

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

Aušros Janukonytės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
šakos studentės

Magistro darbas

**DVIGUBO APMOKESTINIMO IŠVENGIMO SUTARČIŲ TIKSLAI
IR REGULIAVIMO OBJEKTAS**

Darbo vadovas: lekt. dr. A. Paulauskas

Recenzentas: doc. dr. B. Sudavičius

Vilnius 2007

TURINYS

IŽANGA	3
1. DVIĖUBO APMOKESTINIMO SAMPRATA, DVIĖUBO APMOKESTINIMO IŠVENĖIMO REGULIAVIMAS, DVIĖUBO APMOKESTINIMO IŠVENĖIMO SUTARČIŲ TIKSLAI	6
1.1. Dvigubo apmokestinimo samprata	6
1.2. Dvigubo apmokestinimo išvenĖimo reguliavimas ir dvigubo apmokestinimo išvenĖimo sutarčių tikslai	10
2. DVIĖUBO APMOKESTINIMO IŠVENĖIMO SUTARČIŲ REGULIAVIMO OBJEKTAS.....	18
2.1. Dvigubo apmokestinimo išvenĖimo sutarčių subjektai	18
2.2. Dvigubo apmokestinimo išvenĖimo sutarčių teikiamų lengvatų apribojimas („ <i>treaty shopping</i> “)	23
2.3. Pajamų ir kapitalo apmokestinimo teisių padalijimas tarp susitariančių valstybių pagal dvigubo apmokestinimo išvenĖimo sutartis	28
2.3.1. Išimtinės ir neišimtinės valstybių apmokestinimo teisės	28
2.3.2. Pajamų apmokestinimo teisių padalijimo tarp susitariančiųjų valstybių principai	31
2.3.3. Kapitalo apmokestinimo teisių padalijimas tarp susitariančių valstybių..	44
2.4. Bendradarbiavimas tarp valstybių pagal dvigubo apmokestinimo išvenĖimo sutartis	46
2.4.1. Arbitražas –tarptautinio dvigubo apmokestinimo sprendimo būdas	50
IŠVADOS	55
SANTRAUKA	57
SUMMARY	58
LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SARAŠAS	59

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Tarptautinis teisinis dvigubas apmokestinimas šiandieninėje vis besiplečiančioje pasaulinio lygio rinkoje sąlygoja rimtas kliūtis prekių bei paslaugų mainams, kapitalo, technologijų, asmenų judėjimui¹. Kiekvienas asmuo turi turėti galimybę investuoti, uždirbti, įsigyti turto svetur, tačiau kiekvienos valstybės išlaikymas turi vienodai kainuoti kiekvienam mokesčių mokėtojui. Tik vedant aktyvias derybas ir jų rezultate pasiekus susitarimą tarp atskirų valstybių, gali būti užtikrintas abipusis kompromisas, tarptautinių mokesčių klausimų reglamentavimo skaidrumas, vienkartinio apmokestinimo principo įgyvendinimas. Tokio susitarimo tarp valstybių poreikis nulėmė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, kaip efektyvaus teisinio instrumento, nukreipto prieš dvigubą pajamų ir kapitalo apmokestinimą, fiskalinių pažeidimų vykdymą, mokesčių nemokėjimą, mokesčių diskriminaciją, sukūrimą.

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Respublika palyginti neseniai tapo gana plataus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklo dalyve, šis tarptautinės mokesčių teisės institutas dėl savo naujumo bei specifikos mūsų valstybės kontekste reikalauja išsamios analizės ne tik dėl to, kad teismai teisingai taikytų bei interpretuotų sutartis teismų praktikoje ar valstybėms vedant derybas dėl sutarčių pasirašymo būtų suldytos kuo palankesnės sąlygos sutarčių tikslų įgyvendinimui, bet ir kad mokesčių mokėtojai žinotų apie sutarčių jiems teikiamas lengvatas bei nesąžiningo elgesio riziką.

Darbo tikslai ir objektas. Magistro darbo tikslas – išanalizavus teisės aktus, mokslinę literatūrą, teismų praktiką, atskleisti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslus, autorei pasirodžiusias svarbiausias sutarčių reguliuojamas sritis, jų problematiką. Šio tikslo įgyvendinimo siekiama nagrinėjant konkrečias sutarčių nuostatas pagrindinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslų kontekste. Kai kuriose srityse bandoma pašalinti galimus prieštaravimus interpretuojant sutarčių teksto turinį. Pažymėtina, kad tai nėra visa apimantis tyrimas, nes pati tema reikalauja platesnio lygio studijos.

Konkrečiai šiame darbe aptariama dvigubo apmokestinimo samprata ir dvigubo apmokestinimo išvengimo reguliavimo taisyklės, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai, analizuojami sutarčių subjektai. Nagrinėjant pajamų apmokestinimo teisių padalijimo tarp susitariančių valstybių principus, pasirinkta tokių pagrindinių pajamų rūšių analizė – pajamos iš nekilnojamojo turto, įmonės pelnas, individualios veiklos pajamos, pajamos iš darbo santykių; dėmesio skirta palūkanoms, dividendams ir honorarams, kapitalo apmokestinimo teisių tarp valstybių padalijimo klausimui. Tokį

¹ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Introduction.

pasirinkimą nulėmė tai, kad aukščiau minėtos pajamų rūšys yra dažniausiai sutinkamos vykdant įvairią veiklą, turint komercinių santykių ir pan., taigi taip pat dažniausios esant šių pajamų apmokestinimo santykiams su tarptautiniu elementu. Dėl to darbe nebus aptariama sutartyse išskirtų direktorių, artistų ir sportininkų, valstybės tarnybos, studentų, veiklos jūros šelfe pajamų. Be to, nebus nagrinėjama pensijų apmokestinimo tvarka. Darbe taip pat aptariamos sutarčių nuostatos, užkertančios kelią piktnaudžiavimui sutartimis, valstybių bendradarbiavimo praktika bei galimybės, skirtos pasiekti susitarimus tarp šalių iškilus sutarties taikymo neaiškumams ar siekiant apsiekti informacija apie mokesčių mokėtojus. Pastarosios reguliavimo sritys, autorės nuomone, yra ypač svarbios atskleidžiant pagrindinius sutarčių tikslus.

Tyrimo metodai. Siekiant magistro darbe užsibrėžtų tikslų, darbo autorė naudojo šiuos metodus: istorinį, lingvistinį, sisteminės analizės, lyginamąjį bei loginį.

Istorinis metodas padėjo atskleisti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių prigimtį bei tikslus.

Lingvistinis metodas buvo naudingas atskleidžiant sutarčių bei kitų teisės šaltinių nuostatų turinį vadovaujantis kalbos (gramatikos, sintaksės) taisyklėmis.

Siekiant išsamiai ir visapusiškai ištirti darbo objektą buvo būtinas sisteminės analizės metodas. Autorė vadovavosi pavyzdinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių rengimo sistema, Europos Sąjungos bei kitų teisės aktų normomis, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės bei teismų praktika.

Lyginamasis metodas buvo panaudotas lyginant skirtingų valstybių naudojamų pavyzdinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, taip pat Lietuvoje bei kitose valstybėse taikomų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas.

Loginio metodo pagalba buvo aiškinamas sutarčių turinys, nustatomi teisinio reguliavimo trūkumai, pateikiamos iškeltų problemų sprendimo galimybės, formuluojamos išvados.

Darbo originalumas. Iki šiol dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių institutas nesulaukė didesnio dėmesio Lietuvos teisės doktrinoje. Lietuviškoje teisės literatūroje, moksliniuose straipsniuose, įskaitant per paskutinius dvejus metus (2005-2006 m.) Vilniaus Universiteto Teisės fakultete rašytus magistro darbus, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ir reguliavimo objektas kompleksiskai, kaip visuma, visai nebuvo nagrinėti. Pažymėtina, kad Lietuvos teismų praktika, tiesiogiai susijusi su šia tema, taip pat yra negausi.

Paminėtina, kad Vilniaus Universiteto Teisės fakultete 2006 m. buvo parašytas magistro darbas konkrečiai tik apie dvigubo apmokestinimo išvengimą pagal dvigubo

apmokestinimo išvengimo sutartis. Kitus atskirus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reguliuojamus klausimus fragmentiškai, kitų temų kontekste nagrinėjo R. Degesys², H. Gabartas³, I. Rotomskis⁴.

Užsienio šalyse kompleksiskai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reguliavimo objektą analizavo vokiečių autorius K. Vogel⁵, anglas Ph. Baker⁶.

Kadangi tema aktuali tiek teoriniu, tiek praktiniu aspektu, o temos šaltinių lietuvių kalba bei temos analizės Lietuvos Respublikos kontekste beveik nėra, tai autore paskatino imtis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslų bei reguliavimo objekto mokslinės analizės.

Svarbiausi šaltiniai. Pagrindinis darbe naudojamas šaltinis – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos 2005 metais išleista konsoliduota Pavyzdinė pajamų ir kapitalo mokesčių sutartis (toliau – EBPO Pavyzdinė sutartis)⁷. Pirmiausia tai – EBPO valstybių narių tarpusavio dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindas. Tačiau derantis, sudarant bei taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, EBPO Pavyzdinė sutartimi bei jos komentarų vadovaujasi ir tos valstybės, kurios nėra EBPO narės⁸. Siekiant pabrėžti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių skirtumus atskirose valstybėse darbe panaudotos ir Jungtinių Tautų⁹ bei Jungtinių Amerikos Valstijų¹⁰ pavyzdinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys.

Dėl Lietuvos teismų praktikos, tiesiogiai susijusios su nagrinėjama tema, negausumo darbe yra tik keletas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bei Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės išaiškinimų. Todėl panaudota užsienio valstybių praktika, kai kurie pasirodę svarbūs Europos Teisingumo Teismo išaiškinimai, kiti šaltiniai.

² DEGESYS, Robertas. Užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimo metodų pasirinkimo dilema. *Jurisprudencija*, 2002, nr. 34 (26), p. 21-30.

³ GABARTAS, Herkus. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė. *Jurisprudencija*, 2003, nr. 46(38), p. 41-56.

⁴ ROTOMSKIS, Irmantas. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje. *Jurisprudencija*, 2004, nr. 52 (44), p. 134-141.

⁵ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Referente to German Treaty Practice. 3rd edition. London: Kluwer Law International, 1999.

⁶ BAKER, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992. 2nd edition. 1994.

⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005.

⁸ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Introduction.

⁹ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations, New York, 2001. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-14]. Prieiga per internetą: <<http://www.un.org/esa/ffd/indexTax.htm>>.

¹⁰ United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/hp16801.pdf>>.

1. DVIKUBO APMOKESTINIMO SAMPRATA, DVIKUBO APMOKESTINIMO IŠVENGIMO REGULIAVIMAS, DVIKUBO APMOKESTINIMO IŠVENGIMO SUTARČIŲ TIKSLAI

1.1. Dvigubo apmokestinimo samprata

Dvigubo apmokestinimo teisiniai santykiai yra tarptautinės mokesčių teisės dalis¹¹. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali būti suprantamas dviem reikšmėmis – ekonomine bei teisine. Ekonomine prasme dvigubas apmokestinimas bus tuomet, kai, pavyzdžiui, asmuo, uždirbęs pajamų, susijusių su darbo santykiais, pagal galiojančius teisės aktus privalės nuo šių pajamų sumokėti gyventojų pajamų mokestį, o už tas pačias pajamas asmens įsigytą nekilnojamąjį turtą valstybė apmokestins nekilnojamojo turto mokesčiu. Šiuo atveju su darbo santykiais susijusios pajamos ir nekilnojamas turtas yra skirtingi apmokestinamieji mokesčių objektai ir apmokestinami skirtingais mokesčiais. Tuo tarpu esant dvigubam apmokestinimui teisine prasme apmokestinamos tos pačios rūšies pajamos identiškais arba iš esmės panašiais mokesčiais. Teorijoje bei praktikoje ekonominio dvigubo apmokestinimo galimybė yra ir esant skirtingiems mokesčio subjektams, pavyzdžiui, kai viena valstybė apmokestina bendrovės pajamas ar kapitalą jos nuolatinės buveinės vietoje, o tuo tarpu kita valstybė, neatsižvelgdama į bendrovę kaip teisinį subjektą, apmokestina jos pajamas ar kapitalą priskirdama juos toje valstybėje reziduojančiam akcininkui¹². Tačiau teisinis dvigubas apmokestinimas bus tik esant to paties subjekto apmokestinimams pajamoms ar kapitalui. Skiriasi ir teisinio bei ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo būdai. Yra nuomonė, kad sandorių kainodaros koregavimas yra ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema, o teisinis dvigubas tų pačių pajamų apmokestinimas panaikinamas valstybėms sudarius dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir joje pasidalijus apmokestinimo teises¹³.

Darytina išvada, kad dvigubas apmokestinimas teisine prasme, yra siauresnis reiškinys už ekonominę kategoriją ir gali būti apibrėžiamas kaip apmokestinimo nustatymas dviejose (ar daugiau) valstybėse pagal kiekvienos jų vidaus mokesčių įstatymus, kai apmokestinamos to paties subjekto tos pačios rūšies pajamos už tą patį

¹¹ *Cit. op.* 5, p. 10.

¹² *Ibidem.*

¹³ Žr. PAULAUSKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 37.

mokestinį laikotarpį¹⁴. Darbe analizuojamai temai yra svarbus ir bus nagrinėjamas tik pastarasis, t. y. tarptautinis dvigubas apmokestinimas teisine prasme.

Manytina, kad darbo kontekste būtų tikslinga šiek tiek paanalizuoti dvigubo apmokestinimo atsiradimo priežastis. Pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, pajamų mokestį moka pajamų gavęs gyventojas¹⁵. Pažymėtina, kad prievolės mokėti pajamų mokestį dydis priklauso nuo to, ar asmuo yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju: nuolatiniai Lietuvos gyventojai pajamų mokestį privalo mokėti nuo visų pasaulinių pajamų, t. y. pajamų, gautų ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėse. Pavyzdžiui, nuolatinis Lietuvos gyventojas per vasaros atostogas išvyksta dirbti į Didžiąją Britaniją. Jis Lietuvoje privalės mokėti mokestį ne tik nuo mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje gautų pajamų, bet ir nuo Didžiojoje Britanijoje gautų pajamų. Lietuvos gyventojai, kurie nelaikomi nuolatinais, pajamų mokestį nuo užsienyje gautų pajamų privalo mokėti tik tuo atveju, jeigu tos pajamos yra susijusios su Lietuvoje jo vykdoma veikla. Toks visų ir gyvenamosios vietos, ir užsienio valstybėse gautų nuolatinio gyventojų pajamų apmokestinimas valstybėje, kurioje jis laikomas nuolatiniu gyventoju, yra įprastinė pasaulinė praktika. Juk būtent šioje valstybėje toks asmuo ir jo šeima paprastai gyvena, gydomi, mokosi ir naudojami kitomis valstybės teikiamomis paslaugomis, kurios finansuojamos iš surenkamų mokesčių. Todėl tokio gyventojų mokestinė prievolė savo valstybei yra neribota, t. y. visos jų gautos pasaulinės pajamos yra rezidavimo valstybės mokesčių objektas¹⁶.

Analogiškai pelno mokestį moka visi Lietuvos ir užsienio vienetai. Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Užsienio vieneto apmokestinamąsias pajamas sudaro per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos bei ne per nuolatinės buveinės Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje¹⁷.

Be to, atskirose valstybėse nevienodais kriterijais apibrėžiama nuolatinio gyventojų, arba rezidentų, sąvoka. Ar asmuo yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, nustatoma pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo¹⁸ nustatytas taisykles, neatsižvelgiant į jokios užsienio valstybės teisės aktus. Pavyzdžiui, kai kurios valstybės rezidentais mokestine

¹⁴ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Introduction.

¹⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085), 3 str.

¹⁶ KVEDYTĖ, Živilė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas GPM. 2005, Vilnius. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-09-22]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4380dfeab91fa?vbanga2=4b265f4993faa12e161be0602e5fc485>>.

¹⁷ Žr. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992), 4 str.

¹⁸ Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085.

prasmė laiko visus tos valstybės piliečius, nesvarbu, ar jie ilgam išvyko iš tos valstybės ar ne, o štai į Lietuvą atvykęs tokios valstybės pilietis nuolatiniu Lietuvos gyventoju taps jau tuomet, jei mokestiniu laikotarpiu ištiesai arba su pertraukomis išbus 183 dienas¹⁹. Tuo tarpu užsienyje gyvenantys ir dirbantys Lietuvos piliečiai nelaikomi nuolatinais Lietuvos gyventojais vien dėl turimos pilietybės, jeigu neatitinka nė vieno iš Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintų nuolatinio gyventojų kriterijų. Taigi galimi atvejai, kai asmuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu laikomas ir Lietuvos, ir kitos valstybės nuolatiniu gyventoju²⁰ (rezidentu).

Dėl nurodytų priežasčių šiuo klausimu diskutuotinos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išvados vienoje administracinėje byloje, kurioje teismas konstatavo, jog „jei pripažinti, kad įstatyme nuolatinė gyvenamoji vieta apibrėžiama teisingai, t. y., kad tokią vietą gali nulemti tik vienas kriterijus, o ne jų visetas, tuomet galima situacija, kai tas pats asmuo gali turėti kelias pagrindines (nuolatinės) gyvenamąsias vietas – vienoje vietoje gyventi, dirbti ir pan., kitoje vietoje turėti asmeninius ir socialinius interesus, o trečioje vietoje – ekonominį interesą. Teisėjų kolegijos nuomone tokia nuostata nėra logiška ir teisinga, nes, kaip minėta, asmeniniai, socialiniai ar ekonominiai interesai turi būti siejami su asmens įsikūrimu toje šalyje ar savo gyvenamosios vietos joje išlaikymu“²¹. Remdamasis tokiu išaiškinimu, teismas konstatavo, kad Gruzijos pilietė L. Gelašvili negalėjo būti pripažinta nuolatine Lietuvos gyventoją „vien tuo pagrindu, kad Lietuvoje yra jos ekonominių interesų vieta dėl turimo čia nekilnojamojo turto, tuo pat metu pripažįstant, kad ji pati Lietuvoje negyvena (jos pagrindinė gyvenamoji vieta yra Gruzijoje), ir nepaneigiant, kad tokių interesų nėra kitose šalyse. Kadangi vien tik ekonominių interesų buvimo vieta be sąsajų su gyvenamąja vieta negali nulemti asmens nuolatinės gyvenamosios vietos“²².

Susiklosčiusiems teisiniams santykiams teismas taikė Fizinį asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą²³, galiojantį jų atsiradimo metu. Pagal minėto įstatymo 1 straipsnį, nuolatinais Lietuvos Respublikos gyventojais yra laikomi fiziniai asmenys, kurių pagrindinė gyvenamoji vieta yra Lietuvos Respublikos teritorijoje. Pagrindine gyvenamąja vieta laikoma vieta, kur asmuo nuolat ar daugiausiai gyvena, arba vieta, kuri yra jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta. Pažymėtina, kad,

¹⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085), 4 str. 3 p.

²⁰ *Cit. op.* 16.

²¹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr.A⁴-204-2005, kategorija 9.1.

²² *Ibidem.*

²³ Valstybės žinios, 1990, Nr.31-742.

aiškinant šią įstatymo nuostatą pažodžiui, gyventojas laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jei atitinka bent vieną iš išvardintų kriterijų, kaip yra numatyta ir dabar galiojančioje Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakcijoje. Todėl fizinis asmuo, kuris mokesčiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) nors ir neturėjo Lietuvoje gyvenamosios vietos, tačiau jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta tokiu mokesčiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) buvo veikiau Lietuvoje nei užsienio valstybėje, yra pripažintinas nuolatinis Lietuvos gyventojas²⁴. Panašu, kad teismas, aiškindamas nuolatinio gyventojų kriterijus nustatančią įstatymo nuostatą, nepagrįstai išplėtė jos taikymo ribas ir suformulavo situaciją „kai tas pats asmuo gali turėti kelias pagrindines (nuolatinės) gyvenamąsias vietas - vienoje vietoje gyventi, dirbti ir pan., kitoje vietoje turėti asmeninius ir socialinius interesus, o trečioje vietoje – ekonominį interesą“²⁵ kaip negalimą, kas iš esmės paneigia dvigubo rezidentų galimybę, ir nepagrįstai nepripažino Gruzijos pilietės nuolatinis Lietuvos gyventojas „vien tuo pagrindu, kad Lietuvoje yra jos ekonominių interesų vieta dėl turimo čia nekilnojamojo turto“²⁶. Taip pat galima būtų teigti, kad toks sprendimas prieštarauja dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, kurias yra ratifikavusi Lietuvos Respublika, vienam pagrindinių tikslų – dvigubo apmokestinimo išvengimui, nes, pagal minėtą teismo išaiškinimą, vargu, ar tam tikrais atvejais tarptautinis dvigubas apmokestinimas apskritai gali susidaryti.

Apibendrinant pasakytina, kad mokesčių mokėtojų pajamos apmokestinamos pagal du pagrindinius principus – rezidavimo vietą bei pajamų šaltinį. Kadangi minėtais principais grindžiamos daugumos valstybių mokesčių teisinės sistemos, to paties mokesčių mokėtojo mokesčines prievolės skirtingose valstybėse sutampa, dėl ko dažniausiai ir yra galimi dvigubo pajamų ar kapitalo apmokestinimo atvejai.

²⁴ Žr. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 str. komentarą. Nr. (08-3-24)- R-2024 [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>.

²⁵ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr.A⁴-204-2005, kategorija 9.1.

²⁶ *Ibidem*.

1.2. Dvigubo apmokestinimo išvengimo reguliavimas ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai

Kadangi dvigubo apmokestinimo išvengimo reguliavimas vidiniais valstybės instrumentais, kaip taisyklė, yra dažnai nepakankamas, neišsamus bei ne visuomet pastovus, atskiros valstybės jau nuo devynioliktojo amžiaus pabaigos ėmė pasirašinėti dvišalius susitarimus su kitomis valstybėmis ir reguliuoti dvigubo apmokestinimo ir jo padarinių išvengimą tarptautinių sutarčių pagalba.

