų. Oponentai daugiau ginčija pilietybę, kaip nepageidaujamą apmokestinimo pagrindą⁶¹.

Nors apmokestinimas pagal pilietybę yra labai retas, vis dėlto, ši sistema taikoma vienoje iš didžiausių, labiausiai ekonomiškai išsivysčiusių valstybių – JAV, kurios piliečiai ir ilgalaikiai rezidentai moka pajamų mokestį nuo visų bet kur gautų pajamų. Tokio pasirinkto reguliavimo esmę ir svarbą gerai atspindi dar 1924 m. Jungtinių Valstijų Aukščiausiojo Teismo išnagrinėta ir pamatine tapusi *Cook v. Tait* byla. JAV pilietis Cook gyveno Meksikoje ir nuo pajamų, gautų iš šioje šalyje esančio turto, turėjo sumokėti mokesčius į JAV biudžetą. Šis asmuo sumokėjo mokesčius, bet ne dėl to, kad sutiko su tokiu pajamų apmokestinimu, bet dėl to, kad siekė inicijuoti ginčą teisme. Teismas konstatavo, kad „apmokestinimo teisės pagrindas nebuvo ir negali būti pagrįstas turto buvimo vieta, kad ir kur ji būtų, taip pat nėra ir negali būti pagrįstas nuolatine gyvenamąja vieta, kad ir kur ji būtų, o gali būti pagrįstas tik pilietybės santykiais tarp JAV ir asmens“⁶². Taigi, Cook, būdamas JAV piliečiu-emigrantu, turėjo prisiimti neribotą mokesstinę atsakomybę, nepaisant faktų, kad nuolatinė gyvenamoji vieta bei pajamų šaltinis buvo už JAV teritorijos ribų. Tai puikus nacionalinės teisės eksteritorialumo pavyzdys. Kartu tai sąlygoja mokesstinės kompetencijos tarp pilietybės valstybės ir rezidavimo valstybės pasiskirstymo problemą, kuri, kaip ir anksčiau minėtais atvejais, sprendžiama sudarant dvišales ar daugiašales tarptautines sutartis.

4. *Apmokestinimo pagrindas – teritorialumas.*

⁶¹ Žr. RUTSEL, Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: theory and practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Deventer, Boston: Kluwer Law and Taxation publishers, 1989 m. p. 50-52.

⁶² *Ibid.*, p. 41.

Teritorinis apmokestinimas reiškia, kad valstybė pasilieka teisę apmokestinti jos teritorijoje gaunamas pajamas, tačiau negali apmokestinti užsienio šalyje gautų pajamų. Kitaip tariant, valstybė turi teisę taikyti bet kam bet kuriuos mokesčius visoms jos teritorijoje uždirbtoms pajamoms, išskyrus užsienio valstybėse uždirbtoms pajamos⁶³. Valstybės, kurios taiko šį modelį, vadinamos „mokesčių rojus“ valstybėmis (pvz., Panama, Kosta Rika, Honkongas, Venesuela ir kt.).

Apibendrinant būdingiausias apmokestinimo sistemas, tenka pastebėti, kad nacionalinė mokesčių sistema vis labiau ir labiau patiria augančios įvairiapusės integracijos, mobilumo, globalumo įtaką, todėl neišvengiamai valstybės yra priverstos derintis prie pasaulinių tendencijų, siekti glaudesnio tarpvalstybinio bendradarbiavimo. To labiausiai tikisi emigrantai, daugiausiai patiriantys neigiamų padarinių, kylančių dėl dvigubo pajamų apmokestinimo.

3. Emigrantų apmokestinimas Lietuvoje

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – LRKT) 2006 m. gruodžio 22 d. priėmė nutarimą, kuriame pažymėjo, kad „mokesčių nustatymas – išimtinė įstatymų leidėjo konstitucinė kompetencija (Konstitucijos 67, 127 str.). Apmokestinami objektai gali būti labai įvairūs. Įstatymų leidėjas, turintis iš Konstitucijos kylančius įgaliojimus nustatyti, kas yra apmokestinama, turi diskreciją spręsti ir tai, ar apmokestinti iš užsienio valstybių gaunamas įvairias išmokas (...). Įstatymų leidėjas, paisydamas Konstitucijos, turi ir teisę keisti nustatytą mokesčių teisinį reguliavimą. Nustatydamas mokesčius įstatymų leidėjas privalo paisyti Konstitucijos normų ir principų, *inter alia* konstitucinių teisingumo, protingumo, proporcingumo principų. Nustatant mokesčius įstatymų leidėją saisto ir valstybės įsipareigojimai, kylantys iš Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių (*inter alia* iš dvišalių bei daugiašalių sutarčių dėl pajamų ir (arba) kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo), taip pat reikalavimai, kylantys iš Lietuvos narystės Europos Sąjungoje“⁶⁴.

Sprendžiant iš to, į ką LRKT atkreipė dėmesį, galima teigti, kad įstatymo leidėjo konstitucinė teisė nustatyti mokesčius, jų teisinį reguliavimą nėra absoliuti: jis privalo paisyti

⁶³ MARTIN, Elizabeth A.; LAW, Jonathan. *Oxford Dictionary of Law* ("territoriality n.") [interaktyvus]. *Oxford Reference Online*: Oxford University Press, 2006, [žiūrėta 2008-03-14]. Pireiga per internetą: <<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t49.e3948>>.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. gruodžio 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto (1998 m. rugsėjo 29 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 47/03, 4 p.

aukščiausiųjų vertybių – teisingumo, protingumo, proporcingumo, bei įsipareigojimų, kylančių iš Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių bei dėl narystės ES. Tai taikoma kalbant ir apie užsienyje gautų pajamų apmokestinimo tvarkos nustatymą.

Buvo užsiminta, kad emigrantai gali likti nuolatiniais Lietuvos gyventojais, jei išsaugo glaudžius ryšius su Lietuva (dažniausiai asmeninių, socialinių interesų buvimo Lietuvoje pagrindu). Taip pat negalima užmiršti, kad tuo atveju, jei emigrantas po kurio laiko nusprendžia grįžti į Lietuvą, grįžimo kalendoriniais metais jis įgyja pareigą susimokėti pajamų mokestį ir nuo Lietuvoje, ir nuo užsienyje gautų pajamų, bet tik tuo atveju, jei toks mokestis nebuvo sumokėtas užsienio valstybėje, iš kurios asmuo išvyko.

Lietuvos Aukščiausioji Taryba – Atkuriamasis Seimas 1990 m. spalio 5 d. priėmė Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą (toliau – FAPMĮ), kuriuo, atlikus gausybę pakeitimų, buvo vadovaujama iki pat 2003 m. sausio 1 d., kada įsigaliojo naujasis GPMĮ, Seimo priimtas 2002 m. liepos 2 d..

FAPMĮ (2002 m. gegužės 30 d. redakcija)⁶⁵ tarptautinio apmokestinimo nuostatos buvo įtvirtintos 3 straipsnyje: tarptautinis dvigubas apmokestinimas panaikinamas remiantis su užsienio valstybėmis sudarytomis ir taikomomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, o tais atvejais, kai su užsienio valstybėmis nėra sudarytų ir taikomų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali būti panaikinamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos pavedimu Finansų ministerijos nustatyta tvarka. Tačiau, kaip nurodyta GPMĮ projekto aiškinamajame rašte, buvo reikalinga „nauju, tarptautine praktika besiremiančiu, įstatymu reglamentuoti gyventojų pajamų apmokestinimą“⁶⁶. Naujajame įstatyme buvo įtvirtinta, kad Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų pasaulio valstybių, apmokestinant gyventojų pajamas, taikomas rezidavimo vietos principas: valstybės nuolatiniai gyventojai moka mokesčius nuo pajamų, gautų ne tik rezidavimo valstybėje, bet ir užsienyje (pajamų šaltinio valstybėje). Vis dėlto naujasis teisinis reglamentavimas kėlė nepasitenkinimą visuomenėje dėl nustatytos dvigubo apmokestinimo naikinimo tvarkos. Taikytas vien kredito metodas reiškė, kad sugrįžusiems į Lietuvą emigrantams reikėjo padengti pajamų mokesčio tarifų skirtumą, jeigu svečioje šalyje sumokėdavo mažesnius mokesčius. O jei sumokėtas užsienyje mokestis buvo didesnis, tai Lietuvoje, naikinant dvigubą apmokestinimą, buvo atskaitoma tik apskaičiuota pagal GPMĮ

⁶⁵ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (Žinios, 1990, Nr. 31-742).

⁶⁶ 2002 m. gegužės 3 d. aiškinamasis raštas „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo projekto“, Nr. IXP-1574.

nuostatas mokesčių suma. Vadinasi, emigrantas faktiškai sumokėdavo tos valstybės pajamų mokestį, kurioje jis buvo didesnis.

