

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

Inos Stepanovas,
V kurso finansų ir mokesčių
teisės studijų šakos studentės

Magistro darbas

**NUOLATINIO GYVENTOJO (REZIDENTO) APMOKESTINIMO TIKSLAIS
KONCEPCIJA LIETUVOJE: PALYGINIMAS SU NUOLATINIO GYVENTOJO
POŽYMIAMS BEI DVIGUBO APMOKESTINIMO
SUTARČIŲ NUOSTATOMIS**

Vadovas: lekt. dr. V. Vasiliauskas
Recenzentas: asist. J. Saladžius

Vilnius 2007

TURINYS

Ižanga.....	4
1. Nuolatinio gyventojų koncepcija Lietuvoje.....	7
1.1. Bandymai formuoti rezidentų sampratą Fizinų asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme.....	7
1.2. Nuolatinio Lietuvos gyventojų sąvoka Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme.....	8
1.3. Kriterijai, kuriais remiantis nustatoma, ar asmuo yra laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju.....	9
1.3.1. Nuolatinė gyvenamoji vieta mokesčiniu laikotarpiu.....	9
1.3.2. Asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta.....	10
1.3.3. Lietuvoje mokesčiniu laikotarpiu išbūtų dienų skaičius.....	12
1.3.4. Iš Lietuvos Respublikos biudžeto gaunamos su darbo santykiais susijusios pajamos arba dengiamos pragyvenimo užsienio valstybėje išlaidos, jeigu jų gavėjas yra Lietuvos Respublikos pilietis.....	13
1.4. Nuolatinio gyventojų požymių pritaikymas praktikoje.....	14
1.4.1. Nuolatinio gyventojų požymių pritaikymo praktikoje problemos: Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimai.....	16
1.4.2. Nuolatinio gyventojų požymių pritaikymo praktikoje problemos: Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo sprendimas.....	19
1.5. Nuolatinio Lietuvos gyventojų požymių nustatymo reikšmė.....	23
1.6. Nuolatinio gyventojų samprata Lietuvos konstitucinės teisės prasme.....	26
2. Rezidentų mokesčių tikslais koncepcija Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos modelinėje konvencijoje.....	30
3. Nuolatinio gyventojų koncepcija Jungtinių Amerikos Valstijų, Jungtinės Karalystės ir Australijos nacionalinėje teisėje.....	37
3.1. Australijos rezidentų koncepcija.....	37
3.2. Jungtinės Karalystės rezidentų koncepcija.....	40
3.3. Jungtinių Amerikos Valstijų rezidentų koncepcija.....	43
4. Rezidentų mokesčių tikslais koncepcijos Lietuvoje įvertinimas.....	47

Išvados.....	53
Literatūros ir šaltinių sąrašas.....	55
Santrauka.....	59
Summary.....	60

IŽANGA

Temos aktualumas. Žmonių migracija yra natūralus ir neišvengiamas gyvenimo procesas, kurio metu asmenys, dirbdami ir persikeldami gyventi į kitą valstybę, paprastai tampa kitos valstybės rezidentais mokesčių tikslais. Pažymėtina, jog Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, Lietuvos gyventojų judėjimo srautai į kitas valstybes sustiprėjo. Kiekviena valstybė apmokestinamąjį asmenį apibrėžia skirtingai, todėl norint išsiaiškinti, kurios šalies rezidentas asmuo yra, reikia išnagrinėti gyvenamosios vietos ir kilmės šalies įstatymus, apibrėžiančius rezidento mokesčių tikslais sąvoką.

Nustatyti rezidento požymius ir tinkamai pritaikyti juos praktikoje, taip pat teisingai išspręsti kilusį ginčą tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, yra labai svarbu, kadangi tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai privalo teikti mokesčių administratoriui metines gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas ir, svarbiausia, tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai privalo mokėti gyventojų pajamų mokestį nuo visų savo pajamų, gautų tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėje. Rezidento mokesčių tikslais koncepcijos analizė aktuali ir todėl, kad iki šiol Lietuvoje nėra išsigilinta į šios srities problematiką, nėra suformuota vienodų ir aiškių pozicijų rezidento mokesčių tikslais koncepcijos atžvilgiu.

Darbo tikslai ir tyrimo objektas. Šio magistro darbo tyrimo objektas – nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčių tikslais koncepcijos ypatumai. Darbo tikslas - suvokti ir įvertinti nuolatinio Lietuvos gyventojų (rezidento mokesčių tikslais) koncepciją Lietuvoje ir konkrečiai išskirti rezidento požymių pritaikymo praktikoje problemas, rasti ir pasiūlyti tinkamus sprendimo būdus rezidento koncepcijos tobulinimui. Šio tikslo siekiama analizuojant bei lyginant rezidento koncepciją, numatytą Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ), su koncepcijomis, kurios yra pateiktos Lietuvos konstitucinėje teisėje, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – OECD) modelinėje konvencijoje, Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV), Australijos bei Jungtinės Karalystės nacionalinėje teisėje. JAV rezidavimo koncepcija pasirinkta todėl, kad ši valstybė vienintelė skirsto gyventojus į piliečius ir rezidentus mokesčių tikslais. Tuo tarpu Australijos ir Jungtinės Karalystės teisėje rezidavimo samprata suvokiama visiškai kitaip, todėl ji gali būti naudinga tobulinant rezidento koncepciją Lietuvoje, be to, tarp Lietuvos ir Australijos nėra sudarytos sutarties dėl dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo.

Norint tinkamai atskleisti šio magistro darbo temą, būtina pirmiausiai išsiaiškinti koncepcijos sąvoką. Tarptautinių žodžių žodynas koncepcijos sąvoką aiškina kaip: 1) pažiūrų į kuriuos nors reiškinius sistemą; 2) daikto, reiškinio, proceso sampratą; 3) kūrinio, veiklos sumanymą, mintinį projektą, planą. Galima sakyti, kad koncepcija paaiškina daikto ar reiškinio esmę ir reikšmę¹. Kitame šaltinyje pateikiama tokia koncepcijos sąvoka – tai pažiūrų apibrėžtumas ir jį pagrindžiantys argumentai². Rezidento mokesčių tikslais koncepcija apima nuolatinio Lietuvos gyventojų, kaip tam tikro reiškinio, sampratą, suvokimą ir reikšmę.

Magistro darbo pirmoje dalyje, remiantis teisės aktais ir jų komentarais, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) ir Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, atskleidžiama rezidentų samprata, analizuojamos rezidentų požymių taikymo praktikoje problemos, pabrėžiama nuolatinio Lietuvos gyventojų požymių nustatymo reikšmė, kuri atskleidžiama remiantis konkrečiu straipsniu bei naudojant praktines situacijas. Taip pat, pirmoje magistro darbo dalyje, remiantis sisteminė Lietuvos teisės aktų analize, atskleidžiama nuolatinio gyventojų samprata konstitucinės teisės prasme bei išskiriami konkretūs Lietuvos rezidentų požymiai. Antroje magistro darbo dalyje analizuojamos OECD modelinės konvencijos nuostatos, susijusios su rezidentų samprata, remiamasi OECD modelinės konvencijos komentarais ir kita specialia literatūra. Trečioje dalyje pateikiamos ir aptariamos aukščiau minėtų užsienio valstybių nacionalinės teisės nuostatos, susijusios su rezidentų ir rezidavimo sampratomis. Paskutinėje magistro darbo dalyje pateikiamas rezidentų mokesčių tikslais koncepcijos Lietuvoje įvertinimas, jos atitikimas OECD modelinės konvencijos pateiktai koncepcijai, išskiriami trūkumai, nurodomi skirtumai nuo kitų užsienio valstybių įstatymuose suformuotų sampratų bei Lietuvos konstitucinėje teisėje formuojamos rezidentų koncepcijos, taip pat yra apibendrinamos problemos, sąlygotos įstatymo pateiktos rezidentų koncepcijos.

Tyrimo metodai. Siekiant tinkamai ir išsamiai bei įvairiapusiškai perteikti nagrinėjamą temą šiame darbe derinami skirtingi nagrinėjimo metodai – sisteminis, lyginamasis, istorinis, teleologinis ir loginis. Darbe lyginami Lietuvos, JAV, Australijos bei Jungtinės Karalystės rezidentų mokesčių tikslais koncepcijų aspektai. Lyginamasis metodas taikomas apžvelgiant

¹ Rita Bagdzevičienė, Laura Navackaitė, Birutė Miliukaitė. Kurortų plėtros koncepcijos teoriniai aspektai. http://209.85.129.104/search?q=cache:hFeT6MloHsJ:www.lrti.lt/veikla/RP_KurPletrKonc.doc+koncepcijos+savoka&hl=lt&gl=lt&ct=clnk&cd=3&lr=lang_lt

² Istorija: Kai kurie terminai ir sąvokos. <http://filo.web1000.com/istorija/ozolas/strp/42.htm>

ir analizuojant OECD modelinės konvencijos bei Lietuvos konstitucinės teisės pateiktus rezidento kriterijus, taip pat parodant, kad Lietuvoje yra skirtingas nuolatinio gyventojų sampratos suvokimas ir aiškinimas. Istorinis metodas taikomas tam, kad būtų parodyta padaryta pažanga koncepcijos formavime, bei dar labiau akcentuotos kylančios problemos. Teisės normos turinį galima teisingai suvokti tik aiškinant ją su kitomis teisės normomis, susijusiomis su rezidentu sąvoka, todėl magistro darbe sisteminis tyrimo metodas taip pat yra svarbus. Be to, atsižvelgiant į siekiamą teisės normos tikslą, teleologinis metodas gali padėti nustatyti įstatymo leidėjo padarytas klaidas, priimant tam tikrą teisės normą.

Darbo originalumas. Nuolatinio gyventojų koncepcijos problematika Lietuvoje yra mažai nagrinėta, kadangi yra tik keli iš esmės vienodi straipsniai, pateikti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – VMI) specialistų. Galima būtų išskirti tik Herkaus Gabarto straipsnį „Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griauja nusistovėjusią tvarką?“, kuriame itin aiškiai yra atskleista, kokią reikšmę turi teisingas gyventojų priskyrimas rezidavimo valstybei. Taip pat šiame Herkaus Gabarto straipsnyje nagrinėjama Europos Teisingumo Teismo praktika bei GPMĮ nuostatos, siekiant atskleisti kitų valstybių nuolatinį gyventojų apmokestinimo tikslais diskriminacijos draudimo principo teisinį turinį. Diskriminacijos draudimo principo turinys analizuojamas ir kitame Herkaus Gabarto straipsnyje „Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė“. Vis dėlto, diskriminacija Europos Sąjungos teisės prasme kitų Europos Sąjungos valstybių narių nuolatinį gyventojų atžvilgiu nėra šio magistro darbo tyrimo objektas.

Šaltinių apžvalga. Atsižvelgiant į tai, kad literatūros ir šaltinių lietuvių kalba yra labai mažai, o teismų praktikos, susijusios su naujo GPMĮ nuostatų taikymu, nėra, pateikiami MGK ir LVAT praktikos pavyzdžiai, susiję su anksčiau galiojusio įstatymo nuostatomis, analizuojami Lietuvos Respublikos įstatymai ir kiti teisės aktai, straipsniai, susiję su nagrinėjama tema, remiamasi VMI komentarais ir leidiniais. Magistro darbe taip pat remiamasi OECD modelinės konvencijos komentaru, užsienio valstybių kompetentingų institucijų tinklalapiuose pateikta informacija, Baker Philip „Double Taxation Conventions and International Tax Law“, Victor Thuronyi „Comparative Tax Law“ knygomis bei kita specialia literatūra.

1. NUOLATINIO GYVENTOJO KONCEPCIJA LIETUVOJE

1.1. Bandymai formuoti rezidento sampratą Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme

1990 m. spalio 5 d. Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo Nr. I-641 (galiojo nuo 1991-01-01 iki 2002-12-31) 1 straipsnio 3 dalyje (1998-09-29 įstatymo Nr. VIII-865 redakcija, galiojo nuo 1998-10-14 iki 2002-12-31) buvo nustatyta, kad šiame įstatyme nuolatiniais Lietuvos Respublikos (toliau – LR) gyventojais yra laikomi:

a) fiziniai asmenys, kurių pagrindinė gyvenamoji vieta yra LR teritorijoje. Pagrindine gyvenamąja vieta laikoma vieta, kur asmuo nuolat ar daugiausiai gyvena, arba vieta, kuri yra jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta;

b) fiziniai asmenys, kurie gyveno LR ištisai arba su pertraukomis 183 ar daugiau dienų per dvylikos mėnesių laikotarpį, prasidedantį ir pasibaigiantį tais pačiais kalendoriniais metais arba prasidedantį vienais, o pasibaigiantį kitais kalendoriniais metais, už kuriuos skaičiuojami mokesčiai, išskyrus užsienio valstybių diplomatus, diplomatinių atstovybių ir konsulinių įstaigų administracinio techninio bei aptarnaujančio personalo narius - tų užsienio valstybių piliečius;

c) LR piliečiai, dirbantys LR diplomatinėse atstovybėse ir konsulinėse įstaigose arba kitose LR valstybės institucijose, esančiose užsienio valstybėse³.

Ši įstatymo redakcija iš esmės nustatė tuos pačius nuolatinio gyventojų apmokestinimo tikslais kriterijus, kurie yra numatyti dabar galiojančiame GPMĮ. Tik dabartiniame įstatyme pateiktų kriterijų sąrašas yra ilgesnis ir jų turinys ne toks konkretus, kaip anksčiau galiojusiam įstatyme.

Anksčiau buvo vartojama pagrindinės gyvenamosios vietos sąvoka. Ši sąvoka apėmė: 1) gyvenamąją vietą, kur asmuo nuolat ar daugiausiai gyvena (taigi iš esmės kalbama apie nuolatinę asmens gyvenamąją vietą. Tik pažymėtina, kad GPMĮ nebeiškiria tokio kriterijaus kaip asmens gyvenamoji vieta, kurioje asmuo daugiausiai gyvena, taip apsiribodamas tik nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka ir susiaurindamas minėto kriterijaus taikymo sritį); 2) gyvenamąją vietą, kur yra asmens asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo

³ Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (Valstybės žinios, 1998, Nr. 90-2481).

vieta. Abu šie kriterijai yra nurodyti GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose. Taip pat buvo numatyta, kad nuolatiniais gyventojais yra laikomi fiziniai asmenys, kurie gyveno LR ištisai arba su pertraukomis 183 ar daugiau dienų per dvylikos mėnesių laikotarpį. GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktuose minėtas kriterijus yra išplėstas, kadangi asmenys, kurie dvejetainis vienas paskui kitą einančiais kalendoriniais metais Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis išbūna 280 dienų ar daugiau ir vienais iš tų metų Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna ne mažiau kaip 90 dienų, abiem buvimo Lietuvoje metais taip pat yra laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais - šio kriterijaus nebuvo anksčiau galiojusiam įstatyme. Dar vienas ankstesnio įstatymo kriterijus, kad nuolatiniais Lietuvos gyventojais laikomi LR piliečiai, dirbantys LR diplomatinėse atstovybėse ir konsulinėse įstaigose arba kitose LR valstybės institucijose, esančiose užsienio valstybėse, dabartiniame GPMĮ yra išreikštas platesne sąvoka, t. y. LR pilietis, kuris gyvena užsienio valstybėje, bet atlyginimą gauna iš LR biudžeto ir/arba jo pragyvenimo užsienyje išlaidos kompensuojamos iš LR biudžeto, yra laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju.⁴

1.2. Nuolatinio Lietuvos gyventojų sąvoka GPMĮ

Pagal GPMĮ 3 straipsnį gyventojų pajamų mokestį moka pajamų gavęs gyventojas. Pažymėtina, kad prievolės mokėti pajamų mokestį dydis priklauso nuo to, ar asmuo yra laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju: nuolatiniai Lietuvos gyventojai pajamų mokestį privalo mokėti nuo visų pasaulinių pajamų, t. y. pajamų, gautų ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėse. Toks visų, ir gyvenamosios vietos, ir užsienio valstybėse gautų nuolatinio gyventojų pajamų apmokestinimas valstybėje, kurioje jis laikomas nuolatinio 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 jo gautos pajamos yra rezidavimo valstybės mokesčių objektas⁵.

Taigi norint nustatyti nuo kokių pajamų asmuo privalo mokėti gyventojų pajamų mokestį, pirmiausia būtina išsiaiškinti, ar tas asmuo yra laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju.