Palaipsniui tokias tarptautines sutartis buvo imta vienodinti. Tautų Sąjungos pastangos lėmė vieningų pavyzdinių sutarčių atsiradimą²⁷, kurių nuostatų pagrindu buvo sudaromos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Pavyzdinių sutarčių vystymosi raidą tęsė EBPO, kurios pasiūlyta Pavyzdinė sutartis jau nuo 1963 m. turėjo didelės įtakos mokesčių sutarčių taikymui, interpretavimui bei deryboms tarp valstybių. Visų pirma, nuo 1963 m. EBPO valstybės narės pradėjo taikyti šią Pavyzdinę sutartį rengiant bei tikslinant dvišales sutartis, kas palengvino derybas ir padėjo pagrindus dvišalių konvencijų harmonizavimui, naudingam tiek mokesčių mokėtojams, tiek valstybių mokesčių administratoriams. Antra, EBPO Pavyzdinės sutarties taikymas išplito ir už EBPO valstybių narių ribų. Ji tapo pagrindiniu dokumentu derybose mokesčių klausimais tarp EBPO valstybių narių ir ne EBPO valstybių narių, o taip pat ir tarp valstybių, nepriklausančių EBPO, į dokumento nuostatas atsižvelgė ir kitos tarptautinės organizacijos. Dėl didelio Pavyzdinės sutarties pripažinimo tarp ne EBPO narių 1997 m. EBPO sutartį papildė šių valstybių pozicijas išreiškiančiomis nuostatomis. Trečia, toks pasaulinis sutarties nuostatų taikymo pripažinimas ir jų įtraukimas į dvišales sutartis padėjo parengti Pavyzdinės sutarties nuostatų komentarus kaip plačiai taikomas gaires egzistuojančių dvišalių sutarčių nuostatų taikymui bei jų interpretavimui²⁸. EBPO Pavyzdinės sutarties įvade vaizdžiai atspindėti šio dokumento tikslai²⁹: „<...>išaiškinti, sunorminti bei konstatuoti mokestinę padėtį tų mokesčių mokėtojų, kurie užsiima komercine, gamybine, finansine ar kitokia veikla kitoje valstybėje, visoms valstybėms priimant vieningus sprendimus esant tokiems pat dvigubo apmokestinimo atvejams.“ Taigi EBPO išleista palaipsniui pildoma ir keičiama Pavyzdinė sutartis bei jos komentarai tapo pasaulinio lygio rekomendacinio pobūdžio dokumentu, nustatančiu principus bei gaires dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sudarymui bei aiškinimui.

²⁷ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Introduction.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ *Ibidem*.

Lietuvos Respublika, nors ir nebūdama EBPO nare, šiai dienai vadovaujasi 2005 m. išleista konsoliduota EBPO Pavyzdine sutarties versija dvišaliams susitarimams dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo rengti.

Jungtinės Tautos, tęsdamos Tautų Sąjungos pradėtą darbą, 1980 m. taip pat parengė analogiškos modelinės sutarties variantą. Ši Jungtinių Tautų modelinė dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija yra taikoma tarp išsivysčiusių bei besivystančių šalių ir atspindi kapitalą importuojančių šalių mokesčių politikos interesus. Jungtinių Valstijų finansų ministerija, savo ruožtu, yra išleidusi pavyzdinę sutartį, kuri yra orientuota į specifinę Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių sistemą³⁰. Abiejų – Jungtinių Tautų bei Jungtinių Amerikos Valstijų – modelių atsiradimą lėmė EBPO Pavyzdinė sutartis, ir, nors šie modeliai yra pritaikyti atskirom teritorijom ir yra specifiniai, jų turinys yra daugiau ar mažiau paremtas principinėmis EBPO sutarties nuostatomis. Dėl aukščiau aptartų priežasčių darbe bus analizuojami dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reguliuojami klausimai daugiausiai remiantis būtent EBPO Pavyzdinės sutarties nuostatomis.

Įdomu tai, jog šiuo metu yra svarstoma galimybė paruošti pavyzdinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį Europos Sąjungos lygmenyje. Ši idėja yra paremta ketinimu EBPO Pavyzdinės sutarties principų pagrindu parengti pavyzdinę sutartį specialiai Europos Bendrijai. Tokią sutartį valstybės narės naudotų kaip pagrindą (tačiau teisiškai neįpareigojanti) derybose dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių rengimo tarpusavyje ar su trečiosiomis valstybėmis. Šia pavyzdine sutartimi neketinama pakeisti EBPO Pavyzdinės sutarties ar su šia konkuruoti. Jos tikslas būtų pateikti aiškius sprendimus klausimams, kurie yra specifinis Europos Bendrijos interesas. Sutarties projektas būtų labiausiai nukreiptas į tas nuostatas ir jų komentarus, kur reikalingas Bendrijos teisės aiškinimas, o likusieji klausimai išliktų EBPO Pavyzdinės sutarties reguliavimo objektu³¹.

Tokia Europos Sąjungos pozicija dėl pavyzdinės sutarties projekto yra pateisinama tuo, jog iš tiesų yra keletas Europos Sąjungos principų ir pagrindinių laisvių, kurioms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, sudarytos su valstybėmis narėmis, gali daryti poveikį. Pagrindinės su tuo susijusios Europos Bendrijos steigimo sutarties³² nuostatos yra

³⁰ *Cit. op.* 5, p.19.

³¹ European Commission. Directorate –General Taxation and Customs Union. *EC Law and Tax Treaties*. Workshop of Experts. 2005 Belgium, Brussels. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf>.

³² Europos Sąjungos Steigimo sutartis. Suvestinė redakcija 1997. (OL, 1997 C 340, p. 0145 – 0172).

tos, kurios nustato laisvą darbuotojų, kapitalo, paslaugų judėjimą, įsisteigimo laisvę bei bendrą nediskriminavimo reikalavimą. Kartais kyla konfliktas tarp Europos Sąjungos valstybių narių ratifikuotų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų ir minėtų Europos Sąjungos laisvių. Pavyzdžiui, tarptautinėje mokesčių teisėje ir Europos Bendrijos teisėje nevienodai suprantamas diskriminacijos draudimo principas. Pagrindinė iš to kylanti problema yra ta, kad išplėstinis diskriminacijos draudimo principo interpretavimas pagal Europos Bendrijos teisę „griauna“ visą jau seniai susiformavusią Europos Bendrijos valstybių narių, įskaitant ir Lietuvą, nacionalinę mokesčių sistemą. Turint galvoje tai, kad bene visų šių valstybių nacionalinės tiesioginių mokesčių sistemos yra pagrįstos mokesčių mokėtojų skirstymu į rezidentus ir nerezidentus, kas akcentuojama ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, šia prasme Europos Bendrijos teisė skelbia „revoliucinę“ antidiskriminavimo nuostatą: rezidentams ir nerezidentams turi būti suteikiamos vienodos mokesčių teisės³³. Kitas neatitikimo atvejis –situacijos, kai tuos pačius mokesčius reguliuoja ir sutartis, ir Europos Sąjungos teisės aktai, harmonizuojantys tiesioginius mokesčius Europos Sąjungos mastu. Tokiems teisės aktams būtų galima priskirti Europos Tarybos direktyvą dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse Europos Sąjungos narėse³⁴ bei Europos Tarybos direktyvą dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių³⁵.

Europos Sąjungos pavyzdinė sutartis ir jos komentarai galėtų teikti rekomendacijas ir išaiškinimus valstybėms narėms, kad konfliktų mažėtų. Kol kas šiais klausimais sprendimus valstybių narių atžvilgiu priima Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT), tačiau, kaip rodo praktika, valstybės narės ne visuomet juos vykdo. Kita vertus, Europos Sąjungos ekspertai mini ir tam tikrus projekto trūkumus. Europos Sąjungos pavyzdinė sutartis išliktų dvišalio pobūdžio ir dėl tokios savo prigimties būtų mažiau efektyvi „trišalėse situacijose“ – kol išliks gausaus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tarp atskirų valstybių tinklo sudėtingumas. Tik daugiašalė sutartis įgalintų išspręsti „trišalių situacijų“ sąlygotas problemas ir pašalinti visas sutarčių tinklo tarp valstybių narių šaknis bei atšakas. Be to, nors ir struktūrizuota bei detalizuota, Europos Sąjungos

³³ GABARTAS, Herkus. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė. *Jurisprudencija*, 2003, nr. 46(38), p. 55.

³⁴ 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse Europos Sąjungos narėse (OL, 1990 L 225, p. 0006 - 0009).

³⁵ 2003 m. birželio 3 d. Europos Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL, 2003 L 157, p. 49-54).

pavyzdinė sutartis neturės Europos Sąjungos teisės akto statuso tol, kol jai nebus formaliai pritarta Europos Bendrijos įstatymo leidėjo. Svarbiausia šios situacijos pasekmė būtų ta, kad ETT iš esmės neturėtų kompetencijos priimti preliminarių nutarimų dėl pavyzdinės sutarties, jei kas tiesiogiai dėl jų kreiptųsi. Nepaisant to, šis teismas, remdamasis pavyzdine sutartimi, galėtų atlikti svarbų vaidmenį ginčiuose tarp valstybių narių dėl konkrečių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių aiškinimo³⁶. Taigi nesinorėtų atmesti to, kad naujasis dokumentas, bent jau pradžiai, būtų lengviausia išeitis. Šiai dienai nesant efektyvesnių priemonių, pažymėtina, kad profesionaliai parengtas Europos Sąjungos pavyzdinės sutarties projektas galėtų pateikti neginčijamų privalumų praktikoje.

Primintina, jog visos paminėtos esamos ar galbūt dar tik būsimos pavyzdinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra skirtos tam, kad tarp atskirų valstybių kuo efektyviau būtų susitarta dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo. EBPO Fiskalinių reikalų komitetas pabrėžia dvigubo apmokestinimo panaikinimo reikšmę Pavyzdinės sutarties įvade³⁷: „Žalingas dvigubo apmokestinimo poveikis yra toks akivaizdus prekių bei paslaugų mainams, kapitalo, technologijų bei asmenų judėjimui, kad vargu ar bereikia pabrėžti dvigubo apmokestinimo lemiamų kliūčių pašalinimo svarbą ekonominių santykių vystymui tarp valstybių.“ Taigi valstybės, siekdamos pusiausvyros, imasi šiuos santykius reguliuoti tarptautinėmis sutartimis. Lietuvos Respublika šiai dienai turi sudariusi ir taiko keturiasdešimt tris tarptautines sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo³⁸ ir aktyviai veda derybas su kai kuriomis kitomis potencialiomis valstybėmis dėl tokių sutarčių pasirašymo.

Bendrąsias tarptautinių sutarčių sudarymo taisykles bei pasekmes numato Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės³⁹. Problemos, kuris teisės šaltinis – nacionaliniai teisės aktai ar tarptautinė sutartis – turi aukštesnę galią, teisiniu požiūriu neiškyla, nes Lietuvos Respublikos konstitucijos⁴⁰ 138 straipsnis skelbia, kad „tarptautinės sutartys, kurias ratifikavo Lietuvos Respublikos Seimas, yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis“, o Lietuvos Respublikos tarptautinių

³⁶ European Commission. Directorate –General Taxation and Customs Union. *EC Law and Tax Treaties*. Workshop of Experts. 2005 Belgium, Brussels. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf>.

³⁷ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Introduction.

³⁸ Žr. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Mokesčiai. *Tarptautinis apmokestinimas*. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-03-10]. Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F57174C5F36EE0F37C225708900423B5B>.

³⁹ Valstybės Žinios, 2002, Nr. 13.

⁴⁰ Valstybės Žinios, 1992, Nr. 31-953.

sutarčių įstatymas⁴¹ nurodo, jog nacionalinių įstatymų atžvilgiu pirmenybė turi būti teikiama tarptautinei sutarčiai. Mokesčių administravimo įstatymo⁴² 5 straipsnis, savo ruožtu, taip pat įtvirtina sutarčių viršenybės principą.

Tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių atsiradimo istorija rodo, jog valstybėse buvo ieškota efektyvesnių priemonių nei įtvirtinta nacionaliniuose įstatymuose tam, kad būtų kiek įmanoma išsamiau sureguliuotas dvigubas kapitalo ir pajamų apmokestinimo išvengimas.

Kita vertus, dvigubo apmokestinimo panaikinimas nėra vienintelis pagrindinis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslas. Lietuvos Respublikos centrinis mokesčių administratorius be šio tikslo išskiria dar tris sutarčių tikslus. Pirma, paskirstyti apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių, antra, užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams ir mokesčių nemokėjimui, trečia, išvengti mokesčių diskriminacijos⁴³. Negalima būtų nesutikti su minėtų tikslų egzistavimu, tačiau, visapusiškai analizuojant sutarčių reguliuojamas sritis, akivaizdu, jog šiuos tikslus reikėtų aiškinti plečiamai, siejant su konkrečiomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, bei pabandyti identifikuoti kitus, taip pat ne mažiau svarbius, tikslus. Plečiamasis tikslų aiškinimas turi praktinę reikšmę ir galėtų sudaryti sąlygas tikslesniam atskirų sutarčių nuostatų interpretavimui.

Jungtinių Tautų ekspertų grupė, panašiai kaip ir EBPO Fiskalinių reikalų komitetas pabrėžia, jog dvigubo apmokestinimo išvengimo panaikinimas skatina prekybą bei investicijas. Jungtinių Tautų modelinė dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija savo įvade⁴⁴ skelbia: „Investicijų augimas išsivysčiusiose ir besivystančiose šalyse stipriai priklauso nuo to, kas siejama su tarptautiniu investiciniu klimatu. Tarptautinio dvigubo apmokestinimo, <...> kurio pasekmės yra žalingos prekių ir paslaugų mainams, kapitalo bei asmenų judėjimui, prevencija ar panaikinimas sukuria reikšmingą šio klimato sudedamąją dalį.“ Pastebėtina, jog svarbios yra visų sutarčių tarpvalstybinio bendradarbiavimo nuostatos, įgalinančios valstybes keistis informacija, šalinant neaiškumus apmokestinimo srityje ir, be abejo, mažinant mokesčių prievolių nevykdymo ar netikslaus vykdymo atvejus. Tikslų identifikavimui taip pat svarbus EBPO Pavyzdinės sutarties 24 straipsnis, kuris įtvirtina mokesčių nediskriminavimo principą

⁴¹ Valstybės Žinios, 1999, Nr. 60-1948, 11 str. 2 d.

⁴² Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63-2243.

⁴³ Žr. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. Bendrosios dalies komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

⁴⁴ Žr. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations, New York, 2001. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-14]. Prieiga per internetą: <<http://www.un.org/esa/ffd/indexTax.htm>>.

apibrėždamas kriterijus, kuriais remiantis draudžiama pasinaudoti mokesčių diskriminavimo tikslais. Kartais literatūroje⁴⁵ minima, jog sutartys apibūdina atskirų valstybių mokesčių sistemas, su kuriomis susidurs užsienio investuotojai bei prekybininkai. Iš tiesų, manytina, kad tai šiek tiek klaidingas mąstymas. Sutartis visiškai tiksliai neatspindi tikrosios sistemos, su kuria gali susidurti mokesčių mokėtojas vienoje ar kitoje susitariančiojoje valstybėje, sutartis greičiau tik nubrėžia maksimalias ribas, kurių nacionalinės mokesčių sistemos taisyklės negali peržengti. Pavyzdžiui, tai, kad sutartis numato maksimalų 10 proc. tarifo mokestį prie pajamų šaltinio palūkanų atveju, nereikš to, jog abi susitariančios valstybės taikys būtent šį tarifą. Sutartis tiesiog suteiks garantiją, jog nebus išskaičiuotas didesnis mokestis užsienio investuotojui nei numato sutartis. Tačiau toks maksimalių tarifų nustatymas sutartyse mokesčių mokėtojui sudaro tinkamas sąlygas planuoti mokesčius. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojui bus neginčijamai palankiau steigti antrinę įmonę tose valstybėse, kur maksimalus tarifas prie pajamų šaltinio išmokamų dividendų atveju yra mažesnis, nei valstybėse, kur šis tarifas yra didesnis.

Įdomu tai, kad, pavyzdžiui, anglų autorius Filipas Beikeris⁴⁶ dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslus skirsto į dvi stambias grupes pagal tai, ar vertinama iš valstybės, ar iš mokesčių mokėtojo pozicijos. Toks požiūris galėtų būti grindžiamas tuo, jog iš tiesų pati sutarčių prigimtis gali lemti nevienodą jų suvokimą, kai į sutarties nuostatas žvelgiama per skirtingų mokesčių subjektų prizmes. Tarkime, pats mokesčių mokėtojas retai įvertins kovos su mokesčių vengimu tikslą, keitimosi informacija pasekmes mokesčių mokėtojas gali suprasti kaip nepalankias, pavyzdžiui, dėl to, kad vienos valstybės mokesčių administratoriaus saugoma apie jį informacija gali tapti žinoma kitai valstybei ir taip padidėti grėsmė dėl informacijos nutekėjimo trečiosioms valstybėms ar paprasčiausiai užsienio verslo konkurentams, o kai kurie mokesčių mokėtojai gali bandyti pasinaudoti sutarties lengvatomis ne tik tam, kad išvengtų apmokestinimo du kartus, bet ir tam, kad apskritai išvengtų mokesčių net ir vieną kartą⁴⁷. Tačiau toks kritiškas požiūris neturėtų dominuoti, dėl to, grįžtant prie teigiamų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių siekių, reikėtų akcentuoti, jog sutartys yra paremtos mokesčių mokėtojų teisių bei interesų užtikrinimu mokesčių srityje, suteikia galimybes pasinaudoti mokesčių lengvatomis, įtvirtintomis sutartyse.

⁴⁵ Žr. BAKER, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the EBPO Model Tax Convention on Income and Capital of 1992. 2nd edition.1994, p.12.

⁴⁶ Žr. Ibidem, p.10.

⁴⁷ Žr. Ibidem, p.13.

Taigi būtų galima teigti, jog sutartys įtvirtina mokesčių mokėtojui palankesnę mokestinę aplinką lyginant su ta, kurioje asmuo galėtų atsidurti, jei rezidavimo ir pajamų šaltinio valstybė nebūtų sutarčių šalimi. Tačiau pasaulinė sutarčių taikymo patirtis šioje vietoje kelia klausimą – ar galima tokia situacija, kai, remiantis sutarčių nuostatomis, asmuo apmokestinamas didesniu mokesčiu nei numatyta nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose? Pavyzdžiui, 1980 m. kovo 12 d. Olandijos kompetentingas teismas konstatavo, jog mokesčių mokėtojas, kuris pagal Olandijos įstatymus buvo šios šalies rezidentas, tačiau, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi tarp Belgijos ir Olandijos, jis buvo pripažintas Belgijos rezidentu, ir dėl to jam nebuvo leista atskaityti tam tikrų palūkanų iš nekilnojamojo turto įkeitimo sumos⁴⁸. Jei mokesčių mokėtojas būtų buvęs pripažintas Olandijos rezidentu ir pagal sutartį, minėtas atskaitymas būtų leidžiamas. Nekilnojamojo turto įkeitimo palūkanos buvo mokamos už namą, kurį mokesčių mokėtojas nuosavybės teise turėjo Belgijoje. Kadangi, pagal sutartį, teisė apmokestinti pajamas iš nekilnojamojo turto buvo suteikta Belgijai, palūkanos negalėjo būti atskaitomos, priešingai nei pagal Olandijos mokesčių teisę.

Pavyzdžiui, gretinant panašius atvejus su Lietuvos valstybe, galima būtų paminėti tai, kad, ar mokesčių mokėtojas, galės, remdamasis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 3 punktu, iš pajamų, uždirbtų užsienio valstybėje, atimti išlaidas, kurias sudaro palūkanos, mokamos už paimtą kreditą gyvenamajam būstui Lietuvoje įsigyti, priklausys nuo to, ar mokesčių mokėtojas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su atitinkama valstybe bus pripažintas Lietuvos rezidentu ir mokesčius nuo užsienyje uždirbtų pajamų bus susimokėjęs Lietuvoje. Taigi, tarkime, lietuvis, dirbantis Didžiojoje Britanijoje ir pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį laikomas šios valstybės rezidentu bei mokantis mokesčius Didžiojoje Britanijoje, iš ten uždirbtų pajamų negalės atimti palūkanų, mokamų už paimtą kreditą butui Lietuvoje.

Tęsiant aukščiau darbe minėtos situacijos Belgijoje analizę, svarbu paminėti, jog mokesčių mokėtojas, kuriam nebuvo leista atskaityti išlaidų pagal Belgijos teisę, priešingai nei pagal Olandijos teisę, šią situaciją ginčijo kaip sukuriančią didesnę mokestinę naštą valstybei ir teigė, jog dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys negali sąlygoti didesnės mokesčių naštos. Tačiau teismas šiuos argumentus atmetė grįsdamas tuo, jog nėra jokios teisinės nuostatos, kuri neleistų sutarčiai nustatyti didesnio mokesčio.

Prancūzijoje yra nusistovėjusi priešinga pozicija⁴⁹. Kadangi pagrindinis dvišalių sutarčių tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo, jos tiesiog turėtų atleisti mokesčių

⁴⁸ Žr. BAKER, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the EBPO Model Tax Convention on Income and Capital of 1992. 2nd edition. 1994, p. 8.

⁴⁹ Žr. *Ibidem*.

mokėtoją nuo dvigubo mokesčio, kurį jis būtų įpareigotas sumokėti nesant sutarties. Tačiau sutartis negali paversti asmens mokesčių subjektu toje valstybėje, kurioje jis nebus mokesčių subjektas remiantis vidiniu kriterijumi, atsižvelgiant į mokesčių jurisdikcijos teritoriškumą, nebent sutartyje būtų įtvirtinta aiški nuostata, kuri įpareigotų mokesčių mokėtoją mokėti tam tikrą mokestį, bet vėlgi tik šios nuostatos apimtimi.