Nagrinėjant rezidento sąvoką Lietuvos mokesčių teisėje, buvo pristatyta 2006 m. LVAT byla⁶⁷, kurioje pareiškėja, grįžusi iš Airijos gyventi į Lietuvą, turėjo sumokėti pajamų mokestį, apskaičiuotą nuo Airijoje uždirbtų pajamų, nors šioje užsienio valstybėje jos buvo neapmokestintos, kadangi suteikiamas pajamų mokesčio kreditas buvo didesnis nei pareiškėjos gautos sumos. Ginčo metu galiojęs GPMĮ numatė tik kredito metodą. Teismai pažymėjo, kad moters gautos pajamos Airijoje, vadovaujantis dvišale dvigubo apmokestinimo sutartimi tarp Lietuvos ir Airijos, galėjo būti apmokestintos abiejose valstybėse. Tačiau nesant sumos, kurią Lietuvos mokesčių administratorius galėtų ir turėtų atimti iš pagal GPMĮ apskaičiuoto pajamų mokesčio, nesusidarė dvigubo apmokestinimo situacijos. Kadangi mokesčių kredito suteikimas nereiškia, jog pajamų mokestis negali būti mokamas Lietuvoje, teismai pripažino, kad pareiškėja, būdama nuolatine Lietuvos gyventoja, nevykdė savo mokestinių pareigų.

Taigi, galime įsitikinti, kokią didelę įtaką turi valstybių nacionalinės mokesčių teisės skirtumai ir netgi ekonominis išsivystymas. Kas vienur neviršija neapmokestinamojo pajamų dydžio, kitur apskaičiuojamas mokėtinas nemažas pajamų mokestis. Neišvengiamai susiduriama su tokiomis problemomis, kaip nelegalus darbas, pajamų slėpimas, galiausiai – emigrantų nenoras grįžti į savo „kilmės“ valstybę.

2006 m. sausio 12 d. įsigaliojo GPMĮ 37 straipsnio pakeitimas⁶⁸ dėl nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse 2005 metais ir vėlesniais metais gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimo Lietuvoje. Pakeitimo esminė naujovė ta, kad, atsižvelgiant į pajamų rūšį bei į tai, iš kur pajamos gautos, be anksčiau taikyto kredito (atskaitymo) metodo, pradėtas taikyti atleidimo metodas (įvesta mišrioji sistema).

GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje įtvirtinta, kad pajamos – tai pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, taip pat per mokestinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus toje pačioje dalyje numatytas kai kurias išimtis. 37 straipsnio prasme pajamos pagal rūšį yra skirstomos į:

⁶⁷ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2006 m. gruodžio 12 d. nutartis a. b. *L.D. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹ – 2192/2006.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas (Žinios, 2006, Nr.4–100).

1) palūkanas, dividendus, honorarus;

2) visas kitas pajamas.

Pagal pajamų šaltinį skiriamos:

1) pajamos, gautos iš šaltinių, esančių ES valstybėje narėje ar valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis;

2) pajamos, gautos iš šaltinių, esančių valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties ir kurios nėra įtrauktos į Tikslinių teritorijų sąrašą⁶⁹;

3) pajamos gautos iš tikslinėse teritorijose esančių šaltinių.

Atitinkamai pagal tai, kokios rūšies pajamos ir iš kur jos gautos, skiriasi dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai. 37 straipsnio 1 dalis numato, kad nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos, gautos užsienio valstybėje (išskyrus palūkanas, honorarus, dividendus) yra *neapmokestinamos* pajamų mokesčiu Lietuvoje, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

1. Pajamos gautos ES valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

Šiuo metu Lietuva yra sudariusi ir taiko 45 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Dėl tokių sutarčių sudarymo vedamos derybos ir su kitomis pasaulio valstybėmis. Iš 45 valstybių net 25 valstybės yra ES narės. Yra likęs vienintelis Kipras, su kuriuo Lietuva nėra sudariusi dvišalės dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutarties. Natūraliai gali kilti klausimas, koks susidaro santykis tarp narystės ES, reguliavimo kompetencijos pasiskirstymo joje ir valstybių atskirai sudaromų tarptautinių dvišalių sutarčių? Dėl šios problemos ne kartą yra pasisakęs ETT, kuris viename iš savo sprendimų pabrėžė, kad nors vienas iš EB sutarties (293 str.) tikslų yra panaikinti dvigubą apmokestinimą Bendrijoje, vis dėlto, nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, o valstybėms narėms šioje srityje nesudarius jokios daugiašalės sutarties (EB 220 str. pagrindu), valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti, prireikus – sutartimis, dvigubo apmokestinimo⁷⁰. Apskritai kalbant apie ES ir tarptautinės teisės santykį, *Van Gend & Loos* byloje ETT konstatavo, kad ES valstybės sukūrė savarankišką teisės sistemą ir taip apribojo savo suverenias teises⁷¹. To negalima teigti apie tarptautinę teisę, nes ji prisideda prie

⁶⁹ Patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 (Žinios, 2001, Nr. 110-4021).

⁷⁰ Europos Teisingumo Teismo 1998 m. gegužės 12 d. sprendimas byloje C-336/96 *Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin* [1998], ECR I-2793, 23, 24 p.

⁷¹ Europos Teisingumo Teismo 1963 m. vasario 5 d. sprendimas byloje C-26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse administratie der belastingen* [1963], ECR I.

valstybės suvereniteto stiprinimo. Vadinasi, ateityje gali iškilti problema dėl ES ir tarptautinės teisės santykio.

2. Pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis nuo gautų pajamų buvo sumokėtas toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus teisės aktus.

VMI atkreipia dėmesį, kad jeigu pajamos buvo neapmokestintos užsienio valstybėje dėl joje taikomų mokesčių lengvatų (pvz., gautai pajamų sumai pritaikytas nulinis pajamų mokesčio tarifas, gautos pajamos neviršijo neapmokestinamojo pajamų dydžio), tuomet tokios pajamos yra neapmokestinamos ir Lietuvoje. Tačiau, jeigu užsienyje gautos pajamos neapmokestinamos dėl to, kad pagal tos valstybės vidaus teisės aktus šios pajamos yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms arba jos apskritai nelaikomos pajamomis, Lietuvoje GPMĮ nustatyta tvarka nuo tokių užsienyje gautų pajamų turi būti apskaičiuojamas ir sumokamas pajamų mokestis. Tuo siekiama, kad pajamos būtų apmokestintos bent vienoje iš valstybių. Lietuva turėtų apmokestinimo teisę ir tuo atveju, kai nuo nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienyje gautų pajamų buvo sumokėtas pajamų mokestis, numatytas užsienio valstybės vidaus teisės aktuose, tačiau pagal dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutarties nuostatas tokių pajamų apmokestinimo teisė tai valstybei nepriklausė. Mokesčių mokėtojas dėl nepagrįstai užsienio valstybėje sumokėto mokesčio grąžinimo pats turėtų kreiptis į tos valstybės kompetentingą instituciją⁷².

3. Pateikti įrodymai apie užsienio valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą.

Priimtinais įrodymais gali būti užsienio valstybės darbdavio ar kito asmens, iš kurio buvo gautos pajamos, arba užsienio valstybės mokesčių administratoriaus išduotas dokumentas, pagal kurį būtų galima identifikuoti pajamas gavusį asmenį – nuolatinį Lietuvos gyventoją, mokestinį laikotarpį, per jį gautą pajamų sumą bei nuo jos sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą.

Kad mokesčių mokėtojo pajamoms būtų pritaikytas atleidimo metodas, turi būti tenkinamos visos išvardytos sąlygos.

Kitos rūšies pajamų – dividendų, palūkanų ir honorarų – dvigubas apmokestinimas naikinamas ne pagal atleidimo, o pagal kredito (atskaitymo) metodą, t.y. iš Lietuvoje GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos atskaitant užsienio valstybėje

⁷² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Gyventojų pajamų mokesčio komentaras nuo 2002-07-02* (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus], [žiūrėta 2007-11-26], p. 445. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000052959>>.

sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį nuo gautų dividendų, palūkanų ar honorarų. Reikia pridurti, kad ir šiuo atveju turi būti tenkinamos minėtos sąlygos dėl pajamų šaltinio, mokesčio sumokėjimo bei įrodymų pateiktinumo.

Taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra nustatyti didžiausi tarifai, kuriuos užsienio valstybė gali taikyti, apmokestindama nuolatinį Lietuvos gyventojų gautus dividendus, palūkanas ir honorarus. Priklausomai nuo valstybės, toks tarifas dividendams yra 10 arba 15 proc., palūkanoms – 0 (su Estija ir Latvija), 10 proc., o honorarui – 5, 7,5, 10 proc.. Taigi, jei užsienio valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo išvengimo sutartis, rezidentas pagal vidaus mokesčių įstatymus išskaičiuotų didesnę nei, pavyzdžiui, 15 proc. pajamų mokestį, nuolatinis Lietuvos gyventojas, norėdamas atskaityti užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokestį, turėtų Lietuvoje nurodyti tokią sumą, kurią užsienio valstybė galėjo išskaičiuoti pagal sutartį, t.y. 15 proc., o permokėta pajamų mokesčio suma turėtų būti gražinama iš tos valstybės biudžeto.

Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna *bet kokios rūšies* pajamų ir sumoka pajamų mokestį kitoje valstybėje, kuri nėra ES valstybė narė, su kuria nesudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir kuri nėra įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą, dvigubas pajamų apmokestinimas naikinamas vėlgi taikant kredito (atskaitymo) metodą. Tačiau esminis skirtumas nuo anksčiau aptartų atvejų yra tas, kad mokesčių mokėtojas privalo pateikti ne užsienio valstybės darbdavio ar kito asmens, iš kurio gavo pajamų, išduotą dokumentą, o būtinai *užsienio valstybės mokesčio administratoriaus* patvirtintą dokumentą apie toje valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų ar tapataus mokesčio sumą.