⁴ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085).

⁵ Živilė Kvedytė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. <http://www.paciolis.lt/?cid=14311&details=1>

Nuolatinio Lietuvos gyventojų kriterijus numato GPMĮ 4 straipsnis. Remiantis šiuo įstatymo straipsniu išskiriami tam tikri nuolatinio gyventojų apmokestinimo tikslais kriterijai.

1.3. Kriterijai, kuriais remiantis nustatoma, ar asmuo yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas

1.3.1. Nuolatinė gyvenamoji vieta mokesčiniu laikotarpiu

Asmuo laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu nuolatinė jo gyvenamoji vieta mokesčiniu laikotarpiu yra Lietuvoje. Sąvoka nuolatinė gyvenamoji vieta yra apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 30 dalyje: tai yra bet kokia vieta, kurioje fizinis asmuo turi galimybę gyventi ir kurią jis įkuria, išlaiko ir naudojami. Taigi galima daryti išvadą, kad nuolatinė gyvenamoji vieta yra ta vieta, kur asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir ketina bent kurį laiką čia gyventi nuolat bei su kuria yra labiausiai susijęs. Jeigu asmuo, turintis gyvenamąją patalpą Lietuvoje, į ją atvyksta tik trumpam per atostogas, šventes, mokytis ar darbo reikalais, tačiau neketina čia gyventi nuolat, tokia vieta negali būti laikoma jo nuolatinė gyvenamoji vieta. Vertinant, ar tam tikra gyvenamoji vieta yra nuolatinė, reikia atsižvelgti ne tik į tai, ar asmuo turi teisę toje vietoje gyventi, bet ir į tai, ar asmuo faktiškai ta vieta naudojami ir joje gyvena. Todėl vien tas faktas, kad gyventojas, gyvenantis užsienyje, turi nekilnojamojo turto Lietuvoje, nebūtinai reiškia, kad jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje, o ne užsienyje. Pavyzdžiui, gyventojas, gyvenantis užsienyje, Lietuvoje turimą butą išnuomoja. Tokiu atveju jis praranda galimybę bet kada faktiškai naudotis turimu butu, ir todėl negali būti laikoma, kad jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje⁶. Be to, nuolatinė gyvenamoji vieta laikoma ne tik nuosavybės teise gyventojui priklausanti gyvenamoji vieta, kurioje jis daugiausia gyvena, tačiau ir ta vieta, kurią gyventojas nuomojami ir joje nuolat arba dažniausiai gyvena. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, kad nuolatinė gyvenamoji vieta turi būti nustatoma ne apskritai, o tik mokesčiniu laikotarpiu, kuris pagal GPMĮ 7 straipsnio 1 dalį sutampa su kalendoriniais metais.

⁶ Živilė Kvedytė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. <http://www.paciolis.lt/?cid=14311&details=1>

1.3.2 Asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokesčiniu laikotarpiu

Vertinant, kurioje valstybėje yra gyventojų asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, reikia atsižvelgti į daugelį to asmens gyvenimo aplinkybių. Paprastai atsižvelgiama į gyventojui priklausančio turto buvimo, pajamų šaltinio buvimo vietą, darbo ar kitą veiklą. Svarbus kriterijus yra ir jo šeimos nuolatinė gyvenamoji vieta. Paprastai laikoma, kad gyventojų asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra veikiau Lietuvoje negu užsienio valstybėje, jeigu Lietuvoje yra didžioji jam nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo ir kilnojamojo turto dalis, jo banko sąskaitos, jo šeimos nuolatinė gyvenamoji vieta, jis vykdo įvairią veiklą Lietuvoje ir pan.⁷ Tačiau iš kitos pusės, jeigu asmuo jau trejus metus, pavyzdžiui, gyvena ir dirba Didžiojoje Britanijoje, naudojasi įvairiomis kitos valstybės paslaugomis ir lengvatomis, jis turėtų būti laikomas Didžiosios Britanijos rezidentu, o ne Lietuvos, nors jo nekilnojamasis turtas ar šeima yra Lietuvoje. Šiuo konkrečiu atveju galima daryti išvadą, kad asmens išvykimas į kitą valstybę ir savo šeimos ir kitų asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų palikimas reiškia, kad daugiau jo interesų yra užsienio valstybėje, o ne Lietuvoje. Be to, minėtoje situacijoje svarbesniu kriterijumi turėtų būti tam tikroje valstybėje išbūtas laikas, kuris netgi gali lemti nuolatinės gyvenamosios vietos sukūrimą užsienio valstybėje.

Pateikiami keli galimų situacijų pavyzdžiai: 1) 2005 m. rugpjūčio mėn. gyventojas trejiems metams išvyksta iš Lietuvos į užsienio valstybę studijuoti. Būdamas užsienio valstybėje jis mokosi. Lietuvoje toks asmuo turi butą ir iš banko Lietuvoje yra pasiėmęs ilgalaikę paskolą būstui pirkti, už kurią moka palūkanas. Kadangi buvimo užsienio valstybėje laikotarpiu toks asmuo ne tik turi nekilnojamąjį turtą Lietuvoje, bet ir ilgalaikį finansinį įsipareigojimą Lietuvos komerciniam bankui, laikoma, kad toks asmuo 2005 – 2007 m. interesų turi daugiau Lietuvoje negu užsienio valstybėje, todėl tuo laikotarpiu jis laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas. 2) 2004 m. spalio mėn. gyventojas, baigęs vidurinę mokyklą, išvyko iš Lietuvos keleriems metams dirbti į užsienio valstybę. Jo tėvai dirba užsienio valstybėje. Lietuvoje liko tik tokio gyventojų tėvams priklausančias butas. Minėtas gyventojas,

⁷ Živilė Kvedytė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. <http://www.paciolis.lt/?cid=14311&details=1>

dirbdamas užsienio valstybėje, į Lietuvą atvyksta tik atostogauti. Kadangi 2004 m. toks gyventojas devynis mėnesius interesų turėjo Lietuvoje (t.y. Lietuvoje gyveno, mokėsi vidurinėje mokykloje, laikė abitūros egzaminus ir pan.), o užsienio valstybėje interesų turėjo tik tris mėnesius, laikoma, kad tais metais daugiau interesų jis turėjo Lietuvoje negu užsienyje, todėl 2004 m. jis buvo nuolatinis Lietuvos gyventojas⁸.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, galima išskirti tokius asmeninius, socialinius ir ekonominius interesus, į kuriuos turi būti atsižvelgiama nustatant, kurios šalies rezidentas asmuo yra:

- asmens turto buvimo vieta,
- pajamų šaltinio buvimo vieta,
- darbo, politinės, kultūrinės, visuomeninės ar kitos veiklos vieta,
- šeimos nuolatinė gyvenamoji vieta,
- asmens pilietybė,
- finansiniai įsipareigojimai,
- nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo ir kilnojamojo turto buvimo vieta ir pan.

Vis dėlto, šis nuolatinio gyventojų požymių nustatymo kriterijus neleidžia aiškiai ir nedviprasmiškai nustatyti asmens rezidavimo valstybę, kadangi tokio asmens interesų buvimo vieta gali būti tiek vienoje, tiek ir kitoje valstybėje, neišskiriant nė vienos iš jų. Kadangi pagal GPMĮ užtenka bent vieno įstatyme numatyto kriterijaus, kad asmuo būtų pripažintas Lietuvos rezidentu, gali būti pažeista asmens teisė apsispręsti, kurios valstybės rezidentu jis save laiko.

Pagal GPMĮ užtenka nustatyti, kad asmens socialinių, asmeninių arba ekonominių interesų buvimo vieta buvo Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu, ir asmuo gali būti pripažintas Lietuvos rezidentu. Šių kriterijų reikėtų pakeisti, nustatant, kad jei asmens asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu buvo Lietuvoje, jis laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas. Visos šios aplinkybės turėtų būti nagrinėjamos kaip visuma, o nesuteikiant prioritetinę reikšmę kuriai nors vienai iš jų. Toks kriterijus galėtų užtikrinti pagrįstą asmens pripažinimą Lietuvos rezidentu. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad ir OECD modelinė konvencija šį kriterijų apibrėžia kaip interesų (asmeninių ir ekonominių) visumą ir, nustatydamas asmens rezidavimo valstybę, visus interesus vertina kartu.

⁸ 2005 m. rugpjūčio 8 – 14 d. Mokesčių žinios Nr. 32 (442), p. 15.

1.3.3 Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu išbūtų dienų skaičius

Asmuo laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai ar su pertraukomis 183 arba daugiau dienų. Asmuo, kuris dvejais metais Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis išbūna 280 dienų ar daugiau ir vienais iš tų metų Lietuvoje išbūva ištisai ar su pertraukomis išbūna ne mažiau kaip 90 dienų, abiem buvimo Lietuvoje metais yra nuolatinis Lietuvos gyventojas. Į Lietuvą atvykusio gyventojas Lietuvoje išbūtos dienos skaičiuojamos remiantis Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklėmis, kurios patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300⁹.

Remiantis šiuo įsakymu užsienio valstybės gyventojas Lietuvoje išbūtomis dienomis yra laikomos tokios dienos:

- atvykimo į Lietuvą diena,
- Lietuvoje išbūtos dienos, įskaitant ne tik darbo dienas, bet ir poilsio dienas (šeštadienius ir sekmadienius), švenčių dienas, Lietuvoje praleistas atostogų dienas, ir
- išvykimo iš Lietuvos diena.

Jeigu užsienio valstybės gyventojas, atvykęs į Lietuvą, dirba Lietuvoje, tai Lietuvoje jo išbūtomis dienomis yra laikomos ir tokios faktiškai už Lietuvos ribų jo išbūtos dienos, kuriomis jis iš savo darbo vietos Lietuvoje buvo išvykęs į komandiruotę į užsienio valstybę, ir tos dienos, kuriomis jis atostogavo užsienio valstybėje, jeigu atostogas jam suteikė Lietuvoje esantis jo darbdavys arba darbdavys, kurio pavedimu asmuo dirba Lietuvoje (išskyrus atvejus, kai asmuo po tokių atostogų nebegrižo į Lietuvą).

Jeigu užsienio valstybės gyventojas ketino galutinai išvykti iš Lietuvos, tačiau negalėjo to padaryti dėl savo, sutuoktinio ar savo nepilnamečių vaikų ar įvaikių ligos, arba dėl sutuoktinio ar nepilnamečių vaikų ar įvaikių mirties, ir toks laikotarpis truko ne ilgiau kaip 14 dienų (išskyrus atvejus, jeigu gyventojas, jo sutuoktinis arba vaikas buvo gydomas Lietuvos ligoninėje ar kitoje stacionarioje sveikatos priežiūros įstaigoje, tai toks laikotarpis trunka tol, kol asmuo išrašomas iš ligoninės), tai, skaičiuojant gyventojas Lietuvoje išbūtas dienas, gyventojas dėl šių priežasčių Lietuvoje išbūtos dienos neįtraukiamos į bendrą jo

⁹ Valstybės Žinios, 2002, Nr. 95-4146.

Lietuvoje išbūtų dienų skaičių. Taip pat į laikotarpį, apskaičiuojamą siekiant nustatyti, ar asmuo yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, neįtraukiamas laikas, kurį asmuo faktiškai išbuvo Lietuvoje, kai asmuo vyko per Lietuvą tranzitu, keliaudamas iš vienos užsienio valstybės į kitą, jei šio tranzito laikas neviršijo 48 valandų; asmuo, vykęs per Lietuvą tranzitu, negalėjo išvykti iš Lietuvos dėl priverstinio sustojimo, jeigu jis pateikė priverstinį sustojimą patvirtinančius dokumentus¹⁰.

GPMĮ 4 straipsnio 2 dalyje yra nustatytos išimtys, kokiais atvejais į Lietuvą atvykę užsienio valstybių gyventojai, neatsižvelgiant į Lietuvos išbūtų dienų skaičių, nėra laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais:

- dirba užsienio valstybės diplomatinėje atstovybėje, konsulinėje įstaigoje ar tarptautinės organizacijos atstovybėje Lietuvoje ir yra tos užsienio valstybės diplomatas arba minėtos atstovybės ar įstaigos administracinio-techninio arba aptarnaujančio personalo narys;
- dirba Lietuvoje, tačiau atlyginimą už darbą Lietuvoje gauna iš užsienio valstybės, jos politinio ar teritorinio administracinio padalinio ar vietos valdžios;
- tik verčiasi Lietuvoje registruota individualia veikla per nuolatinę bazę, ir tai yra vienintelis jo atvykimo į Lietuvą tikslas.

Pažymėtina, kad visais nurodytais atvejais asmuo turi būti ne LR pilietis.

1.3.4. Iš Lietuvos Respublikos biudžeto gaunamos su darbo santykiais susijusios pajamos arba dengiamos pragyvenimo užsienio valstybėje išlaidos, jeigu jų gavėjas – Lietuvos Respublikos pilietis

Taigi LR pilietis, kuris gyvena užsienio valstybėje, bet atlyginimą gauna iš LR biudžeto ir/arba jo pragyvenimo užsienyje išlaidos kompensuojamos iš LR biudžeto, neatsižvelgiant į tai, kad jis gyvena užsienio valstybėje ir asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų turi daugiau užsienyje negu Lietuvoje, yra nuolatinis Lietuvos gyventojas. Toks asmuo nuolatinis Lietuvos gyventojas bus laikomas pajamų iš LR biudžeto gavimo laikotarpiu. Pateikiami keli galimų situacijų pavyzdžiai: 1) gyventojas – LR pilietis – 2005 – 2007 m. siunčiamas dirbti į užsienio valstybėje esančią LR diplomatinę atstovybę. Tuo laikotarpiu jis su šeima gyvena

¹⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbuvo ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo (Valstybės žinios, 2002, Nr. 95-4146).

užsienio valstybėje, o Lietuvoje, išskyrus butą, toks gyventojas neturi jokių kitų interesų. Kadangi atlyginimą už darbą užsienio valstybėje toks gyventojas gauna iš LR biudžeto, neatsižvelgiant į tai, kad 2005 – 2007 m. jis gyvena ir interesų turi daugiau užsienio valstybėje nei Lietuvoje, tuo laikotarpiu jis yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas. 2) užsienio valstybėje esanti LR ambasada laikotarpiu nuo 2005 m. sausio 1 d. iki balandžio 1 d. vertėju įdarbina užsienio valstybės gyventoją, kuris turi LR pilietybę. Kadangi atlyginimą už darbą laikotarpiu nuo 2005 m. sausio 1 d. iki balandžio 1 d. toks gyventojas gauna iš LR biudžeto, jis tuo laikotarpiu laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas. 3) LR pilietis, išrinktas Europos Parlamento nariu į LR skirtas vietas, nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki 2009 m. gegužės 1 d. gyvena ir dirba Briuselyje. Kadangi atlyginimą už darbą Europos Parlamente visos kadencijos laikotarpiu toks gyventojas gauna iš LR biudžeto, tai 2004 – 2009 m. jis laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas¹¹.

1.4. Nuolatinio gyventojas požymių pritaikymas praktikoje

Pažymėtina, kad praktikoje dažnai sutapatina Lietuvos piliečio ir nuolatinio gyventojas sąvokos. Todėl užsienyje dirbantys Lietuvos piliečiai mano, kad grįžę į Lietuvą jie privalės mokėti pajamų mokestį nuo visų užsienyje gautų pajamų vien dėl turimos pilietybės. Tai gi svarbu įsidėmėti, kad atsižvelgiant į minėtus GPMĮ nustatytus nuolatinio gyventojas kriterijus, nuolatinio gyventojas sąvoka nėra tiesiogiai siejama su asmens pilietybe. Todėl užsienyje dirbantys Lietuvos piliečiai ne visais atvejais bus laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais ir atitinkamai ne visada privalės mokėti pajamų mokestį nuo užsienyje gautų pajamų. Nustatant, ar asmuo yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, turi būti įvertinamos visos aplinkybės, o ne vertinami atskiri asmens gyvenimo faktai, todėl vien tik tai, kad asmuo, gyvenantis užsienyje, turi nekilnojamojo turto Lietuvoje, ne visada reiškia, kad jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą ar daugiau ekonominių interesų Lietuvoje, o ne užsienyje.