Atsižvelgiant į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslus bei reguliavimo objektą, manytina, kad šiuo požiūriu yra priimtinesnė pastaroji, Prancūzijos valstybės, pozicija. Sutartys neturėtų užkrauti mokesčių mokėtojui papildomos mokesinės naštos, didinančios apmokestinamąją bazę, jos skirtos atleisti nuo dvigubos mokesinės naštos, kuri galėtų kilti, esant mokesiniams santykiams su tarptautiniu elementu. Be to, teisės aktų taikymo prasme, atsakymo galima būtų ieškoti atskirų valstybių konstitucinėse sistemose. Lietuvos Respublikoje mokesčius, kaip pagrindinį valstybės pajamų formavimo būdą, turi teisę nustatyti tik įstatymų leidžiamosios valdžios institucija, veikianti visos tautos vardu. Lietuvos Respublikos konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas skelbia, jog valstybinius mokesčius nustato Seimas. Kadangi Konstitucija valstybėje turi aukštesnę galią nei tarptautinės sutartys, iš to išplaukia, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi mokesčiai nenustatomi.

Apibendrinant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindiniu tikslu laikytinas tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimas. Šį bei kitus tikslus aiškinant plečiamai, būtų galima teigti, jog šie taip pat apima kliūčių tarptautinei prekybai, kapitalo bei asmenų mainams panaikinimą, tam tikrų garantijų investuotojams užtikrinimą, bendradarbiavimo tarp skirtingų mokesčių jurisdikcijų galimybių sudarymą, kas padeda kaupti naudingą teisinę bei faktinę informaciją, užkirsti kelią mokesčių slėpimui, vengimui bei kitiems fiskaliniams pažeidimams, diskriminacinio apmokestinimo panaikinimą, tarpvalstybinį mokesčių įplaukų pasidalijimo, vienkartinio apmokestinimo principų įtvirtinimą, mokesčių planavimo galimybių sudarymą, pasinaudojant tarptautinių sutarčių tinklu.

2. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reguliovimo objektas

2.1. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių subjektai

Prieš pradėdant nagrinėti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reguliuojamus klausimus, reikėtų paminėti, kad EBPO Pavyzdinės sutarties struktūrą sudaro bendrosios nuostatos, apimančios sutarties subjektus, objektą, kai kurias reikšmingas sąvokas; nuostatos, apibrėžiančios atskirų pajamų rūšių apmokestinimo teisių paskirstymo tarp valstybių taisyklės bei eilė specialių nuostatų, kurios nustato dvigubo apmokestinimo panaikinimo tvarką, mokesčių mokėtojų diskriminavimo draudimo principą, bendradarbiavimo tarp valstybių procedūrą, sutarties įsigaliojimo bei nutraukimo taisyklės.

Galima teigti, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos, kurios įtvirtina mokesčių teisių padalijimą tarp valstybių, tiesiog apriboja nacionalinių įstatymų taikymą mokesčiams santykiams, turintiems tarptautinį elementą. Su apmokestinimu susijusios iš sutarties kylančios teisės ir pareigos, nustatančios pajamų ir kapitalo apmokestinimo tvarką, nėra nustatytos pačioje sutartyje, o yra įtvirtintos nacionalinės teisės aktų reguliuojamose taisyklėse ir turi būti taikomos. Tik nedaugelis atskirų sutarčių nuostatų numato tokias teises ir pareigas, kurios patenka už nacionalinės mokesčių teisės ribų (pavyzdžiui, abipusio susitarimo procedūroje). Dėl šios priežasties yra labai svarbu vienareikšmiškai nustatyti, kas yra sutarties subjektai ir kam bus taikomos sutartyse numatytos lengvatos⁵⁰.

EBPO Pavyzdinės sutarties 1 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, jog „<...> sutartis taikoma asmenims, kurie yra arba vienos, arba abiejų Susitariančiųjų valstybių rezidentai.“ Ši nuostata apriboja sutarties taikymą tik susitariančiųjų valstybių rezidentams mokesčiais tikslais. Lietuvos ir užsienio valstybės susitarimo atveju, sutartis bus taikoma arba Lietuvos, arba užsienio valstybės, arba ir Lietuvos, ir užsienio valstybės rezidentams.

Rezidentui sutarties tikslams identifikuoti yra skirtas atskiras straipsnis. Jis susitariančiosios valstybės rezidentą apibrėžia kaip „bet kokį asmenį, kuris pagal tos valstybės įstatymus apmokestinamas joje jo nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos, inkorporavimo vietos arba bet kokio kito panašaus

⁵⁰ *Cit. op. 5, p.87.*

požymio pagrindu, ir taip pat apima tą valstybę ir bet kokią jos vietos valdžią. Tačiau ši sąvoka neapima jokio asmens, kuris toje valstybėje apmokestinamas tik todėl, kad toje valstybėje turi pajamų šaltinį ar kapitalo⁵¹. Sutartis, nustatydamą pavyzdinius kriterijus, kuriais remiantis asmuo laikomas rezidentu, tik nežymiai riboja nacionalinių įstatymų taikymą rezidento sąvokai nustatyti. Žinia, jog Lietuvos Respublikoje, kaip ir daugelyje kitų valstybių, rezidentu *prima facie*, asmuo bus, jei atitiks valstybės nuolatinio gyventojų kriterijus. Tai iliustruoja ir ETT, vienoje iš bylų pažymėjęs, kad „gyvenamoji vieta <...> yra vienas iš pririšimo prie mokesčio kriterijų, kuriuo paprastai yra grįsta šiuolaikinė tarptautinė mokesčių teisė ir būtent kuriuo paremta EBPO parengta pavyzdinė konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo siekiant paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje tarp valstybių tais atvejais, kai atsiranda užsienio elementas⁵². Taigi nuolatinės gyvenamosios vietos, kaip pavyzdinio kriterijaus, įtvirtinimas sutartyje reiškia, kad, taikant Lietuvos nacionalinius įstatymus rezidento sąvokai identifikuoti, apribojimo apskritai nėra.

Kiti svarbūs kriterijai, kuriais remiantis asmuo apmokestinamas kaip rezidentas, yra jo buvimo vieta, vadovybės buvimo vieta, inkorporavimo vieta arba bet koks kitas panašus požymis. Tačiau, kaip jau buvo minėta, nors ir su tam tikrais apribojimais, kiekviena valstybė rezidento sąvoką apibrėžia remdamasi savo vidaus įstatymais. Pati valstybė ir bet kokia jos vietos valdžia (įskaitant valstybines ar savivaldybių institucijas) laikomos rezidentais, kuriems taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje numatytos lengvatos, neatsižvelgiant į tai, ar jų gaunamos pajamos rezidavimo vietos valstybėje apmokestinamos, ar ne⁵³.

Iš rezidento sąvokos sutartyje matyti, jog „bet koks kitas panašus požymis“ pilietybės kriterijaus neapima. Dažnai ir mūsų valstybės praktikoje sutapatinamos Lietuvos piliečio ir nuolatinio asmens sąvokos. Toks traktavimas laikytinas klaidingu. Svarbu įsidėmėti, kad nuolatinio gyventojų sąvoka nėra tiesiogiai siejama su asmens pilietybe. Tačiau, pavyzdžiui, pagal Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių įstatymus, rezidentu laikomas ir asmuo, esantis Jungtinių Amerikos Valstijų piliečiu, t. y. atitinkantis pilietybės kriterijų. Kaip jau buvo minėta, atsižvelgiant į specifinę valstybės mokesčių sistemą, Jungtinės Valstijos turi savo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių

⁵¹ Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005. Art. 4 para. 1.

⁵² Europos Teisingumo Teismo 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* (1995) ECR I-00225.

⁵³ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 4 ir 6 straipsnių komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

rengimo modelį, kuriame yra papildomai įtrauktas ir pilietybės kriterijus rezidentui sutarties tikslams apibrėžti. Lietuvos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo⁵⁴ 4 straipsnio 1 dalis skelbia: „Šios Sutarties tikslams sąvoka „Susitariančiosios Valstybės rezidentas“ reiškia bet kokį asmenį, kuris pagal tos Valstybės įstatymus apmokestinamas joje jo buvimo vietos, nuolatinės gyvenamosios vietos, pilietybės, vadovybės buvimo vietos, inkorporacijos vietos arba bet kokio kito panašaus požymio pagrindu.“ Mūsų nacionalinių teisės aktų požiūriu, tokia nuostata išplečia dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taikymo ribas trečiųjų valstybių rezidentams. Tačiau problema nekyla, nes, kaip jau buvo minėta, rezidento sąvokos sutarties tikslams įgyvendinti nustatymas yra paremtas kiekvienos valstybės vidaus teise.

Atkreiptinas dėmesys, kad EBPO Pavyzdinės sutarties 24 straipsnis, įtvirtinantis nediskriminavimo principą, nukrypsta nuo šios sutarties 1 straipsnio. Nediskriminavimo principo taikymo asmenims sritis apima tik susitariančiųjų valstybių piliečius. Kita vertus, tai pateisinama tuo, jog diskriminavimo draudimas taikomas sutarties šalių piliečių naudai net ir tuo atveju, jei jie nėra susitariančiųjų valstybių rezidentai, o tai sąlygoja palankesnę mokesčių mokėtojų padėtį.

Kalbant apie juridinius asmenis, atstovybės, filialai ir nuolatinės buveinės teisiškai nėra laikomos valstybės rezidentais. Nors ETT yra pripažinęs, kad „<...> tiesioginių mokesčių atveju rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai negali būti palyginama“⁵⁵, tačiau ETT, galima sakyti, kartu ir netiesiogiai griaua šią koncepciją ir per Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintą nediskriminacijos principą vis labiau įtakoja valstybių narių sprendimus tiesioginio apmokestinimo srityje. Labai ryškiai tai atspindėta *Saint – Gobain*⁵⁶ byloje. Bylos esmė –Prancūzijoje įsteigta įmonė *Compagnie de Saint – Gobain SA* vykdė veiklą Vokietijoje per nuolatinę buveinę, kuriai priklausė dviejų Vokietijos antrinių įmonių akcijų paketai. Vokietijos antrinėms įmonėms savo ruožtu dar priklausė antrinės įmonės kitose užsienio valstybėse. Pagal Vokietijos įstatymus nuolatinė buveinė ir antrinės įmonės Vokietijoje sudarė fiskalinį vienetą, todėl antrinių įmonių pajamos buvo priskiriamos nuolatinėi buveinei. Kilo klausimas dėl nuolatinės buveinės gaunamų dividendų iš antrinių įmonių užsienyje apmokestinimo.

⁵⁴ Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.

⁵⁵ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje C-346/04, *Robert Hans Conijn v. Finanzamt Hamburg-Nord* (2006), ECR 00000.

⁵⁶ Europos Teisingumo Teismo 1999 m. rugsėjo 21 d. sprendimas byloje C-307/97, *Compagnie de Saint–Gobain, Zwegniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen–Innenstadt* (1999), ECR I-6161.

Jeigu įmonė *Saint – Gobain SA* būtų vykdžiusi veiklą Vokietijoje per antrinę įmonę, o ne nuolatinę buveinę, antrinė įmonė būtų galėjusi reikalauti, kad dividendai, gauti iš užsienio antrinių įmonių, būtų atleisti nuo apmokestinimo pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Tačiau nuolatinė buveinė nebuvo laikoma Vokietijos rezidente dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslais, todėl *Saint – Gobain SA* nuolatinė buveinė negalėjo pasinaudoti lengvatomis, nustatytomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tarp Vokietijos ir pajamų šaltinio valstybių. Be to, Vokietijos vidaus teisė leido taikyti mokesčio kreditą tik įmonėms rezidentėms, todėl buvo paneigta *Saint – Gobain SA* nuolatinės buveinės teisė į mokesčio kreditą dividendams, apmokestintiems užsienyje. Galiausiai tais pačiais sumetimais *Saint – Gobain SA* nuolatinė buveinė nebuvo atleista nuo kapitalo mokesčio. ETT pripažino, kad visi trys minėti apribojimai prieštarauja steigimosi laisvei, nes skirtingas apmokestinimas nesuteikiant nuolatinėms buveinėms mokesčių lengvatų, kurios taikomos antrinėms įmonėms, yra nesuderinamas su teise laisvai pasirinkti tinkamą veiklos formą, t. y. antrinę įmonę arba filialą, kitoje valstybėje narėje.

Šiuo sprendimu buvo pripažinta pareiga valstybių narių įsteigtus filialus kitoje valstybėje narėje apmokestinti tokiais pat sąlygomis kaip ir jos įmones rezidentes. Toks traktavimas paneigia jau seniai nusistovėjusią mokesčių mokėtojų skirstymo į rezidentus ir nerezydentus teoriją, kuria pagrįstos bene visos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Minėtas požiūris suponuoja sutarčių įtvirtintų lengvatų taikymo galimybes trečiosioms šalims, kai filialas įsteigtas ne sutarties šalies valstybės, kas neabejotinai prieštarauja pagrindiniams tarptautinės teisės principams, o kartu ir tarptautinės mokesčių teisės principams. Kategoriškas nerezydentų traktavimas kaip rezidentų galėtų iškreipti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sistemą, galbūt daugiau ar mažiau paskatinti nesąžiningą mokesčių planavimą, sutarčių šalimis nesančioms valstybėms siekiant vis dažniau pasinaudoti sutarčių lengvatomis.

Tačiau šiandieninė situacija, kad ir probleminė, yra tokia. Europos Sąjungos valstybės narės privalo laikytis Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintų reikalavimų, taigi kartu ir seniai nusistovėjusias tarptautinės mokesčių teisės tradicijas aukoti dėl vieningos Europos Bendrijos rinkos kūrimo. Dėl to negalime prieštarauti ir ETT teiginiui toje pačioje *Saint – Gobain* byloje, jog Europos Bendrijų valstybės narės, net ir turėdamos teisę savarankiškai sudaryti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su trečiosiomis valstybėmis, bet kuriuo atveju privalo atsižvelgti į Europos Bendrijų teisės reikalavimus taikydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas.

Toliau analizuojant rezidento sąvoką sutarties tikslams, pastebėtina, jog asmuo, kuris pagal valstybės vidaus teisės aktus yra laikomas susitariančiosios valstybės rezidentu, nebus laikomas tos valstybės rezidentu sutarties tikslams, jei jis toje valstybėje įpareigotas mokėti mokesčius dėl to, kad asmuo toje valstybėje turi kapitalo ar pajamų šaltinį. Pavyzdžiui, Lietuvos įmonė moka dividendus fiziniam asmeniui, kuris nėra nuolatinis Lietuvos Respublikos gyventojas. Nors šis asmuo ir turi Lietuvoje pajamų šaltinį (gauna dividendus), jis nėra laikomas Lietuvos rezidentu sutarties tikslams. Sutarties lengvatomis jis galėtų pasinaudoti tik tuo atveju, jeigu remiantis užsienio valstybės – sutarties šalies – vidaus įstatymais jis yra jos rezidentas⁵⁷. Kitas pavyzdys – užsienio diplomatinis ir konsulinis personalas, reziduojantis kurioje nors valstybėje taip pat nebus rezidentais sutarties tikslams. Iš to išplaukia, jog šiems asmenims, turintiems pareigą mokėti mokesčius siunčiančiojoje valstybėje, sutartis bus taikoma joje, o ne valstybėje, kurioje reziduoja laikinai.

Vadinasi, susitariančiosios valstybės rezidentas sutarties tikslams yra asmuo, kuriam priskiriami tokie kriterijai, kurie pagrinde yra susiję būtent su jo buvimo vieta ir pagal susitariančiosios valstybės teisės aktus jis yra laikomas jos rezidentu mokestiniams tikslams. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad nustatant, kurios susitariančios valstybės rezidentu yra asmuo sutarties tikslams, turi būti nuodugniai ištiriami visi asmens pateikti įrodymai. Iš Lietuvos Respublikos mokestinių ginčų komisijos praktikos⁵⁸ matyti, kad Lietuvos Respublikos centrinis mokesčių administratorius kartais vadovaujasi nuomone, kad pase esanti žyma rodo asmens nuolatinę gyvenamąją vietą, taigi dėl to jis yra laikomas Lietuvos rezidentu. Tačiau vien tokių įrodymų nepakanka. Lietuvos Respublikos mokestinių ginčų komisija pabrėžia, kad „tai, jog Pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą Lietuvoje <...> 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. <...> aiškiai matyti ir tai, kad Pareiškėjo gyvybinių interesų centras yra būtent Airijoje: jis ten nuolat gyvena, dirba; jo duktė – Airijos pilietė, ir tuo pagrindu jam pratęsiamas leidimas

⁵⁷ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 4 ir 6 straipsnių komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

⁵⁸ Žr., pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos 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).

gyventi Airijoje; jis yra Airijos mokesčių mokėtojas⁵⁹. Taigi labai svarbu, kad būtų surinkti bei visapusiškai ištirti visi galimi įrodymai, apibūdinantys asmens teisinį statusą ir „taikant <...> vertinamuosius kriterijus <...> privalo būti palyginti įrodymai, apibūdinantys asmens ryšį tiek su viena, tiek su kita valstybe“⁶⁰.

Jeigu tas pats asmuo pagal nacionalinius įstatymus yra abiejų susitariančių valstybių rezidentas, sutartys nustato taisykles, t. y. kriterijus, pačioje sutartyje, pagal kuriuos yra identifikuojama *ad hoc* rezidento sąvoka, ir nebedaroma nuoroda į nacionalinius teisės aktus. Jei rezidento nepavyksta nustatyti pagal sutartyje įvardintus kriterijus, taikoma abipusio susitarimo procedūra, sprendžiant asmens rezidavimo klausimą abiejų valstybių kompetentingiems asmenims tarpusavio derybose. Iš to išplaukia, kad yra įvedama tam tikra rezidento sąvokos fikcija ir tokia rezidento sąvoka galima tik dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtintiems tikslams įgyvendinti. Kartu tokia nuostata yra labai svarbi, kadangi tokiu būdu yra įtvirtinamos sutarties taikymo teisinės pasekmės nustatant, kuri iš susitariančiųjų valstybių gali apmokestinti asmenį.

Rezidento identifikavimas sutarčių tikslams yra būtina sąlyga apmokestinimo teises tarp valstybių paskirstančių taisyklių, numatytų sutartyse, taikymui bei iš sutarties kylančių teisių įgyvendinimui.

2.2. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių teikiamų lengvatų apribojimas („*treaty shopping*“)

Visame pasaulyje yra nusistovėjęs principas, jog mokesčių mokėtojai yra laisvi organizuoti savo ekonominius reikalus tokiu būdu, kuris jiems atrodo labiausiai palankus. Toks požiūris leidžia asmenims planuoti mokesčius nacionaliniu ar tarptautiniu lygiu. Taigi, kaip jau buvo minėta anksčiau, ir pasinaudojant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklu. Nepaisant to, mokesčių planavimas gali pasiekti tokį lygmenį, kurį peržengus gali tapti netoleruotinas teisinės sistemos, kuri yra skirta užtikrinti teisingumo principus, rėmuose. Tokios ribos gali būti viršytos tuomet, kai sudaromi sandoriai ar steigiami vienetai kitose šalyse vieninteliam tikslui – kad būtų galima pasinaudoti lengvatomis, įtvirtintomis atitinkamoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, kuri egzistuoja tarp tos šalies ir trečiosios šalies, nors tokia sutartis įprastomis sąlygomis

⁵⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių 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).

⁶⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. birželio 12 d. sprendimas „Dėl Š. Š. 2003-05-02 skundo“, Nr. S-152-(7-155/2003).

nebūtų taikoma, pavyzdžiui, dėl to, kad asmuo, pretenduojantis į sutarties lengvatas, nėra nei vienos iš susitariančiųjų valstybių rezidentas. Iš esmės tokiu būdu vengiama mokesčių vienoje ar kitoje valstybėje. Šios ir panašios santykių konstrukcijos, formuojamos siekiant pasinaudoti tarptautinėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, tarptautinėje teisėje turi specifinį pavadinimą – „*treaty shopping*“⁶¹.

Kai kurie užsienio valstybių autoriai⁶² literatūroje vaizdžiai pažymi, jog nesant atitinkamų apribojimų, sutartis su viena valstybe gali tapti sutartimi su visu pasauliu. Tam, kad būtų išvengta tokių neteisėtų situacijų, sutartyse dažniausiai yra suformuluotos specialios taisyklės, kurios yra skirtos užkirsti kelią piktnaudžiavimo skatinimui ir taikomos neatsižvelgiant į tai, ar yra įrodyta, jog konkrečiu atveju buvo piktnaudžiaujama pasinaudojant sutarties teikiamomis lengvatomis. Pavyzdžiui, EBPO Pavyzdinės sutarties 10 straipsnio 1 paragrafas numato, kad „dividendai kuriuos kompanija, Susitariančiosios Valstybės rezidentė, moka kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentui, gali būti apmokestinami toje kitoje Valstybėje.“ Kartu to paties straipsnio 2 paragrafas patikslina: „tačiau tokie dividendai taip pat gali būti apmokestinami toje Susitariančiojoje Valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus mokanti kompanija, ir pagal tos Valstybės įstatymus, bet jeigu faktiškasis dividendų savininkas yra kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentas, taip imamas mokestis negali viršyti: 5 procentų bendros dividendų sumos, jeigu faktiškasis savininkas yra kompanija (bet ne bendrija), kuri tiesiogiai turi ne mažiau kaip 25 procentus dividendus mokančios kompanijos kapitalo; 15 procentų bendros dividendų sumos visais kitais atvejais.“ Taigi konkrečioje sutartyje dividendams numatyto 5 procentų maksimalaus tarifo prie pajamų šaltinio susitariančiojoje (pajamų šaltinio) valstybėje taikymu, kitaip tariant lengvata, galės pasinaudoti tik tokia kompanija, kuri yra valstybės, sutarties šalies, rezidentė, o faktiškasis jos išmokamų dividendų savininkas yra kitos sutarties šalies valstybės kompanija rezidentė, kuri tiesiogiai turi ne mažiau kaip 25 procentus dividendus mokančios kompanijos kapitalo. Vadinas, pirmiausia, norintiems pasinaudoti sutarties lengvata mokesčių mokėtojams, reikės įrodyti kompanijų rezidavimo valstybę bei pateikti įrodymus apie faktiškąjį išmokamų dividendų savininką. Sąvoką „faktiškasis savininkas“ reikėtų aiškinti sutarčių kontekste, nes nacionalinė teisė nepateikia jos apibrėžimo. Literatūroje⁶³ „faktiškasis savininkas“ yra: 1) asmuo, kuris turi teisę nuspręsti, ar kapitalas (kitas turtas) bus atitinkamu panaudotas ar bus leista juo naudotis kitiems, arba 2) asmuo, kuris gali nuspręsti, kaip pajamos iš

⁶¹ *Cit. op. 5*, p.119.