Jei pajamos gautos valstybėje, kuri įtraukta į finansų ministro patvirtintą Tikslinių teritorijų sąrašą, dvigubo apmokestinimo panaikinimo galimybės Lietuvos mokesčių įstatymai nenumato. Kaip įtvirtinta Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28 dalyje, tikslinė teritorija pripažįstama tokia užsienio valstybė arba zona, kuri atitinka bent du iš tolesnių kriterijų: a) analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 proc. Lietuvoje nustatyto tarifo; b) taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės rezidentų, nerezidentų, vykdomos veiklos vietos atžvilgiu; c) mokesčių mokėtojas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčių administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės; d) efektyviai nesikeičiama informacija ar e) nėra finansinio-administracinio skaidrumo. Tokiomis teritorijomis laikoma, pavyzdžiui, Europos nykštukinės valstybės (Andora, Lichtenšteinas, Monakas, San Marinas).

Atleidimo metodo įvedimas į Lietuvos mokesčių sistemą buvo sąlygotas tos aplinkybės, kad įstatymų leidėjas numatė palaiapsniui mažinti pajamų apmokestinimą: tarifų dydžiai kito nuo 33 ir 15 proc. iki 24 ir 15 proc.. Kadangi manoma, jog atleidimo metodas gali skatinti darbo ir kapitalo eksportą į mažus mokesčio tarifus taikančias užsienio valstybes ir paprastai nėra taikomas, kol vidutinių pajamų apmokestinimas rezidavimo ir užsienio valstybėse smarkiai skiriasi, Lietuvoje nuo 2008 m. sausio 1 d. pajamų mokesčio tarifą sumažinus iki 24 proc., buvo priartėta prie vidutinio pajamų apmokestinimo lygio užsienio valstybėse. Vis dėlto pajamų apmokestinimas Lietuvoje išlieka gana aukštas⁷³. Svarstant, kaip tobulinti mokesčių sistemą, siūloma gyventojų pajamų mokestį mažinti iki 20 proc., o vėliau – iki 15 proc., kartu atsisakant PVM lengvatų, kurių panaikinimas kompensuotų valstybės biudžeto praradimus. Yra nuomonių, kad „GPM sumažinimas, nors šiek tiek ir sumažintų valstybės pajamas trumpuoju laikotarpiu, ilgalaikėje perspektyvoje dėl spartesnio ekonomikos augimo darytų stipresnę įtaką gerokai didesnėms valstybės pajamoms už 5 ar 10-ies metų. Todėl Lietuvai būtų naudinga sumažinti GPM ir kartu siekti didesnio mokesčių skaidrumo ir vienodumo, atsisakant išskirtinių lengvatinių sąlygų atskiriems ūkio sektoriams. Taip vienu metu būtų padidintos gyventojų pajamos, atsisakyta konkurencinių iškraipymų ir sumažinti mokesčių administravimo kaštai“⁷⁴.

Tarifų dydis, atsiribojant nuo atleidimo metodo įvedimo aspektų, aktualus tik tai mokesčių mokėtojų grupei, kuri pajamas gauna valstybėse, kurios nėra nei ES valstybės narės, nei valstybės, su kuriomis sudarytos dvigubo apmokestinimo sutartys, nei tikslinės teritorijos. Naikinant dvigubą apmokestinimą pagal kredito (atskaitymo) metodą, tarifų skirtumai apsprendžia mokestinės prievolės dydį.

Nuolatinių Lietuvos gyventojų iš užsienio valstybių gautos pajamos pagal GPMĮ 22 straipsnį priskiriamos B klasės pajamoms, o tai reiškia, kad pats pajamų gavėjas arba jo įgaliotas asmuo deklaruoja gautas pajamas, apskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka pajamų mokestį. Taigi, tai, kad pajamos gautos ne Lietuvoje, nepanaikina mokesčių mokėtojo prievolės tas pajamas deklaruoti. Visais atvejais tai daroma pateikiant metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kartu pridėdant dokumento, įrodančio užsienio valstybėje

⁷³ Pavyzdžiui, Estijoje nuo 2008 m. taikomas 21 proc. tarifas (2011 m. numatoma jį sumažinti iki 18 proc.), Latvijoje – 25 proc., Slovakijoje – 19 proc., Rusijoje – 13 proc..

⁷⁴ BRAZAUSKAS, Ignas. Kaip vienu šūviu nušauti du mokestinius zuikius (I) [interaktyvus] 2007-02-26 [žiūrėta 2008-03-15]. Prieiga per internetą: <http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/kaip_vienu_suviu_nusauti_du_mokestinius_zuikius_i/4093>.

gautas pajamas, sumokėtus pajamų mokesčius, originalą ir vertėjo patvirtintą šio dokumento vertimą į lietuvių kalbą.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad nors nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienyje gautos pajamos ir atleidžiamos nuo mokesčių Lietuvoje, tačiau jos turi būti deklaruojamos kaip neapmokestinamosios. Dividendų, palūkanų, honorarų atveju, gauta suma deklaruojama metinės pajamų mokesčio deklaracijos priede, skirtame pajamoms, kurios apmokestinamos taikant 15 proc. tarifą, o atskaitytina suma apskaičiuojama priede, kuris skirtas Lietuvoje atskaitytinam užsienio valstybės išskaičiuotam (sumokėtam) mokesčiui apskaičiuoti. Kai pajamų šaltinis yra valstybėje, kuri nėra nei ES valstybė narė, bei valstybė, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo sutartis, nei tikslinė teritorija, gautų pajamų suma (neatimant užsienyje sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio) deklaruojama kaip atitinkamos rūšies pajamos ir atskaitytina užsienio pajamų mokesčio suma apskaičiuojama tam skirtame metinės pajamų mokesčio deklaracijos priede. VMI atkreipia dėmesį, kad tuo atveju, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas, deklaruodamas pajamas, gautas pastarosios grupės valstybėse, neturi dokumentų, reikalingų užsienio valstybėje sumokėto mokesčio atskaitymui, tada atskaitymas nebus atliktas, tačiau vėliau galima pateikti patikslintą metinę pajamų mokesčio deklaraciją kartu su visais reikalingais dokumentais⁷⁵.

Kaip žinia, ne visose valstybėse mokestiniu laikotarpiu laikomi kalendoriniai metai. Todėl tuomet, kai užsienio valstybėje, kuri nėra nei ES narė, nei valstybė, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo sutartis, nei tikslinė teritorija, mokestinis laikotarpis nesutampa su Lietuvos nustatyto mokestiniu laikotarpiu, nuo Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos mokesčių mokėtojas gali atskaityti tik tą mokesčio sumą, kuri užsienio valstybėje buvo sumokėta nuo tiems kalendoriniams metams tenkančios užsienio valstybėje gautų pajamų sumos. Likusi suma atskaitoma, deklaruojant pajamas už kitus kalendorinius metus.

Pildant metinę pajamų mokesčio deklaraciją, užsienio valstybėje sumokėto mokesčio suma turi būti nurodoma litais pagal oficialų lito ir euro kursą arba pagal oficialų lito ir užsienio valiutos santykį, kurį buvo nustatęs Lietuvos bankas pajamų faktinio gavimo dieną. Jeigu tikslaus pajamų gavimo momento gyventojai negali nustatyti (pvz., pajamos buvo gaunamos periodiškai), tai sumas turi apskaičiuoti pagal paskutinę mokestinio laikotarpio, už

⁷⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Gyventojų pajamų mokesčio komentaras nuo 2002-07-02* (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-15], p. 303. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000052959>>.

kurį deklaruojamos pajamos, dieną galiojusį oficialų lito ir euro kursą ar lito ir atitinkamos užsienio valiutos santykį (valiutų santykiai kasdien skelbiami ir VMI internetiniame puslapyje).

4. Emigrantų apmokestinimas JAV

JAV yra federacinė valstybė, todėl ir apmokestinimas yra trijų lygių: federalinis, valstijos, miesto (municipalitet). Federalinis pajamų mokesčio teisinis reglamentavimas buvo išvystytas praėjusiam amžiuje. Nors kiekviena valstybė pasižymi savita mokesčių teise, tačiau tik JAV (bei Filipinai) išsiskiria kaip šalys, apmokestinančios savo asmenis pilietybės pagrindu. Kaip buvo kalbėta ankstesnėse šio darbo dalyse, JAV piliečiai, nesvarbu, kur jie gyventų, bei užsieniečiai, reziduojantys JAV, moka pajamų mokestį, apskaičiuotą nuo visų pajamų, gautų iš bet kurio pasaulyje esančio šaltinio. Toks pasaulinis apmokestinimas yra priešingybė teritoriniam principui, pagal kurį mokestis mokamas tik nuo tų pajamų, kurios kildinamos iš vienos valstybės teritorijoje esančių šaltinių, o piliečių, rezidentų, užsieniečių statusas mokesčių tikslais nevaidina svarbesnio vaidmens. Tuo tarpu apmokestinimas prie šaltinio JAV taikomas tik užsieniečiams nerezidentams (kaip ir Lietuvoje pajamų turintiems nerezidentams).