Kartu atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal GPMĮ nuostatas asmuo laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu atitinka bent vieną iš minėtų nuolatinio gyventojas kriterijų. Pavyzdžiui, užsienio valstybės pilietis atvyksta dirbti į Lietuvą ir įsidarbina privačioje įmonėje. Nuolatinės gyvenamosios vietos Lietuvoje jis neturi, jo šeima bei kapitalas liko toje

¹¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. Kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais. <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10015082>

užsienio valstybėje. Tačiau jis Lietuvoje dirbo nuo 2004 m. birželio 1 d. iki 2005 m. vasario 1 d. Per tą laiką jis tik kelias dienas buvo išvykęs iš Lietuvos. Toks asmuo pagal GPMĮ būtų laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, nes jis 2004 m. mokestiniu laikotarpiu išbuvo Lietuvoje ilgiau kaip 183 dienas.

Kaip matyti iš pateikto pavyzdžio, ar asmuo yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, nustatoma pagal GPMĮ nustatytas taisykles, neatsižvelgiant į jokios užsienio valstybės teisės aktus. Todėl galimi atvejai, kai asmuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu laikomas ir Lietuvos, ir kitos valstybės nuolatiniu gyventoju. Tarkim, ankstesniame pavyzdyje pateiktu atveju asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju dėl Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu išbūto laiko, tačiau toks asmuo gali būti ir užsienio valstybės nuolatiniu gyventoju dėl turimos gyvenamosios vietos ar gyvybinių interesų centro, jeigu ta užsienio valstybė numato tokius nuolatinio gyventojų kriterijus.

Paprastai tokiu atveju rezidavimo klausimas sprendžiamas vadovaujantis dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis.

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

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

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

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

4) jei asmuo yra abiejų valstybių arba nėra nė vienos jų pilietis, tų valstybių kompetentingi asmenys klausimą sprendžia abipusiu susitarimu.

Labai svarbu pažymėti tai, kad skirtingai nuo GPMĮ nustatytų nuolatinio gyventojų kriterijų taikymo (kai asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu jis atitinka bent

vieną iš kriterijų), minėti dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutartyse nurodyti kriterijai taikomi griežtai paeiliui.

Asmuo, manantis, kad jis buvo ar yra apmokestinamas nesilaikant dvigubo pajamų apmokestinimo sutarties nuostatų, gali šiuo klausimu kreiptis į savo rezidavimo vietos valstybės kompetentingą asmenį su prašymu išnagrinėti šį klausimą. Pavyzdžiui, užsienyje dirbantis Lietuvos pilietis pripažįstamas nuolatinio Lietuvos gyventoju ir jo užsienyje gautos pajamos apmokestinamos ir Lietuvoje. Tačiau tokio Lietuvos piliečio manymu, jis buvo nepagrįstai pripažintas nuolatinio Lietuvos gyventoju ir apmokestintas. Tokiu atveju jis gali pasinaudoti dvigubo apmokestinimo sutartyse nustatyta galimybe prašyti kompetentingą instituciją išspręsti šį klausimą nesilaikydamas vidaus teisės aktuose nustatytų mokesčių ginčų nagrinėjimo taisyklių¹².

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog susikirtus DAIS ir nacionalinės teisės nuostatomis, DAIS visada turi pirmenybę, todėl esant DAIS teorinių problemų neturėtų kilti. Tačiau esant situacijai, kai nėra sudarytos DAIS, galima susidurti su didelėmis praktinėmis problemomis, nes Lietuvos nacionalinėje teisėje pateiktas nuolatinio gyventojų mokesčių tikslais apibrėžimas yra pakankamai platus, kadangi užtenka tik vieno iš aukščiau išvardintų požymių, jog asmuo būtų pripažintas nuolatinio LR gyventoju.

1.4.1. Nuolatinio gyventojų požymių pritaikymo praktikoje problemos: Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimai

1) 2006 m. vasario 9 d. Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas „Dėl A. V. 2005-12-20 skundo“ Nr. S-32-(7-1/2006)

Mokesčių ginčas šioje byloje iš esmės vyko dėl Pareiškėjo pajamų apmokestinimo, kuris priklausė nuo to, ar Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu buvo nuolatinis Lietuvos Respublikos gyventojas ar ne.

Pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus nuomonės dėl asmens pripažinimo Lietuvos nuolatinio gyventoju nesutapo.

¹² Živilė Kvedytė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. <http://www.paciolis.lt/?cid=14311&details=1>

Mokesčių administratorius pažymėjo, jog Pareiškėjas laikytinas nuolatinis Lietuvos Respublikos gyventoju dėl šių aplinkybių: 1) jis yra LR pilietis; 2) Lietuvoje gyvena jo šeima; 3) turi Lietuvoje nekilnojamojo turto – gyvenamąjį namą, kuris buvo įgytas santuokos metu; 4) neturi kitos nuolatinės gyvenamosios vietos (užsienyje). Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas dirba Norvegijos kompanijai priklausančiuose laivuose, o atostogų metu grįžta į Lietuvą. Šių aplinkybių visuma, Inspekcijos nuomone, leidžia tvirtinti, kad Pareiškėjas buvo pagrįstai apmokestintas už 2001–2002 metais iš užsienio gautas pajamas taikant 20 proc. FAPM tarifą.

Skunde Mokestinių ginčų komisijai nurodoma, kad Pareiškėjas nuo 1999 metų nuolat Lietuvoje nebegyvena, todėl 2000–2001 metais neturėjo teikti pajamų deklaracijų ir mokėti FAPM Lietuvoje. Pareiškėjo teigimu, iš jo pase esančių žymų galima nustatyti, jog per 2000 metus jis Lietuvoje buvo mažiau, nei 96, per 2001 metus – mažiau, nei 128, o per 2002 metus – mažiau, nei 124 dienas. Nurodoma, kad Pareiškėjo asmeniniai, socialiniai ir ekonominiai interesai yra veikiau užsienyje, nei Lietuvoje. Teigiama, kad jo gyvenamoji vieta turi būti laikoma laivai, kuriuose jis dirba. Kadangi Pareiškėjo žmona nedirba, o jis visas pajamas gauna užsienyje, Pareiškėjo nuomone, visi jo ekonominiai interesai yra tik užsienyje. Vien pilietybė, Pareiškėjo teigimu, yra nepakankamas pagrindas jo pajamų apmokestinimui. Nurodoma, kad Pareiškėjo žmona negali gyventi kartu su juo užsienyje, nes jis gyvena laive, o Pareiškėjo apmokestinimas tik dėl to, kad jis turi žmoną, prieštarauja mokesčių mokėtojų lygybės principui: žmonių neturintys jūrininkai nebūtų apmokestinami. Taip pat Pareiškėjas teigė, jog Didžiojoje Britanijoje ne mažiau kaip 183 dienas per metus dirbantys jūrininkai apskritai yra atleisti nuo pajamų mokesčio mokėjimo.

Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo įsigaliojo 1994 m. sausio 1 d., todėl MGK turėjo taikyti šią tarptautinę sutartį nustatant, ar Pareiškėjas buvo Lietuvos ar Norvegijos nuolatinis gyventojas. Tačiau MGK minėtos sutarties netaikė, o rėmėsi tik LR nacionaliniais įstatymais. Pagal tarptautinės sutarties 4 straipsnį šioje sutartyje sąvoka „sutartį sudarančios šalies rezidentas“ reiškia bet kokią asmenį, kuris, remiantis tos šalies įstatymais, apmokestinamas nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos, registracijos (inkorporacijos) vietos arba kito analogiško požymio pagrindu. Taigi pagal Dvišalės sutarties 4 str. 1 d. kiekviena iš susitariančių valstybių pagal savo vidaus įstatymus vertina, ar asmuo, kurio veikla yra susijusi su abejomis valstybėmis, gali būti laikomas jos

rezidentu. Tačiau jeigu pagal 1 dalies nuostatas individas yra abiejų sutartį sudarančių šalių rezidentas, tai jo statusas nustatomas taip: rezidentu jis laikomas toje šalyje, kurioje turi pastovią gyvenamąją vietą; jeigu jis turi pastovią gyvenamąją vietą abiejose šalyse, tai laikomas rezidentu tos šalies, su kuria jis turi glaudesnius asmeninius ir ekonominius ryšius (gyvybinių interesų centras). MGK, taikydamą Dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo sutartį (toliau – DAIS), turėjo vertinti asmens, kaip rezidento, statusą griežtai paeiliui pagal kriterijus, nurodytus DAIS, pradedant asmens pastovios gyvenamosios vietos nustatymu. Nustatant pastovią asmens gyvenamąją vietą turi būti vadovujamasi nacionaliniais teisės aktais ir juose nustatytais kriterijais, kurie apibrėžia tokios gyvenamosios vietos sąvoką. Šiuo atveju, mokesčių administratorius, aiškindamasis asmens rezidavimo valstybę, nesilaikė DAIS nustatytų taisyklių, todėl gali būti, kad netaikant griežtai paeiliui DAIS nustatytų kriterijų buvo neteisingai išspręstas ginčas ir asmuo nepagrįstai pripažintas Lietuvos rezidentu. Taip pat, nebuvo atsižvelgta ir į asmens apsisprendimą, kurios valstybės rezidentu jis save laiko; turėjo būti įvertinta ir asmens poelgių motyvacija. MGK iš esmės vadovaudamasi tik FAPM, nevisapusiškai įvertino Pareiškėjo teisinį statusą Norvegijoje. Norint tiksliai nustatyti jo rezidavimo valstybę, reikėjo, vadovaujantis tarptautine sutartimi, tiksliau įvertinti jo teisinę padėtį Norvegijoje. Taigi galima konstatuoti, kad ginčo nagrinėjimo institucija netaikė ginčo santykiams tarptautinės sutarties, nors DAIS būtent tam ir sudaroma, kad asmuo išvengtų dvigubo pajamų apmokestinimo, ir pagrįstai būtų pripažintas konkrečios valstybės rezidentu.

2) 2004 m. lapkričio 18 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas „Dėl R. R. 2004-10-01 skundo” Nr. S-576-(7-528/2004)

Mokestinis ginčas šioje byloje vyko dėl Pareiškėjo pajamų apmokestinimo, kuris priklausė nuo to, ar Pareiškėjas yra Airijos ar Lietuvos rezidentas.

Dvišalės sutarties 4 str. 1 d. nustatyta, kad šios Sutarties tikslams sąvoka „Susitariančios valstybės rezidentas“ reiškia bet kokį asmenį, kuris pagal tos valstybės įstatymus apmokestinamas joje jo nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos, inkorporacijos vietos arba bet kokio kito panašaus požymio pagrindu. Taigi sprendžiant, ar Pareiškėjas yra Lietuvos ar Airijos rezidentas, pirmiausia turi būti vadovujamasi Dvišalės sutarties 4 str. 1 d. nustatyta taisykle. Negalint nustatyti Pareiškėjo

pajamų apmokestinimo pagrindo pagal šią taisyklę, turi būti sprendžiama, kurioje valstybėje jis savo dispozicijoje turi pastovią gyvenamąją vietą. O jeigu jis savo dispozicijoje turi pastovią gyvenamąją vietą abiejose valstybėse, tai laikomas rezidentu tos valstybės, su kuria turi glaudesnius asmeninius ir ekonominius ryšius (gyvybinių interesų centras).

Byloje yra pateikti įrodymai ir jų vertinimai, iš kurių matyti, kad pareiškėjas yra ne Lietuvos, bet Airijos rezidentas. Airijos Imigracijos skyrius nusprendė pareiškėjui atnaujinti leidimą likti šalyje. Nurodoma, kad šis leidimas jam pratęsiamas tuo pagrindu, kad jis yra vaiko, Airijos piliečio, tėvas. Iš pateiktų Pareiškėjo pase esančių spaudų kopijų vertimų matyti, jog leidimą gyventi Airijoje Pareiškėjas turėjo iki 2002-02-01, vėliau šis terminas buvo pratęstas iki 2002-07-10, iki 2004-10-20. Pareiškėjas Airijoje yra registruotas pridėtinės vertės mokesčių mokėtoju ir turi jį identifikuojantį numerį. Taip pat byloje pateiktas Pareiškėjo darbo pažymėjimo, galiojančio iki 2004-12-31, kopijos vertimas, Pareiškėjo dukters paso kopija ir kiti dokumentai. MGK, atsižvelgdama į visus surinktus įrodymus, daro išvadą, kad Pareiškėjas nuolat gyvena ir yra apmokestinamas Airijoje. Tai, jog Pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą bei Airijoje gautas pajamas, dar negali būti pagrindu apmokestinimo tikslais pripažinti jį Lietuvos rezidentu, kadangi iš byloje pateiktų įrodymų visumos akivaizdu, jog reali mokesčių mokėtojo nuolatinė gyvenamoji vieta yra kitoje valstybėje. Tai, kad nėra pateikta pažyma, patvirtinanti, jog Dvišalės sutarties tikslais Pareiškėjas Airijoje laikomas šios šalies rezidentu, taip pat nereiškia, kad jis yra Lietuvos rezidentas. Iš bylos medžiagos 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 gyventi Airijoje; jis yra Airijos mokesčių mokėtojas, taigi jis negali būti apmokestintas Lietuvoje.

Šis MGK sprendimas yra pagrįstas, kadangi nustatytos visos reikšmingos aplinkybės, leidžiančios įvertinti Pareiškėjo statusą abiejose valstybėse ir teisingai nustatyti, jog Pareiškėjas yra Airijos rezidentas.

1.4.2. Nuolatinio gyventojų požymių pritaikymo praktikoje problemos: 2005 m. rugsėjo 23 d. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo sprendimas Nr. A4-204-2005

Ginčo esmė – užsienio piliečio pripažinimo nuolatiniu Lietuvos gyventoju ir su tuo susijusios jo pagrindinės gyvenamosios vietos sąvokos aiškinimas ir taikymas fizinių asmenų

pajamų mokesčiui apskaičiuoti ir sumokėti. Nuolatinės arba pagrindinės (pastarasis žodis vartojamas Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme, tačiau, kolegijos nuomone, žodžių „nuolatinė“ ir „pagrindinė“, kalbant apie gyvenamąją vietą, prasmė neprieštarauja viena kitai) gyvenamosios vietos sąvoka sutinkama ir privatinėje, ir viešojoje teisėje. Civilinio kodekso (įstatymo redakcija, galiojusi iki 2001 m. liepos 1 d.) 17 straipsnis gyvenamąją vietą laiko tą vietą, kur fizinis asmuo nuolat ar daugiausia gyvena. Šioje byloje keliamas ginčas dėl užsienio piliečio nuolatinės gyvenamosios vietos, todėl, aiškinant „gyvenamosios vietos“ ir „nuolatinės gyvenamosios vietos“ sąvokas aktualus tarptautinis dokumentas – 1972 m. sausio 18 d. Europos Tarybos Ministrų Komiteto Rezoliucija Nr. (72)1E. Nors šis dokumentas Lietuvos teritorijoje ginčo santykių atsiradimo metu negaliojo, tačiau, atsižvelgiant į Lietuvos ketinimą tapti Europos Sąjungos nare, į Lietuvos narystę tarptautinėse organizacijose ir jos sudarytas tarptautines sutartis, minėta Rezoliucija gali būti pasitelkta kaip antrinis šaltinis aiškinant teisę, padedančiu suvokti nacionalinio teisinio reglamentavimo prasmę. 1972 m. sausio 18 d. Europos Tarybos Ministrų Komiteto Rezoliucija Nr. (72)1E asmens nuolatinę gyvenamąją vietą sieja su to asmens savanorišku buvimu konkrečioje šalyje ar vietovėje (gyvenamosios vietos deklaravimu) ir jo ketinimu turėti ar įkurti šioje konkrečioje šalyje ar vietovėje savo asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų centrą (1 straipsnis). 1998 m. liepos 2 d. priimtas Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymas gyvenamąją vietą reglamentuoja panašiai, apibūdindamas ją kaip vietą, kur asmuo nuolat ar daugiausia gyvena, laikydamas tą vietą savo asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta (3 straipsnio 2 dalis). Visos šios teisės normos leidžia daryti išvadą: kad asmenį pripažinti šalies (vietovės) nuolatiniu gyventoju, turi būti subjektyvių ir objektyvių aplinkybių visetas, t.y. asmuo turi būti (gyventi) šioje šalyje (vietovėje) ir tas buvimas turi būti siejamas su asmeninio ar verslo pobūdžio ryšiais. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 1 straipsnio norma, apibrėždama nuolatinį Lietuvos gyventoją, jo pagrindinę gyvenamąją vietą pripažįsta ne pagal jau minėtų subjektyvių ir objektyvių aplinkybių visetą, nustatydamas, kad tokiai vietai konstatuoti pakanka bent vieno kriterijaus, išvardinto teisės normoje, t.y. nuolatinį Lietuvos gyventoją apsprendžia pagrindinė gyvenamoji vieta, kurioje asmuo gyvena nuolat ar daugiausia arba turi toje vietoje asmeninius ir socialinius interesus, arba ekonominį interesą. Aiškinantis įstatymo leidėjo valią, nėra aiškios šios nuostatos priėmimo motyvacijos. Lietuvos Respublikos Prezidento aiškinamajame rašte „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų

pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1 <...> straipsnių pakeitimo ir papildymo 33-1 straipsniu įstatymo projekto“ nurodoma, kad nuolatinių Lietuvos Respublikos gyventojų sąvoka šiame įstatymo projekte apibrėžiama dėl to, kad nuolatinė gyvenamoji vieta įstatyme vartojama, tačiau ši sąvoka neapibrėžiama. Projekte neaiškinama, kodėl nuolatinės gyvenamosios vietos apibūdinimui pasirinkti būtent tokie kriterijai.