⁶² Žr. DOERNBERG, Richard L. *International Taxation in a Nutshell*. St. Paul, MN: West Publishing Co., 1989, p. 94.

⁶³ *Cit. op. 5*, p.562.

kapitalo bus panaudotos, arba 3) asmuo, kuris turi teisę apspręsti ir viena, ir kita. EBPO Pavyzdinė sutartis nereikalauja, kad „faktiškasis dividendų savininkas“ būtų ir teisėtas kapitalo savininkas, t. y. turta, iš kurio kyla ir yra mokami dividendai, turėtų nuosavybės teise. Kitaip tariant, asmuo privalo būti išmokamų dividendų naudos gavėjas (*beneficial owner*). Aukščiau minėtas reguliavimas užtikrina, kad konkreti valstybė, kurioje yra dividendų šaltinis, negalės išskaičiuoti didesnio pajamų mokesčio nei apskaičiuoto pagal 5 procentų tarifą tik esant santykiams tarp šios ir kitos valstybės sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties subjektų. Iš to išplaukia, kad sutarties lengvata negalės pasinaudoti trečiųjų valstybių rezidentai.

Kitoks piktnaudžiavimo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis draudimo reguliavimo pavyzdys yra atskiros sutarčių nuostatos, kurios apibrėžia konkrečius piktnaudžiavimo atvejus, ir, jei tokie atvejai atitinka sutartyse įvardintus kriterijus, bus atsisakyta taikyti numatytas sutarčių lengvatas. Šios atskiros nuostatos yra sulytos ir Lietuvos Respublikoje taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su Belgija, Latvija, Malta, Portugalija, Rusija, Uzbekistanu, Jungtinėmis Amerikos Valstijomis ir kitomis šalimis bei pavadintos pagal jų paskirtį – lengvatų apribojimais. Kai kurios tokios sutarčių nuostatos nurodo tik bendro pobūdžio taisykles, tarkim, Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos“⁶⁴. Šioje sutartyje sakoma: „Sutarties nuostatos neturi būti aiškinamos kaip įpareigojančios Susitariančiąją Valstybę suteikti lengvatas pagal šią Sutartį bet kuriam asmeniui, kuris yra kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentas, jeigu abiejų Susitariančiųjų Valstybių kompetentingi asmenys mano, kad tokių lengvatų gavimas sąlygos Sutarties bendrųjų principų pažeidimą.“ Tačiau daugumoje sutarčių atspindėta, jog mokesčių lengvatų apribojimų taikymo pagrindu yra laikomi tam tikri nesąžiningi vienokio ar kitokio mokesčių mokėtojo elgesio pagrindiniai tikslai. Matyti, jog pagrindinis mokesčių mokėtojo tikslas – sumažinti mokesčius, o ne įprastinis verslo praktikos įgyvendinimas ir pelno siekimas, kaip nesąžiningo mokesčių planavimo skiriamasis kriterijus, išlieka ir tarptautinėje mokesčių teisėje. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“⁶⁵ skelbia, kad „neatsižvelgiant į jokiais kitas šios Sutarties nuostatas, Susitariančiosios Valstybės rezidentas negali kitoje Susitariančiojoje Valstybėje pasinaudoti jokia šioje Sutartyje numatyta mokesčių sumažinimu ar atleidimu nuo jų, jeigu tokio rezidento ar bet kokio su

⁶⁴ Valstybės Žinios, 2002, Nr. 111-4900, 28 str.

⁶⁵ Valstybės Žinios, 2000, Nr. 59-1765, 28 str.

tokiu rezidentu susijusio asmens sukūrimo ar buvimo pagrindinis tikslas buvo pasinaudoti šios Sutarties teikiama nauda, kuri nebūtų galima kitu atveju.“ Panašiai piktnaudžiavimas lengvatomis ir jo pasekmės apibrėžti ir kitose sutartyse.

Ypatingai stiprios pozicijos dėl to, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse turėtų būti įtvirtintos aiškios nuostatos, apsaugančios nuo nesąžiningai sutartimis ketinančių pasinaudoti trečiųjų valstybių rezidentų veikmu, laikosi Jungtinės Amerikos Valstijos. Dėl to visose pastarosiose sutartyse su Jungtinėmis Amerikos Valstijomis yra ypatingai išsamus lengvatų apribojimo straipsnis⁶⁶, įtvirtintas ir šios valstybės pavyzdinės sutarties modelyje⁶⁷. Tuo tarpu EBPO Pavyzdinėje sutartyje apskritai nėra pavyzdinio lengvatų apribojimo straipsnio ir jokių kitų konkrečių antivengiminių nuostatų. Dėl to verta dėmesio Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutarties 23 straipsnyje numatyta visapusiška lengvatų apribojimo nuostata. Kaip nurodyta šios sutarties komentare⁶⁸, piktnaudžiavimas sutarties lengvatomis yra identifikuojamas per mokesčių mokėtojo tikslus, kurių mokesčių administratorius dažniausiai neturi galimybės objektyviai nustatyti. Tam, kad būtų išvengta šio dažnai nesėkmingo įrodinėjimo proceso, buvo pasirinkta ir įtvirtinta išsami „pripažinto rezidento“ prezumpcija. Atsižvelgiant į šią prezumpciją, daroma prielaida, jog mokesčių mokėtojas, atitinkantis šį sutarties straipsnį, greičiausiai iš tiesų turi realius verslo vykdymo bei pelno siekimo tikslus ir yra tam pasirinkęs vienokią ar kitokią veiklos išraiškos schemą arba turi pakankamai stiprų ryšį su kita susitariančiąja užsienio valstybe tam, kad galėtų reikalauti sutartyse įtvirtintų lengvatų taikymo. Taip pat preziumuojama, kad pelno siekimas ar minėtas ryšys yra tinkami ir pakankami įrodymai, kad būtų prieita prie išvados, jog noras pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties lengvatomis nėra svarbiausias mokesčių mokėtojo tikslas, dėl kurio buvo įsisteigta ar išsaugota atitinkama rezidavimo vieta. Pavyzdžiui, tuomet, kai trečiosios valstybės rezidentas, kuris įvykdo „esminę“ ūkinės – komercinės veiklos operaciją Lietuvoje ir kuris gauna pajamas iš susijusios veiklos Jungtinėse Amerikos Valstijose, yra daroma prielaida apie tai, kad šis asmuo atitinka lengvatų apribojimo straipsnio 3 paragrafą, kaip aktyviai siekiantis pelno, o ne, pirmiausiai, veikiantis tam, kad galėtų pasinaudoti sutarties garantuojamomis lengvatomis. Šiuo atveju yra preziumuojama, kad investitorius turi pagrįstą verslo tikslą investicijoms Lietuvoje ir ryšys tarp šio verslo bei veiklos Jungtinėse Amerikos

⁶⁶ 2001 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutarties „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ komentaras. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Teisės departamento medžiaga, 23 str.

⁶⁷ Žr. United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/hp16801.pdf>>, Art. 22.

⁶⁸ *Cit. op.* 66, 23 str.

Valstijose, iš kurio kyla sutartimi pagrįstų lengvatų taikymas taip gaunamoms pajamoms, įrodo pelno siekimo tikslą. Laikomasi nuomonės, kad investitorius vargiai ar ryšis patirti „esminės“ ūkinės – komercinės veiklos vykdymo kaštus Lietuvoje paprasčiausiai tik tam, kad įgytų sutarties lengvatas. Aiškumo sumetimais Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutartyje patikslinta, kokia ūkinė – komercinė veikla laikytina esmine. Taigi peršasi išvada, jog mokesčių administratorius, norėdamas įrodyti piktnaudžiavimo sutartimi faktą, turės paneigti mokesčio mokėtojo sąžiningumą, kurio turinys, sistemiškai aiškinant nuostatą, atitinka „pripažinto rezidento“ sąvoką. Panašus loginis pagrindimas naudojamas ir kitiems „pripažinto rezidento“ prezumpcijos atvejams apibūdinti⁶⁹.

Konkrečių atvejų, nepapulančių į „*treaty shopping*“ sąvoką, nustatymą sutartyse galima būtų laikyti siektina praktika. Tikėtina, jog tokiu būdu pavyktų identifikuoti daugiau piktnaudžiavimo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis atvejų. Juolab, kad praktikoje iki šiol vis dar kyla problemų atribojant mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo. Nors EBPO Pavyzdinėje sutartyje, kaip jau minėta, nėra pavyzdinio lengvatų apribojimo straipsnio, ši organizacija teikia rekomendacijas valstybėms sutarčių nuostatas papildyti „*anti-treaty shopping*“ nuostatomis⁷⁰.

Tačiau jei tam tikra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nenumato jokių konkrečių tokio pobūdžio nuostatų, būtų galima kelti klausimą dėl bendrųjų antivengiminių principų taikymo. Daugelio valstybių, kaip ir Lietuvos, mokesčių įstatymai nacionaliniu lygiu taip pat nustato principus, kuriais remiantis nepripažįstami sandoriai, sudaryti mokesčių naudos tikslais, jei sandorio šalys naudoja dirbtines, neįprastas verslo praktikai priemones, tik formaliai atitinkančias įstatymų reikalavimus (pavyzdžiui, turinio viršenybės prieš formą principas). Taigi ar galėtume šiuos principus taikyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių kontekste? Manytina, kad į šį klausimą galima būtų atsakyti teigiamai. Visų pirma, nereikėtų pamiršti, jog dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys iš esmės nenustato pačių pajamų ar kapitalo apmokestinimo taisyklių, o tiesiog riboja nacionalinių įstatymų taikymą. Taigi, jei valstybė pagal sutartį turi teisę apmokestinti pajamas ar kapitalą, ji vadovaujasi savo vidaus taisyklėmis. Šiuo požiūriu, bendrųjų antivengiminių principų taikymas galėtų būti priskiriamas apmokestinimo tvarkai. Kaip argumentą svarbu pažymėti tai, jog užsienio valstybių teismai taip pat taiko nacionalines antivengimines taisykles dvigubo apmokestinimo situacijoms spręsti⁷¹.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Art. 1

⁷¹ *Cit. op.* 5, p. 120.

2.3. Pajamų ir kapitalo apmokestinimo teisių padalijimas tarp susitariančių valstybių pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

2.3.1. Išimtinės ir neišimtinės valstybių apmokestinimo teisės

Pagal sutarčių struktūrinę sandarą, atskiri sutarties straipsniai, nustatantys apmokestinimo teisių padalijimo tarp valstybių taisykles ir principus yra išdėstyti atsižvelgiant į pajamų rūšis ir sudaro pagrindinę visų sutarčių nuostatų dalį. Literatūroje šios taisyklės dėl savo funkcijų neretai vadinamos paskirstančiosiomis⁷², kartais specialiosiomis ir turi specifinę struktūrą. Pagrindinis tokių nuostatų tikslas – atriboti šaltinio ir rezidavimo valstybių jurisdikciją apmokestinimo teises. Tam tikros pajamų rūšys apibūdinamos kaip išimtinai „apmokestinamos tik toje valstybėje“, taigi kita susitariančioji valstybė privalo atleisti šias pajamas nuo apmokestinimo. Kita vertus, jei taisyklėse numatyta, jog pajamos „gali būti apmokestinamos toje valstybėje“ – ši formulė visada taikoma pajamų šaltinio valstybei –, tokiu atveju, pati sutarčių nuostata nenustato pasekmių rezidavimo valstybėje⁷³, o nukreipia į kitą sutarčių straipsnį, kuriuo turėtų būti užpildytas dvigubo apmokestinimo panaikinimo reguliavimas. Šis minėtas EBPO Pavyzdinės sutarties 23 straipsnis numato dvigubo apmokestinimo panaikinimo alternatyvą: susitariančiosios valstybės konkrečioje sutartyje gali rinktis atleidimo arba kredito metodų taikymą. Be to, iš nuostatos išplaukia, kad dvigubas apmokestinimas naikinamas tik tuo atveju, kai vienos susitariančiosios valstybės rezidento gautos pajamos ar turimas kapitalas buvo apmokestintas kitoje susitariančiojoje valstybėje, kadangi tos valstybės vidaus teisės aktai numato tokių pajamų ar kapitalo apmokestinimą, ir joje pagal sutarties konkrečias nuostatas tokios pajamos ar kapitalas galėjo būti apmokestintas. Atkreiptinas dėmesys, jog EBPO Pavyzdinė sutartis visapusiškai nedetalizuoja šių metodų taikymo ir mokesčių apskaičiavimo procedūros, tai paliekama susitariančiųjų valstybių vidaus teisei. Toks neišsamus reguliavimas gali sąlygoti neišskumus besinaudojant EBPO Pavyzdine sutartimi rengiant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių projektus konkrečiose valstybėse, kurių nacionaliniai teisės aktai apskritai nenumato kredito ar atleidimo metodų taikymo. Tokiais atvejais susitariančios valstybės turėtų nustatyti detalias dvigubo apmokestinimo panaikinimo procedūras atskirose sutartyse.

⁷² *Cit. op. 5, p.30.*

⁷³ *Ibidem.*

Konkrečiai Lietuvos Respublika sutartyse pagrįdė yra numačiusi kredito metodo taikymą, t.y. dažniausiai Lietuvos ir kitos susitariančios valstybės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis užtikrina, kad užsienio valstybėje sumokėtas pelno (pajamų) ar jam tapatus mokestis nuo konkrečios pajamų rūšies būtų atskaitomas iš Lietuvoje mokėtino mokesčio nuo būtent tos pajamų rūšies, jeigu Lietuvos Respublikos vidaus teisės aktai nenustato palankesnio pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmo. Taisyklės, pagal kurias, naikinant pajamų dvigubą apmokestinimą Lietuvoje, apskaičiuojamas atskaitytinas Lietuvos vieneto užsienio valstybėje sumokėtas mokestis, yra nustatytos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme⁷⁴, o taisyklės, kaip apskaičiuojamas atskaitytinas nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis – Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme⁷⁵. Analizuojant aukščiau minėtus nacionalinius įstatymus, pastebėtina, kad juose mokesčio mokėtojo atžvilgiu numatytas ir turi būti taikomas palankesnis pajamų dvigubo apmokestinimo naikinimo būdas, negu nustatytas sutartyse. Pavyzdžiui, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas⁷⁶ jau leidžia Lietuvoje taikyti atleidimo metodą 2005 metais ir vėlesniais metais užsienio valstybėje (ES valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis) gautų pajamų (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) mokesčiams, kurie buvo sumokėti užsienio valstybėje, t. y. neskaičiuoti mokesčio ir tokių pajamų rūšių apskritai netraukti į nuolatinio Lietuvos gyventojų apmokestinamąsias pajamas, jeigu gyventojas Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui pateikia dokumentą, įrodantį, kad nuo užsienio valstybėje gautų pajamų toje užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis⁷⁷. Taigi turime situaciją, kai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymas leidžia nenukrypti nuo nacionalinių teisės aktų taikymo praktikos ir leidžia taikyti palankesnę režimą mokesčių mokėtojui bei taip saugoti jo teisėtus interesus.

Be abejo, reikėtų atsižvelgti į tai, kad Lietuvoje taikomas pajamų mokesčio tarifas daugeliu atvejų yra vis dar didesnis nei užsienio valstybėse taikomas tarifas. Kredito metodo taikymas panaikinant dvigubą pajamų apmokestinimą iš esmės padeda užtikrinti tolygų pajamų mokesčio naštos pasiskirstymą tarp nuolatinių Lietuvos gyventojų. Be to, esant pakankamai dideliame gyventojų pajamų mokesčio tarifui, atleidimas nuo pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų pajamų galėtų diskriminuoti nuolatinius Lietuvos

⁷⁴ Žr. 55 str.

⁷⁵ Žr. 37 str.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ Žr. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 str. 1 d. komentarą. Nr. (18.18-31-1)-R-8104. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>.

gyventojus, gaunančius pajamų tik Lietuvoje: gavęs tos pačios rūšies pajamų tik Lietuvoje, nuolatinis Lietuvos gyventojas mokėtų didesnę pajamų mokestį nei tas nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris gavo pajamų užsienyje. Todėl kredito metodo taikymas Lietuvoje buvo sąlyginai pateisinamas. Tačiau, kaip žinoma, 2005 m. birželio 7 d. buvo priimtos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pataisos⁷⁸, pagal kurias pajamų mokesčio tarifas laipsniškai mažinamas iki 24 proc. Dėl to Lietuvoje taikomas pajamų mokesčio tarifas priartės prie vidutinių pajamų apmokestinimo lygio užsienio valstybėse⁷⁹. Dėl šių priežasčių Lietuvoje atsirado reali galimybė keisti dvigubo apmokestinimo išvengimo metodą. Taigi pažymėtina, kad minėti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai, kuriais pakeistas 2005 m. prasidedančiu mokestiniu laikotarpiu nuolatinių Lietuvos gyventojų dvigubo apmokestinimo išvengimo metodas, yra sveikintinas Lietuvos valdžios žingsnis. Atleidimo metodo taikymas siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo mažina administracinę naštą mokesčius administruojančioms institucijoms bei skatina mokesčių mokėtojus sąžiningai mokėti jiems priklausančius mokesčius. Be to, atleidimo metodas užtikrina, kad pajamos iš veiklos užsienio valstybėje tos užsienio valstybės jurisdikcijoje nebus apmokestinamos didesniu mokesčio tarifu nei tos užsienio valstybės rezidentų pajamos. Juolab, pažymėtina, kad iš tiesų praktikoje problemų kyla naudojant kredito metodą.

Pasauliniame kontekste reguliavimas taikant būtent kredito metodą, dominuojantį daugumoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, pats savaime netiesiogiai sukuria dvigubo apmokestinimo schemą, tik vėliau yra numatyta galimybė ją eliminuoti pakankamai sudėtingos procedūros pagalba. Mokesčių mokėtojų pinigai laikinai užšaldomi kurios nors valstybės biudžete tol, kol asmuo neįvykdo teisės aktų numatytų formalumų ir neįgyja teisės į mokesčio atskaitą. Pagaliau, jei rezidavimo valstybėje taikomas mažesnis pajamų ar kapitalo mokesčių tarifas, mokesčio permokos grąžinimo nėra. Manytina, kad tokia sistema prieštarauja laisvam kapitalo judėjimui, kuris yra bendrosios Europos Sąjungos rinkos pagrindo dalis. Abiejų – mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus – pozicijos požiūriu, šis tarpvalstybinis santykių reguliavimas galėtų būti iš esmės keistinas. Pirma, valstybės turėtų sutarti kuo dažniau taikyti atleidimo metodą užsienyje apmokestinant pajamas bei taip užtikrinti aiškumą mokesčių mokėtojams, laisvę verslo subjektų investicijoms arba bent sutarti maksimalius mokesčio prie pajamų šaltinio tarifus, kaip yra palūkanų, dividendų ir honorarų atveju. Antra,

⁷⁸ Žr. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085), 6 str. 1 d.

⁷⁹ KVEDYTĖ, Živilė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas GPM. 2005, Vilnius. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-09-22]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4380dfeab91fa?vbanga2=4b265f4993faa12e161be0602e5fc485>>.

tarptautinis dvigubas apmokestinimas galėtų būti visiškai panaikintas, jeigu valstybės susitarų dėl apmokestinimo teisės priskyrimo išimtinai pajamų šaltinio valstybės jurisdikcijai arba rezidavimo valstybės jurisdikcijai. Tačiau, kaip matome, iki šiol toks visuotinis susitarimas dar nebuvo įmanomas ir apmokestinimo teisėmis „aprūpintos“ abi valstybės.

2.3.2. Pajamų apmokestinimo teisių padalijimo tarp susitariančiųjų valstybių principai

Pažymėtina, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių objektas yra tiesioginiai – pajamų ir kapitalo mokesčiai. Socialinio draudimo įmokos ir išmokos į šių sutarčių reguliavimo sritį nepatenka. Paprastai sutartyse išvardijami konkretūs mokesčiai, kuriems taikomos sutartyje nustatytos taisyklės, taigi sutarties nuostatų taikymas nenurodytiems sutartyje mokesčiams neleidžia pasinaudoti sutarčių teikiamomis lengvatomis, ir tokių mokesčių dvigubo apmokestinimo problemos sprendimas priklausys tik nuo vienašališkų priemonių. Toliau darbe aptariami kai kurių pajamų rūšių apmokestinimo teisių padalijimo tarp valstybių principai.

Pajamos, kurias susitariančiosios valstybės rezidentas gauna iš kitoje susitariančiojoje valstybėje esančio nekilnojamojo turto, įskaitant pajamas iš turto, naudojamo ne tik asmeniniams ar žemės ūkio tikslams, bet ir užsiimant individualia veikla, neatsižvelgiant į tai, ar toje valstybėje, kurioje nekilnojamasis turtas yra, taip pat yra ir nuolatinė buveinė ar nuolatinė veiklavietė, kuriai toks turtas priskiriamas, gali būti apmokestinamos pagal *lex rei sitae* principą⁸⁰. Tai reiškia, kad jeigu asmuo, būdamas vienos valstybės rezidentu, gauna pajamų iš kitoje valstybėje esančio nekilnojamojo turto, tai tokios pajamos gali būti apmokestinamos pajamų šaltinio valstybėje, t. y. toje, kurioje tas turtas yra, jeigu tai numato tos valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Pavyzdžiui, užsienio valstybės įmonė Lietuvoje atliko statybos darbus per čia registruotą savo nuolatinę buveinę. Lietuvoje ji įsigijo patalpas, kurios buvo naudojamos nuolatinės buveinės veiklai organizuoti ir koordinuoti. Baigusi darbus, užsienio valstybės įmonė savo nuolatinę buveinę išregistravo, tačiau patalpų nepardavė, o išnuomojo Lietuvos ūkio subjektui. Pajamos, kurias užsienio valstybės įmonė gauna už jai Lietuvoje priklausančių patalpų nuomą, gali būti apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos vidaus mokesčių

⁸⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005. Art. 6.