Kadangi JAV mokesčių sistema yra išskirtinė ir mažiau pažįstama (tačiau į kurią gausiai emigruoja lietuviai), prieš pradėdant konkrečiau nagrinėti JAV apmokestinimo tvarką, taikomą iš šios šalies emigravusiems piliečiams, reikalinga išsiaiškinti pagrindines sąvokas, kurios naudojamos pajamų apmokestinimo srityje. JAV Vidaus mokesčių kodekse (IRC) operuojama tokiomis sąvokomis:

- bendrosios pajamos (angl. – *gross income*) – tai visos pajamos, gautos iš bet kurio šaltinio; apima ne tik su darbo santykiais susijusias pajamas, bet ir, pavyzdžiui, palūkanas, dividendus, anuitetus, gyvybės draudimo išmokas, pensijas ir kt. IRC §61 straipsnis nenumato baigtinio pajamų sąrašo;

- patikslintos bendrosios pajamos (angl. – *adjusted gross income*) – fizinių asmenų atžvilgiu pagal bendrąją taisyklę tai reiškia sumą, gautą atlikus atskaitymus iš bendrųjų pajamų. Atskaitymais laikomos įvairios išlaidos: kompensuojamosios darbuotojų išlaidos, artistų, valstybės tarnautojų, pradinio bei vidurinio lavinimo mokyklų mokytojų patirtos išlaidos, turto perleidimo nuostoliai, įmokos į pensijų fondus, alimentai, judėjimo išlaidos

(susiję su keičiamu darbu), įmokos už studijas, palūkanos už paimtą studijų paskolą, sveikatos draudimo įmokos ir kt. (IRC §62);

- apmokestinamosios pajamos (angl. – *taxable income*) – jeigu fizinis asmuo nusprendžia nefiksuoti savo išlaidų mokestiniu laikotarpiu, tai bus pajamos, apskaičiuotos iš patikslintų bendrųjų pajamų atėmus standartinius atskaitymus⁷⁶ ir atskaitymus, susijusius su asmeninėmis aplinkybėmis⁷⁷, atsižvelgiant į infliacijos korekcijas. Jeigu išlaidos fiksuojamos, apmokestinamosios pajamos reikš sumą, gautą iš bendrųjų pajamų atėmus kitus leidžiamus atskaitymus nei tuos, kurie numatyti apskaičiuojant patikslintas bendrąsias pajamas ar susiję su asmeninio pobūdžio lengvatomis;

- užsienyje uždirbtos pajamos (angl. – *foreign earned income*) – pagal bendrąją taisyklę, tai asmens gauta suma iš šaltinių, esančių užsienio valstybėse (IRC §911 (b) (1)).

- užsienio mokesčių kreditas (angl. – *foreign tax credit*) – JAV mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti, kad jo užsienyje uždirbtoms pajamoms, kurios buvo apmokestintos užsienio valstybėje pajamų mokesčiu, už tam tikrą mokestinį laikotarpį būtų suteiktas JAV mokesčių kreditas. Kredituojamos ne visi mokesčiai, o tik tie, kurie numatyti JAV Vidaus mokesčių kodekse (IRC §901 (a)).

Pirmiausia privalu pažymėti, kad JAV pilietybė mokesčių tikslais sutampa, yra lygiavertė pilietybei, įgytai pagal JAV teisės aktus, reglamentuojančius pilietybės institutą (JAV pilietybė įgyjama dviem būdais: 1) gimstant JAV teritorijoje arba tėvai yra JAV piliečiai; 2) natūralizacijos būdu) Galima net teigti, kad užtenka būti JAV piliečiu ir vien tik tai sukuria prievolę mokėti šios valstybės pajamų mokestį nuo visų gautų pajamų, nepaisant jokių kitų teisinių ryšių su kitomis valstybėmis. Taigi, faktas, kad asmuo turi dvigubą pilietybę, nepanaikina mokestinių įsipareigojimų prieš JAV.

Svarbios, prevencinį tikslą turinčios nuostatos, susijusios su pilietybe, yra įtvirtintos IRC §877 straipsnyje, kuris sureguliuoja atvejus, kai asmenys ekspatriuoja, siekdami išvengti JAV mokesčių mokėjimo. Nustatyta, kad atsisakę JAV pilietybės ir užsieniečiais nerezidentais tapę asmenys ir toliau lieka apmokestinamaisiais subjektais 10 mokestinių laikotarpių. Panašaus turinio taisyklė yra įtraukta ir į dvišalę Lietuvos ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo: „sąvoka „pilietis“ apima buvusius piliečius ir ilgalaikius

⁷⁶ Yra skiriama pagrindinė standartinių atskaitymų suma (pvz., 200 % pinigų sumos mokesčių mokėtojui, kuris turi išlaikytinių; \$4400 mokesčių mokėtojui, kuris nėra sukūręs šeimos, nėra išlaikytinis ir savarankiškai valdo namų ūkį; \$3000 kitais atvejais) bei papildoma standartinių atskaitymų suma (sulaukusiems 65 metų, akliesiems, nevedusiems asmenims) (IRC §63).

⁷⁷ Tai papildomi leidžiami atskaitymai, susiję su mokesčių mokėtojo šeiminių aplinkybėmis (IRC §151).

rezidentus, kurių tokio statuso netekimo vienas iš pagrindinių tikslų buvo išvengti mokesčio, bet tik dešimties metų laikotarpiu, prasidedančiu tokio netekimo dieną“ (1 str. 4 d.). Tos pačios sutarties 3 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad bet kokia neapibrėžta sąvoka turi tokią reikšmę, kokią ji sutarties taikymo metu turi pagal tos valstybės mokesčių įstatymus. JAV traktuojama, kad asmuo (JAV piliečiu tapęs gimdamas) turi pagrindinį tikslą išvengti mokesčių, jeigu:

a) asmens metinis pajamų mokesčio vidurkis per penkis mokestinius laikotarpius iki dienos, kai netenka pilietybės, siekia daugiau nei \$124,000;

b) asmens pasaulyje turimo turto vertė yra \$2,000,000 ir daugiau arba

c) asmuo pateikė melagingus duomenis, taip nuslėpdamas, kad atitinka a) ir b) punktuose paminėtus reikalavimus.

Tačiau ši taisyklė turi išimtį: jeigu dvigubą pilietybę turintis asmuo nepalaiko tvirtų ryšių su JAV, jam netaikomos nuostatos dėl metinio pajamų mokesčio vidurkio dydžio bei turto vertės. Laikoma, kad tvirti ryšiai su JAV nepalaikomi, jeigu asmuo niekada nebuvo JAV rezidentu, niekada neturėjo JAV piliečio paso ir neišbuvo šioje valstybėje ilgiau nei 30 dienų per bet kuriuos vienus kalendorinius metus iš dešimties, ėjusius iki to laiko, kai asmuo neteko JAV pilietybės. Tai atvejai, kai asmuo gimdamas JAV teritorijoje tapo šios valstybės piliečiu, tačiau jo tėvai yra užsieniečiai, o pats asmuo atsisakė pilietybės iki pilnametystės amžiaus.

Kaip matome, JAV įstatymų leidėjas numatė saugiklį, padedantį užkirsti kelią galimam piktnaudžiavimui. Svarbu tai, kad apmokestinimas pratęsiamas, tik jeigu mokesčių administratorius įrodo, kad asmuo ekspatriavo, turėdamas pagrindinį tikslą išvengti mokesčių mokėjimo. Minimos \$124,000 bei \$2,000,000 (anksčiau jos buvo kiek mažesnės) ribos yra pateikiamos kaip preziumuojami motyvai, galintys nulemti būtent tokį asmens poelgį. Žinoma, galima diskutuoti apie šios taisyklės efektyvumą bei įrodinėjimo sudėtingumą, visgi iš esmės tai tik dar kartą patvirtina, kad JAV mokesčių teisėje pilietybė yra kertinis apmokestinimo pagrindas.

Kalbant apie amerikiečių apmokestinimo ypatumus, pagrindiniame JAV mokesčius reglamentuojančiame teisės akte numatyta, kad JAV piliečių, gyvenančių užsienio valstybėse, gaunamos pajamos bet kuriuo mokestiniu laikotarpiu gali būti neištraukiamos į JAV apmokestinamojo subjekto bendrąsias pajamas ir todėl atleidžiamos nuo mokesčių mokėjimo. Nustačius kiekybinius apribojimus, lengvata taikoma užsienyje uždirbtoms paja-

moms⁷⁸ bei iš dalies kompensuojant patirtas gyvenamojo būsto išlaikymo išlaidas⁷⁹. Atleidimas yra savanoriškas mokesčių mokėtojo pasirinkimas, tačiau šia lengvata galima pasinaudoti, jeigu tenkinamos šios trys sąlygos:

1) asmens „mokestiniai namai“ (tai pagrindinė verslo, darbo, tarnybos vieta, neatsižvelgiant į tai, kur gyvena šeima; „mokestinių namų“ turėjimas nebūtinai reiškia, kad ta vieta tampa nuolatine gyvenamąja ar gyvenamąja vieta mokestine prasme) yra užsienio valstybėje;

2) asmuo gauna užsienio kilmės pajamų;

3) a) JAV pilietis yra užsienio valstybės *bona fide* rezidentas tam tikrą nepertraukiamą laiko tarpą, į kurį įeina ir mokestinis laikotarpis; b) JAV rezidentas užsienietis yra pilietis kitos valstybės, su kuria JAV yra sudariusi ir taiko pajamų apmokestinimą reglamentuojančią sutartį, ten išbuvęs nepertraukiamą laiko tarpą, į kurį įeina ir mokestinis laikotarpis, arba c) JAV pilietis ar rezidentas, išbuvęs užsienio valstybėje mažiausiai 330 dienų per bet kurį nepertraukiamą 12 mėnesių periodą⁸⁰.