Jei pripažinti, kad įstatyme nuolatinės gyvenamosios vietos apibrėžiama teisingai, t. y., kad tokią vietą gali nulemti tik vienas kriterijus, o ne jų visetas, tuomet galima situacija, kad tas pats asmuo gali turėti kelias pagrindines (nuolatinės) gyvenamąsias vietas - vienoje vietoje gyventi, dirbti ir pan., kitoje vietoje turėti asmeninius ir socialinius interesus, o trečioje vietoje - ekonominį interesą. 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.

Dėl teisės normų aiškinimo, darytina išvada, kad Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo nuostata, apibrėžianti pagrindinę (nuolatinę) gyvenamąją vietą, prieštarauja tarptautinės teisės normai ir specialiam Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymui, apibrėžiančiam gyvenamąją vietą, ir kurio apibrėžimas atitinka tarptautinės teisės akto normoje pateiktą gyvenamosios vietos sąvoką. Esant teisės normų kolizijai, taikytina specialaus įstatymo, reglamentuojančio gyvenamąją vietą, norma.

Pareiškėja L. Gelašvili pripažinta nuolatinė Lietuvos gyventoja 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 gyvenamąją vietą negali nulemti asmens nuolatinės gyvenamosios vietos, daroma išvada, kad L. Gelašvili nepagrįstai pripažinta nuolatinė Lietuvos gyventoja, todėl jai neatsiranda pareiga mokėti fizinių asmenų pajamų mokesčių.

Atsakovo, Mokestinių ginčų komisijos ir pirmos instancijos teismo sprendimai – nepagrįsti, todėl naikinami.

Šis Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo sprendimas yra nepagrįstas, kadangi Lietuvos Respublikos ir Gruzijos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos įsigaliojo tik 2004 m. liepos 20 d., o minėtoje situacijoje sprendžiama, ar L. Gelašvili 1998-10-14 - 1999-06-22 laikotarpiu laikytina Lietuvos Respublikos nuolatinė gyventoja, todėl teismas turėjo vadovautis Fizinių asmenų

pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1 straipsniu, kuris nustatė, kad šiame įstatyme nuolatiniais Lietuvos Respublikos gyventojais yra laikomi:

a) 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;

b) fiziniai asmenys, kurie gyveno Lietuvos Respublikoje ištisai arba su pertraukomis 183 ar daugiau dienų per dvylikos mėnesių laikotarpį, prasidedantį ir pasibaigiantį tais pačiais kalendoriniais metais arba prasidedantį vienais, o pasibaigiantį kitais kalendoriniais metais, už kuriuos skaičiuojami mokesčiai, išskyrus užsienio valstybių diplomatus, diplomatinę atstovybių ir konsulinių įstaigų administracinio techninio bei aptarnaujančio personalo narius - tų užsienio valstybių piliečius;

c) Lietuvos Respublikos piliečiai, dirbantys Lietuvos Respublikos diplomatinėse atstovybėse ir konsulinėse įstaigose arba kitose Lietuvos Respublikos valstybės institucijose, esančiose užsienio valstybėse.

Taigi jei asmuo atitiko bent vieną iš įstatyme numatytų kriterijų, jis turėjo būti laikomas nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčių tikslais. Mokestinių ginčų komisija nustatė, kad L. Gelašvili ekonominių interesų buvimo vieta tikrinamuoju laikotarpiu buvo Lietuvos Respublikoje, o tai yra įstatyme numatytas kriterijus, kurį atitinkantis asmuo turi būti laikomas Lietuvos rezidentu. Kadangi tikrinamuoju laikotarpiu tarp Lietuvos ir Gruzijos nebuvo galiojančios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, L. Gelašvili galėjo būti pripažinta abiejų valstybių rezidente ir apmokestinta dvigubai, nes nebuvo priemonių, galėjusių panaikinti dvigubą pajamų apmokestinimą. Šiuo metu galiojančios Lietuvos Respublikos ir Gruzijos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos tikslas būtent ir yra panaikinti dvigubą apmokestinimą. Be to, ir Fizinų asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 3 straipsnyje buvo numatyta, kad:

„tarptautinis dvigubas apmokestinimas panaikinamas remiantis su užsienio valstybėmis sudarytomis ir taikomomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis.

Tais atvejais, kai su užsienio valstybėmis nėra sudarytų ir taikomų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali būti panaikinamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos pavedimu Finansų ministerijos nustatyta tvarka“.

Kadangi nebuvo nė vienos įstatyme numatytos tarptautinį dvigubą apmokestinimą panaikinančios priemonės, L. Gelašvili galėjo būti pripažinta abiejų šalių rezidente ir apmokestinta dvigubai.

Taip pat, labai įdomi teismo pozicija nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių teisėje sąvokos aiškinimui pasitelkti Civilinį kodeksą ir kitus privatinės teisės įstatymus. Užsienio valstybėse vienas iš rezidavimo elementų, kaip nuolatinė gyvenamoji vieta, dažnai remiasi šio elemento koncepcija už mokesčių teisės ribų. Pavyzdžiui, labai keista, bet Jungtinė Karalystė, kaip bendrosios teisės valstybė, mokesčių tikslams taiko nemokestinę nuolatinės gyvenamosios vietos koncepciją, tuo tarpu Prancūzijos Civiliniame kodekse pateikta nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka yra visiškai nesvarbi Prancūzijos mokesčių teisei.¹³

Šiuo atveju, kad teismo išvada būtų laikoma pagrįsta, buvo reikalingas įstatymo straipsnio pakeitimas, kuris nuolatinės gyvenamosios vietos sukūrimą sietų su asmens interesais. Tačiau reikia pabrėžti, kad OECD modelinė konvencija taip pat išskiria nuolatinės gyvenamosios vietos bei asmeninių ir ekonominių interesų buvimo vietos kriterijus, kurie taikomi griežtai paeiliui, suteikiant prioritetą nuolatinės gyvenamosios vietos požymiai.

1.5. Nuolatinio Lietuvos gyventojų požymių nustatymo reikšmė

GPMĮ yra įtvirtinta nemažai subjektinių mokesčių lengvatų, kurios yra taikomos išimtinai rezidentams:

GPMĮ 21 straipsnio 1 dalyje yra pateiktas sąrašas išlaidų rūšių, kurios apskaičiuojant gyventojų apmokestinamąjį pajamų dydį gali būti atimamos iš bendrųjų pajamų: tai (i) gyvybės draudimo įmokos, (ii) pensijų įmokos į Lietuvos Respublikos įsteigtus pensijų fondus, (iii) palūkanos už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti ar jam įsigyti, (iv) už studijas sumokėtos sumos bei (v) už vieną per trejus metus įsigytą asmeninio kompiuterio vienetą su programine įranga ir (arba) interneto prieigos įrengimą kartu su šiai prieigai reikalingos įrangos įsigijimo išlaidomis, neviršijančios 4000 Lt. GPMĮ aiškiai įtvirtina, kad tik rezidentas turi teisę iš pajamų atimti šias išlaidas, tačiau nerezidentas tokios teisės neturi. Taigi iš esmės rezidentas, pasinaudodamas GPMĮ 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtintomis lengvatomis, mokės mažesnę pajamų mokestį nei nerezidentas, kuris pasinaudoti šiomis lengvatomis negali. Panašiai yra „sukonstruota“ GPMĮ 20 straipsnio 4 dalis, diferencijuojanti

¹³ Victor Thuronyi. Comparative Tax Law. 2003 m. psl. 289.

mokesčių lengvatos taikymo tvarką pagal tai, ar tokių pajamų gavėjas yra rezidentas, ar ne. Remiantis GPMĮ 20 straipsnio 1 dalimi, apskaičiuojant mokesčio mokėtojo apmokestinamąsias pajamas, galima taikyti pagrindinį neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – pagrindinis NPD), kuris yra atimamas iš apmokestinamųjų pajamų, ir taip sumažinti mokėtiną pajamų mokestį. Tačiau GPMĮ 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad pagrindinis NPD yra taikomas visiems rezidentams neatsižvelgiant į tai, kokios rūšies pajamas jie gauna, tuo tarpu nerezidentai gali pasinaudoti pagrindiniu NPD tik tuomet, jei jie gauna iš Lietuvos šaltinio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais susijusias pajamas. Vadinasi, jei nerezidentas iš Lietuvos šaltinio gauna palūkanas, pajamas iš paskirstytojo pelno, pajamas iš nekilnojamojo turto nuomos, honorarą, sporto veiklos pajamas, atlikėjų veiklos pajamas arba pajamas už perleistą nekilnojamąjį turtą ir pan. (t.y. pajamas, nesusijusias su darbo santykiais), tuomet tokiam nerezidentui pagrindinio NPD lengvata netaikoma. Tuo tarpu tokias pačias pajamas gaunantis rezidentas gali taikyti pagrindinio NPD lengvatą ir taip sumažinti savo mokėtiną mokestį nuo tokių pajamų. Taip pat, individualaus ir papildomo NPD taikymo tvarka, įtvirtinta GPMĮ 20 straipsnio 2 ir 6 dalyse, yra taikoma išimtinai tik rezidentams. Atsižvelgiant į tai, ar rezidentas yra neįgalus, augina vaikus ir ar yra žemės ūkio veiklos subjekto darbuotojas, jam vietoj pagrindinio NPD gali būti taikomas individualus arba papildomas NPD, kuris bet kuriuo atveju yra didesnis už pagrindinio NPD dydį. Tuo tarpu nerezidentas individualiu ar papildomu NPD pasinaudoti negali. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į GPMĮ 4 straipsnio 5 dalį, kurioje numatyta, kad gyventojas, kuris nėra laikomas Lietuvos rezidentu, gali kreiptis su prašymu pripažinti jį rezidentu, jeigu per atitinkamą mokestinį laikotarpį jo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, sudaro ne mažiau kaip 90 proc. visų per tokį mokestinį laikotarpį gautų jo pajamų.¹⁴

Taigi nustačius, kad asmuo yra Lietuvos nuolatinis gyventojas mokesčių tikslais, jam suteikiama teisė pasinaudoti visomis įstatyme numatytomis lengvatomis, nekeliant jokių papildomų sąlygų išvardintoms teisėms įgyvendinti. Tuo tarpu asmens, kuris nėra Lietuvos rezidentas mokesčių tikslais, teisė pasinaudoti įstatymo lengvatomis yra ribota, ir nors jis gali kreiptis su prašymu pripažinti jį rezidentu, tačiau jis turi atitikti tam tikras įstatymo numatytas sąlygas ir atlikti įstatymo numatytas procedūras.

Nuolatinio gyventojų požymių nustatymo reikšmę atskleidžia ir šios praktinės situacijos:

¹⁴ Herkus Gabartas. Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griaua nusistovėjusią tvarką?. Viešoji politika ir administravimas, Nr. 15, 2006, p. 42.
<http://www.mruni.lt/lt/modules/mydownloads/cache/files/2006nr15.pdf>

Pagal GPMĮ nuostatas, Lietuvos gyventojas iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti per mokestinį laikotarpį už studijas, kurias baigus įgyjamas aukštasis išsilavinimas ar suteikiama kvalifikacija, taip pat už doktorantūros bei meno aspirantūros studijas sumokėtas sumas. Ši lengvata taikoma studijuojantiems ne tik Lietuvos aukštosiose mokyklose, bet ir tiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams, kurie studijuoja užsienio šalies aukštosiose mokyklose, jei baigę studijas užsienyje jie įgis aukštąjį išsilavinimą ar jiems bus suteikta kvalifikacija. Todėl, pavyzdžiui, nuolatiniais Lietuvos gyventojams, studijuojantiems Latvijos Baltijos Krievų institūtis, GPMĮ lengvata bus taikoma, jei jie studijuoja pagal programas, kurias baigę įgis aukštąjį išsilavinimą arba kvalifikaciją¹⁵.

Europos Sąjunga svarsto naują reglamentą, kuris numato visose šalyse vietinių ir kitoje ES šalyje dirbančių Sąjungos piliečių teises ten, kur jie gyvena. Taigi ES šalyje gyvenantis, bet darbo neturintis Lietuvos pilietis, turėtų gauti teisę, pvz., į joje mokamą bedarbio pašalpą. Akivaizdu, kad šiuo atveju taip pat svarbu nustatyti nuolatinio gyventojų požymius. Taigi, nustatant, gyvenama šalyje ar ne, bus žiūrima į buvimo šalyje laiką ir tęstinumą, kuo ir kur verčiasi kitos ES šalies pilietis, kokiam laikui bus pasirašyta jo darbo sutartis. Taip pat bus atsižvelgiama į jo šeimyninę padėtį ir ryšius. Reglamentas nepakeis nuostatų dėl siunčiamųjų dirbti į kitą ES šalį laikinai. Tokie darbuotojai ir darbdaviai socialines draudimo įmokas moka „siunčiančioje“ valstybėje, jiems priklauso namuose nustatytos socialinės garantijos. Tačiau, socialinio draudimo įmokų mokėjimas Lietuvoje neriboja teisės į medicininės paslaugas darbo valstybėje tokiomis pat sąlygomis kaip ir tos šalies piliečiams¹⁶.

Apibendrinant, nustatyti, ar asmuo yra Lietuvos ar kitos valstybės rezidentas, yra reikšminga, kadangi tik tada bus aišku, kuri valstybė gali apmokestinti konkretų asmenį, ir kokiomis ir kokia tvarka įstatyme numatytais lengvatomis asmuo galės pasinaudoti.

¹⁵ Petras Volungė. Prieš praveriant mokslo įstaigos duris verta atsiversti internetą. Verslo žinios, Nr. 122-123 (2278), 2006 06 27, p. 15.

¹⁶ Jurgita Meškauskaitė. Gyveni ES, tai ir socialinės garantijos priklausys. Verslo žinios, Nr. 124 (2279), 2006 06 28, p. 4.

1.6. Nuolatinio gyventojų samprata Lietuvos konstitucinės teisės prasme

Atskiro įstatymo ar kito teisės akto, apibūdinančio nuolatinio gyventojų požymius, konstitucinėje teisėje nėra. Tai yra atskirų teisės institutų dalykas. Rezidentų sąvoką galima išvesti nebent iš sisteminės konkrečių įstatymų, t. y. Seimo rinkimų įstatymo, Pilietybės įstatymo, Užsieniečių teisinės padėties įstatymo, Civilinio kodekso ir Gyventojų registro įstatymo, analizės.

Seimo rinkimų įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje teigiama, kad Seimo nariu gali būti renkamas Lietuvos Respublikos pilietis, kuris nesusijęs priesaika ar pasižadėjimu su užsienio valstybe ir rinkimų dieną yra ne jaunesnis kaip 25 metų bei *nuolat gyvena Lietuvoje*. Nuolat gyvenančiu Lietuvos Respublikoje laikomas Lietuvos Respublikos pilietis, kurio duomenys apie gyvenamąją vietą įrašyti Lietuvos Respublikos gyventojų registre, arba pilietis, kuris pagal Civilinį kodeksą pripažįstamas turinčiu nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvos Respublikoje¹⁷. Iš šios teisės normos galima išskirti nuolatinio gyventojų požymius, pripažįstamus konstitucinėje teisėje. Taigi nuolatinis gyventojas laikomas:

1. Lietuvos Respublikos pilietis, kurio duomenys apie gyvenamąją vietą įrašyti Lietuvos Respublikos gyventojų registre; arba
2. Lietuvos Respublikos pilietis, kuris pagal Civilinį kodeksą pripažįstamas turinčiu nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvos Respublikoje.