įstatymais⁸¹. Ir atvirkštinė situacija –fizinis asmuo, kuris buvo užsienio valstybės rezidentas, persikėlė gyventi į Lietuvą ir tapo nuolatinis jos gyventojas – Lietuvos rezidentu. Užsienio valstybėje turėto gyvenamojo namo jis nepardavė, o išnuomojo. Pajamos, kurias toks Lietuvos rezidentas gauna už namo nuomą gali būti apmokestinamos užsienio valstybėje⁸². Klausimą dėl teisės apmokestinti pajamas iš nekilnojamojo turto rezidavimo valtybei, EBPO Pavyzdinė sutartis palieka atvirą.

Pažymėtina, kad sutartis nenumato jokių apribojimų apmokestinant pajamas turto buvimo valstybėje pagal savo mokesčių įstatymus: nenustato tarifo, taip pat to, ar apmokestinant tokias pajamas galima leisti atimti išlaidas ar ne, ar apmokestinant tokias pajamas būtina turėti nuolatinę buveinę ar ne, ar galima mokesčių išskaičiuoti prie pajamų šaltinio ar ne, ir pan., įskaitant ir nekilnojamojo turto sąvokos aiškinimą (yra tik viena išimtis – jūrų laivai ir orlaiviai nelaikomi nekilnojamoju turto, nors, atkreiptinas dėmesys, kad pagal Lietuvos Respublikos civilinį kodeksą⁸³ “nekilnojamiesiems daiktams taip pat prilyginami įstatymuose numatyti laivai ir orlaiviai, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija”). Būtent tokį bendro pobūdžio reglamentavimą galima būtų aiškinti tuo, jog nekilnojamąjį turtą, kaip pajamų šaltinį, ir valstybę, kurioje yra tas turtas, sieja neišvengiamai glaudus ekonominis ryšys.

Kita mokesčių rūšis, kuriai taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos – ūkinės – komercinės veiklos pelno mokesčiai. Pagal EBPO Pavyzdinės sutarties 7 straipsnio 1 paragrafą, susitariančios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, jeigu įmonė neužsiima verslu kitoje susitariančioje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Tai reiškia, kad jei nuolatinės buveinės nėra šaltinio valstybėje, teisė apmokestinti pajamas iš ūkinės – komercinės veiklos tenka išimtinai rezidavimo valtybei. Taip pat pasakyta, kad jeigu įmonė užsiima verslu anksčiau minėtu būdu (t. y. per nuolatinę buveinę), tai įmonės pelnas gali būti apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik ta jo dalis, kuri priskiriama tai nuolatinėi buveinei⁸⁴. Kitaip tariant, kai susitariančiosios valstybės įmonė vykdo veiklą kitoje susitariančioje valstybėje, kompetentingos šios kitos susitariančios valstybės institucijos, prieš apmokestindamos pelną, turi išsiaiškinti šiuos klausimus: ar įmonė jų šalyje turi nuolatinę buveinę ir, esant teigiamam atsakymui, ar yra tos nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno. Taigi

⁸¹ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 4 ir 6 straipsnių komentarai. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ Valstybės Žinios, 2000, Nr.74.

⁸⁴ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 7 para. 1.

nuolatinės buveinės buvimas suprantamas kaip privaloma sąlyga ne rezidento veiklos pajamoms apmokestinti pajamų šaltinio valstybėje ir šis principas yra vienas iš pagrindinių tarptautinio apmokestinimo elementų. Dėl šios priežasties yra labai svarbu šiek tiek plačiau panagrinėti nuolatinės buveinės sampratą.

Nuolatinės buveinės sąvoka yra įtvirtinta ir Lietuvos nacionaliniuose įstatymuose, ir sutartyse. Kaip jau buvo minėta, nacionalinių įstatymų atžvilgiu pirmenybė taikoma sutarčiai ir šiuo požiūriu vidaus įstatymai neužtikrina sutarties funkcijų įgyvendinimo. Be to, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme⁸⁵ pateikta nuolatinės buveinės samprata yra platesnė nei sutartyse (nėra nuolatinės veiklos vietos kriterijaus, nenumatyta kriterijų, kuriais remiantis tam tikra vieta nelaikoma nuolatine buveine, nenumatytas dvylikos mėnesių terminas tam, kad statybos arba įrangos objektas būtų pripažinti nuolatine buveine⁸⁶) ir, jei šiuo atveju būtų taikoma, galėtų išplėsti didesnio valstybių skaičiaus apmokestinimo jurisdikciją. Paprastai visų valstybių nacionalinė mokesčių teisė, reguliuojanti tarptautinį apmokestinimą, stengiasi suformuoti gana plačias sąlygas pajamų iš ūkinės – komercinės veiklos apmokestinimui tam, kad būtų kiek galima labiau išplėstos nacionalinės apmokestinimo teisės⁸⁷. Priešingai, tarptautinėje mokesčių teisėje šaltinio valstybės apmokestinimo teisės yra tam tikra apimtimi susiaurintos rezidavimo valstybės naudai. Tai supaprastina apmokestinimą ir tam tikra prasme skatina tarptautinio verslo liberalizavimą. Be to, siauresnė nuolatinės buveinės samprata, įtvirtinta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, atspindi tarpvalstybinį kompromisą tarp rezidencijos ir šaltinio valstybių, pagrįstą abipusiu reikalavimu taikyti tą pačią nuolatinės buveinės koncepciją. Tačiau kai kurie autoriai⁸⁸ teigia, jog tarptautinė praktika, kryptanti link vis siauresnio nuolatinės buveinės sąvokos apibrėžimo sutartyse įtvirtinimo, gali užtikrinti adekvatų biudžeto pajamų padalijimą tik tarp tų valstybių, kuriose investicijų eksportas ir importas yra daugiau ar mažiau subalansuotas. Kai kapitalo investicijų nutekėjimas ir prekyba yra nesubalansuoti, per daug siauras nuolatinės buveinės apibrėžimas vienašališkai sąlygoja žymiai palankesnę rezidavimo valstybės įmonių padėtį. Tuo pat metu pusiausvyros nebuvimas gali sąlygoti kliūtis ekonominėms iniciatyvoms, kurias skatina šaltinio valstybė ir tokiu būdu pakenkti šios valstybės ekonominei politikai. Tam, kad būtų išvengta tokių situacijų, Jungtinių Tautų modelinė konvencija, o tai pat dauguma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tarp išsivysčiusių bei besivystančių šalių nustato platesnį nuolatinės buveinės apibrėžimą.

⁸⁵ Žr. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (Valstybės Žinios. 2001, Nr. 110-3992), 2 str. 14 p.

⁸⁶ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 5 para. 3.

⁸⁷ *Cit. op.* 5, p.280.

⁸⁸ *Ibidem.*

Nuolatinė buveinė yra nuosavybės ir kontrolės ryšiais susijusi su užsienio valstybės įmone, taigi ji nėra juridinis asmuo ir neturi teisinio subjektiškumo. Kita vertus, sutarčių kontekste nuolatinė buveinė įgauna tam tikrą savarankiškumo kriterijaus atspalvį. EBPO Pavyzdinės sutarties 7 straipsnio 2 paragrafe nurodyta, kad „buveinei priskiriamas pelnas, kurį ji galėtų gauti, jeigu būtų atskira ir savarankiška įmonė, užsiimanti tokia pačia ar panašia veikla tokiomis pačiomis ar panašiomis sąlygomis ir veikianti visiškai nepriklausomai nuo tos įmonės, kurios nuolatinė buveinė ji yra.“ Galima būtų sutikti su tokiu traktavimu vien dėl to, kad nuolatinė buveinė yra atskiras subjektas mokestiniu požiūriu, jai privaloma teisinė registracija mokesčių mokėjimo tikslais⁸⁹. Be to, svarbi jau minėta ETT pozicija, kuri, nors ir netiesiogiai, suteikia nuolatinei buveinei rezidento statusą.

Bendrajai prasme, pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nuolatinė buveinė reiškia pastovią ūkinės – komercinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės ūkinė – komercinė veikla arba jos dalis⁹⁰. *Prima facie* nuolatinė buveinė apima veiklos buvimą, t. y. materialaus elemento, vietą, kuria gali būti filialas, įstaiga, gamykla, dirbtuvė, kasykla ir pan., taip pat vieta, kurioje yra įmonės vadovybė. Kitas reikalavimas – veiklos vieta turi būti nuolatinė, o ūkinė – komercinė veikla per tą ūkinės – komercinės veiklos vietą turi būti vykdoma nuolat.

Remiantis minėtais kriterijais ir analizuojant, ar, pavyzdžiui, užsienio įmonė, teikianti įmonės atšakų valdymo paslaugas Lietuvoje bus laikoma turinčia nuolatinę buveinę, galima būtų atsakyti teigiamai. Dažnai tokio pobūdžio įmonės veikla yra organizuota per fiksuotą ir nuolatinę veiklos vykdymo vietą, per kurią atliekamas įmonės ar jos dalies valdymas, ir tokia veikla yra esminė valdomosios įmonės atžvilgiu. Jei įmonė, turinti tarptautines atšakas, įsteigia taip vadinamąją „valdymo įstaigą“ valstybėje, kurioje ji aptarnauja padalinius, nuolatinės buveinės ir pan. atlikdama koordinacines ar priežiūros funkcijas visų padalinių atžvilgiu, ji bus laikoma turinčia nuolatinę buveinę kaip įstaiga EBPO Pavyzdinės sutarties 5 straipsnio 2 paragrafo prasme. Taip pat jei stambūs tarptautiniai koncernai deleguoja visas valdymo funkcijas savo regioninėms valdymo įstaigoms tokiu būdu, kad koncerno valdybos funkcijos yra apribotos bendram kontroliavimui, regioninės valdymo įstaigos laikomos turinčios nuolatinę buveinę vadovybės buvimo vietos kriterijaus prasme. Taigi tokia veiklos vieta negali būti apibūdinama kaip „naudojama paruošiamojo ar pagalbinio pobūdžio įmonei skirtai

⁸⁹ Žr. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. 12 d. komentarą. Nr. 08-2-02-11815. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/>.

⁹⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 5 para. 1.

veiklai vykdyti“, kuri, pagal EBPO Pavyzdinės sutarties 5 straipsnio 4 paragrafo e) punktą, nėra priskiriama nuolatinei buveinei⁹¹. Kitokia situacija susiklostys tuomet, kai, pavyzdžiui, užsienio įmonė, turėdama Lietuvoje nekilnojamojo turto nuosavybės teise, išnuomoja jį Lietuvos rezidentui, tokiu atveju užsienio įmonė nebus laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje. Tai aiškintina tuo, jog ūkinė – komercinė veikla turi vykti per tokios veiklos vietą ar joje, t. y., pati verslo vieta negali būti prekybos ar nuomos objektu. Tačiau jei nekilnojamojo turto nuomos veikla (klientų priėmimas, dokumentų paruošimas ir pan.) yra vykdoma per atskirą nuolatinės veiklos vietą, ši vieta turėtų būti pripažįstama nuolatine buveine. Apie veiklos vietos nuolatinumo kriterijų pasakytina, jog pagal EBPO Pavyzdinės sutarties komentarą⁹² veiklos vykdymo nuolatinumas nereiškia nepertraukiamumo, tačiau veikla turi būti vykdoma reguliariai. Labai svarbu nustatyti tikslą bei ketinimus, kuriems verslo vieta yra įkurta. Dėl to, pavyzdžiui, keliaujantis cirkas, muzikinės ar šokių grupės, ledo čiuožimo pasirodymų ir panašios įmonės nesukurs nuolatinės buveinės tose vietose, kuriose pasirodo trumpam laikotarpiui.

Tačiau kai kuriais atvejais, ypač vystantis šiuolaikinėms technologijoms, verslo vietos identifikacijos aiškumo materialaus elemento požiūriu neužtenka; pavyzdžiui, elektroninės komercijos atveju. Užsienio įmonės administruojami serveriai, kurių pagrindu gali vykti prekyba, yra lengvai fiziškai perkeliama iš vienos valstybės į kitą. Funkciniu požiūriu pati interneto svetainė gali atlikti daugumą (jeigu ne visas) filialo ar atstovybės funkcijų, ypač jeigu ji pasitelkia pažangią programinę įrangą, įgalinančią elektroninių agentų pagalbą priimti, patvirtinti ir įvykdyti klientų užsakymus⁹³. EBPO Pavyzdinės sutarties komentaras, atsižvelgiant į bendrąsias taisykles, pateikia tam tikras gaires šio klausimo sprendimui: interneto svetainė savaime nesudaro nuolatinės buveinės, o vieta, kur yra kompiuterinė įranga, pavyzdžiui serveris (nuosekliai siejant su nuolatinės veiklos vietos kriterijumi), gali tam tikromis aplinkybėmis reikšti nuolatinę buveinę, jeigu vykdomos funkcijos yra reikšmingos ir sudaro esminę įmonės veiklos dalį⁹⁴. Kita vertus, šiuolaikinės technologijos sudaro galimybes nesunkiai išvengti nuolatinės buveinės ir su ja susijusių mokesčių išsipareigojimų. Tarkim, serverio buvimo vieta gali būti vienoje valstybėje, o pati veikla (pavyzdžiui, prekių tiekimas), gali būti vykdoma visiškai kitoje valstybėje. Dėl to pažymėtina, kad tokios specifinės, specialių techninių žinių

⁹¹ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Art. 5 para. 4.

⁹² Žr. *Ibidem*, Art. 5 para. 1.

⁹³ CIVILKA, Mindaugas. Elektroninės komercijos reguliavimas tarptautinėje ir ES teisėje. 2001, Vilnius. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-09-22]. Prieiga per internetą: www.teisininkas.lt/downloads/EK_konsp.pdf, p. 93.

⁹⁴ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005. Art. 5 para. 2, 4.

reikalaujančios srities kaip elektroninė komercija reglamentavimas mokestiniais tikslais reikalauja detalesnio ir išsamesnio reguliavimo.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse (kaip ir Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose) nuolatine buveine apibūdinama ir kitokio pobūdžio veiklos užsienio valstybėje išraiška. Nuolatinė buveinė taip pat egzistuos tada, kada veikia asmuo, turintis užsienio valstybės įmonės įgaliojimus veikti jos vardu ir neturintis nepriklausomo atstovo (agento) statuso⁹⁵. Šis nuolatinės buveinės pobūdis skiriasi nuo pirma minėtojo, nes asmuo, veikiantis užsienio valstybės įmonės vardu, yra atskiras teisės subjektas, t. y. užsienio valstybės įmonė veikia kitoje valstybėje per kitą – fizinį ar juridinį – asmenį. Tokiu atveju nuolatinei buveinei identifikuoti svarbu, ar asmuo, veikiantis užsienio valstybės įmonės vardu, yra juridiskai ir ekonomiškai priklausomas nuo užsienio valstybės įmonės, ar turi teisę sudaryti privalomus įmonei sandorius, netgi jei tie sandoriai faktiškai sudaromi ne įmonės vardu (tačiau tai nereiškia tiesioginių sandorių įmonės vardu sudarymo), ar tie sandoriai susiję su ūkinėmis operacijomis, nešančiomis įmonei komercinį pelną⁹⁶. Atsižvelgiant į šiuos kriterijus, asmuo, turintis teisę ieškoti bei samdyti užsienio įmonei darbuotojus, nesukurs nuolatinės buveinės statuso, tuo tarpu užsienio įmonė, veikianti per priklausomą jos prekių platintoją, turėtų būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę kitoje valstybėje, nes prekių platinimo metu sudarinėjami sandoriai įpareigoja pačią įmonę ir lemia jos pelno prieaugį.

Nuolatinės buveinės konstrukcijos analogui galima būtų priskirti fizinio asmens nuolatinę bazę individualios savarankiškos veiklos vykdymo atveju. Dėl autorei neaiškių priešasčių EBPO naujoji Pavyzdinės sutarties redakcija apskritai nebeturi nuostatų, reglamentuojančių pajamų iš individualios veiklos apmokestinimo tvarką, nors tokios buvo įtvirtintos senojoje EBPO Pavyzdinės sutarties redakcijoje. Tačiau Lietuvos ratifikuotose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tokios nuostatos yra, vadinasi, turi būti taikomos, o jų turinys visose Lietuvos sutartyse beveik nesiskiria. Priešingai nei nuolatinės buveinės, nuolatinės bazės sąvokos EBPO Pavyzdinėje sutartyje taip pat nėra, tačiau jos teisingas interpretavimas yra esminis identifikuojant valstybę, turinčią teisę apmokestinti pajamas iš individualios veiklos. Dėl šių priešasčių nagrinėjant minėtos pajamų rūšies apmokestinimo taisyklės vadovaujamosi, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutartimi dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos⁹⁷.

⁹⁵ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005. Art. 5 para. 5.

⁹⁶ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005. Art. 5 para. 5.

⁹⁷ Valstybės Žinios, 2002, Nr. 111-4902.

Šios sutarties 14 straipsnio 1 paragrafe yra pasakyta, kad pajamos, kurias fizinis asmuo, susitariančiosios valstybės rezidentas, gauna teikdamas profesines paslaugas arba vykdydamas kitokią savarankiško pobūdžio veiklą apmokestinamos tik toje valstybėje, jei jis neturi nuolatinės bazės, kurią gali reguliariai naudoti kitoje susitariančiojoje valstybėje savo veiklai vykdyti. Tuo tarpu logiška, kad, jei jis turi tokią nuolatinę bazę pajamų šaltinio valstybėje, ši valstybė, analogiškai nuolatinės buveinės atvejui, taip pat įgyja teisę į pajamų, priskiriamų tai nuolatinei basei, apmokestinimą.

Analizuojamos sutarties 14 straipsnio 2 paragrafas kaip tipiškus individualios veiklos vykdymo atvejus įvardina gydytojų, teisininkų, architektų ir pan. veiklą, taigi akivaizdu, jog nuolatinės bazės pavyzdžiais gali būti gydytojo konsultacijų kabinetas, architekto ar teisininko biuras. Interpretuojant minėtą sąvoką reikalingas platesnis aiškinimas. Vienas pagrindinių principų yra tas, kad pajamos iš veiklos, vykdomos užsienio valstybėje nebus apmokestinimo objektas toje valstybėje tuomet, jei ši veikla neturės ekonominio ryšio su šia valstybe. Nuolatinė bazė, kaip ir nuolatinė buveinė, įrodo esant ekonominį ryšį. Atitinkamai verslo kompleksui nuolatinės buveinės atveju, nuolatinė bazė reiškia visumą elementų, įskaitant ir patalpas, ir inventorių, kurie yra naudojami teikiant profesines paslaugas ar kitą savarankiško pobūdžio veiklą. Pažymėtina, kad joje turi būti atliekama veikla; pavyzdžiui, agento kontora, kurioje agentas tik sudaro sutartis su pozuotojais fotografijoms ir tik retkarčiais išsinuomoja studiją fotografavimo sesijoms, nebus laikoma nuolatine baze⁹⁸. Ar bazė yra naudojama būtent profesinių paslaugų teikimo tikslams, priklauso nuo įprastų reikalavimų konkrečiai veiklai vykdyti. Jei, tarkim, advokatas, Lietuvos rezidentas, teikia teisines paslaugas savo antruose namuose užsienio valstybėje, netgi šie namai, naudojami profesinių paslaugų teikimo tikslams, turėtų sukonstruoti nuolatinę bazę, nes teisinių paslaugų teikimas nereikalauja specialios įrangos. Rašomasis stalas, prieinamas individualias paslaugas teikiančiam asmeniui kitoje verslo vietoje (ir, sakykim, kitoje valstybėje) bei naudojamas pastarojo asmens profesinio atstovavimo tikslams, savaime nesudarys nuolatinės bazės, jei kartu nebus ir kitos reikalingos biurui įrangos (telefono, kompiuterio, telefakso ir pan.). Taigi, kaip ir nuolatinės buveinės atveju, labai svarbu identifikuoti atitinkamos veiklos vietos įkūrimo tikslus.

Vedant paralelę tarp nuolatinės buveinės ir bazės nuolatinumo reikalavimo, pastebėtina, kad nėra numatyto privalomo minimalaus laikotarpio, kurį egzistuojanti bazė ar nuolatinė buveinė (nuolatinės buveinės atveju tik tam tikros veiklos vietos, pavyzdžiui,

⁹⁸ Žr. *Cit. op.* 5, p.861.

statybos aikštelė, privalo egzistuoti ilgiau nei dvylika mėnesių⁹⁹) pripažįstamos nuolatinėmis. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos 14 straipsnio 1 paragrafo nuostata, numatanti tai, kad užsiimdamas tokia veikla „asmuo, kuris yra Susitariančiosios Valstybės rezidentas, kitoje Susitariančiojoje Valstybėje bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais fiskaliniais metais, ištiesai arba su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas, laikoma, kad jis turi nuolatinę bazę“ turėtų būti interpretuojama tik kaip pagalbinė, nenustačius kitų nuolatinėi bazei privalomų bruožų. Dėl to šiuo klausimu teisiu reikėtų pripažinti Prancūzijos administracinę teisimą, kuris vienoje iš bylų, detaliai išanalizavęs visas esamas aplinkybes, pripažino egzistuojant nuolatinę bazę ir tuomet, kai mokesčių mokėtojas susitariančiojoje valstybėje išbuvo ne daugiau 114 dienų (aut. – buvo taikoma Prancūzijos ir Kamerūno dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis)¹⁰⁰. Nuolatinumas, be abejo, reiškia ir nuolatinės paslaugas. Jei, pavyzdžiui, rašytojas gyvena kitos valstybės stovyklavietėje namelyje ant ratų dukart per metus, tarkim, po šešias savaites kiekvieną kartą rašytojo veiklos vykdymui, jis nebus laikomas turinčiu nuolatinę bazę¹⁰¹.