Literatūroje atkreipiamas dėmesys, kad šio atleidimo turinys nuolatos kito, tačiau pirminis jo tikslas buvo palengvinti svetur gyvenančių amerikiečių per didelę mokestinę našta tais atvejais, kai užjūrio valstybių aukštas pragyvenimo lygis žymiai sumažindavo realiąsias pajamas arba kai užsienio mokesčių kreditas buvo neadekvatus. Dabartinis tikslas taip pat suvokiamas kaip paskata amerikiečiams turėti ekonominių interesų net tik savoje šalyje, kadangi JAV piliečiai, nors ir gyvendami užsienio valstybėse, toliau naudojami JAV politinė, socialinė apsauga, jie bet kada gali apsispręsti grįžti nuolatos gyventi į tėvynę. Vis dėlto atleidimo institutas susiduria su tokiais problemomis, kaip neapmokestinamų pajamų identifikavimas ar atleidimo koordinavimas su kitomis mokestinėmis lengvatomis⁸¹.

Nemažai amerikiečių gyvena ir dirba užsienio valstybėse, kuriose paprastai moka pajamų mokesčius, tačiau, būdami JAV piliečiais, jie turi pareigą pranešti (elektroniniu būdu

⁷⁸ Amerikiečiams, gyvenantiems užsienio valstybėse ir ten gaunantiems pajamas, taikomas fiksuotas neapmokestinamasis užsienyje gautų pajamų dydis. IRC §911 (b) (2) (D) dalyje numatyta, kad 2000 m. tokia suma buvo \$76,000, 2001 m. - \$78,000, o 2002 ir vėlesniais metais - \$80,000. Tiesa, nuo 2007 m. pradėta taikyti nuostata, pagal kurią minėta paskutinioji suma didinama, atsižvelgiant į infliacijos rodiklius (2007 m. ji pasiekė \$85,700 sumą).

⁷⁹ Pagal IRC §911 (c) straipsnį, gyvenamojo būsto išlaikymo išlaidos yra susietos su neapmokestinamosiomis užsienio pajamomis. Jos sudaro 16 % nuo apmokestinimo atleistų užsienio pajamų, atsižvelginat į užsienyje išbūtų dienų skaičių per mokestinį laikotarpį. Pavyzdžiui, 2007 m. tokia suma siekė \$37,57 per dieną. Apskaičiuota bendra suma neįtraukiama į bendrąsias pajamas, todėl neapmokestinama.

⁸⁰ USA Internal Revenue Service *Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad* [Interaktyvus]. Publication 54, p. 11 [žiūrėta 2008-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf>>.

⁸¹ Žr. ISENBERGH, Joseph. *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*. Vol. I, Canada: Little Brown & Company LTD, 1990, p. 19.

užpildyti specialią formą) apie užsienyje uždirbtas pajamas ir sumokėtą mokestį JAV mokesčius administruojančiai institucijai – Vidaus mokesčių tarnybai (IRS) – tam, kad tos pačios pajamos nebūtų apmokestintos du kartus. Dvigubas pajamų (ir tik pajamų) apmokestinimas naikinamas, suteikiant užsienio mokesčių kreditą. Kas tai, kokiems subjektams, pajamoms jis taikomas, detalizuota Vidaus mokesčių tarnybos išaiškinimuose⁸².

Užsienio mokesčių kredito paskirtis yra padėti išvengti dvigubo pajamų apmokestinimo. Kaip ir tarptautinėje praktikoje, JAV nereikės mokėti pajamų mokesčio, jeigu užsienio valstybės pajamų mokesčio tarifas yra didesnis nei JAV; esant mažesniajam tarifui, sumokamas pagal tarifų skirtumą apskaičiuotas pajamų mokestis. JAV mokesčių mokėtojas kiekvienais mokestiniais metais gali pasirinkti: arba pasinaudoti suteikiamu mokesčių kreditu, kuris sumažina JAV mokestinę atsakomybę, arba atlikti konkrečius atskaitymus, kuriais sumažinamos apmokestinamosios pajamos. Šiuo atveju svarbu atkreipti dėmesį, kad mokesčių kreditas ir tam tikri atskaitymai yra užsienio mokesčio kredito sudedamosios dalys, vieno instituto du poinstitučiai, taikomi alternatyviai, priklausomai nuo mokesčio mokėtojo sprendimo. Jeigu kaip dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdas pasirenkamas mokesčių kreditas, tai jis suteikiamas visoms užsienyje gautoms pajamoms ir priešingai, atskaitymai atliekami iš visų užsienyje uždirbtų pajamų. Kitaip tariant, pagal bendrąją taisyklę, negalima vieną pajamų dalį kredituoti, o kitai taikyti atskaitymus.

Mokesčių kredito ar atskaitymų pasirinkimas gali būti atliekamas arba keičiamas, jei nepraėjo daugiau kaip 10 metų. Pavyzdžiui, JAV pilietis 13 metų mokėjo užsienio pajamų mokestį ir buvo pasirinkęs atskaitymų metodą, tačiau 2007 m. vasarį jis nusprendė pakeisti ir už 1996 m. mokestinį laikotarpį taikyti mokesčio kredito metodą, išsiaiškinęs, kad šis būdas jam naudingesnis. Mokesčių mokėtojas nepraleido 10 metų termino, nes pajamos, pagal JAV mokesčių teisę, turėjo būti deklaruotos iki 1997 m. gegužės 15 d..

Vidaus mokesčių tarnyba nurodo, kad daugeliu atvejų mokesčių kredito pasirinkimas yra naudingesnis nei atskaitymai, kadangi:

- 1) mokesčių kreditas sumažina mokėtiną JAV pajamų mokestį, o atskaitymai – tik apmokestinamąsias pajamas;
- 2) mokesčių kreditą galima pasirinkti net tada, kai nefiksuojami leidžiami atskaitymai;

⁸² USA Internal Revenue Service *Foreign Tax Credit for Individuals* [interaktyvus]. Publication 514, p. 2-10, [žiūrėta 2008-03-19]. Prieiga per internetą: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p514.pdf>>.

3) suteikiama galimybė perkelti į praėjusius arba būsimus mokestinius laikotarpius užsienyje sumokėto mokesčio dalį, kuriai padengti konkrečiais mokestiniais metais neužteko JAV suteikiamo mokesčių kredito.

Kalbant apie asmenis, kuriems gali būti suteiktas JAV užsienio mokesčių kreditas, išskiriami JAV piliečiai, rezidentai užsieniečiai bei nerezidentai užsieniečiai, kurių pajamos buvo apmokestintos užsienyje ir kurie yra JAV pajamų mokesčio subjektai. Piliečiams ir rezidentams galioja vienodos užsienio mokesčių kredito suteikimo taisyklės, o nerezidentams užsienio mokesčių kreditas suteikiamas tik tuomet, kai pajamos apmokestinamos ir rezidavimo valstybėje, ir JAV – pajamų šaltinio valstybėje. Tačiau dvigubo apmokestinimo išvengiama tada, kai tenkinami visi toliau išvardinti reikalavimai: 1) asmeniui atsirado mokestinė prievolė; 2) jis ją įvykdė; 3) užsienio valstybė turėjo teisę asmenį apmokestinti ir 4) sumokėtas mokestis yra laikomas pajamų mokesčiu.

Visgi ne visi užsienio valstybėse sumokėti mokesčiai yra kredituojami JAV. Į tokią kategoriją pirmiausia patenka mokesčiai, sumokėti nuo pajamų, kurios JAV yra atleistos nuo apmokestinimo, mokesčiai, kurie apskaičiuojami tik pritaikius atskaitymų metodą, taip pat kiti specializuoti mokesčiai, pavyzdžiui, tokie kaip JAV asmenų, kurie vykdo užsienio bendrovių kontrolę, mokami mokesčiai, mokesčiai, susiję su užsienyje išgaunama nafta, gamtinėmis dujomis, mineralinėmis naudingosiomis iškasenomis, mokesčiai, kurių atsiradimą lėmė tarptautinis boikotas ir kt..

Užsienyje sumokėtų mokesčių kreditas yra limituotas. Jo dydis negali viršyti bendros JAV mokestinės atsakomybės dydžio, padauginto iš trupmenos, kurios skaitiklį sudaro pajamos iš užsienio šaltinių, o vardiklį – visos pajamos iš JAV ir užsienio šaltinių, t.y.:

užsienio mokesčių kreditas \leq JAV mokestinė atsakomybė \times bendros užsienio pajamos / bendros pajamos iš JAV ir ne JAV šaltinių.