Galima daryti išvadą, kad pagrindinis nuolatinio gyventojų konstitucinės teisės prasme požymis yra asmens pilietybė, vis dėlto, kad asmuo būtų pripažintas Lietuvos Respublikos rezidentu būtini ir kiti papildomi požymiai, t.y. duomenų apie asmens gyvenamąją vietą įrašymas į gyventojų registrą arba nuolatinės gyvenamosios vietos turėjimas Civilinio kodekso prasme.

Gyventojų registro įstatymo 5 straipsnyje numatyta, kad Registre tvarkomi šių asmenų duomenys:

- 1) Lietuvos Respublikos piliečių;
- 2) asmenų be pilietybės ir kitų valstybių piliečių, deklaruojančių gyvenamąją vietą Lietuvoje ar registruojančių asmens civilinės būklės pasikeitimus Lietuvos Respublikos institucijose¹⁸.

¹⁷ Seimo rinkimų įstatymas (Valstybės žinios, 1992, Nr. 22-635).

¹⁸ Gyventojų registro įstatymas (Valstybės žinios, 1992, Nr.5-78).

Vėlgi pastebimas gyventojų skirstymas į piliečius ir užsieniečius.

Kitą (pagal Seimo rinkimų įstatymą) šalutinį rezidento požymį, t.y. nuolatinę gyvenamąją vietą, apibrėžia Civilinio kodekso 2.12 straipsnis. Šiame straipsnyje teigiama, kad:

1. Fizinio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta, reiškianti asmens teisinį santykį su valstybe ar jos teritorijos dalimi, yra toje valstybėje ar jos teritorijos dalyje, kurioje jis nuolat ar daugiausia gyvena, laikydamas tą valstybę ar jos teritorijos dalį savo asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų buvimo vieta.

2. Fizinis asmuo pripažįstamas turinčiu nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje savo valia įkuria ir išlaiko savo vienintelę arba pagrindinę gyvenamąją vietą, ketindamas čia įkurti ir išlaikyti savo asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų centrą. Šis ketinimas gali būti išreikštas, be kita ko, asmeniui faktiškai būnant Lietuvos Respublikoje, taip pat nustatius asmeninius ar verslo ryšius tarp jo ir Lietuvos Respublikos asmenų arba remiantis kitais kriterijais¹⁹.

Civilinio kodekso 2.12 straipsnio 1 dalyje pateikiama fizinio asmens nuolatinės gyvenamosios vietos samprata. Iš šios sampratos galima daryti išvadą, kad asmens nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymas yra fakto klausimas. 2.12 straipsnio 2 dalyje nurodyti dviejų rūšių nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymo kriterijai: objektyvūs ir subjektyvūs. Objektyvūs (t.y. asmens ryšio su tam tikra valstybe ar jos teritorijos dalimi konstatavimo) kriterijai yra asmens turto buvimo, darbo vieta, šeimos ir jo paties gyvenamoji vieta ir panašiai. Objektyviais kriterijais taip pat galima laikyti asmens pilietybę, politinių teisių įgyvendinimo vietą ir pan. Subjektyvus kriterijus yra asmens ketinimas tam tikrą valstybę pripažinti savo interesų vieta, t.y. subjektyvi asmens nuostata, jo asmeninė nuomonė. Sprendžiant asmens nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymo klausimą būtina remtis abiejų rūšių kriterijais²⁰.

Pagal Užsieniečių teisinės padėties įstatymą išskiriama Lietuvos Respublikos ilgalaikio gyventojų leidimo gyventi Europos Bendrijoje (toliau – leidimas nuolat gyventi) sąvoka. Toks leidimas yra dokumentas, suteikiantis užsieniečiui teisę gyventi Lietuvos Respublikoje ir patvirtinantis užsieniečio nuolatinio gyventojų statusą²¹. Pagal šį įstatymą užsieniečiai skirstomi į laikinai gyvenančius Lietuvoje ir nuolat gyvenančius Lietuvoje, tokį jų teisinį statusą patvirtina išduoti leidimai.

¹⁹ Civilinis kodeksas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 74-2262).

²⁰ Civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys. Justitia, 2002, p. 41.

²¹ Užsieniečių teisinės padėties įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2539).

Nuolatinio gyventojų sąvoka svarbi ir pilietybės institutui, kadangi pagal Pilietybės įstatymo 7 straipsnį vienas iš Lietuvos pilietybės įgijimo būdų yra pilietybės suteikimas (natūralizacija). Pilietybės suteikimo sąlygas numato įstatymo 12 straipsnis, kuriame viena iš sąlygų pilietybei gauti yra ta, kad prašymo padavimo metu asmuo turi nuolat gyventi Lietuvos Respublikoje. Toks reikalavimas yra grindžiamas nuostata, kad nuolatinis gyvenimas Lietuvoje yra prielaida užsieniečiui integruotis į Lietuvos visuomenę, suvokti tautos mentalitetą ir jos siekius, pasirengti prisiimti atsakomybę už valstybės dabartį ir ateitį, užmegzti su Lietuvos valstybe efektyvų faktinį ryšį²².

Pagal Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2006 m. liepos mėn. 12 d. įsakymu Nr. DĮ-152 patvirtintą Neoficialiosios emigracijos srautų vertinimo, remiantis gyventojų užimtumo tyrimo duomenimis, metodiką nuolatinį Lietuvos gyventojų yra laikomas Lietuvos Respublikos pilietis, nuolat gyvenantis Lietuvos Respublikos teritorijoje arba esantis užsienyje iki 6 mėnesių; užsienietis, turintis nuolatinį leidimą gyventi, nuolat gyvenantis Lietuvos Respublikos teritorijoje arba esantis užsienyje iki 6 mėnesių; užsienietis, turintis laikiną leidimą gyventi vieneriems metams ar ilgesniam laikotarpiui²³. Su tokia minėtos metodikos pateikta nuolatinio gyventojų sąvoka iš dalies galima sutikti, kadangi, atsižvelgiant į aukščiau nagrinėtų įstatymų nuostatas, nuolatiniais Lietuvos gyventojais laikomi Lietuvos Respublikos piliečiai (atitinkantys Seimo rinkimų įstatyme pateiktas papildomas sąlygas) bei užsieniečiai, kurie turi leidimą nuolat gyventi Lietuvoje (pagal Užsieniečių teisinės padėties įstatymą). Išvykimo iki 6 mėnesių į užsienio valstybę terminas taip pat yra pagrįstas, kadangi pagal Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo 4 straipsnį gyvenamąją vietą deklaruoti privalo:

1) Lietuvos Respublikos piliečiai, atvykę gyventi į Lietuvos Respubliką ilgiau kaip 183 dienoms per metus, keičiantys gyvenamąją vietą Lietuvos Respublikoje ar išvykstantys iš Lietuvos Respublikos ilgesniam kaip šešių mėnesių laikotarpiui;

2) Europos Sąjungos valstybių narių piliečiai ar Europos laisvosios prekybos asociacijos valstybių narių piliečiai, atvykę gyventi į Lietuvos Respubliką ilgiau kaip tris mėnesius per pusę metų ir Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl užsieniečių teisinės padėties“ nustatyta tvarka įgiję teisę gyventi Lietuvos Respublikoje, keičiantys gyvenamąją vietą Lietuvos

²² Lietuvos konstitucinė teisė. Lietuvos teisės universitetas. 2001, p. 373.

²³ www.stat.gov.lt/uploads/docs/gyv_uz_tyr_metodika.doc?PHPSESSID=273ab7bde16d41ccf30f2fc709e7cc78.

Respublikoje ar išvykstantys iš Lietuvos Respublikos ilgesniam kaip šešių mėnesių laikotarpiui;

3) leidimą gyventi Lietuvos Respublikoje turintys užsienio valstybių, ne Europos Sąjungos valstybių narių ar ne Europos laisvosios prekybos asociacijos valstybių narių, piliečiai ir asmenys be pilietybės, atvykę gyventi į Lietuvos Respubliką ar keičiantys gyvenamąją vietą Lietuvos Respublikoje arba išvykstantys iš Lietuvos Respublikos ilgesniam kaip šešių mėnesių laikotarpiui²⁴.

Be to, GPMĮ 4 straipsnyje, apibrėžiančiame nuolatinį Lietuvos gyventoją apmokestinimo tikslais, išskiriamas kriterijus, pagal kurį asmuo bus laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju, jeigu mokesčiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai ar su pertraukomis 183 arba daugiau dienų.

Pagal Neoficialiosios emigracijos srautų vertinimo, remiantis gyventojų užimtumo tyrimo duomenimis, metodiką nuolatinio Lietuvos gyventoju taip pat laikomas užsienietis, turintis laikiną leidimą gyventi vieneriems metams ar ilgesniam laikotarpiui. Tačiau nė viename įstatyme nėra tiesiogiai nustatyta, kad laikinas leidimas gyventi Lietuvoje suteikia užsieniečiui rezidento statusą, nes pagal Užsieniečių teisinės padėties įstatymą tokį statusą suteikia tik leidimas nuolat gyventi Lietuvos Respublikoje.

Apibendrinant, nuolatinio Lietuvos gyventoju konstitucinės teisės prasme galėtų būti laikomas Lietuvos Respublikos pilietis nuolat gyvenantis Lietuvos Respublikos teritorijoje arba esantis užsienyje iki 6 mėnesių bei užsienietis, turintis nuolatinį leidimą gyventi, nuolat gyvenantis Lietuvos Respublikos teritorijoje arba esantis užsienyje iki 6 mėnesių. Lietuvos Respublikos pilietis bus laikomas nuolat gyvenančiu Lietuvoje, jeigu jo duomenys apie gyvenamąją vietą bus įrašyti Lietuvos Respublikos gyventojų registre arba jis turės nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje Civilinio kodekso prasme.

²⁴ Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymas (Valstybės Žinios, 1998, Nr. 66-1910).

2. REZIDENTO MOKESČIŲ TIKSLAIS KONCEPCIJA OECD MODELINĖJE KONVENCIJOJE

Nacionalinės rezidavimo apibrėžimo taisyklės įvairiose valstybėse skiriasi, todėl asmuo vienu metu gali būti laikomas kelių valstybių rezidentu. Tokios situacijos panaikinimui yra sukurtas dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutarčių (toliau – DAIS) tinklas. Pagrindinis DAIS tikslas – apmokestinimo teisių pasidalinimas tarp dviejų susitariančių valstybių. Jei atsiranda situacija, kai asmenį galėtų apmokestinti abi valstybės, DAIS numatomos taisyklės, kaip šios situacijos išvengti ir apmokestinti asmenį tik vienoje valstybėje. Pažymėtina, kad didžioji dalis DAIS remiasi OECD DAIS modeliu (šį modelį naudoja ir Lietuva), netgi Jungtinių Tautų DAIS modelis yra paremtas OECD modeliu. Svarbus šaltinis yra ir OECD modelinės konvencijos komentaras, kuriame pateikiamas išaiškinimas, kaip reikėtų suprasti ir taikyti vienas ar kitas DAIS nuostatas.

OECD valstybės narės pripažino, kad būtina išaiškinti, standartizuoti ir sustiprinti mokesčių mokėtojų, kurie užsiima komercine, pramonine, finansine ar bet kokia kita veikla užsienio valstybėse, mokestinę situaciją. Tai galima padaryti visoms valstybėms taikant vienodus sprendimo būdus identiškomis dvigubo pajamų apmokestinimo situacijoms. Būtent toks ir yra pagrindinis OECD modelinės konvencijos tikslas. Konvencija nustato tarptautinėje dvigubo pajamų apmokestinimo srityje dažniausiai kylančių problemų sureguliuavimo priemones. OECD Taryba rekomendavo, kad valstybės narės, sudarydamos ar taisydamos dvišales sutartis, jas derintų su modeline konvencija ir jos komentaru, o valstybės institucijos, taikydamos ir aiškindamos dvišales konvencijas, kurios remiasi OECD modeliu, vadovautųsi modelinės konvencijos komentaru.

Modelinės konvencijos 4 straipsnyje yra pateikta rezidento koncepcija:

1. Šios Konvencijos tikslams sąvoka „Susitariančiosios valstybės rezidentas“ reiškia bet kokią asmenį, kuris pagal tos valstybės įstatymus apmokestinamas joje jo nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos arba bet kokio kito panašaus 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 joje turi pajamų šaltinį ar kapitalo.

2. Jeigu pagal 1 paragrafo nuostatas fizinis asmuo yra abiejų Susitariančiųjų valstybių rezidentas, jo statusas apibrėžiamas taip:

a) jis laikomas rezidentu tik tos valstybės, kurioje jis savo dispozicijoje turi pastovią gyvenamąją vietą; jeigu jis savo dispozicijoje turi pastovią gyvenamąją vietą abiejose valstybėse, tai laikomas rezidentu tik tos valstybės, su kuria turi glaudesnius asmeninius ir ekonominius ryšius (gyvybinių interesų centras);

b) jeigu negalima nustatyti valstybės, kurioje yra jo gyvybinių interesų centras, arba jeigu jis nei vienoje valstybėje neturi pastovios gyvenamosios vietos, tai laikomas rezidentu tik tos valstybės, kurioje jis paprastai gyvena;

c) jeigu jis paprastai gyvena abiejose valstybėse arba negyvena nei vienoje jų, tai laikomas rezidentu tik tos valstybės, kurios pilietis jis yra;

d) jeigu jis yra pilietis abiejų valstybių arba nėra nei vienos jų, tai Susitariančiųjų valstybių kompetentingi asmenys sprendžia šį klausimą abipusiu susitarimu.

3. Jeigu pagal 1 paragrafo nuostatas asmuo, bet ne fizinis asmuo, yra abiejų Susitariančiųjų valstybių rezidentas, jis bus laikomas rezidentu tos valstybės, kurioje yra faktinės vadovybės vieta.

Remiantis Konvencijos 4 straipsnio komentaru, Susitariančios valstybės rezidento koncepcija atlieka kelias funkcijas ir gali būti svarbi šiais atvejais:

1. apibrėžiant konvencijos taikymo sritį (konvencija taikoma tik tiems asmenims, kurie yra vienos ar abiejų susitariančių valstybių rezidentai. Dauguma sutarties nuostatų reikalauja, kad pajamų gavėjas būtų susitariančios valstybės rezidentas, tuo tarpu tinkamam kitų konvencijos straipsnių veikimui būtina nustatyti ne tik tai, ar pajamų gavėjas yra susitariančios valstybės rezidentas, bet ir kur būtent mokesčių mokėtojas gyvena. Pagrindinis konvencijos principas yra tas, kad konvencijos tikslams asmuo gali būti tik vienos Susitariančios valstybės rezidentu²⁵);

2. sprendžiant situacijas dėl dvigubo pajamų apmokestinimo, kai asmuo yra dviejų valstybių rezidentas;

3. sprendžiant situacijas dėl dvigubo pajamų apmokestinimo, kylančias dėl to, kad asmuo yra apmokestinamas savo rezidavimo valstybėje ir valstybėje, kurioje yra jo pajamų gavimo šaltinis.

²⁵ Baker Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 1994, p. 126.

Konvencijos 4 straipsnis yra skirtas tam, kad apibrėžtų termino „Susitariančios valstybės rezidentas“ reikšmę bei išspręstų situacijas dėl dvigubo rezidavimo. Straipsnio taikymo sritį paaiškina dvi tipinės galimo konflikto situacijos: konfliktas, kylantis tarp dviejų rezidavimo valstybių, ir konfliktas, kylantis tarp rezidavimo valstybės ir pajamų gavimo šaltinio valstybės. Šiais atvejais konfliktas kyla dėl to, kad remdamosi savo nacionaliniais įstatymais, viena ar abi susitariančios šalys teigia, kad suinteresuotas asmuo yra rezidentas tos šalies teritorijoje.