Nuolatinėi bazei identifikuoti, svarbu tai, kad asmuo vietą veiklai vykdyti naudotų reguliariai¹⁰². Kitaip tariant, kaip ir nuolatinės buveinės atveju¹⁰³, nebūtinai veiklos tęstinumas, nepertraukiamumas. Tačiau, nors ir nebūtinai savininkas, asmuo neabejotinai turėtų būti teisėtas veiklos vietos naudotojas.

Praktikoje nustatant, ar užsienio valstybės įmonė turi nuolatinę buveinę, o užsienio rezidentas fizinis asmuo – nuolatinę bazę, reikia atidžiai analizuoti visus kriterijus kiekvienu konkrečiu atveju, siejant su konkrečia situacija. Tai svarbias teisinės pasekmes sukeliantis rezultatas, nes per daug plati šių sąvokų sampratos interpretacija gali pernelyg išplėsti atskirų valstybių apmokestinimo teises.

Panašus principas sutartyse įtvirtintas ir pajamų iš darbo santykių apmokestinimo srityje. Išimtinė teise apmokestinti tokias pajamas naudojami rezidavimo valstybė, išskyrus atvejus, kai samdomasis darbas atliekamas kitoje susitariančiojoje valstybėje, tačiau ta kita valstybė gali apmokestinti tik tą pajamų dalį, kuri gaunama už toje kitoje

⁹⁹ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 5 para. 3.

¹⁰⁰ Žr. *Cit. op.* 5, p.862.

¹⁰¹ *Ibidem.*

¹⁰² Žr. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 111-4902) 14 str., 1 par.

¹⁰³ Žr. Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Art. 5, para. 1.

valstybėje atliekamą darbą¹⁰⁴. Šiuo atveju svarbu išsiaiškinti veiklos, susijusios su darbo santykiais, atlikimo šaltinio valstybėje faktą. Bendriausia prasme tokia darbo vieta turėtų būti suprantama kaip ta vieta, kurioje darbas atliekamas ir kurioje darbuotojas pats dalyvauja darbo funkcijų vykdymo tikslui. Viskas, kas yra funkciškai susieta su veikla, atliekama darbo vietoje, turi būti laikoma darbo veikla. Todėl, pavyzdžiui, laikas, kurį darbuotojas praleidžia susitariančiojoje valstybėje keliaudamas iš rezidavimo valstybės į darbo vietą bei grįžimas namo, taip pat turėtų būti įskaitomas į darbo veiklą. Įprastiniai asmens veiklos sustabdymai, tokie kaip kelionė į rezidavimo valstybę tam, kad būtų, tarkim, perskaitomas pranešimas įmonės valdyboje, išvykimas į rezidavimo valstybę atostogų ar ligos atveju, neturėtų būti laikomi darbo veiklos nevykdymo atvejais užsienyje¹⁰⁵. Vykdamas kitokią nei fizinis darbas veiklą, gali iškilti klausimas, ar veikla „atliekama“ toje vietoje, kurioje ji tampa veiksminga (pavyzdžiui, kai darbo veikla apima instrukcijų leidybą), ar ten, kur asmuo atlikdamas darbą faktiškai yra. Šiuo atveju darbo veiklą būtina susieti su tam tikru kriterijumi. Galima būtų sutikti su Vokietijos teismų praktika, kuri yra sukūrusi taisyklę, susijusią su veikla, kurią vykdo įmonių vadovai, t. y. tokia veikla yra laikoma „atliekama“ toje vietoje, kurioje yra išsidėsčiusi įmonės valdyba, netgi jei darbuotojo buvimas toje vietoje nėra nuolatinis¹⁰⁶. Kita vertus, ši taisyklė neturėtų būti taikoma tuo atveju, jei asmuo yra siunčiamas į užsienį tik savo įmonės interesų atstovavimui, arba jei jo veikla užsienyje nesusijusi su instrukcijų leidybos tipo veikla, o susijusi, pavyzdžiui, su prekių pirkimu, arba konsultacijų teikimu, kas, atsižvelgiant į jos pobūdį, neturėtų būti suprantama kaip įmonės veikla, susijusi su jos valdymu.

EBPO Pavyzdinės sutarties 15 str. 2 paragrafas numato išimtis, kai teisė apmokestinti gyventoją – susitariančiosios valstybės rezidentą – už kitoje susitariančiojoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą gaunamas pajamas suteikiama tik pajamas gaunančio gyventoją rezidavimo valstybei. Jeigu gyventojas, būdamas vienos valstybės rezidentu, atlieka samdomąjį darbą kitoje valstybėje, tai už šį darbą gaunamos pajamos toje kitoje valstybėje neapmokestinamos, jeigu išpildytos tokios trys sąlygos: šis gyventojas toje kitoje valstybėje dvylikos mėnesių laikotarpiu (aut. pastaba – atkreiptinas dėmesys, kad, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartyje “Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo”¹⁰⁷ yra numatytas vienerių finansinių metų laikotarpis – t.y. nuo kalendorinių metų sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., o ne bet kuris dvylikos mėnesių laikotarpis) ištiesai ar su pertraukomis išbuvo

¹⁰⁴ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005 Art. 15 para. 1.

¹⁰⁵ Žr. *Cit. op.* 5, p.892.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p.893.

¹⁰⁷ Valstybės Žinios, 1997, Nr. 106-2674.

mažiau negu 183 dienas; jo darbdavys nėra tos kitos valstybės rezidentas; ir kai tokios jam išmokėtos sumos nėra priskiriamos nuolatinei buveinei ar nuolatinei bazei, kurią jo darbdavys turi toje kitoje valstybėje¹⁰⁸. Atsižvelgiant į pirmąją sąlygą, galima teigti, kad asmens fizinis buvimas (bei jo trukmė) pajamų, susijusių su darbo santykiais, šaltinio valstybėje yra vienas iš esminių kriterijų, nustatant, ar veikla yra atliekama užsienyje. Tačiau visais atvejais vis viena turi būti analizuojamas konkrečios su darbo santykiais susijusios veiklos pobūdis ir specifika, be to, čia vėlgi svarbūs aukščiau aptarti nuolatinės buveinės bei nuolatinės bazės identifikavimo kriterijai, nustatant, ar atlyginimas nėra priskiriamas šioms užsienyje esančioms konstrukcijoms. Šiuo klausimu taip pat paminėtinos EBPO Pavyzdinėje sutartyje¹⁰⁹ numatytos išimtys: jeigu gyventojas pagal sutartį su tarptautinius gabenimus vykdančiomis įmonėmis atlieka samdomąjį darbą jūrų laivuose ar orlaiviuose, kuriuos tos įmonės naudoja tarptautiniams gabenimams, tai jo už taip atliekamą darbą gaunamos pajamos apmokestinamos toje valstybėje, kurios rezidentė ta įmonė yra, tačiau valstybė, kurios rezidentu yra gyventojas, taip pat turi teisę apmokestinti tokias pajamas.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse šiek tiek skirtingai nuo anksčiau darbe aptartųjų pajamų apmokestinimo principų sprendžiamas susitariančios valstybės rezidento iš kitos susitariančios valstybės įmonės gaunamų dividendų apmokestinimo klausimas. Yra numatyta galimybė apmokestinti dividendus ir rezidavimo, ir šaltinio valstybėse, nei vienai iš valstybių nesuteikiant išimtinės apmokestinimo teisės, tačiau šaltinio valstybės apmokestinimo teisės yra apribotos suma, t. y. nustatomi konkretūs tarifai, kurių ši valstybė negali viršyti, jei faktiškasis dividendų savininkas yra kitos susitariančios valstybės rezidentas; tuo tarpu rezidavimo valstybė turi atskaityti mokesťį, sumokėtą šaltinio valstybėje taikydama kredito metodą¹¹⁰. Skirtingi, t. y. mažesni, maksimalūs tarifai yra nustatyti dukterinių bendrovių motininėms bendrovėms išmokamiems dividendams nei visais kitais atvejais. Šie kiti atvejai taikomi dividendų, išmokamų fiziniams asmenims bei įmonėms, kurios turi mažiau nei 25 procentus dividendus mokančios įmonės kapitalo, apmokestinimui. Analizuojant Lietuvos Respublikos su kitomis valstybėmis pasirašytas ir taikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis¹¹¹, pastebėtina, kad didžiausia dalis sutarčių numato vienodą 5 procentų maksimalų tarifą

¹⁰⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005. Art. 15 para.2.

¹⁰⁹ Žr. *Ibidem*, Art. 15 para.3.

¹¹⁰ Žr. *Cit. op.* 5, p. 582.

¹¹¹ Žr. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. Mokesčiai. *Tarptautinis apmokestinimas*. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F54AA4FB659B62091C1256D160032C895>.

dukterinių bendrovių motininėms bendrovėms išmokamiems dividendams prie pajamų šaltinio, o kitais atvejais – 15 procentų maksimalų tarifą (aut. pastaba – tarifai atitinka EBPO Pavyzdinės sutarties siūlomus maksimalius tarifus¹¹²).

Adekvati situacija yra palūkanų ir honorarų apmokestinimo teisių paskirstymo srityje. Išimtinė šių pajamų apmokestinimo teisė nėra suteikta nei rezidavimo, nei šaltinio valstybėms, kita vertus, Lietuvos Respublikoje taikomose sutartyse vėlgi yra nustatytas maksimalus, pagrinde vienodas 10 procentų mokesčio tarifas prie pajamų šaltinio¹¹³.

Kalbant apie minėtų konkrečių maksimalių tarifų nustatymą, reikia įvertinti tai, kad viena iš Lietuvos mokesčių politikos kryptų, siekiant pritraukti užsienio investuotojus, yra toks įmonių apmokestinimo reguliavimas, kad paskirstytojo pelno dvigubas apmokestinimas būtų minimizuotas¹¹⁴. Lietuva yra suinteresuota pritraukti kuo daugiau užsienio investuotojų, kurie užtikrintų valstybės ekonomikos augimą. Tinkamos teisinės ir mokesstinės aplinkos užsienio investuotojams kūrimas tebėra vienas iš principinių uždavinių vykdant teisinio reguliavimo reformas. Akivaizdu, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis yra labai svarbus instrumentas užtikrinant sąžiningą užsienio investicijų apmokestinimą¹¹⁵ tuo požiūriu, jog numatyti maksimalūs tarifai prie pajamų šaltinio yra pakankamai nedideli (lyginant su nacionalinių įstatymų numatytais įprastais tarifais) ir leidžia daryti prielaidą apie didesnio užsienio investicijų kiekio pritraukimo siekį. Tai, kad pajamos prie pajamų šaltinio vis dar apmokestinamos, rodo Lietuvos Respubliką esant vis dar sąlyginai kapitalą importuojančia valstybe, tačiau sparčiai gerėjant valstybės ekonominei būklei tikėtina, kad ateityje toks apmokestinimas išnyks. Absolūtus pajamų apmokestinimo prie pajamų šaltinio panaikinimas Lietuvoje apkarpytų valstybės biudžeto pajamas, tačiau, kaip darbe jau buvo minėta, sumažintų administravimo našta mokesčius administruojančioms institucijoms ir leistų efektyviau pasiekti dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip pagrindinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslo.

Kita vertus, galima būtų teigti, jog šiandien dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyti maksimalių tarifų prie pajamų šaltinio dydžiai pakankamai efektyviai įtvirtina balansą tarp užsienio investicijų pritraukimo ir valstybės biudžeto pajamų planavimo. Tai viena iš priežasčių, dėl kurių Lietuva ir toliau turėtų aktyviai vesti derybas su kuo didesniu valstybių skaičiumi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pasirašymo.

¹¹² Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 10.

¹¹³ Žr. *Cit. op.* 111.

¹¹⁴ VASILIAUSKAS, Vitas. *OECD Conference on Fiscal Incentives and Competition for Foreign Direct Investment in the Baltic States*. Konferencijos medžiaga. Vilnius, 2000, p. 5.

¹¹⁵ *Ibidem*.

Tęsiant kalbą apie maksimalių tarifų prie pajamų šaltinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtinimą, paminėtinas šių nuostatų santykis su Europos Sąjungos teisės aktais. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Europos Sąjungos mastu, tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso metu buvo priimtas dokumentų paketas, tarp kurių ir Europos Tarybos direktyva dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse Europos Sąjungos narėse (toliau – Motininės – dukterinės įmonės direktyva) bei Europos Tarybos direktyva dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. Pirmoji direktyva įpareigoja valstybes nares netaikyti išskaičiuojamojo mokesčio dukterinių įmonių motininėms įmonėms išmokamam paskirstytajam pelnui. Antroji, savo ruožtu, nustato, jog palūkanos ir autoriniai atlyginimai yra taip pat atleidžiami nuo bet kokių išskaičiuojamųjų mokesčių, jei šie mokami tarp asocijuotų įmonių, įsteigtų valstybėse narėse. Turime situaciją, kai tą pačią sritį reguliuoja ir tarptautinės sutartys, sudarytos tarp valstybių narių bei leidžiančios valstybei taikyti išskaičiuojamąjį mokesčių išmokamiems dividendams, palūkanoms bei honorarams, ir Europos Bendrijos teisė.

Iš esmės, kurią teisę taikyti valstybių narių tarpusavyje sudarytų tarptautinių sutarčių atžvilgiu, konflikto kilti neturėtų. Be abejo, valstybės, tapusios Europos Sąjungos narėmis įsipareigoja nesudaryti tarptautinių sutarčių („naujosios“ sutartys) priešingų Europos Bendrijos teisei. Jei tarptautinės sutartys, jau sudarytos tarp valstybių narių prieš joms tampant Europos Sąjungos narėmis („senosios“ sutartys), neatitinka Europos Bendrijos teisės, taip pat turi būti taikoma Europos Bendrijos teisė¹¹⁶. Tokios nuostatos išplaukia iš Europos Bendrijos steigimo sutarties 307 straipsnio, kuris įpareigoja valstybes nares pašalinti jų susitarimų pagal tarptautinę ir Europos Bendrijos teisę nesuderinamumus, jei tokių yra. ETT savo sprendimais taip pat yra patvirtinęs šią valstybių narių pareigą: „Remiantis tarptautinės teisės principais, valstybė narė, kuriai įsigalioja Europos Bendrijos steigimo sutartis, prisiima naujus įsipareigojimus, kurie susikerta su ankstesnių susitarimų įtvirtintomis teisėmis, bei susilaiko nuo tokių ankstesniųjų susitarimų nuostatų taikymo tai apimčiai, kiek įpareigoja naujosios pareigos <...>“¹¹⁷. Šiek tiek sudėtingiau yra tada, kai kalba eina apie tarptautines sutartis, sudarytas tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių. „Senosios“ sutartys su trečiosiomis šalimis, netgi jei jos prieštarauja Europos Sąjungos teisei, išlieka galioti pagal tą patį Europos Bendrijos steigimo sutarties 307 straipsnį. Tačiau vėlgi tokia sutartimi įsipareigojusi valstybė narė

¹¹⁶ *Cit. op.* 5, p. 74.

¹¹⁷ Žr. Europos Teisingumo Teismo 1962 m. vasario 27 d. sprendimas byloje C-10/61 *Commission of the European Economic Community v Italian Republic* (1962) ECR 1.

privalo pašalinti prieštaravimus „visomis įmanomomis priemonėmis“. Dėl to valstybė narė turėtų stengtis inicijuoti derybas su kita sutarties šalimi dėl teisinio konflikto ir, jei yra būtina, turėtų nutraukti sutartį, jei tai leidžiama. Europos Bendrijos steigimo sutarties 307 straipsnis nieko nekalba apie „naująsias“ valstybių narių sutartis su trečiosiomis valstybėmis. Mokesčių sutarčių atžvilgiu, pažymėtina, kad Europos Sąjungos teisė neriboja valstybių narių jurisdikcijos joms sudaryti¹¹⁸. Vis dėlto, Europos Bendrijos steigimo sutarties nuostatas aiškinant kompleksiskai, reikėtų pažymėti, kad valstybė narė, sudariusi ir „naująsias“ sutartis, kurios prieštarauja Europos Sąjungos teisei, pažeis Bendrijos teisę, nors sutartis ir liks galioti trečiajai šaliai, kurios Europos Sąjungos teisė neįpareigoja. Be to, valstybė narė ir šiuo atveju turėtų stengtis pašalinti koliziją. Yra nuomonė, kad valstybė narė mokesčių mokėtojui turėtų kompensuoti žalą, kurią jis patyrė dėl Europos Bendrijos sutarčiai prieštaraujančių mokesčių sutarties nuostatų taikymo¹¹⁹.

Apibendrinant tai, kas išanalizuota, teigtina, jog dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytos taisyklės, prieštaraujančios Europos Bendrijos teisei, yra negaliojančios pagal tarptautinę teisę. Taigi šią išvadą galima būtų pritaikyti taip pat ir antrinei Europos Bendrijų teisei, o kartu ir anksčiau minėtoms Europos Sąjungos direktyvoms. Vadinasi, valstybių narių dukterinėms įmonėms, išmokančioms dividendus motininėms įmonėms valstybėse narėse, o taip pat palūkanoms ir autoriniams atlyginimams, išmokamiems tarp asocijuotų įmonių, turi būti taikomos atitinkamai Motininės – dukterinės įmonės direktyva bei Direktyva dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.

Tačiau lieka neaiški nuostata, įtvirtinta Motininės – dukterinės įmonės direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje, skelbianti, kad „ši direktyva neturi įtakos taikant nacionalines arba sutartimis pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčių kredito mokėjimo dividendų gavėjams.“ Atsižvelgiant į tai kas išdėstyta aukščiau ir vadovaujantis logiškumo kriterijais, ši nuostata negali reikšti to, kad Motininės – dukterinės įmonės direktyva neturi įtakos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatoms, reguliuojančioms dividendų apmokestinimą. Be to, jei direktyva sutartims neturėtų įtakos, jai liktų ypatingai siaura taikymo sritis, nes dauguma valstybių narių tarpusavyje yra pasirašiusios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Kita vertus, aukščiau minėtos direktyvos taikymo prioritetą prieš sutartis galima būtų aiškinti tuo, jog abu šie konkrečiai

¹¹⁸ *Cit. op.* 5, p. 74.

¹¹⁹ *Ibidem.*

aptariamais teisės šaltiniai riboja valstybių jurisdikciją apmokestinimo srityje, o taikomas turėtų būti tas teisės aktas, kuris įtvirtina mokesčių mokėtojų palankesnę mokestinį režimą, kitaip tariant, reikėtų vadovautis bendruoju mokesčių teisės principu, kuris numato, jog mokesčių teisės aktų prieštaravimai turėtų būti aiškinami mokesčių mokėtojų naudai.

Direktyvos dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, atveju neaiškumo nėra. Direktyvos 9 straipsnis skelbia, kad „ši direktyva neturi įtakos nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, išėinančių už šios direktyvos nuostatų ribų ir siekiančių panaikinti ar sušvelninti dvigubą palūkanų ar autorinio atlyginimo apmokestinimą, taikymui.“ Atkreiptinas dėmesys, kad abi minėtos direktyvos reguliuoja apmokestinimo santykius tik tarp Europos Sąjungos valstybių narių, taigi šiuo atveju jos neturės įtakos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, pasirašytoms su trečiosiomis valstybėmis. Dėl to dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, pasirašytų su trečiosiomis valstybėmis, nuostatos, leidžiančios taikyti išskaičiuojamąjį mokestį, reikalui esant, turi būti taikomos.

2.3.3. Kapitalo apmokestinimo teisių padalijimas tarp susitariančių valstybių

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys išskiria dviejų rūšių kapitalo apmokestinimo taisykles, t. y. kapitalo, sudaryto iš nekilnojamojo turto, priklausančio vienos valstybės rezidentui ir esančio kitoje valstybėje, bei kapitalo, sudaryto iš kilnojamojo turto, priskiriamo nuolatinei buveinei arba nuolatinei bazei, kurią toks rezidentas turi kitoje valstybėje¹²⁰. Pirmuoju atveju, toks kapitalas gali būti apmokestinamas toje valstybėje, kurioje nekilnojamas turtas yra, t. y. pagal *lex rei sitae* principą. Taigi valstybė, kurios rezidentas yra kapitalą turintis asmuo, taip pat turi teisę apmokestinti šį kapitalą¹²¹. Atkreiptinas dėmesys, jog tai, ar turtas yra „priklausantis“ susitariančiosios valstybės rezidentui, turėtų būti nustatoma pagal bendrą taisyklę – atsižvelgiant į valstybės vidaus teisės aktus, kurie numato nuosavybės teisės sąvoką.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikoje kapitalo mokesčiams priskiriamas nekilnojamojo turto mokestis. Aukščiau minėtas kapitalo apmokestinimo

¹²⁰ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 23 straipsnio komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

¹²¹ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 22.

reglamentavimas, tarkim, Lietuvos atžvilgiu susiklosto efektyviai tuo požiūriu, kad jeigu Lietuvos rezidentas turi kapitalo, sudaryto iš užsienio valstybėje esančio nekilnojamojo turto, tai minėtas kapitalas bus apmokestinamas toje užsienio valstybėje ir tik tuomet, jeigu tai numato tos užsienio valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Lietuvoje toks kapitalas neapmokestinamas, nes pagal Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą¹²² nekilnojamojo turto mokesčiu apmokestinamas tik Lietuvoje esantis turtas. Atsižvelgiant į minėtą nuostatą, dvigubas Lietuvos rezidento užsienyje turimo kapitalo apmokestinimas apskritai nesusidarys.