Pavyzdžiui, JAV apskaičiuotų mokesčių dydis siekia \$1000, užsienyje gauta \$22,000 pajamų, o bendros pajamos yra \$48,000. Padalijus \$22,000 iš \$48,000, gaunama apytiksliai 0,314. Šį skaičių dar reikia padauginti iš \$1000. Vadinasi, gauta \$314 suma laikoma užsienio mokesčių kredito dydžiu. Jeigu apmokestinamasis subjektas neturi pajamų iš JAV šaltinių, tai jo mokestinės atsakomybės ir suteikiamo užsienio mokesčių kredito dydžiai bus vienodi. Na, o tais atvejais, kai užsienyje nuo ten gautų pajamų sumokėtas mokestis yra didesnis nei JAV suteiktas mokesčių kreditas, perviršius gali būti keliamas į prieš tai buvusį mokestinį laikotarpį arba į būsimus dešimt mokestinių laikotarpių.

Gali kilti klausimas, o koks santykis tarp anksčiau paminėtos užsienyje uždirbtų pajamų dalinio neapmokestinimo galimybės ir suteikiamo užsienio mokesčių kredito? Ar galima pasinaudoti atleidimo nuo JAV pajamų mokesčio lengvata ir užsienio mokesčių kreditu tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu? Atsakymai būtų ne. Pasirinkus atleidimą, apribotą IRC nustatyta pinigų suma, užsienio mokesčių kreditas negali būti suteikiamas. Pavyzdžiui, jeigu darbo užmokestis neištraukiamas į bendrąsias pajamas, tai kreditas užsienio mokesčiams nesuteikiamas, tačiau jeigu į bendrąsias pajamas neištraukiama tik dalis darbo užmokesčio, nuo likusios dalies sumokėtiems užsienyje mokesčiams kreditas bus suteikiamas.

Išsamesnis JAV užsienio mokesčių kredito aptarimas nebuvo atsitiktinis – šis metodas taikomas ne tik nacionalinėje mokesčių teisėje, bet kaip vienintelis taikytinas metodas numatytas ir dvišalėje Lietuvos ir JAV sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. 24 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad, remiantis JAV įstatymo nuostatomis ir atsižvelgiant į jo apribojimus, JAV rezidentui ar piliečiui ši valstybė leidžia į JAV pajamų mokestį įskaityti tokio rezidento ar piliečio arba jo vardu sumokėtą Lietuvos mokestį. Aiškindama šią nuostatą, JAV Finansų ministerija nurodo, kad JAV piliečio ar rezidento Lietuvoje sumokėtas gyventojų pajamų mokestis patenka į tą mokesčių kategoriją, kuriai suteikiamas JAV užsienio mokesčių kreditas⁸³. JAV nacionalinės ir sutarčių teisės santykį dar aiškiau atskleidžia teisės doktrina⁸⁴: JAV dvišalėse sutartyse (taigi, ne išimtis ir sutartis su Lietuva) suteikiamo kredito turinys ir kredito metodo taikymas išimtinai numatyti JAV vidaus teisėje, todėl sutartimis nenumatoma jokių kitų mokestinių apribojimų ar lengvatų, nei tai padaryta JAV vidaus teisėje. Pastebima, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, tokia kaip 24 straipsnio 1 dalis, reikšminga tuo, kad pripažįstama, jog kitos susitariančios valstybės taikomi mokesčiai sutarties tikslais bus laikomi pajamų mokesčiais, kurių atžvilgiu leidžiamas kredito suteikimas prieš JAV federalinį pajamų mokestį, net jeigu faktiškai jie nebūtų įtraukti į tų mokesčių sąrašą, kuriems suteikiamas kreditas pagal JAV vidaus teisę. Tuo tarpu IRC numatyti reikalavimai, kad kreditas suteikiamas tik tuomet, jei užsienyje sumokėtas mokestis yra pajamų, karo naudos, ar viršpelnio mokestis.

⁸³ JAV finansų ministerijos komentaras dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" [interaktyvus], žiūrėta 2008-03-10]. Prieiga per internetą: <http://www.fifoost.de/litauen/steuern/dba_us-lith/node16.php#_545>.

⁸⁴ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997, p.1232.

5. Apmokestinimo pagal pilietybę privalumai ir trūkumai

Įdomu tai, kad daugiausia diskusijų apie pilietybę, kaip tinkamą ar netinkamą apmokestinimo pagrindą, jo pritaikymo galimybes, vyksta tarp pačių amerikiečių – teisės ir ekonomikos specialistų. Tuo tarpu Lietuvoje pasigirsta politikų pasisakymų apie tai, jog vertėtų apmokestinti emigrantus, pirmiausia remiantis tuo, kad Lietuvoje lieka jų vaikai, kurių mokymui bei sveikatos apsaugai naudojamos visų mokesčių mokėtojų lėšos. Taigi, galima teoriškai pasvarstyti, kokie yra apmokestinimo pagal pilietybę privalumai bei trūkumai.

Kolumbijos universiteto profesorius J. N. Bhagwati dar prieš trejetą dešimtmečių pateikė pasiūlymą, kaip sumažinti neigiamus padarinius, kuriuos silpniau ekonomiškai išsivysčiusi valstybė patiria dėl kvalifikuotų darbuotojų emigracijos („protų nutekėjimo“). Jis pasiūlė apmokestinti užsienyje reziduojančius piliečius, t.y. įvesti prievolę mokėti pajamų mokestį ne tik toje valstybėje gyvenantiems asmenims, bet ir nereziduojantiems piliečiams. Šio profesoriaus dėka, greta sąvokos „aprašo sistema“ (taip teisininkų pavadinto apmokestinimo pagal rezidavimo vietą) atsirado sąvoka „globalioji sistema“ (pilietybe pagrįstas apmokestinimas). Minėtas pasiūlymas sąlygojo ne tik diskusijas apie kvalifikuotų darbuotojų emigraciją, bet apskritai imta plačiau vertinti galimybes apmokestinti piliečių pasaulines pajamas. Idėjos kritikai abejojo tokios mokesčių sistemos veiksmingumu, argumentuodami tuo, kad, pirmiausia ir visų svarbiausia, iškyla mokesčių administravimo problema: esant skirtingoms mokestinėms jurisdikcijoms, sunku gauti informaciją apie mokesčių mokėtoją, vykdyti mokestinę kontrolę, išieškoti nesumokėtus mokesčius ir pan.. Taip pat pažymima, kad gali susidaryti situacija, kai pilietis, užsienio valstybėje gaunantis palyginti nedideles pajamas, pilietybės valstybėje turi sumokėti neproporcingai daug mokesčių dėl infliacijos, didelio ekonominio išsivystymo skirtumo, todėl šiuo aspektu, valstybė, planuojanti įsivesti „globaliąją“ sistemą, privalo ypač atkreipti dėmesį į teisės normų, principų, aiškiai apibrėžiančių pajamas, leidžiamus atskaitymus, pajamų mokesčio piliečiams nerezidentams tarifo dydį, sukūrimą⁸⁵.

Vis dėlto asmens buvimas įsipareigojusiu pilietybės valstybei yra svarbus ypatingai besivystančioms valstybėms, iš kurių didesnio atlyginimo užsienyje suvilioti gyventojai išvyksta, taip sąlygodami kvalifikuotos darbo jėgos „nutekėjimą“ bei sumažėjusią bendrą valstybės apmokestinamąją bazę. Tačiau apmokestinimas pagal pilietybę, anot ekonomisto

⁸⁵ Žr. BHAGWATI, Jagdish N.; WILSON, John Douglas. *Income Taxation and International Mobility*. Cambridge: The MIT Press, 1989, p. 4, 43-45, 58.

Richard A. Musgrave, tėra tik dalis problemos sprendimo. Jeigu pilietybės valstybė apmokestina savo piliečius užsienyje, nekredituodama rezidavimo vietos valstybėje sumokėtų mokesčių, bendra mokestinė našta gali būti tokia didelė, kad paskatintų asmenį atsisakyti pilietybės arba būtų sutrikdyti migracijos procesai. Užsienio mokesčių kreditavimas, kita vertus, reiškia, jog pilietybės valstybė netenka mokestinių pajamų, kas gali neigiamai paveikti socialinę tos valstybės gerovę. Kaip tinkamas sprendimo būdas galėtų būti užsienio mokesčių dalinis kreditavimas arba rezidavimo vietos valstybės suteikiamas kreditas mokesčiams, sumokėtiems pilietybės valstybėje. Pasirinkus pastarąjį būdą, reikštų, jog rezidavimo valstybė suteikia paramą besivystančiai valstybei⁸⁶.

Nepaisant visų neigiamų apmokestinimo pagal pilietybę aspektų, tokia mokesčių sistema taikoma JAV, vienoje labiausiai ekonomiškai išsivysčiusių pasaulio valstybių. Tiesa, ir šioje valstybėje susiduriama su visuomenės, ypač amerikiečių, gyvenančių ir dirbančių užsienyje, nepasitenkinimu dėl galiojančios tvarkos. Esminė problema yra ta, kad JAV piliečiams visada tenka spręsti dvigubo pajamų apmokestinimo klausimą. Be to, IRC §911 straipsnis, įtvirtinantis fiksuoto dydžio užsienyje uždirbtų pajamų atleidimą (t.y. leidimą neįtraukti šią sumą į apmokestinamas pajamas) arba užsienio mokesčių kredito suteikimą, ne visais atvejais yra veiksminga priemonė, mažinant bendrą mokestinę našta. Skelbiama, jog JAV Vidaus mokesčių tarnyba kasmet surenka kelis milijardus dolerių iš užsienyje gyvenančių amerikiečių⁸⁷.