Paprastai įvairių valstybių vidaus teisė nustato neribotą mokestinę prievolę - absoliuti mokesčių prievolė – kurią lemia mokesčių mokėtojo asmeninis prisiskyrimas valstybei („rezidavimo valstybė“). Mokestinė prievolė nėra skirta vien tik asmenims, kurie turi nuolatinę gyvenamąją vietą valstybėje, kaip paprastai ši nuolatinė gyvenamoji vieta suprantama privatinėje teisėje. Visiškos mokestinės prievolės atvejai apima, pavyzdžiui, asmenis, kurie nuolat, ar tam tikrą laikotarpį pasilieka šalies teritorijoje. Kai kurie įstatymai sukuria visišką mokestinę prievolę asmenims, kurie atlieka tarnybą laive, įregistruotame toje valstybėje.

Dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutartys neapima susitariančių šalių vidaus įstatymų, nustatančių sąlygas, kada asmuo bus laikomas rezidentu mokesčių tikslais ir dėl tos priežasties turės neribotą mokestinę prievolę tai valstybei. Sutartys nenustato standartų, kuriuos turi atitikti vidaus įstatymų nuostatos dėl rezidento mokesčių tikslais ir, kad neribota mokestinė prievolė būtų priimtina susitariančioms šalims. Todėl valstybės remiasi išimtinai tik savo vidaus įstatymais. Šie teiginiai yra gana aiškūs esant konfliktui tarp rezidavimo ir pajamų gavimo šaltinio valstybių. Bet tas pats taikoma ir esant konfliktui tarp dviejų rezidavimo valstybių. Išskirtinis dalykas yra tas, kad šiose situacijose konfliktas negali būti išspręstas remiantis rezidento koncepcija, suformuota valstybių vidaus įstatymuose. Todėl būtent šioms situacijoms konvencijoje turi būti nustatytos specialios nuostatos, kurios padėtų išsiaiškinti, kuriai iš dviejų rezidento koncepcijų turi būti suteiktas prioritetas.

Pateikiamas pavyzdys: asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą valstybėje A, kur gyvena jo žmona ir vaikai. Tas pats asmuo gyvena valstybėje B daugiau nei šešis mėnesius ir, atsižvelgiant į tos valstybės įstatymus, dėl išbūto šalyje laiko jis apmokestinamas kaip tos valstybės rezidentas. Taigi abi valstybės tvirtina, kad šis asmuo joms turi mokestinę prievolę. Šis konfliktas bus išspręstas pagal konvenciją. Šioje konkrečioje situacijoje straipsnis suteikia pirmenybę valstybei A. Bet tai dar nereiškia, kad straipsnis nustato specialias

rezidavimo taisykles ir, kad valstybės B vidaus įstatymai yra ignoruojami, todėl kad jie yra nesuderinami su šiomis taisyklėmis. Paprasčiausiai, esant tokiam konfliktui pasirinkimas turi būti padarytas tarp dviejų tvirtinimų, būtent dėl to straipsnis pasiūlo specialias taisykles.

Pirmasis straipsnio paragrafas numato reiškinio „Susitariančios šalies rezidentas“ apibrėžimą konvencijos tikslams. Apibrėžimas nurodo į rezidento mokesčių tikslais koncepciją, kuri yra suformuota vidaus įstatymuose. Apibrėžimas išskiria šiuos rezidento mokesčių tikslais kriterijus: nuolatinė gyvenamoji vieta, gyvenamoji vieta, vadovybės įsisteigimo vieta ar kiti panašūs kriterijai. Sąvoka siekia apimti įvairias asmeninio prisiskyrimo valstybei formas, kuri savo vidaus įstatymuose formuoja visišką apmokestinimą (neribotą mokestinę prievolę). Taip pat, numato atvejus, kai asmuo, atsižvelgiant į valstybės mokesčių įstatymus, yra laikomas tos valstybės rezidentu ir todėl privalo joje mokėti mokesčius (pvz., diplomatai ar kiti asmenys, dirbantys valstybės tarnyboje).

Antrasis straipsnio paragrafas skirtas atvejams, kai, pritaikius pirmo paragrafo nuostatas, asmuo vis tiek laikomas dviejų valstybių rezidentu. Šios situacijos panaikinimui turi būti suformuotos specialios nuostatos, kurios suteiktų prioritetą vienai iš dviejų valstybių. Pirmenybės kriterijus turi būti toks, kad asmuo jį atitiktų tik vienoje valstybėje, ir tuo pačiu tai turi atspindėti tokį priskyrimą valstybei, kuris yra natūralus tuo atžvilgiu, kad apmokestinimo teisė perduodama konkrečiai valstybei. Specialios taisyklės bus taikomos tuomet, kai mokesčių mokėtojo gyvenamoji vieta lemia mokestinę prievolę, kuri yra mažesnė nei visas mokestinis laikotarpis. Pavyzdžiui, vienais kalendoriniais metais asmuo yra valstybės A rezidentas, pagal valstybės mokesčių įstatymus nuo sausio 1 iki kovo 31, tada jis persikelia į valstybę B. Todėl, kad asmuo gyvena valstybėje B daugiau nei 183 dienas, asmuo laikomas pagal Valstybės B mokesčių įstatymus rezidentu visiems metams. Taikant specialias taisykles laikotarpiui nuo sausio 1 iki kovo 31 asmuo buvo valstybės A rezidentas. Todėl, abi valstybės turi asmenį laikyti valstybės A rezidentu tam laikotarpiui, ir kaip valstybės B rezidentu laikotarpiui nuo balandžio 1 iki gruodžio 31.

Reikia pažymėti, kad antrame paragrafe numatyti testai turi būti taikomi griežtai paeiliui: viename *Conseil d'Etat* sprendime susitarimas tarp Prancūzijos ir JAV kompetentingų institucijų dėl asmens pripažinimo rezidentu buvo panaikintas, kadangi šios institucijos iš karto taikė penktą paragrafo testą, neatsižvelgdamos į tai, jog antrasis testas galėjo padėti lengvai išspręsti ginčą²⁶.

²⁶ Baker Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 1994, p. 128.

Straipsnis suteikia pirmenybę tai susitariančiai šaliai, kurioje asmuo turėjo nuolatinę jam prieinamą gyvenamąją vietą. Šis kriterijus dažnai bus pakankamas išspręsti problemą, t.y. kai asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą vienoje susitariančioje šalyje, ir tik buvo tam tikram laikui apsistojęs kitoje susitariančioje šalyje.

2 paragrafo a) punktas reiškia, kad taikant konvenciją (kai yra konfliktas tarp dviejų valstybių įstatymų), manoma, jog gyvenamoji vieta yra vieta, kur asmuo turi ar valdo būstą; šis būstas turi būti nuolatinis; tai reiškia, kad asmuo sutvarkė ir išlaiko jį nuolatiniam naudojimui, o ne apsistoja tam tikroje vietoje tokiomis sąlygomis, kurios akivaizdžiai parodo, kad apsigyvenimas bus trumpalaikis.

Remiantis būsto koncepcija, turi būti atsižvelgta į įvairias būsto formas (namas ar butas priklauso asmeniui nuosavybės teise ar nuomojamas, nuomojamas kambarys su baldais). Tačiau būsto nuolatinumo požymis yra esminis; tai reiškia, kad asmuo įrengė būstą taip, kad turėtų jį prieinamą nepertraukiamai visą laiką, o ne retkarčiais apsistojimo tikslais, kai tai būtina trumpam laikotarpiui (atostogų kelionė, verslo kelionė, mokomoji kelionė, kurso lankymo mokykloje laikotarpis ir pan.). Nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka buvo svarstoma ir Prancūzijos *Conseil d'Etat*: nuo 1977 iki 1978 metų mokesčių mokėtojas gyveno Prancūzijoje, bet vykdavo dirbti į Vokietiją, kur jis išsinuomojo kontorą. 1979 metais mokesčių mokėtojas išsinuomojo butą Vokietijoje, kuriame gyveno darbo dienomis, bet savaitgaliais grįždavo pas savo šeimą Prancūzijoje. *Conseil d'Etat* nusprendė, kad iki 1978 metų pabaigos asmens nuolatinė gyvenamoji vieta buvo išimtinai Prancūzijoje, tačiau nuo 1979 metų jis turėjo nuolatinę jam prieinamą gyvenamąją vietą abiejose valstybėse. Šio asmens gyvybiniai interesai buvo tiek vienoje, tiek kitoje valstybėje, o įprastinės gyvenamosios vietos nebuvo galima nustatyti. Ginčas buvo išspręstas remiantis asmens Prancūzijos pilietybe. Ši byla yra svarbi, kadangi *Conseil d'Etat* atsisakė suteikti prioritetą kuriai nors asmens rezidencijai vien tik remdamasis šalutiniais elementais, tokiais kaip: ar asmeniui įprastinis būstas priklauso nuosavybės teise, ar yra nuomojamas, kur gyvena jo šeima ir pan. Pasak *Conseil d'Etat*, būtina įrodyti tik tai, kad asmuo turi gyvenamąją vietą abiejose valstybėse. Prancūzijos užsienio reikalų ministerija nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoką interpretavo kaip vietą, su kuria asmuo turi glaudžiausius asmeninius interesus, o finansiniai ir ekonominiai ryšiai nėra svarbūs²⁷.

²⁷ Baker Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 1994, p. 129.

Jei asmuo turi nuolatinį būstą abiejose susitariančiose valstybėse, 2 paragrafas suteikia pirmenybę valstybei su kuria yra glaudesni asmeniniai ir ekonominiai asmens interesai, tai suprantama kaip gyvybinių interesų centras. Kai rezidencija negali būti nustatyta pagal šią taisyklę, 2 paragrafas numato šalutinius kriterijus: įprastinis būstas ir pilietybė. Jeigu asmuo turi abiejų valstybių pilietybę arba neturi nė vienos iš jų pilietybės, klausimas turi būti sprendžiamas valstybių abipusiu susitarimu, laikantis konvencijoje numatytos procedūros.

Jei asmuo turi nuolatinį būstą abiejose susitariančiose valstybėse, būtina išsiaiškinti su kuria valstybe yra glaudesni jo asmeniniai ir ekonominiai interesai. Taigi dėmesys bus skirtas jo šeimai ir socialiniams santykiams, jo darbui, užsiėmimui, politinei, kultūrinei ar kitai veiklai, jo verslo vietai, vietai, kur jis administruoja savo turtą ir pan. Visos aplinkybės turi būti vertinamos kaip visuma, bet vis dėlto, akivaizdu, kad dėmesys turi būti sutelktas į asmeninius veiksmus. Jeigu asmuo, kuris turi būstą vienoje valstybėje, įkuria būstą kitoje valstybėje, tuo tarpu išlaikydamas pirmąjį būstą, faktas, kad jis išlaiko pirmąjį būstą tokioje aplinkoje, kur jis visada gyveno, dirbo, kur yra jo šeima ir turtas, kartu su kitomis aplinkybėmis, gali akivaizdžiai parodyti, kad jis išlaiko savo gyvybinių interesų centrą pirmoje valstybėje. Dar vienoje *Conseil d'Etat* byloje buvo nustatyta, kad mokesčių mokėtojas turi nuolatinę gyvenamąją vietą tiek Prancūzijoje, tiek Ispanijoje. Vis dėlto, mokesčių mokėtojo asmeniniai ir ekonominiai interesai buvo daugiau Prancūzijoje, negu Ispanijoje, kadangi jis gavo pajamas iš Prancūzijoje vykdomos komercinės veiklos. Yra tik labai nedaug bylų, kuriose mokesčių mokėtojo asmeniniai ir ekonominiai interesai išsiskyrė. Dviejose Olandijos bylose, susijusiose su asmenimis, kurie gyveno Olandijoje, bet dirbo Vokietijoje, Amsterdamo teismas suteikė prioritetą asmeniniams interesams Olandijoje prieš ekonominius interesus Vokietijoje²⁸.

2 paragrafo b punktas nustato antraeilį kriterijų dviems gana skirtingoms situacijoms:

a) atvejai, kai asmuo turi nuolatinį būstą abiejose susitariančiose valstybėse ir nėra galimybės apibrėžti, kurioje iš jų yra jo gyvybinių interesų centras;

b) atvejai, kai asmuo neturi nuolatinio būsto nė vienoje susitariančioje šalyje.

Pirmenybė suteikiama valstybei, kur asmuo paprastai gyvena.

Esant pirmai situacijai, kai asmuo turi nuolatinį būstą abiejose susitariančiose valstybėse, faktas, kad asmuo paprastai daugiau gyvena vienoje valstybėje nei kitoje, esant abejonei, kurioje valstybėje yra asmens gyvybinių interesų centras, nusveria svarstyklės tos valstybės

²⁸ Baker Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 1994, p. 130.

naudai, kurioje asmuo dažniausiai gyvena. Šiam tikslui dėmesys turi būti skiriamas ne tik asmens apsistojimams nuolatinėje gyvenamoje vietoje, bet ir kitose vietose, esančiose toje valstybėje.

Esant antrai situacijai, kai asmuo neturi nuolatinio būsto nė vienoje susitariančioje valstybėje, pavyzdžiui, asmuo keliauja iš vieno viešbučio į kitą turi būti įvertinti visi asmens apsistojimai toje valstybėje, neatsižvelgiant į šių apsistojimų priežastis.

Nustatydamas sąlygą, kad esant dviems situacijoms pirmenybė suteikiama valstybei, kurioje asmuo paprastai gyvena, b) punktas nenustato kokios trukmės apsistojimai turi būti lyginami. Palyginimas turi apimti pakankamą laikotarpį, kad būtų įmanoma apibrėžti, kurioje šalyje asmuo paprastai gyvena, ir nustatyti intervalą, kada buvo apsistota.

Kai esant dviems situacijoms asmuo turi įprastą gyvenamąją vietą abiejose valstybėse, arba nė vienoje iš jų, pirmenybė yra suteikiama tai valstybei, kurios pilietis asmuo yra. Jeigu asmuo yra pilietis abiejų susitariančių valstybių arba nė vienos iš jų d) punktas sukuria kompetentingoms institucijoms pareigą išspręsti problemą dvišaliu susitarimu pagal konvencijos procedūrą²⁹.

²⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD, condensed version 15 July 2005.

3. NUOLATINIO GYVENTOJO (REZIDENTO MOKESČIŲ TIKSLAIS) KONCEPCIJA AUSTRALIJOS, JUNGGINĖS KARALYSTĖS IR JUNGTTINIŲ AMERIKOS VALSTIJŲ NACIONALINĖJE TEISĖJE

3.1. Australijos rezidentų koncepcija

Australijos mokesčių institucijos, kaip ir daugelis kitų valstybių, naudoja rezidencijos testus, kurie leidžia nustatyti, ar asmuo gali būti laikomas Australijos rezidentu apmokestinimo tikslais.

Paprastai asmuo yra laikomas Australijos rezidentu mokesčių tikslais jeigu jis:

1. visada gyvena Australijoje;
2. persikėlė gyventi į Australiją ir gyvena čia nuolat;
3. buvo Australijoje nepertraukiamai šešis mėnesius ar daugiau ir didesnę dalį laiko gyvena toje pačioje vietoje ir dirbo toje pačioje darbovietėje;
4. buvo Australijoje daugiau nei pusę mokesčio laikotarpio, nebent asmens nuolatinė gyvenamoji vieta yra užsienyje ir jis neketina gyventi Australijoje.

Australijos rezidencijos testai

Australijos mokesčių institucijos naudoja tris pagrindinius rezidencijos testus:

1. gyvenimo (rezidavimo) testas (*the resides test*);
2. nuolatinės gyvenamosios vietos testas (*the domicile test*);
3. 183 dienų taisyklės testas (*the 183 day test*).

Rezidavimo testas yra pirminis ir pagrindinis testas, kuris reiškia, kad jei asmuo gyvena Australijoje, jam neturi būti taikomi kiti du testai. Šis testas vartojamas norint išsiaiškinti, ar asmuo gyvena Australijoje pagal įprastinę žodžio „gyventi“ prasmę ar ne. Teismai ir mokesčių institucijos remiasi įprastu žodžio „gyventi“ apibrėžimu, kadangi šis terminas nėra apibrėžtas Australijos mokesčių teisėje.