Kilnojamas turtas, sudarantis nuolatinės buveinės verslui skirtą turto dalį ar priklausantis nuolatinei bazei individualios veiklos vykdymo atveju, yra, visų pirma (tačiau neišimtinai), apmokestinimo objektas toje valstybėje, kurioje yra nuolatinė buveinė ar nuolatinė bazė, t. y. šaltinio valstybėje. Neabejotinai, kitoks kilnojamas turtas, priklausantis mokesčių mokėtojui galės būti apmokestintas tik jo rezidavimo valstybėje¹²³. Iš EBPO Pavyzdinės sutarties konteksto matyti, kad kilnojamąjį turtą reikėtų priskirti visoms turto rūšims, išskyrus tas, kurios sudaro nekilnojamąjį turtą, ir pačią sąvoką aiškinti remiantis valstybės vidaus įstatymais. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas¹²⁴ kilnojamaisiais daiktais nelaiko neturtinių teisių, pavyzdžiui, reputacijos, licencijų, patentų, tačiau, jei kurių nors valstybių vidaus įstatymai kilnojamaisiais daiktais pripažįsta ir neturines teises, sutarties nuostatos bus taikomos ir joms.

Kaip jau minėta, kilnojamas turtas turi sudaryti nuolatinės buveinės verslui skirtą turto dalį ar priklausyti nuolatinei bazei. Toks turtas gali būti, pavyzdžiui, sunkvežimis, sportinis inventorių: motoroleriai, valtys ir pan. Šiuo atveju tokį turtą reikėtų atskirti nuo ne verslui skirtą turto, kurį valdo verslininkas ar asmuo, užsiimantis individualia veikla, bei nuo to, kuris valdomas rezidavimo valstybėje, t. y. valdybos. Labai tikėtina, kad dauguma sutartį taikančių valstybių savo įstatymuose nėra apibrėžusios skirtumo tarp tokių turto rūšių, dėl to sutarčių taikymo praktika turėtų detalizuoti šį skirtumą kiekvienos valstybės viduje¹²⁵. Kalbant apie skirtumą tarp nuolatinės buveinės (ar nuolatinės bazės) turto ir valdybos turto, turėtų būti taikomas tas pats principas kaip ir pajamų priskyrimui šioms konstrukcijoms, t. y. toks turtas turėtų būti atskirtas ir padalytas taip, tarsi nuolatinė buveinė (ar nuolatinė bazė) būtų visiškai atskira ir savarankiška įmonė. Visas toks materialus įmonės turtas, kuris tarnauja nuolatinės buveinės verslo tikslams, ir kuris būtų

¹²² Valstybės Žinios, 2005, Nr. 76-2741, 4 str. 1 p.

¹²³ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 22 para. 4.

¹²⁴ Pagal Lietuvos Respublikos civilinę teisę neturtinės teisės suprantamos ne kaip daiktai, o kaip atskira civilinių teisinių santykių objekto rūšis.

¹²⁵ *Cit. op.* 5, p. 1098.

būtinai atskirai ir savarankiškai įmonei veikti toje pačioje vietoje ir tomis pačiomis aplinkybėmis, suformuoja nuolatinės buveinės dalį. Kita vertus, vieta, kurioje turtas fiziškai yra, nėra svarbi. Turtas, esantis valdybos buvimo valstybėje ar netgi trečiojoje valstybėje, bus apmokestintas nuolatinės buveinės valstybėje, jei jis naudojamas būtent nuolatinės buveinės verslo poreikių tenkinimui. Taip pat šiuo požiūriu nėra svarbu, kur toks turtas yra apskaitomas¹²⁶. Jei turtas yra nematerialus, jo priskyrimui nuolatinei buveinei ar nuolatinei bazei taip pat turėtų būti taikomi adekvatūs funkciniai kriterijai.

Išimtis numatyta kapitalui, sudarytam iš tarptautiniams gabenimams naudojamų jūrų laivų ir orlaivių ir iš su tokių jūrų laivų ir orlaivių naudojimu susijusio kilnojamojo turto. Jis apmokestinamas tik toje valstybėje, kurios rezidentė yra įmonė, turinti minėtą kapitalą.¹²⁷ Šios nuostatos taikomos tik pačios įmonės tarptautiniams gabenimams naudojamiems laivams ir orlaiviams. Tuo atveju, kai įmonei nuosavybės teise priklausančių laivų ar orlaivių pati įmonė gabenimams nenaudoja (pavyzdžiui, yra juos išnuomojusi), jų apmokestinimui ši nuostata nebus taikoma¹²⁸. Taigi, jeigu Lietuvos įmonė turi kapitalo, sudaryto iš tarptautiniams gabenimams naudojamų jūrų laivų ir orlaivių ir iš su tokių laivų ir orlaivių naudojimu susijusio kilnojamojo turto, toks kapitalas galėtų būti apmokestinamas tik Lietuvoje, jei šiam turtui mokestį numatytų Lietuvos vidaus įstatymai, tačiau minėtas kapitalas Lietuvoje neapmokestinamas.

2.4. Bendradarbiavimas tarp valstybių pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

Kuo tinkamesniam dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslo realizavimui, taip pat siekiant užkirsti kelią mokestiniams pažeidimams, mokesčių nemokėjimui, realaus kompromiso tarp valstybių įgyvendinimo siekiui, taip pat subjektų, kuriems yra taikytina dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tinkamam identifikavimui, remiantis rezidavimo testo nuostatomis¹²⁹, visų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių specialiosios nuostatos įtvirtina bendradarbiavimo tarp susitariančiųjų valstybių mokesčių administratorių pagrindus kaip papildomą praktinę priemonę. Tai svarbios nuostatos, nes

¹²⁶ *Ibidem*.

¹²⁷ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 22 para. 3.

¹²⁸ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 23 straipsnio komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

¹²⁹ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005. Art. 4 para. 2 subpara. d).

sutarčių taikymo patirtis rodo, kad tarp skirtingų valstybių mokesčių administravimo institucijų bei teismų esama įvairių tų pačių sutarties reguliuojamų klausimų interpretacijų, o skirtumų išvengti pagrinde padeda pastovus EBPO Pavyzdinės sutarties komentarų tobulinimas¹³⁰ bei bendradarbiavimo tarp valstybių praktika.

EBPO Pavyzdinė sutartis išskiria dvejų rūšių procedūras, t. y. abipusio susitarimo bei keitimosi informacija. Pažymėtina, kad kai kuriose sutartyse yra papildomas straipsnis, pagal kurį susitariančiosios valstybės teikia pagalbą išieškant mokesčines nepriemokas vienoje iš susitariančiųjų valstybių. Šiuo metu nuostatos, leidžiančios teikti pagalbą išieškant mokesčines nepriemokas, yra numatytos Lietuvos sutartyse su Belgija, Danija, Estija, Latvija, Norvegija, Nyderlandais, Suomija, Švedija, Islandija, JAV ir Rusija¹³¹. Toks reguliavimas yra siektinas ir sutartyse su kitomis valstybėmis, nes sudaro daugiau galimybių konkrečiam bendradarbiavimui numatant privalomą rezultatą. Šiuo atveju, susitariančioji valstybė, į kurią kreipiasi kita susitariančioji valstybė, privalo bet kuriuo atveju parengti atsakymą į prašymą dėl pagalbos surinkti mokesčius, o jei prašymas tenkintinas, privalo mokesčius išieškoti iš mokesčių mokėtojo¹³². Tuo tarpu abipusio susitarimo procedūros taikymo atveju pastebėtina, kad konkretaus rezultato pasiekimas nėra privalomas, o tai kai kuriais atvejais gali sąlygoti nevysišką mokesčių mokėtojų lygybės, apmokestinimo aiškumo principų įgyvendinimą ir, žinoma, dvigubo apmokestinimo išvengimą.

Abipusio susitarimo procedūra yra labai svarbi, visų pirma, mokesčių mokėtojo teisių užtikrinimo požiūriu. Ji apima situacijas, kai mokesčių mokėtojas, manydamas, kad vienos arba abiejų susitariančiųjų valstybių veiksmai gali sąlygoti jo apmokestinimą, neatitinkantį sutarties nuostatų, gali nepriklausomai nuo priemonių, numatytų valstybės vidaus įstatymuose, šiuo klausimu kreiptis į susitariančiosios valstybės, kurios rezidentas jis yra, kompetentingą asmenį arba, jeigu yra tikimybė, kad pažeidžiamas nediskriminavimo pilietybės pagrindu principas, – į kompetentingą asmenį tos susitariančiosios valstybės, kurios pilietis jis yra¹³³. Tuo atveju, kai kompetentingas asmuo mano, kad kreipimasis pagrįstas ir jam pačiam nėra galimybės priimti sprendimo, prasideda bendradarbiavimas tarp abiejų valstybių kompetentingų asmenų¹³⁴. Sutartys

¹³⁰ Žr. BAKER, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the EBPO Model Tax Convention on Income and Capital of 1992. 2nd edition. 1994, p.448.

¹³¹ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 27 straipsnio komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

¹³² Žr. *Ibidem*.

¹³³ Žr. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 25 para. 1.

¹³⁴ Žr. *Ibidem*, Art 25 para. 2.

numato tik tai, kad kompetentingos institucijos privalo „stengtis šį klausimą išspręsti abipusiu susitarimu“, „stengtis šalinti bet kokius sunkumus ar abejones, kylančias aiškinant ar taikant sutartį“, tačiau šalys nėra įpareigosos rasti tokio klausimo sprendimo. Šiuo atveju tikėtina, kad susitarimas gali būti pasiektas tik esant plataus masto kompromisui, geranoriškumui tarp valstybių, galbūt pasitelkiant trečiąsias šalis, ko visais atvejais turėtų siekti susitariančiųjų valstybių kompetentingi asmenys, nors ir nebūdami tiesiogiai teisiškai tam įpareigoti. Sutarties kontekstas leidžia suprasti, jog, reikalui esant, turi būti išeinama už abipusio susitarimo procedūros reglamentavimo ribų. Kitaip, neužtikrinant vieningo sutarties interpretavimo ir taikymo abiejose susitariančiose valstybėse, dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslas, kaip tokių sutarčių sudarymo pagrindas, gali nebūti iki galo pasiektas.

Neaiškumus ir abejones, kylančias taikant konkrečias sutartis, taip pat turėtų padėti pašalinti sutartyse numatyta keitimosi informacija procedūra, papildanti abipusio susitarimo procedūrą. Visų pirma, keitimasis informacija apima tai, kad susitariančiosios valstybės, tik pradėjus taikyti sutartį, paprastai pasikeičia informacija apie kompetentingus asmenis, įgaliotus vykdyti informacijos mainus, kuriais dažniausiai būna susitariančiųjų valstybių mokesčių administratoriai¹³⁵. Kompetentingi asmenys ir toliau įpareigoti keisti tokia informacija, kuri yra reikalinga užtikrinti teisingą sutarties ar valstybių vidaus įstatymų, susijusių su mokesčiais, kuriems galioja sutartis, taikymą. Pats terminas „informacija“ turėtų būti suprantamas plačiai, t. y. apimti aktualią faktinę bei teisinę¹³⁶ informaciją.

Kalbant konkrečiai apie mūsų valstybę, pavyzdžiui, iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos¹³⁷ matyti, kad Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindu yra teikiama informacija iš užsienio mokesčių administratorių ir tokie duomenys yra priimami kaip teisingi bei turintys įrodomąją galią ginčų metu juos nagrinėjančiose institucijose. Tokia informacija, pavyzdžiui, gali būti duomenys apie Lietuvos rezidento

¹³⁵ Žr. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 26 straipsnio komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

¹³⁶ Pavyzdžiui, Lietuva ir Norvegija yra konkrečiai sutarusios dėl keitimosi informacija apie nacionalines mokesčių sistemas, mokesčių teisės aktų pakeitimus. Žr. 2006 m. spalio 20 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Norvegijos Karalystės Mokesčių direktorato susitarimas dėl abipusės administracinės pagalbos ir keitimosi informacija mokesčių klausimais. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus medžiaga.

¹³⁷ Žr., pavyzdžiui, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁷-601-05, kategorija 9.1; Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-622-05, kategorija 9.1; 65.1; Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹¹-617/2005, kategorija 9.1 ir pan.

užsienio banke esančių sąskaitų vykdytas operacijas, duomenys apie Lietuvos rezidento pajamas, gautas iš užsienio valstybės įmonės¹³⁸ ir pan.

Kadangi sutartyse numatytos tik bendro pobūdžio nuostatos, siekiant detalizuoti bendradarbiavimo tarp valstybių tvarką, Lietuva yra pasirašiusi nemažai papildomų tarpžinybinių susitarimų su užsienio mokesčių administratoriais dėl tarpusavio bendradarbiavimo. Svarbiausi klausimai, aptariami tokiuose susitarimuose, yra bendradarbiavimo formos, į kurias taip pat įeina ir vadinamasis automatiškas ar spontaniškas informacijos teikimas valstybei nesant kitos valstybės prašymo, taip pat aptiriamos pajamų rūšys, apie kurias galima gauti informaciją, vienaip ar kitaip mokesčių patikrinimai, kurie reiškia, kad yra kompetentingų institucijų susitarimas vienu metu nepriklausomai viena nuo kitos savo pačių teritorijoje patikrinti pasirinkto mokesčių mokėtojo ar mokesčių mokėtojų mokestinius reikalus, kurių atžvilgiu jos turi bendrų arba susijusių interesų, siekiant keistis tarpusavyje joms reikalinga tokiu būdu gauta informacija¹³⁹, aptariami kiti su bendradarbiavimo procedūra susiję klausimai. Susitarimai su vienomis valstybėmis yra mažiau detalizuoti, o, pavyzdžiui, susitarimas tarp Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės¹⁴⁰ yra pakankamai išsamus, konkretizuoja daugelį bendradarbiavimo klausimų. Toks bendradarbiavimo rezultatas nulemtas jau trylika metų galiojančios Lietuvos ir Norvegijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties¹⁴¹ ir, neoficialiais Lietuvos centrinio mokesčių administratoriaus duomenimis, yra pakankamai efektyvus. Minėtos valstybės reguliariai keičiasi informacija, nedelsiant atsako į viena kitos užklausimus. Tokia yra susiklosčiusi praktika. Kita vertus, kitos valstybės, nors ir turėdamos pareigą pagal tarptautinius susitarimus, dažnai delsia atsakyti arba į paklausimus atsako neišsamiai.

Galima teigti, kad bendradarbiavimo tarp valstybių vienu iš pagrindų, praktiniu požiūriu, yra valstybių tarpusavio kultūra. Dėl to pastebėtina, kad šioje srityje Lietuvos bendradarbiavimo su kitomis valstybėmis proceso efektyvumas bei kokybė dar tik formuojasi. Atsižvelgiant į tai, jog Lietuva dar visai neseniai tapo gana plataus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklo dalyve, tokia situacija yra pateisinama, tačiau būtina siekti kuo operatyvesnės informacijos mainų sistemos, kadangi mokestinių skolų išieškojimas tampa vis aktualesnis dėl padidėjusios mokesčių mokėtojų migracijos; keitimasis informacija ir mokesčių administratorių glaudus tarptautinis

¹³⁸ *Ibidem.*

¹³⁹ Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 26 straipsnio komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.

¹⁴⁰ *Ibidem.*

¹⁴¹ Valstybės Žinios, 1994 03 04, Nr. 17-275.

bendradarbiavimas padeda užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams bei mokesčių nemokėjimui ir tampa vis reikšmingesnis nuolat augant mokesčių mokėtojų, dirbančių su užsienio valstybių ūkio subjektais ir nuolatiniais gyventojais, skaičiumi.

Kita vertus, kaip jau buvo minėta anksčiau, pačios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos, įtvirtinančios bendradarbiavimą tarp valstybių, yra bendro, skatinančio pobūdžio, įtvirtinančios tik pačius bendradarbiavimo pagrindus, menkai įpareigojančios šalis, jose trūksta pačios tarpvalstybinio bendradarbiavimo bei keitimosi informacija procedūros detalizavimo, konkrečių laiko terminų šalims susitarti, informacijai pateikti ar gauti nustatymo. Terminų nebuvimas gali sąlygoti ypatingai ilgus sprendimo priėmimo terminus ar neprotingą jų priėmimo atidėliojimą, kas lemia kliūtis verslui. Be to, sutartyse nenustatyti jokie procedūrų įgyvendinimo metodai, nors beveik visos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys kelia sąlygą: „Bet koks pasiektas susitarimas vykdomas neatsižvelgiant į Susitariančiųjų Valstybių vidaus įstatyme nustatytus laiko limitus“¹⁴². Pats suinteresuotasis mokesčių mokėtojas dažnai neturi jokio oficialaus statuso ar garantijų tokiuose klausimų svarstymuose. Netgi jei kompetentingi asmenys pašalina dvigubą apmokestinimą, mokesčių mokėtojas negali likti nešališkas tam, koku būdu to buvo pasiekta. Esant per didelei veiksmų laisvei, kompetentingų asmenų sprendimai gali neatitikti nacionalinės ar sutarčių teisės ir rezultate gali būti įtakoti visiškai pašalinių veiksnių. Taigi esant per mažai aiškumo procedūros reglamentavime, juo labiau, jei tarp susitariančiųjų valstybių nėra pasirašyti atskiri tarpžinybiniai susitarimai, detalizuojantys bendradarbiavimo tvarką, praktikoje tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ne visuomet yra iki galo tinkamai pasiekiami.

2.4.1. Arbitražas –tarptautinio dvigubo apmokestinimo sprendimo būdas

Viena iš efektyvesnių priemonių, skatintina siekiant susitarimo tarptautiniuose mokesčių klausimų konfliktuose, galėtų būti tarptautinio arbitražo procedūra¹⁴³. Visame pasaulyje arbitražas jau seniai pripažintas kaip efektyvus komercinių ginčų sprendimo būdas. Arbitražo procedūros įtvirtinimas, pavyzdžiui, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tarp valstybių ir jos taikymas iš esmės galėtų pašalinti arba sumažinti daugumą

¹⁴² Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005, Art. 25 para. 2.

¹⁴³ Arbitražas - tai ginčo sprendimo būdas, kai fiziniai ar juridiniai asmenys, remdamiesi savo susitarimu, tarpusavio ginčui spręsti kreipiasi ne į valstybės teismą, o į jų susitarimu pasirinktą trečiąjį asmenį ar asmenis.

tarpvilstybinio bendradarbiavimo reglamentavimo trūkumų. Abipusio susitarimo procedūra, įtvirtinta sutartyse, galėtų likti kaip klausimo sprendimo būdas pirmąja instancija. Tik nepavykus susitarti šiuo būdu, bet kuri šalis (valstybė arba mokesčių mokėtojas) turėtų teisę inicijuoti arbitražo procedūrą, kuri tokiu būdu taptų privaloma, o arbitražinis sprendimas sukeltų teisinės pasekmės šalims, kurių atžvilgiu būtų priimtas. Sprendimas šalių turėtų būti vykdomas neatsižvelgiant į jokias nacionalinės teisės nuostatas ir laikantis atitinkamų nurodytų terminų. *Prima facie* arbitražo procedūra galėtų būti taikoma visiems tarptautinio dvigubo apmokestinimo atvejams. Svarbu tai, kad arbitraže paprastai visuomet yra prieinama vienokia ar kitokia išvada tinkamai dalyvaujant ir išreiškiant savo poziciją šalims, priimamas nešališkas sprendimas, pagrįstas ne praktiniais sumetimais, o galiojančios teisės taikymu. Mokesčių klausimų sprendimui arbitraže turėtų būti taikoma arbitražo šalių nacionalinė, sutarčių bei tarptautinė teisė. Nuostatos, kurios įtvirtintų arbitražo procedūrą, galėtų taip pat nustatyti ir procedūrinės taisyklės, konkrečius kreipimosi į arbitražą, ginčo nagrinėjimo, sprendimo priėmimo ir kitokius laiko terminus, garantuojančius sąžiningą procesą. Kaip ir dabar egzistuojančiose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtinto abipusio susitarimo reglamentavime turėtų išlikti ir apsauginės atitinkamos informacijos konfidencialumo nuostatos (draudžiančios mokesčių santykių valdančiajam subjektui ar arbitrai atskleisti konfidencialią informaciją apie mokesčių mokėtoją tretiesiems asmenims). Žinoma, arbitražo procedūra taip pat tam tikrais atvejais gali sąlygoti sprendimo priėmimo atidėliojimą, tačiau pats procesas, atsižvelgiant į pasaulinę praktiką, yra metodiškas, nuspėjamas bei skaidrus.

Arbitražo idėją mokesčiniams konfliktams pasauliniu mastu spręsti stipriai palaiko Tarptautiniai prekybos rūmai¹⁴⁴. Dar 1984 metais ši verslo organizacija išleido raštą, kuriame buvo išdėstyta pozicija dėl arbitražo, kaip tinkamos ir efektyvios priemonės mokesčiniams ginčams spręsti, skatinimo. Vėliau, tokiam ginčų sprendimo būdai daugiau ar mažiau progresavus tarptautiniame lygmenyje, ši pozicija dėl arbitražo buvo ne kartą peržiūrima. Tarptautinių prekybos rūmų atstovai, remdamiesi didele patirtimi organizacijos įkurtame komercinio arbitražo teisme, tiki, jog toks ginčų sprendimo būdas yra kartu ir patrauklus, ir efektyvus. Teigiama, jog toks būdas sąlygoja reikšmingus privalumus verslui bei valstybių valdžios institucijų funkcijų įgyvendinimui, o taip pat sąlygoja ne tik rentabilaus bei nešališko mokesčio ginčo sprendimo priėmimą, bet ir pasaulinio ekonomikos augimo stiprinimą ir plėtrą per nenumatytą tarptautinio dvigubo

¹⁴⁴ Žr. International Chamber of Commerce, Commission on Taxation. *Arbitration in international tax matters*. 2000 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html#note#note>>.

apmokestinimo atvejų eliminavimą¹⁴⁵. Dėl to valstybės taip pat yra skatinamos arbitražo procedūrą, kaip privalomą ir įpareigojančią, įtraukti į dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Paminėtina, kad 1990 metais Europos Sąjungos valstybės narės priėmė Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną¹⁴⁶ (toliau – Arbitražo konvencija), įtvirtinančią arbitražo procedūros taikymą konkrečiuose tarptautiniuose mokeskiniuose ginčiuose dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Lietuvai šis dokumentas šiuo metu nėra įsigaliojęs. Konvencijoje bendrąja prasme suformuluotos esminės prielaidos tarptautinio arbitražo mokeskiniams klausimams spręsti įgyvendinimui. Šis daugiašalis susitarimas nustato privalomą arbitražo procedūrą, kurią turi teisę inicijuoti mokesčių mokėtojas. Procedūros rezultatas formaliai nėra įpareigojantis, tačiau, kita vertus, Arbitražo konvencija garantuoja, jog privalomas sprendimo elementas vis dėlto egzistuoja. Vadovaudamiesi arbitražiniu sprendimu, kompetentingi asmenys turi galimybę priimti alternatyvų sprendimą, tačiau toks sprendimas privalo būti eliminuojantis dvigubo apmokestinimo situaciją¹⁴⁷. Pažymėtina, kad Arbitražo konvencija yra taikoma tik tiems dvigubo apmokestinimo atvejams, kurie kyla iš EBPO Pavyzdinės sutarties 9 straipsnio „Asocijuotos įmonės“, taigi arbitražas galimas tik esant ginčui tarp asocijuotų įmonių. Taip pat yra numatyti konkretūs laiko terminai: įmonė bylą arbitražui turi pristatyti per tris mėnesius, kompetentingi asmenys privalo priimti sprendimą per du mėnesius abipusio susitarimo pagrindais, o jei to pasiekti nepavyksta, kompetentingi asmenys per šešis mėnesius turi suformuoti konvencijoje vadinamą „patariamąją komisiją“, kuri taip pat per šešis mėnesius privalo išspręsti bylą. Arbitražiniai sprendimai turi būti vykdomi neatsižvelgiant į valstybių vidaus įstatymuose nustatytus laiko limitus.