Apibendrinant, galima teigti, kad apmokestinimo pagal pilietybę sistemos efektyvumas priklauso nuo daugybės faktorių, nusakančių ne tik šalies mokestinę aplinką, bet ir tarp valstybių palaikomų santykių kokybę. Hipotetiškai svarstant, ar Lietuvoje galėtų būti taikoma pilietybe pagrįsta mokesčių sistema, labiau tikėtinas neigiamas atsakymas, nors teisinių diskusijų šia tema nėra. Kaip jau buvo akcentuota, didžiausią problemą keltų mokesčių administravimas. Netgi Statistikos departamentas nepateikia tikslių duomenų, kiek lietuvių gyvena užsienio valstybėse.

⁸⁶ Žr. BHAGWATI, Jagdish N.; WILSON, John Douglas. *Income Taxation and International Mobility*. Cambridge: The MIT Press, 1989, p. xiv.

⁸⁷ American Citizens Abroad *Your Taxes Abroad* [interaktyvus] [žiūrėta 2008-03-29]. Prieiga per internetą: <http://www.aca.ch/joomla/index.php?option=com_content&task=view&id=114&Itemid=84>.

IŠVADOS

1. EBPO Pavyzdinėje sutartyje bei jos pagrindu sudarytose dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse skiriamas „sutartinis“ rezidentas ir rezidentas, kaip jis apibrėžiamas valstybių nacionalinėje mokesčių teisėje. Bendru atveju galima daryti išvadą, kad „rezidentas“ – tai mokesstinė sąvoka, apibūdinanti tarptautinį subjektą, specialiais įstatyme numatytais ryšiais susijusį su viena ar kita valstybe ir dėl to turintį mokesolinių įsipareigojimų tai valstybei, kurios rezidentu jis laikomas.

2. Fizinis asmuo pripažįstamas valstybės rezidentu, paprastai taikant nuolatinės gyvenamosios vietos, gyvybinių interesų centro, buvimo vietos, pilietybės, išbūto laiko kriterijus, juridinis asmuo – pagal inkorporacijos, tikrosios valdymo vietos ir kitus panašios prigimties kriterijus. Įtvirtintų tarptautinėse sutartyse kriterijų esminis bruožas – taikymo nuoseklumas bei suteikta bendra tarptautinė reikšmė. Lietuvoje GPMĮ 4 straipsnyje numatyti nuolatinių Lietuvos gyventojų kriterijai yra alternatyvūs, todėl kiekvienas iš jų gali būti taikomas nepriklausomai nuo to, ar egzistuoja kitos galimai reikšmingos aplinkybės.

3. Nuolatinė gyvenamoji vieta Pavyzdinės sutarties prasme yra objektyvus kriterijus, todėl jis neturėtų būti tapatinamas su asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vietos kriterijumi (gyvybinių interesų centru), kuris taikomas tik tuomet, kai asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą dviejose valstybėse.

4. Buvimo vietos kriterijus, kurio taikymui esminis reikalavimas yra laikas, ateityje gali tapti vienu iš pagrindinių būdų, nustatant asmens rezidavimo vietą.

5. Dažniausia problema, su kuria susiduriama, taikant gyvybinių interesų centro kriterijų, - asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų išskaidymas. Teismai yra linkę reikšmingesniais laikyti asmeninio pobūdžio interesus, o teisės doktrinoje pasisakoma už interesų nedalomumo koncepciją. Darbo autorė sutinka su pastarąja nuomone, kadangi vienu interesų iškėlimas, o kitų nepaisymas neatitiktų gyvybinių interesų centro kriterijaus esmės.

6. Rezidento statusas lemia, kad valstybė turi teisę apmokestinti asmens pajamas, gautas iš visų šaltinio, esančių tiek tos valstybės teritorijoje, tiek užsienyje. Nerezidento pajamos apmokestinamos tik tiek, kiek jų buvo gauta iš šaltinių, esančių toje valstybėje. Tačiau, remiantis ETT praktika, galima teigti, kad Bendrijoje riba tarp rezidento ir nerezidento nebėra tokia griežta: tenkinant tam tikras sąlygas, nerezidentas turi teisę naudotis visomis mokesstinėmis lengvatomis, kurios suteikiamos rezidentams. Dėl to, kad toks

mokesčių mokėtojų traktavimas užtikrina laisvą asmenų (darbuotojų) judėjimą, darbo autorės nuomone, ETT išvados yra pažangus EB sutarties aiškinimas.

7. Nors Lietuvos ir JAV mokesčių sistemos yra skirtingos, visgi pripažįstant subjektą apmokestinamuoju, taikomi panašūs principai. Tai skaičiavimais pagrįstas šalyje išbūtas laikas, tik JAV šis kriterijus papildomai susietas su glaudesnių ryšių aspektu, o Lietuvoje asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų kriterijus yra savarankiškas. Be to, abiejose valstybėse pagrindinis juridinių asmenų rezidavimo vietos nustatymo būdas yra inkorporacija. Kita vertus, lyginant Lietuvos ir JAV nuolatinės gyvenamosios vietos sampratą, pastebimas esminis skirtumas: Lietuvoje nuolatinumas suprantamas kaip ketinimas gyventi tam tikroje vietoje bent artimiausią mokestinį laikotarpį. Tuo tarpu JAV (bei kitose bendrosios teisės tradicijos valstybėse) asmuo didžiąją gyvenimo dalį gali praleisti vienoje valstybėje ir tuo pat metu turėti nuolatinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje, į kurią visada ketina sugrįžti. Nors nuolatinės gyvenamosios vietos reikšmės nesutampa, tačiau tai pateisinama, kadangi Lietuvoje nuolatinė gyvenamoji vieta yra vienas iš svarbiausių rezidavimą nusakančių kriterijų, todėl tiesiogiai siejama ir su mokestiniais laikotarpiais, o JAV apmokestinimo sąlyga yra ne nuolatinis gyvenimas, o pilietybės santykiai.

8. Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų valstybių, taikomas apmokestinimas pagal rezidavimo vietą, JAV – apmokestinimas pagal pilietybę. Tai svarbiausias šių dviejų valstybių mokesčių sistemas skiriantis bruožas. JAV piliečių bei rezidentų, gyvenančių užsienio valstybėse, pajamų apmokestinimas yra paremtas kreditavimo principu, kurio taikymas neretai kritikuojamas tiek pačių JAV mokesčių mokėtojų, tiek ekonomikos ir teisės specialistų. Didžiausi apmokestinimo pagal pilietybę trūkumai – apsunkintas mokesčių administravimas bei nuolatinė dvigubo apmokestinimo problema. Nepaisant mechanizmo sudėtingumo, užsienyje reziduojantys piliečiai turi galimybę naudotis visapusiška pilietybės valstybės teikiama apsauga, be to, tai padeda išvengti migracijos keliamų neigiamų padarinių valstybės ekonomikai.

9. Lietuvoje, naikinant emigrantų (kaip nuolatinį Lietuvos gyventojų, reziduojančių užsienyje, arba grįžusių gyventi į Lietuvą) uždirbtų pajamų dvigubą apmokestinimą, be kredito (atskaitymo) metodo pradėtas taikyti atleidimo metodas. Nors tai reiškia valstybės biudžeto pajamų sumažėjimą, vis dėlto, autorės nuomone, tai geras įstatymų leidėjo sprendimas, kadangi supaprastinamas dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimo mechanizmas bei, nustačius ne tokius griežtus reikalavimus dokumentams, mažėja gyventojų patiriamos administracinės išlaidos.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Teisės norminiai aktai:

1. 1992 m. Konsoliduotos Europos Sąjungos ir Europos Bendrijos steigimo sutartis (Žinios, 2004, Nr. 2-2).
2. 1998 m. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" (Žinios, 1999, Nr.110-3209).
3. 2000 m. liepos 28 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Žinios, 2000, Nr. 74-2262).
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Žinios, 2002, Nr. 73-3085).
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas (Žinios, 2006, Nr.4–100).
6. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Žinios, 1990, Nr. 31-742).
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Žinios, 2001, Nr.110-3992).
8. Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Žinios, 1998, Nr. 66-1910).
9. 2007 m. balandžio 25 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 416 „Dėl Ekonominės migracijos reguliavimo strategijos ir jos įgyvendinimo priemonių 2007-2008 metų plano patvirtinimo“ (Žinios, 2007, 49-1897).
10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 300 „Dėl fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ (Žinios, 2002, Nr. 95-4146).
11. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (Žinios, 2001, Nr. 110-4021).
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. birželio 27 d. įsakymas Nr. 159 „Dėl Su tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymu susijusių FR0021 (DAS-1), FR0022 (DAS-2),

FR0023 (DAS-3) ir FR0254 (DAS-4) formų pildymo taisyklių patvirtinimo“ (Žinios, 2001, Nr. 56-2014).