Oksfordo žodynas apibrėžia žodį „gyventi“ kaip „...apsigyventi nuolat, ar ilgam laikui, turėti nuolatinę ar įprastą būstą, gyventi konkrečioje vietoje...“

Įprastinė žodžio „gyventi“ reikšmė yra pakankamai plati, kad galėtų apimti asmenis, kurie atvyko į Australiją gyventi nuolat (pvz., imigrantai), ir asmenis, kurie apsigyvena Australijoje ilgam laikui. Pats asmens faktinio buvimo laikas Australijoje nėra lemiamas veiksnys, kuriam esant pripažįstama, kad asmuo gyvena Australijoje. Tačiau asmens elgesys jam esant šalyje gali padėti išsiaiškinti, ar asmuo gyvena Australijoje ar ne. Visi faktai ir aplinkybės, kurie apibūdina asmens elgesį Australijoje yra vienodai svarbūs. Ypač reikšmingos šios aplinkybės:

1. buvimo Australijoje tikslas;
2. šeimos ir verslo ryšiai;
3. išlaikymo ir turto vieta;
4. socialinių ryšių vieta.

Kiek turi praeiti laiko, kad asmens elgesyje atsispindėtų gyvenimo Australijoje nuoseklumas, rutina ar įpročiai, yra fakto klausimas, priklausantis nuo daugelio aplinkybių. Valdžios institucijų nuomone, šešių mėnesių laikotarpis yra pakankamas norint nustatyti, ar asmens elgesys atitinka gyvenimo Australijoje prasmę.

Vis dėlto, jeigu asmens rezidavimo statusas negali būti nustatytas pagal pirminį gyvenimo testą, jam bus taikomas vienas iš dviejų įstatyminių testų: nuolatinės gyvenamosios vietos testas arba 183 dienų taisyklės testas.

Nuolatinės gyvenamosios vietos testas yra pirmasis įstatyminis testas, kuris bus pritaikytas asmeniui, neatitinkančiam gyvenimo Australijoje testo reikalavimų. Asmuo bus laikomas Australijos rezidentu, jeigu jo nuolatinė gyvenamoji vieta bus šioje valstybėje, nebent būtų visiškai akivaizdu, kad asmens nuolatinis ir pastovus būstas yra užsienio valstybėje.

Pirmiausiai reikia nustatyti, kur yra asmens nuolatinė gyvenamoji vieta. Jeigu nuolatinė gyvenamoji vieta yra kitoje valstybėje šis testas negali būti taikomas, jeigu Australijoje – nustatoma, kur yra asmens nuolatinis ir pastovus būstas. Jeigu jis ne Australijoje – asmuo neatitinka testo reikalavimų, jeigu Australijoje – asmuo bus laikomas Australijos rezidentu mokesčių tikslais.

Taigi būtina apibrėžti, kas yra nuolatinė gyvenamoji vieta. Australijos mokesčių institucijos teigia, kad tai yra vieta, kuri pagal įstatymus gali būti pripažinta, kaip nuolatinis būstas ir tai paprastai yra daugiau nei vien tik gyvenamoji vieta (rezidencija). Asmuo visada

turės tik vieną nuolatinę gyvenamąją vietą, nors tuo pačiu metu bus laikomas kelių valstybių rezidentu.

Bendroji teisė ir įstatymai nustato tris pagrindines nuolatinės gyvenamosios vietos rūšis:

1. nuolatinė gyvenamoji vieta pagal kilmę, kuri kiekvienam asmeniui priskirta nuo pat gimimo;

2. nuolatinė gyvenamoji vieta pagal pasirinkimą, kuri bus numanoma pagal įstatymą, jeigu bus asmens gyvenamosios vietos pasikeitimas ir jeigu šis pasikeitimas bus ilgam ar bent jau neapibrėžtam laikui;

3. nuolatinė gyvenamoji vieta pagal įstatymą, kuri tiesiogiai numatyta įstatyme. Pavyzdžiui, nepilnamečių nuolatinė gyvenamoji vieta yra ten, kur yra jų tėvų nuolatinė gyvenamoji vieta, ir keičiasi kartu su tėvų nuolatinė gyvenamąją vietą. Ištekėjusi moteris gali įgyti savo nuolatinę gyvenamąją vietą, nepriklausomai nuo savo vyro. Taigi nepriklausoma gyvenamoji vieta gali būti įgyjama, kai asmuo sulaukia pilnametystės, arba kai asmuo susituokia.

Taikant šį nuolatinės gyvenamosios vietos testą svarbi ir nuolatinio būsto sąvoka, kuri suformuota Australijos teismų praktikoje:

„Žodis nuolatinis nėra suprantamas, kaip amžinas ar niekada nesikeičiantis, bet naudojamas kaip antonimas žodžiams trumpalaikis ir nenuolatinis. Būstas yra asmens rezidencijos vieta, kurioje jis gyvena su šeima ir miega naktį“.

Šis pirmasis įstatyminis testas bus taikomas tada, kai Australijos rezidentas ilgesniam laikui išvyksta dirbti į užsienį. Šioje situacijoje asmuo neatitiks gyvenimo testo, kadangi bus išvykęs ilgam laikui; jo nebuvimas šalyje sukels pagrįstas abejones, ar jis gyvena Australijoje tuo laikotarpiu; kils pagrįsta prielaida, kad išvykęs ilgam, asmuo užsienio valstybėje įkurs tam tikrą būstą. Taigi bus galima daryti išvadą, kad asmuo Australijoje negyvena, nebent bus kiti reikšmingi veiksniai, tokie kaip šeima ar finansinių interesų centras pasiliekančias Australijoje. Vis dėlto, asmuo turės nuolatinę gyvenamąją vietą Australijoje (nebent nuspręstų ją pakeisti), todėl minėtas testas galės bus pritaikytas. Esant šiai situacijai pagrindinis dėmesys turi būti skirtas nustatyti, ar tas asmuo turi pastovų būstą užsienyje. Australijos įstatymai išvardija tiesiogiai susijusius veiksnius, į kuriuos atsižvelgia teismai ir tribunolai nagrinėdami bylas:

1. numatomas ir faktinis asmens apsisistojimas užsienyje, ir šio apsisistojimo nepertraukiamumas;

2. namų buvimas užsienyje;
3. rezidencijos buvimas Australijoje asmens išvykimo laikotarpiu;
4. šeimos ir finansinių ryšių buvimo vieta.

Asmuo nebus laikomas įgijusiu pastovų būstą užsienyje ir bus pripažintas Australijos rezidentu pagal nuolatinės gyvenamosios vietos testą, jeigu jis neturės pastovaus būsto užsienyje ir judės iš vienos valstybės į kitą ar nuolat judės vienos valstybės viduje.

183 dienų taisyklės testas yra antrasis įstatyminis testas. Jeigu asmuo faktiškai išbūna Australijoje daugiau nei pusę gyventojų pajamų mokesčio mokestinio laikotarpio, nesvarbu su pertraukomis ar ne, bus laikoma, kad asmuo turi numanomą rezidenciją Australijoje, nebent būtų nustatyta, kad jo įprastas ir pastovus būstas yra užsienyje ir jis neturi tikslo įgyti rezidenciją Australijoje. Šiuo atveju valdžios institucijos privalo būti vienareikšmiškai įsitikinusios, kad asmens įprastas būstas yra už Australijos valstybės ribų, tuo tarpu nuolatinės gyvenamosios vietos testas tokio griežto reikalavimo nenumato³⁰.

Jungtinės Karalystės rezidentų koncepcija

Jungtinėje Karalystėje mokestinės prievolės dydis taip pat priklauso nuo to, ar asmuo yra laikomas rezidentu (*resident*) ar/ir įprastu rezidentu (*ordinary resident*) Jungtinėje Karalystėje, ir kai kuriais atvejais nuo asmens nuolatinės gyvenamosios vietos (*domicile*).

Gyventojų ir įprasto gyventojų sąvokos nėra apibrėžtos Jungtinės Karalystės mokesčių įstatymuose, todėl šių sąvokų reikšmė iš esmės remiasi teismų sprendimais ir priklauso nuo kiekvienos konkrečios situacijos, įvertinus visas asmens gyvenimo aplinkybes.

Gyvenamoji vieta (*residence*)

Asmuo bus laikomas Jungtinės Karalystės rezidentu, jeigu jis bus šalyje tam tikrą dienų skaičių per mokestinį laikotarpį. Asmuo visuomet bus laikomas rezidentu, jeigu jis bus šalyje ne mažiau nei 183 dienas per mokestinį laikotarpį. Ši taisyklė neturi jokių išimčių. Į dienų skaičių įtraukiamos visos dienos, kuriomis asmuo buvo šalyje, nepriklausomai nuo to, ar jis čia buvo nepertraukiamai ar su pertraukomis. Pagrindinė taisyklė yra ta, kad asmuo

³⁰ Australian Taxation Office. Residency – Overview.
<http://www.ato.gov.au/individuals/content.asp?doc=/content/64131.htm&pc=001/002/012/015/006&mnu=4201&mfp=001&st=&cy=1>

atvykimo į šalį ir išvykimo iš šalies dienos nėra įskaitomos į asmens buvimo šalyje dienų skaičių.

Įprasta gyvenamoji vieta (*ordinary residence*)

Jeigu asmuo yra laikomas Jungtinės Karalystės rezidentu ilgą laiką (keletą metų iš eilės), jis bus laikomas įprastu rezidentu (*ordinary residence*). Asmuo bus laikomas rezidentu, bet ne įprastu rezidentu, jeigu jis, pavyzdžiui, paprastai gyvena kitoje valstybėje, bet būna Jungtinėje Karalystėje ne mažiau kaip 183 dienas per metus. Asmuo bus laikomas įprastu rezidentu, bet ne rezidentu mokestiniams metams, jeigu jis paprastai gyvena Jungtinėje Karalystėje, bet išvyko į ilgą atostogų kelionę ir per tuos mokestinius metus nesilankė Jungtinėje Karalystėje.

Jeigu asmuo visam laikui išvyksta iš Jungtinės Karalystės į kitą valstybę, jis bus vis tiek laikomas rezidentu ir įprastu rezidentu, jeigu jo apsilankymai Jungtinėje Karalystėje sudarys 91 ar daugiau dienų per metus. Dienos, kurias asmuo praleidžia šalyje dėl nenumatytų aplinkybių, tokių kaip asmens ar jo artimiausių giminaičių liga, neįskaitomos į skaičiuojamų dienų vidurkį.

Jeigu asmuo teigia, kad jis jau nėra Jungtinės Karalystės rezidentas ir įprastas rezidentas, jis turės įrodyti, kad išvyko iš šalies visam laikui ar trejiems ar daugiau metams. Tokiu įrodymu gali būti asmens ketinimas įsigyti užsienio valstybėje būstą, kuris gali būti traktuojamas kaip nuolatinis. Jei asmuo išvyko visam laikui ar trejiems ar daugiau metų, jis nebus laikomas rezidentu nuo išvykimo dienos, jeigu jis nebuvo Jungtinėje Karalystėje mažiausiai visą mokestinį laikotarpį ir jo apsilankymai nuo išvykimo dienos sudarė mažiau nei 183 dienas bet kuriuo mokestiniu laikotarpiu, ar mažiau nei 91 dieną per mokestinį laikotarpį (vidurkis skaičiuojamas ne daugiau kaip už ketverius nebuvimo Jungtinėje Karalystėje metus).

Asmuo bus laikomas rezidentu ir įprastu rezidentu nuo atvykimo į Jungtinę Karalystę dienos, jeigu jo namai buvo užsienyje, bet jis ketina gyventi šalyje nuolat, ar atvykti ir būti šalyje ne mažiau kaip trejus metus. Buvimas reiškia, kad asmens gyvenimas yra nuoseklus ir nepertraukiamas, jis išvyksta iš šalies tik atostogoms ar trumpoms verslo kelionėms.

Jeigu asmuo atvyksta į šalį, neketindamas čia gyventi nuolat, Jungtinės Karalystės teisė išskiria šias asmenų kategorijas:

1. Trumpalaikiai lankytojai – lankosi šalyje tik apibrėžtam laikui, neturėdami tikslo ilgiau pasilikti šalyje. Tokie asmenys bus laikomi rezidentais mokestiniam laikotarpiui, jeigu jie buvo Jungtinėje Karalystėje 183 ar daugiau dienų per mokestinį laikotarpį arba, jeigu jie lankėsi Jungtinėje karalystėje reguliariai ir po ketverių metų jų apsilankymų vidurkis per kiekvienus metus sudarė 91 ar daugiau dienų. Šie asmenys bus laikomi rezidentais nuo penktųjų metų.

2. Ilgalaikiai lankytojai – lankosi šalyje ketindami čia pasilikti neapibrėžtam ar ilgam laikui. Asmenys bus laikomi rezidentais nuo atvykimo dienos iki išvykimo iš šalies dienos, jeigu jie atvyko į šalį tokiam tikslui (pavyzdžiui, įsidarbinimas), kuris lemia asmens buvimą šalyje mažiausiai dvejus metus. Toks pat traktavimas bus taikomas asmenims, kurie atvykimo į šalį metu turi nuosavybės teisę ar nuomoja būstą Jungtinėje Karalystėje.

Nuolatinės gyvenamosios vietos (*domicile*) sąvoka

Tai yra bendra teisės koncepcija, o ne speciali sąvoka, numatyta mokesčių įstatymuose. Apskritai, asmens nuolatinė gyvenamoji vieta yra ten, kur asmuo turi nuolatinę ir pastovų būstą.

Išskiriamos šios nuolatinės gyvenamosios vietos rūšys:

1. Nuolatinė gyvenamoji vieta pagal kilmę (*Domicile of origin*), kuri reiškia, kad asmens nuolatinė gyvenamąją vietą bus laikoma jo tėvo nuolatinė gyvenamoji vieta, nepriklausomai nuo asmens gimimo vietos.

2. Nuolatinė gyvenamoji vieta pagal priklausymą (*Domicile of dependency*), t.y. kol asmuo neturi veiksnio pasirinkti nuolatinės gyvenamosios vietos, jo nuolatinė gyvenamoji vieta bus priklausoma nuo asmens nuo kurio jis teisiškai priklauso.

3. Nuolatinė gyvenamoji vieta pagal pasirinkimą (*Domicile of choice*). Asmuo įgyja teisę savarankiškai pakeisti nuolatinę gyvenamąją vietą, kai jam sukanka 16 metų³¹.

³¹ HM Revenue and Customs. IR20 – Residents and non-residents: Liability to tax in the United Kingdom. <http://www.hmrc.gov.uk/pdfs/ir20.htm#part1FirefoxHTML\Shell\Open\Command>

3.2. Jungtinių Amerikos Valstijų rezidentų koncepcija

JAV valstybė yra unikali, kadangi iš esmės tik ji viena apmokestina savo piliečių pasaulines pajamas, traktuodama savo piliečius kaip JAV rezidentus, nepriklausomai nuo to, kur jie gyvena. Kitose valstybėse pilietybė kartais gali būti svarbi mokesčių tikslais, tačiau pati pilietybė savaime nenustato neribotos mokesstinės prievolės asmeniui³². Taigi, JAV piliečiai, gyvenantys bet kurioje užsienio valstybėje, formaliai privalo mokėti JAV pajamų mokestį. Pilietybė yra apibrėžta JAV Konstitucijoje ir įvairiuose imigracijos įstatymuose. Apskritai, bet kuris asmuo, gimęs JAV, arba asmuo, kurio vienas iš tėvų yra JAV pilietis, nepriklausomai nuo asmens gimimo vietos, bus laikomas JAV piliečiu. JAV rezidentai nėra priklausomi nuo registracijos gyventojų registre, kadangi tokie registrai JAV neegzistuoja³³. Šioje valstybėje yra taikomi du pagrindiniai testai, kurie padeda nustatyti, ar asmuo gali būti laikomas JAV rezidentu mokesčių tikslais: 1) *Žaliosios kortos testas (Green Card Test)*.

Asmuo bus laikomas rezidentu, jeigu jis yra teisėtas JAV nuolatinis gyventojas bet kuriuo kalendorinių metų laikotarpiu. Asmuo bus laikomas teisėtu nuolatiniu gyventoju, jeigu jam pagal imigracijos įstatymus bus suteikta teisė nuolat gyventi JAV kaip imigrantui. Asmuo turės tokį statusą, jeigu JAV Pilietybės ir imigracijos tarnyba išduos užsieniečio registravimo kortelę, žinomą kaip žalia korta. Vien tik išvykimas iš JAV nebūtinai panaikins žalios kortos turėtojo statusą. Asmuo išlaiko rezidento statusą pagal šį testą tol, kol šis statusas panaikinamas JAV Vyriausybei priėmus įsakymą dėl asmens deportacijos ar pačiam asmeniui atsisakius šio statuso.