Nepaisant daugumos Arbitražo konvencijoje įtvirtintų privalumų, atkreiptinas dėmesys į keletą aspektų, kurie lemia tam tikrus dokumente įtvirtinto arbitražo, kaip pasaulyje pripažinto ginčų sprendimų būdo, trūkumus. Pavyzdžiui, Arbitražo konvencija nenurodo aiškių procedūrinių taisyklių. Jas nustato patys svarstyme dalyvaujantys kompetentingi asmenys. Nėra leidžiamas bylos teisminis peržiūrėjimas. Tikrosios arbitražo procedūros bei kompetentingų asmenų veiksmų bei nuomonių derinimas yra gana įdomi alternatyva ir reglamentavimo prasme galimai užtikrina, kad dvigubo apmokestinimo bus išvengta, tačiau nebūtinai laikantis nusistovėjusių teisinių principų ar tokiu būdu, kuris iš tiesų bus sąžiningas mokesčių mokėtojui. Kainų koregavimo

¹⁴⁵ *Ibidem*.

¹⁴⁶ 1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/CEE dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL, 1990 L 225).

¹⁴⁷ *Ibidem*, 12 str.

klausimas, be abejo, ir pasauliniame lygmenyje yra vienas iš svarbiausių, tačiau konvencijos taikymo susiaurinimas tik EBPO Pavyzdinės sutarties 9 straipsniui „Asocijuotos įmonės“ atrodo per daug apribojantis, nes gali atsirasti ir, žinoma, atsiranda kitokio pobūdžio ginčo objektų.

Taigi Arbitražo konvencija vis dėlto atspindi dvigubo apmokestinimo problemos sprendimo būdą, artimesnį abipusio susitarimo procedūrai, įtvirtintai tarptautinėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Tačiau tai nereiškia, kad pagrindinis tikslas – dvigubo apmokestinimo išvengimas dažniausiai nebūna pasiektas. Taip pat darytina išvada, kad Arbitražo konvencija nereguliuoja klausimų priešingai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, t. y. šių dokumentų nuostatų kolizijos nėra, be to, konvencija įtvirtina daugiau galimybių suinteresuotoms tarptautinio mokesčio ginčo pusėms susitarti, priimti vienokį arba kitokį sprendimą. Dėl to logiška, jog konkrečiose bylose, susijusiose su asocijuotomis įmonėmis, taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, sudarytas tarp Europos Sąjungos valstybių narių, kurioms Arbitražo konvencija galioja, o tiksliau – taikant sutarčių tarpvalstybinio bendradarbiavimo nuostatas, visais atvejais konvencijos nuostatos turėtų būti taip pat taikomos lygiagrečiai, kaip papildančios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Arbitražo procedūros tarptautiniams mokesčiniams klausimams spręsti apraiškos taip pat pastebimos Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių teisės praktikoje, nors daugelį metų valstybės viduje tam buvo priešinamasi. Pastebėtina, kad arbitražo sąlyga nėra įtraukta ir į Jungtinių Amerikos Valstijų pavyzdinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, tačiau arbitražas yra įtvirtintas kai kuriose Jungtinių Amerikos Valstijų pasirašytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse (pavyzdžiui, Jungtinių Amerikos Valstijų ir Vokietijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje)¹⁴⁸. Ši procedūra šalims nėra privaloma ir taikoma tik kompetentingo asmens ir mokesčių mokėtojo sutarimu. Proceso metu mokesčių mokėtojas turi plačias galimybes išreikšti savo poziciją. Yra numatyta išlyga, jog arbitražo procedūra netaikoma klausimams, susijusiems su mokesčių politika ar nacionaline teise. Toks arbitražo reguliavimas yra dar labiau apribotas nei anksčiau aptartoje Europos Sąjungos konvencijoje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Kaip ir konvencija, Jungtinių Amerikos Valstijų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys taip pat nekalba apie procedūrines taisykles.

¹⁴⁸ Žr. International Chamber of Commerce, Commission on Taxation. *Arbitration in international tax matters*. 2000 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html#note#note>>.

Palaipsniui plėtojasi EBPO Fiskalinių reikalų komiteto požiūris į tarptautinio mokesčių arbitražo egzistavimą. Nors arbitražo idėja nėra aiškiai išreikšta EBPO Pavyzdinėje sutartyje, jos komentaras konstatuoja, jog, kompetentingiems asmenims nepavykus panaikinti atsiradusio dvigubo apmokestinimo, arbitražas yra šios problemos sprendimo būdas¹⁴⁹. Vis dėlto organizacijoje svarstoma galimybė EBPO Pavyzdinę sutartį papildyti privalomo arbitražo nuostatomis, tačiau kol kas tik kainų koregavimo procedūros ribose¹⁵⁰. Patariamasis verslo ir pramonės komitetas prie EBPO 2003 metais pažymėjo, jog nuolatinis pasaulinės prekybos augimas lemia didesnę dvigubo apmokestinimo riziką, o arbitražo procedūros įtvirtinimo pasekmės padėtų garantuoti, kad ši rizika nesukliudys prekybos vystimuisi¹⁵¹.

Atsižvelgiant į pasaulines iniciatyvas dėl arbitražo procedūros taikymo ginčiuose dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo bei minėtus pačios procedūros privalumus, manytina, jog būtų tikslinga dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tarpvalstybinio bendradarbiavimo nuostatas papildyti privaloma arbitražo procedūra ir taip prisidėti prie galimo didesnio dvigubo apmokestinimo atvejų skaičiaus eliminavimo.

¹⁴⁹ Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005, Art. 25, para. 48.

¹⁵⁰ Žr. International Chamber of Commerce, Commission on Taxation. *Arbitration in international tax matters*. 2000 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html#note#note>>.

¹⁵¹ Žr. Business and Industry Advisory Committee to the OECD. *BIAC Discussion Draft on Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises*. 2003 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <http://www.biac.org/statements/tax/Final_Rev_10-31-03_BIAC_MAP_Disc_Draft.pdf>.

IŠVADOS

1. Be pagrindinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslo – dvigubo apmokestinimo išvengimo, sutarčių tikslai apima kliūčių tarptautinei prekybai, kapitalo bei asmenų mainams panaikinimą, garantijų investuotojams užtikrinimą, diskriminacinio apmokestinimo panaikinimą, bendradarbiavimo tarp skirtingų mokesčių jurisdikcijų galimybių sudarymą, kas padeda kaupti naudingą teisinę bei faktinę informaciją, užkirsti kelią mokesčių slėpimui, vengimui bei kitiems fiskaliniams pažeidimams. Be to, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys įtvirtina tarpvalstybinio mokesčių įplaukų pasidalijimo, vienkartinio apmokestinimo principus, sudaro galimybes planuoti mokesčius pasinaudojant tarptautinių sutarčių tinklu.

2. ETT praktika pamažu „griauna“ klasikinėje tarptautinėje mokesčių teisėje nusistovėjusius principus – pradeda formuoti juridinių asmenų rezidentų ir nerezidentų vienodo traktavimo koncepcijos užuomazgas, paremtas diskriminacijos draudimo principo interpretacija pagal EB teisę. Dėl to valstybės narės, taikydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, bet kuriuo atveju privalo atsižvelgti į EB teisės reikalavimus ir, reikalui esant, netaikyti tų nuostatų, kurios nepagrįstai suvaržo nerezidentų teises.

3. Specialių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų, kurios mokesčių mokėtojams draudžia piktnaudžiavimą sutarties lengvatomis, įtvirtinimas sutartyse yra siektina praktika tam, kad sutarčių teikiamomis teisėmis nepagrįstai nesinaudotų trečiųjų valstybių rezidentai. Tokių nuostatų sutartyse nesant, turėtų būti taikomi valstybių nacionaliniai mokesčių teisės antivengiminiai principai.

4. Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys ne visiškai užtikrina vienkartinio pajamų apmokestinimo principą. Šaltinio ir rezidavimo vietos valstybės dažniausiai abi naudojami pajamų apmokestinimo teisėmis, o kredito metodo procedūros taikymas dvigubam apmokestinimui panaikinti sąlygoja suvaržymus mokesčių mokėtojui. Siūlytina sutartyse pereiti prie kuo dažnesnio atleidimo metodo taikymo.

5. Ar abiems susitariančioms valstybėms bus leista apmokestinti tą patį mokesčio objektą priklausau nuo tam tikrų mokesčių elementų. Įmonės nuolatinė buveinė, nuolatinė bazė, skirta individualiai veiklai vykdyti, su darbo santykiais susijusi asmens veikla užsienyje yra privalomos sąlygos nerezidentų veiklos pajamoms apmokestinti pajamų šaltinio valstybėje. Atsižvelgiant į pastovų naujų verslo formų kūrimą, kuris vis

dažniau keičia sampratą apie veiklos išraišką užsienio valstybėje, kiekvienoje konkrečioje situacijoje svarbu tinkamai identifikuoti minėtas apmokestinimo sąlygas.

6. Maksimalių tarifų prie pajamų šaltinio palūkanoms, dividendams ir honorarams dydžiai, numatyti Lietuvos Respublikoje taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, skatina mūsų valstybės ekonomikos plėtrą per užsienio investicijas, užtikrindamos palankesnę režimą veiklą vykdančiam mokesčių mokėtojui. Be to, palūkanų, dividendų bei honorarų, išmokamų į atitinkamas valstybes, apmokestinimo prie pajamų šaltinio Lietuvoje egzistavimas leidžia padidinti įplaukas į valstybės biudžetą.

7. Tarpvalstybinio bendradarbiavimo nuostatos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, skirtos užkirsti kelią mokesčių slėpimui, vengimui bei kitiems fiskaliniams pažeidimams, stokoja aiškumo, pačios bendradarbiavimo procedūros detalizavimo. Dėl to praktiškai tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ne visuomet yra iki galo tinkamai pasiekiami. Siūlytina dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tarpvalstybinio bendradarbiavimo nuostatas papildyti privaloma arbitražo procedūra, inicijuotina nepavykus pasiekti susitarimo tarp skirtingų valstybių kompetentingų institucijų.

SANTRAUKA

The Purposes and Regulatory Object of Conventions for the Avoidance of Double Taxation

Pirmosios tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys Lietuvoje taikomos nuo 1994 metų, ir sutarčių tinklas iki šiol yra plečiamas. Kadangi nuolat daugėja mokesčių santykių su tarptautiniu elementu, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reikšmė teorine bei praktine prasmėmis vis auga. Taigi sutarčių tikslų ir reguliavimo srities kompleksinė analizė, pateikiama šiame magistro darbe, yra ypač aktuali.

Pagrindinis darbe naudojamas šaltinis – EBPO Pavyzdinė sutartis, taip pat remiamasi nacionaliniais įstatymais, pačiomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, Lietuvos bei užsienio teismų praktika. Temos analizė plėtojama istorinio, lingvistinio, sisteminės analizės, lyginamojo bei loginio metodų pagalba.

Darbe konkrečiai nagrinėjama tarpvalstybinio kompromiso būdu sutarti pajamų iš nekilnojamojo turto, įmonių pelno, individualios veiklos pajamų, pajamų iš darbo santykių, kapitalo valstybių apmokestinimo teisių padalijimo klausimai, aiškinamos su šių pajamų apmokestinimu susijusios teisinės definicijos. Pateikiamas Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatytų konkrečių maksimalių mokesčio tarifų prie pajamų šaltinio palūkanoms, dividendams ir honorarams įvertinimas. Nors daugumos valstybių ratifikuotų sutarčių tekstas yra beveik vienodas, tačiau, kaip rodo pasaulinė praktika, kartais atskirų valstybių teismai sutartis aiškina skirtingai, dėl to kai kur siekiama pašalinti neaiškumus interpretuojant konkrečių sutarčių nuostatų turinį. Darbe taip pat analizuojamos tos sutarčių nuostatos, kurios draudžia mokesčių mokėtojui naudotis sutartimi kaip instrumentu vengiant mokesčių prievolių valstybei, praktiškai vertinamos valstybių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo galimybės, skirtos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslams įgyvendinti. Siekiant išsamesnio tyrimo, nagrinėjama tema vietomis inkorporuojama į nacionalinių, Europos Sąjungos teisės aktų bei pasaulinės praktikos kontekstą. Pažymėtina, jog didžioji dalis klausimų aptariami nuolat akcentuojant pagrindinius dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslus, ypač teisinio dvigubo apmokestinimo eliminavimo siekį tarptautiniuose santykiuose. Bandoma ieškoti tarptautinių susitarimų reglamentavimo spragų, kurios turėtų būti šalinamos, siekiant abipusės naudos tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčius administruojančioms institucijoms.

SUMMARY

The Purposes and Regulatory Object of Conventions for the Avoidance of Double Taxation

First international conventions for the avoidance of double taxation in Lithuania are applicable since 1994, and treaty net is expanding till now. Constantly increasing number of taxing relationship including foreign element determines the importance of conventions for the avoidance of double taxation in both theoretical and practical points. Hence, complex analysis of the purposes and regulatory field of such treaties, discussed in this master's work, is particularly topical.

The main source, used in the work, is OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Also reference is made to national law acts, conventions themselves, Lithuanian and foreign law practice. The analysis of the theme is developed by help of historical, linguistic, systematic analysis, comparative and logical methods.

In the work author examines the questions, rising from the international area of division of separate states' taxing rights on income from immovable property, business profits, individual activity, dependent personal services and capital; also author explains related legal definitions. The evaluation of concrete maximum withholding tax rates for dividends, interest and royalties, stated in conventions for the avoidance of double taxation, applied in Lithuania, is also discussed. Though the text of conventions, which were ratified in majority states, is almost consentient, however, the global practice shows that sometimes courts read conventions differently. Therefore, in a number of cases of this work it is tried to eliminate obscurities in interpreting the content of particular conventions' provisions. Also those provisions of conventions, which forbid taxpayer to use the treaty for state's tax duties avoidance, are analysed. What is more, the work contains the practical evaluation of states' competent authorities' cooperation opportunities, intended for the implementation of the purposes of conventions for the avoidance of double taxation. For the reason to make analysis more comprehensive, the theme under consideration is sometimes incorporated in the context of national, European Union's law and global practice. It should be noted that the most part of the related questions are discussed by emphasizing the main purposes of conventions for the avoidance of double taxation, especially the aim to eliminate juridical double taxation in international relationship. Furthermore, the author tries to seek law gaps, which are to be eliminated in international agreements on purpose to reach benefits for both taxpayers and tax administration institutions.

LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Europos Sąjungos dokumentai ir tarptautinės sutartys:

- 1) Europos Sąjungos Steigimo sutartis. Suvestinė redakcija 1997. (OL, 1997 C 340, p. 0145 – 0172);
- 2) 2003 m. birželio 3 d. Europos Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL, 2003 L 157, p. 49-54);
- 3) 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse Europos Sąjungos narėse (OL, 1990 L 225, p. 0006 - 0009);
- 4) 1990 m. liepos 23 d. Konvencija 90/436/CEE dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL, 1990 L 225);
- 5) Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 13);
- 6) Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 111 – 4900);
- 7) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 111 – 4902);
- 8) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ (Valstybės Žinios, 2000, Nr. 59 – 765);
- 9) Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ (Valstybės žinios, 1999, Nr. 110 – 3209);
- 10) Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis “Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo” (Valstybės Žinios, 1997, Nr. 106 – 2674);

- 11) Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" (Valstybės Žinios, 1994 03 04, Nr. 17 – 275);
- 12) 2006 m. spalio 20 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Norvegijos Karalystės Mokesčių direktorato susitarimas dėl abipusės administracinės pagalbos ir keitimosi informacija mokesčių klausimais. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyriaus medžiaga.

2. Teisės norminiai aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos konstitucija (Valstybės Žinios, 1992, Nr. 31 – 953);
- 2) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2000, Nr.74);
- 3) Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2005, Nr.76 – 2741);
- 4) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63 – 2243);
- 5) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73 – 3085);
- 6) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110 – 3992);
- 7) Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1999, Nr. 60 – 1948);
- 8) Fizinų asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1990, Nr.31 – 74).

3. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos komentarai:

- 1) Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. Bendrosios dalies komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>;
- 2) Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 4 ir 6 straipsnių komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>;
- 3) Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 23 straipsnio komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>;
- 4) Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 26 straipsnio komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>;
- 5) Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. 27 straipsnio komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>;
- 6) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 str. komentaras. Nr. (08-3-24)- R-2024 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>;
- 7) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 str. 1 d. komentaras. Nr. (18.18-31-1)-R-8104 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>;
- 8) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. 12 d. komentaras. Nr. 08-2-02-11815 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-02]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/>.

4. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) išleisti dokumentai ir komentarai:

- 1) Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005;
- 2) Commentary on Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, 2005.

5. Jungtinių Tautų Organizacijos išleisti dokumentai:

- 1) United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations, New York, 2001 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-10-14]. Prieiga per internetą: < <http://www.un.org/esa/ffd/indexTax.htm> >.

6. Jungtinių Amerikos Valstijų finansų ministerijos išleisti dokumentai ir komentarai:

- 1) United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/hp16801.pdf>>;
- 2) 2001 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutarties „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ komentaras. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Teisės departamento medžiaga.

7. Specialioji literatūra:

1.1. Knygos:

- 1) VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice. 3rd edition. London: Kluwer Law International, 1999;
- 2) BAKER, Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992. 2nd edition. 1994;
- 3) DOERNBERG, Richard L. International Taxation in a Nutshell. St. Paul, MN: West Publishing Co., 1989.

1.2. Straipsniai:

- 1) CIVILKA, Mindaugas. Elektroninės komercijos reguliavimas tarptautinėje ir ES teisėje. 2001, Vilnius [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-09-22]. Prieiga per internetą: <www.teisininkas.lt/downloads/EK_konsp.pdf>;
- 2) GABARTAS, Herkus. Diskriminacijos pilietybės pagrindų samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė. *Jurisprudencija*, 2003, nr. 46(38), p. 41-56.
- 3) KVEDYTĖ, Živilė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas GPM. 2005, Vilnius [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-09-22]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4380dfeab91fa?vbanga2=4b265f4993faa12e161be0602e5fc485>>;
- 4) PAULAUSKAS, Andrius. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, (27 -41 p.);
- 5) VASILIAUSKAS, Vitas. *OECD Conference on Fiscal Incentives and Competition for Foreign Direct Investment in the Baltic States*. Konferencijos medžiaga. Vilnius, 2000.

1.3. Elektroniniai dokumentai:

- 1) Business and Industry Advisory Committee to the OECD. *BIAC Discussion Draft on Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises*. 2003 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <http://www.biac.org/statements/tax/Final_Rev_10-31-03_BIAC_MAP_Disc_Draft.pdf>;
- 2) European Commission. Directorate –General Taxation and Customs Union. *EC Law and Tax Treaties*. Workshop of Experts. 2005 Belgium, Brussels. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf>;
- 3) International Chamber of Commerce, Commission on Taxation. *Arbitration in international tax matters*. 2000 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html#note#note>>.

8. Praktinė medžiaga:

- 1) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje C-346/04, *Robert Hans Conijn v. Finanzamt Hamburg-Nord* (2006), ECR 00000;
- 2) Europos Teisingumo Teismo 1999 m. rugsėjo 21 d. sprendimas byloje C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zwegniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* (1999), ECR I-6161;
- 3) Europos Teisingumo Teismo 1995 m. vasario 14 d. sprendimas byloje C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* (1995) ECR I-00225;
- 4) Europos Teisingumo Teismo 1962 m. vasario 27 d. sprendimas byloje C-10/61 *Commission of the European Economic Community v Italian Republic* (1962) ECR 1;
- 5) Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr.A⁴-204-2005, kategorija 9.1;
- 6) Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-622-05, kategorija 9.1; 65.1;
- 7) Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹¹- 617/2005, kategorija 9.1;
- 8) Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁷-601-05, kategorija 9.1;
- 9) Lietuvos Respublikos mokesčių 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);
- 10) Lietuvos Respublikos mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. birželio 12 d. sprendimas „Dėl Š. Š. 2003-05-02 skundo“, Nr. S-152-(7-155/2003).

9. Internetiniai puslapiai:

- 1) Oficialus Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) internetinis puslapis. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-09-20]. Prieiga per internetą: <www.oecd.org>;
- 2) Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Mokesčiai. *Tarptautinis apmokestinimas*. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-03-10]. Prieiga per internetą:

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_in_f.nsf%2F0%2F57174C5F36EE0F37C225708900423B5B;

- 3) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos internetinis tinklapis. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2006-09-20]. Prieiga per internetą: www.vmi.lt;
- 4) Europos Sąjungos portalas. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2006-09-20]. Prieiga per internetą: <http://www.europa.eu>.