2. Specialioji literatūra:

13. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2nd ed. London: Sweet & Maxwell, 1994.

14. BHAGWATI, Jagdish N.; WILSON, John Douglas. *Income Taxation and International Mobility*. Cambridge: The MIT Press, 1989.

15. ISENBERGH, Joseph. *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*. Vol. I, Canada: Little Brown & Company LTD, 1990.

16. GABARTAS, Herkus. Gyventojų apmokestinimas Europos Sąjungoje, *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15.

17. MISIŪNAS, A.; BRATČIKOVIENĖ, N. Migracijos tendencijos. In *Lietuvos statistikos darbai* 2006 (45), Vilnius, 2007.

18. RUTSEL, Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: theory and practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer: Kluwer Law and Taxation publishers, 1989.

19. TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law*. London: Kluwer Law International, 2001.

20. THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.

21. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With particular Reference to German Treaty Practice*. 3rd ed., London: Kluwer Law International LTD, 1997.

3. Praktinė medžiaga:

22. Europos Teisingumo Teismo 1963 m. vasario 5 d. sprendimas byloje C-26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse administratie der belastingen* [1963], ECR I.

23. Europos Teisingumo Teismo 1993 m. sausio 26 d. sprendimas byloje C-112/91 *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1993], ECR I-0429.

24. Europos Teisingumo Teismo 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker* [1995], ECR I-0225.

25. Europos Teisingumo Teismo 1998 m. gegužės 12 d. sprendimas byloje C-336/96 *Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin* [1998], ECR I-2793.
26. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. gruodžio 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto (1998 m. rugsėjo 29 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 47/03.
27. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2006 m. gruodžio 12 d. nutartis a. b. *L. D. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹ – 2192/2006.
28. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 18 d. sprendimas dėl R. R. 2004-10-01 skundo, Nr. S-576-(7-528/2004).
29. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 17 d. sprendimas dėl UAB „A1“ 2003-03-20 skundo, Nr. S-103-(7-91/2003).

4. Travaux préparatoires:

30. 2002 m. gegužės 3 d. aiškinamasis raštas „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo projekto“, Nr. IXP-1574.

5. Elektroniniai dokumentai:

5. 1. Lietuviški:

31. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Gyventojų pajamų mokesčio komentaras nuo 2002-07-02* (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus] [žiūrėta 2007-11-26]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000052959>>.
32. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais* [interaktyvus], 2005-03-31 [žiūrėta 2008-02-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10015082>>.
33. Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai)* [interaktyvus] 4 straipsnio komentaras, [žiūrėta 2008-02-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

34. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės *Tarptautinė migracija*, 2007-06-29 [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/news/view/?id=1767>>.
35. NAKTINIENĖ, Gertrūda, *et al. Lietuvių kalbos žodynas* (t. I–XX, 1941–2002), [interaktyvus]. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2005 [žiūrėta 2008-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://www.lkz.lt>>.
36. BRAZAUSKAS, Ignas. Kaip vienu šūviu nušauti du mokestinius zuikius (I) [interaktyvus] 2007-02-26 [žiūrėta 2008-03-15]. Prieiga per internetą: <http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/kaip_vieniu_suviu_nusauti_du_mokestinius_zuikius_i/4093>.

5.2. Užsienio:

37. OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version [interaktyvus]. 2005-07-15 [žiūrėta 2007-11-16]. Prieiga per internetą: <http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf>.
38. USA Internal Revenue Code [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-09]. Prieiga per internetą: <http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sup_01_26.html>.
39. USA Internal Revenue Service *Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad* [Interaktyvus]. Publication 54 [žiūrėta 2008-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf>>.
40. USA Internal Revenue Service *Foreign Tax Credit for Individuals* [interaktyvus]. Publication 514 [žiūrėta 2008-03-19]. Prieiga per internetą: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p514.pdf>>.
41. JAV finansų ministerijos komentaras dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-10]. Prieiga per internetą: <http://www.fifoost.de/litauen/steuern/dba_us-lith/node16.php#_545>.
42. American Citizens Abroad *Your Taxes Abroad* [interaktyvus] [žiūrėta 2008-03-29]. Prieiga per internetą: <http://www.aca.ch/joomla/index.php?option=com_content&task=view&id=114&Itemid=84>.
43. International Organization for Migration *Global estimates and trends* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-28]. Prieiga per internetą: <http://www.iom.int/jahia/Jahia/pid/254> .

44. International Organization for Migration *Regional and Country figures* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-03-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.iom.int/jahia/Jahia/pid/255>>.
45. BOURGEOIS, Pierre J.; McASKILE C. Andrew. Place of effective management. In *Canadian Tax Highlights* [interaktyvus]. 2001, Nr. 6. [žiūrėta 2007-11-19] Prieiga per internetą: <http://www.ctf.ca/articles/News.asp?article_ID=1382>.
46. FREEMAN, Michael. Domicile and Residence. In *Conflicts of Laws* [interaktyvus], [žiūrėta 2008-02-17]. Prieiga per internetą: <www.londonexternal.ac.uk/current_students/programme_resources/laws/subject_guides/conflict/conflic.shtml>
47. MARTIN, Elizabeth A.; LAW, Jonathan. *Oxford Dictionary of Law* ("territoriality n.") [interaktyvus]. *Oxford Reference Online* : Oxford University Press, 2006 [žiūrėta 2008-03-14]. Prieiga per internetą: <<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t49.e3948>>.
48. NIZAMIEV, Alfred. *The main characteristics of State's Jurisdiction to Tax in International Dimension* [interaktyvus], 2003, p. 26 [žiūrėta 2008-03-02]. Prieiga per internetą: <http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1036&context=stu_llm>.
49. RIBBROCK, Martin. Domicile and Centre of vital interests. In *Mondaq Business Briefing* [interaktyvus], 2002-05-27 [žiūrėta 2007-11-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.mondaq.com>>.
50. STACEY, Matt. Habitual abode in Tax Treaties. In *Canadian Tax Highlights* [interaktyvus]. 2005, Nr. 7 [žiūrėta 2007-11-19]. Prieiga per internetą: <http://www.ctf.ca/articles/News.asp?article_ID=2740>.
51. ZEE, H. Howell. *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments* [interaktyvus], p. 4 [žiūrėta 2008-03-17]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0587.pdf> >.

6. Internetinės svetainės:

52. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija: <<http://www.oecd.org>>.
53. Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija: <<http://www.urm.lt>>;

SANTRAUKA

Migracija ir tarptautinis fizinių asmenų apmokestinimas yra tarpiai tarpusavyje susiję reiškiniai, verčiantys ieškoti atsakymų į klausimus, kas yra rezidentas tiek tarptautinėje erdvėje, tiek nacionalinėje valstybių mokesčių teisėje, kaip skiriasi mokesstinė padėtis asmenų, turinčių rezidento ir nerezidento statusą, kaip sprendžiami nacionalinių mokesčių sistemų konfliktai, sąlygojantys dvigubo apmokestinimo atsiradimą, kokios egzistuoja pasaulyje mokesčių sistemos ir iš ko kildinama valstybės teisė reikalauti asmens mokesstinės atsakomybės, kuris apmokestinimo pagrindas (pilietybės ar rezidavimo) yra palankiausias ir labiausiai atitinkantis emigrantų interesus, o kuris tenkina valstybės poreikius ir pan. Visi paminėti ir kiti klausimai yra aptariami bei analizuojami šiame magistro darbe, kurio pagrindinis tikslas – atlikti lyginamąją analizę, nagrinėjant tarptautinio apmokestinimo nuostatas bei Lietuvos ir JAV mokesčių teisę. Orientuojamasi į rezidento sąvokos apibrėžimą, apimančią fizinio ir juridinio asmens pripažinimo rezidentu kriterijus (nuolatinė gyvenamoji vieta, gyvybinių interesų centras, buvimo vieta, pilietybė, tikroji valdymo vieta, inkorporacija, abipusio susitarimo procedūra), bei emigrantų pajamų mokesčio reglamentavimo aspektus, nuošalyje nepaliekant atleidimo bei kredito metodų, taikomų naikinant dvigubą pajamų apmokestinimą. Aiškumo dėlei, emigrantas šiame darbe suprantamas kaip rezidentas, gyvenantis užsienio valstybėje.

DEFINITION OF RESIDENT AND TAXATION OF EMIGRANTS

SUMMARY

Migration and international taxation of natural persons are closely interdependent matters, which determine such the questions: who is resident both in international and national tax law, how differs taxing situation if a person is resident and non-resident, how are national tax law' conflicts solved and double taxation eliminated, what taxation systems exist worldwide, what derives a government's right to tax its persons from, which taxation basement (citizenship or residence) is the most beneficial and corresponding for emigrants and their interests and which one meets the government's needs the best, etc. All these mentioned and other questions are discussed and analysed in this study. The main purpose is to compare provisions of international income taxation with Lithuanian and American tax law. Attention is paid to the definition of resident, which involves the criteria of recognition of natural persons and legal persons (permanent home, centre of vital interests, habitual abode, citizenship, place of effective management, incorporation, mutual agreement procedure), dimensions of income tax regulation for emigrants. There's not forgotten methods of exemption and credit when double taxation is eliminating as well. For clearness, emigrants have a meaning of residents abroad in this study.