2) *Esminio buvimo testas (Substantial Presence Test)*.

Asmuo, kuris neturi žalios kortos, bet būna JAV daugiau nei 183 dienas per kalendorinius metus, bus laikomas JAV rezidentu mokesčių tikslais. Formaliai šis testas reikalauja, kad asmuo atitiktų esminio buvimo testą, jeigu jis išbus JAV mažiausiai 31 d. per einamuosius metus ir 183 dienas per 3 metų laikotarpį, kuris apima einamuosius metus ir du metus prieš juos. Nustatant dienų skaičių įtraukiamos:

1. visos dienos, kurias asmuo buvo JAV einamaisiais metais;
2. trečdalis dienų, kurias asmuo buvo JAV pirmaisiais metais prieš einamuosius metus;

³² Victor Thuronyi. Comparative Tax Law.2003, p. 290.

³³ Joseph C.Amico. Introduction to the US Income Tax System, 1993, Chapter 3.

3. šeštadalis dienų, kurias asmuo išbuvo JAV antraisiais metais prieš einamuosius metus.

Pavyzdžiui, asmuo faktiškai gyveno JAV po 120 dienų kiekvienais metais: 2003, 2004, 2005. Norint nustatyti, ar asmuo atitiko esminio buvimo testą 2005 metams, reikia suskaičiuoti visas dienas išbūtas 2005 m., 1/3 dienų 2004 m., 1/6 dienų 2003 m.

Įtraukiamos visos dienos, kai asmuo faktiškai buvo JAV, išskyrus:

1. dienas, kada asmenys, gyvenantys Kanadoje ir Meksikoje, reguliariai vyko į darbą JAV;

2. dienas, kai asmuo išbuvo JAV dėl to, kad vyko tranzitu iš vienos valstybės į kitą, jeigu šis laikotarpis truko mažiau nei 24 valandas;

3. dienas, kai asmuo būna JAV kaip užsienio laivo įgulos narys;

4. dienas, kai asmuo negali išvykti iš JAV dėl savo sveikatos būklės, jei tokios aplinkybės atsirado asmens buvimo JAV laikotarpiu (neįskaitomos dienos, kai asmuo ketino išvykti iš JAV, tačiau to nepadarė dėl savo sveikatos būklės ar kitų problemų, atsiradusių jam būnant JAV. Ar asmuo ketino išvykti konkrečią dieną nustatoma atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes);

5. dienas, kai asmuo patenka į asmenų kategoriją, kurie laikomi atleisti nuo JAV mokesčių (pvz., diplomatai).

Jeigu asmuo ir praeina esminio buvimo testą, jis vis tiek nebus laikomas JAV rezidentu, jeigu:

1. jis buvo šalyje mažiau nei 183 dienas per metus,

2. išlaikė savo mokesčių namus (*tax home*) užsienio valstybėje per tuos metus; ir

3. turi glaudesnius ryšius su užsienio valstybe, kurioje yra jo *tax home*, nei su JAV (nebent asmuo turi glaudesnius ryšius su dviem užsienio valstybėmis).

Asmuo gali įrodyti, kad jis turi glaudesnius ryšius su dviem užsienio valstybėmis, jeigu jis tenkina visas šias sąlygas:

1. jis išlaikė savo *tax home* nuo pirmos metų dienos vienoje valstybėje,

2. per tuos metus perkėlė savo *tax home* į kitą užsienio valstybę,

3. išlaikė *tax home* antroje užsienio valstybėje visą likusį metų laikotarpį,

4. turėjo glaudesnius ryšius su kiekviena kita užsienio valstybe nei su JAV tuo laikotarpiu, kai jis toje šalyje išlaikė savo *tax home*,

5. jis yra mokesčių subjektas bet kurioje šalyje pagal mokesčių įstatymus visiems metams arba yra rezidentas abiejų valstybių tam laikotarpiui per kurį jis išlaikė savo *tax home* toje šalyje.

Tax home sąvoka

Tai vieta, kurioje yra asmens pagrindinė verslo, darbo ar tarnybos vieta, neatsižvelgiant į tai, kur asmuo išlaiko savo šeimos namus.

Tai vieta, kurioje asmuo nuolat arba neapibrėžtam laikui dirba kaip darbuotojas ar verčiasi individualia veikla. Jeigu asmuo neturi pagrindinės verslo vietos, priklausomai nuo jo darbo prigimties, jo *tax home* bus laikoma vieta, kurioje jis paprastai gyvena. Jei asmeniui negalima pritaikyti nė vienos iš minėtų sąlygų, jis bus laikomas keliaujančiu ir jo *tax home* bus ten, kur jis dirbs.

Nustatant, ar asmuo turi glaudesnius ryšius su užsienio valstybe, jo *tax home* turi būti toje valstybėje visus einamuosius metus, ir turi būti būtent toje valstybėje, su kuria asmuo teigia turintis glaudesnius ryšius.

Bus laikoma, kad asmuo turi glaudesnius ryšius su užsienio valstybe nei su JAV, jei asmuo įrodys, kad jis turi daug reikšmingesnius ryšius su užsienio valstybe, nei su JAV. Nustatant ryšius su užsienio valstybe, gali būti atsižvelgta į tokius veiksnius:

1. asmens ant įvairių dokumentų nurodoma jo rezidavimo valstybė;
2. nuolatinio būsto vieta;
3. šeimos vieta;
4. asmeninių daiktų, tokių kaip automobilių, drabužių, baldų, papuošalų buvimo vieta;
5. dalyvavimas politinėje, socialinėje, religinėje ir kultūrinėje veikloje;
6. darbai susiję su verslu (kiti nei tie, kurie apsprendžia *tax home*);
7. valstybė, kurioje asmuo balsuoja rinkimuose ir pan.

Visos aukščiau išvardintos taisyklės neturi viršenybės prieš rezidavimo nuostatas, numatytas dvišalėse sutartyse su kitomis valstybėmis. Jeigu asmuo yra mokesčių mokėtojas kaip dvigubas rezidentas, jis gali reikalauti privilegijų, numatytų tarptautinėse sutartyse.

Dvigubas rezidentas yra toks asmuo, kuris yra JAV ir kitos valstybės rezidentas pagal kiekvienos iš šių valstybių mokesčių įstatymus³⁴.

JAV modelinė konvencija iš esmės numato tuos pačius kriterijus kaip ir OECD modelinė konvencija, pagal kuriuos nustatoma, kurios valstybės rezidentu asmuo yra laikomas. Tik reikia pažymėti, kad pirmame konvencijos straipsnyje yra įtrauktas ir pilietybės kriterijus, nes, kaip jau minėta aukščiau, JAV yra vienintelė valstybė, kuri suteikia tokią svarbą pilietybės institutui ir laiko rezidentais mokesčių tikslais visus savo piliečius.

Būtina pabrėžti, kad Lietuvos ir JAV DAIS yra papildomas paragrafas, kuriame teigiama, kad jeigu fizinis asmuo moka mokesčius kaip rezidentas, nes šis fizinis asmuo yra Susitariančios Valstybės pilietis ar nuolatinis rezidentas ir toks rezidentas kartu nėra kitos Susitariančios Valstybės rezidentas, kita Valstybė laiko, kad toks fizinis asmuo yra pirma minėtos valstybės rezidentas tik tada, kai šio fizinio asmens buvimas pirma minėtoje valstybėje yra esminis, kai jis joje turi pastovią gyvenamąją vietą ar reguliarią gyvenamąją vietą. Jeigu fizinis asmuo yra abiejų Susitariančių Valstybių rezidentas, jo rezidavimo valstybė nustatoma remiantis 4 paragrafu. Šiuo punktu reglamentuojami atvejai, kai susitariančioji valstybė fizinius asmenis, kurie yra jos piliečiai arba turi leidimą nuolat joje gyventi, apmokestina kaip savo rezidentus. Taigi šis punktas nustato, kad susitariančios valstybės pilietį ar asmenį, turintį leidimą nuolat gyventi, kuris nėra kitos valstybės rezidentas 1 paragrafo prasme, kita susitariančioji valstybė laiko pirmosios susitariančios valstybės rezidentu sutarties tikslams tik jei to asmens buvimas pirmoje valstybėje yra esminis, t.y. jis turi pastovią gyvenamąją vietą ar reguliarią gyvenamąją vietą toje valstybėje³⁵.

³⁴ Internal Revenue Service. Nonresident Alien or Resident Alien?
<http://www.irs.gov/publications/p519/ch01.html#d0e515>

³⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos 2006 m. gruodžio 1 d. „Dėl dvigubo apmokestinimo sutarčių 4 straipsnio (rezidentas) komentaro (apibendrinto paaiškinimo).

IV. REZIDENTO MOKESČIŲ TIKSLAIS KONCEPCIJOS LIETUVOJE ĮVERTINIMAS

Kadangi dauguma valstybių apmokestina savo rezidentų pasaulines pajamas, rezidento apmokestinimo tikslais koncepcija tampa labai svarbiu mokesčių teisės institutu. Dauguma valstybių, apibrėždamos rezidento sąvoką, vieną iš pagrindinių šios sąvokos elementų laiko asmens buvimo tam tikros valstybės jurisdikcijoje laikotarpį: dažniausiai numatomas 183 ar daugiau dienų per mokestinį laikotarpį buvimo valstybėje skaičius. Kartais svarbus ir asmens būtų dienų skaičius ankstesniais nei einamaisiais metais (kaip tai numato JAV mokesčių teisė). Nors dauguma šalių priklauso išimtinai tik nuo faktinio buvimo testo (privalumas – aiškumas ir paprastumas), daug valstybių, ypač OECD narių, taiko papildomas sąlygas, kurioms esant asmuo gali būti laikomas rezidentu mokesčių tikslais, t.y. apimant nuolatinį gyventoją imigracijos tikslais, nuolatinę gyvenamąją vietą, pastovų ir įprastą būstą ir pan. Visgi, naudojami ir kiti testai, kurie remiasi kompleksiniu visų aplinkybių įvertinimu ir nėra visiškai apibrėžti teisės aktuose (kaip yra numatyta Australijos rezidento koncepcijoje). Jungtinės Karalystės teisėje yra teigiama, kad žodis „gyventi“ nėra vartojamas kaip terminas, apimantis nekintamus rezidencijos elementus, kuriuos turi atitikti asmuo, kad jį būtų galima laikyti rezidentu. Beveik neįmanoma suformuoti aiškų ir visa apimančių rezidencijos apibrėžimą. Tai labai lanksti sąvoka, kuri varijuoja ne tik priklausomai nuo skirtingų situacijų, bet ir nuo tų pačių situacijų skirtingų aplinkybių. JAV yra faktiškai vienintelė valstybė, kuri apmokestina savo piliečių pasaulines pajamas, laikydama juos rezidentais, nepriklausomai nuo to, kur šie asmenys gyvena.

Faktas, kad rezidencijos testai nėra harmonizuoti, reiškia, kad asmuo gali būti nė vienos ar kelių valstybių rezidentu³⁶. Šiuo atveju į pagalbą ateina dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutartys, kurios leidžia apmokestinti asmenį tik vienoje susitariančioje valstybėje.

Išanalizavus ir išnagrinėjus GPMĮ pateiktus rezidento kriterijus, VMI komentarus, leidinius, straipsnius, MGK ir LVAT praktiką, taip ir nepaaiškėjo, kaip turi būti taikomi rezidento mokesčių tikslais požymiai praktikoje. Todėl galima daryti išvadą, kad įstatyme pateikta rezidento samprata nėra aiški, konkreti ir įgalinanti vienareikšmiškai apibrėžti, ar konkrečiu atveju asmuo gali būti laikomas Lietuvos rezidentu ar ne. Pasikonsultavus su VMI

³⁶ Victor Thuronyi. Comparative Tax Law. 2003, p. 288-289.

specialistais, konsultantais mokesčių klausimais galima apibendrinti, kad visiems šiems asmenims rezidento koncepcija yra aiški ir nekyla jokių problemų, kurios negalėtų būti išspręstos be ginčų sprendimo institucijos įsiterpimo. Šią išvadą patvirtina ir faktas, kad šiuo metu nėra kilusio nė vieno ginčo, kuris būtų susijęs su GPMĮ 4 straipsnio taikymu. Pažymėtina, kad vienareikšmiškai yra vadovaujama VMI komentarais dėl rezidento koncepcijos ir visiškai nesigilinama į sudėtingesnes situacijas dėl asmens pripažinimo Lietuvos rezidentu mokesčių tikslais.

Konsultantai, teikdami informaciją mokesčių mokėtojams, teigia, jog asmuo privalo užsiregistruoti mokesčių mokėtoju, jei jis išbuvo Lietuvoje 183 dienas ir daugiau, nors toks reikalavimas nėra tiesiogiai nustatytas nė viename teisės akte. Todėl galima teigti, kad rezidento koncepcija nėra visiškai aiški, kaip šiuo metu yra aiškinama.

Lietuvos rezidentų visų pajamų apmokestinimas atitinka pasaulinę praktiką, tačiau GPMĮ išvardinti nuolatinio gyventojų kriterijai nėra itin gerai ir aiškiai suformuluoti.

Prieš GPMĮ galiojusiame įstatyme buvo vartojama pagrindinės gyvenamosios vietos sąvoka. Ši sąvoka apėmė: 1) gyvenamąją vietą, kur asmuo nuolat ar daugiausiai gyvena; 2) gyvenamąją vietą, kur yra asmens asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta. Abu šie kriterijai yra nurodyti GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose. Tačiau reikia pabrėžti, kad pirmasis įstatyminis kriterijus yra siejamas tik su nuolatine asmens gyvenamąja vieta mokesčiniu laikotarpiu, ką rodo ir paties kriterijaus pavadinimas. Tačiau remiantis VMI komentarais ir leidiniais bei VMI specialistų straipsniais, galima teigti, kad į šį kriterijų įtraukiami ir kiti elementai - asmens gyvenamoji vieta, kur asmuo daugiausiai gyvena bei vieta, su kuria asmuo labiausiai susijęs. Tai gi tampa nebeaiški kriterijaus taikymo apimtis, nes įstatymas taip pat numato ir tokį kriterijų kaip asmens socialinių, asmeninių ar ekonominių interesų vieta, kuris iš esmės siejasi su nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka (remiantis aukščiau minėtais šaltiniais). Nors OECD modelinė konvencija, kaip ir GPMĮ, išskiria du atskirus rezidento kriterijus, t.y. nuolatinę gyvenamąją vietą ir interesų buvimo vietą, šių kriterijų taikymas praktikoje kelia problemų. Pažymėtina, jog nėra vienodos pasaulinės praktikos, kuri leistų konstatuoti, ar šie kriterijai yra atskiri, ar tarpusavyje susiję (kad šie kriterijai susiję interpretavo Prancūzijos užsienio reikalų ministerija). Lietuvos rezidento koncepcija taip pat būtų aiškesnė, jeigu kaip atskiras kriterijus būtų išskirta vieta, kur asmuo paprastai gyvena (tai numato ir OECD konvencija), nes šiuo metu šis elementas patenka į pirmojo kriterijaus apimtį. Fizinis asmuo turėtų būti laikomas paprastai gyvenančiu

ten, kur jis dažniausiai gyvena. Pragyventas laikotarpis kiekvienu konkrečiu atveju turėtų būti vertinamas atskirai, kadangi tikslus pragyvento laikotarpio nustatymas įstatyme ne visada leidžia objektyviai ir pagrįstai įvertinti asmens, kaip rezidento, statusą.

OECD modelinė konvencija sąvokos „nuolatinė gyvenamoji vieta“ neapibrėžia ir nukreipia į susitariančių valstybių nacionalinę mokesčių teisę. Dažnai valstybės, apibrėždamos nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoką, remiasi šio elemento koncepcija, kuri yra pateikiama už mokesčių teisės ribų, t.y. privatinėje teisėje (kaip tai numato Jungtinės Karalystės rezidento koncepcija). Tačiau Lietuva bando atsiriboti nuo nuolatinės gyvenamosios vietos sąvokos, nurodytos Civiliniame kodekse, apsibrėždama šį elementą GPMĮ. Tačiau GPMĮ pateiktas apibrėžimas neišskiria bene pagrindinio gyvenamosios vietos elemento – nuolatinumo, kuris, pasak OECD modelinės konvencijos komentaro, yra svarbiausias būsto koncepcijoje. Vis dėlto, Lietuvos bandymas suformuoti nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoką mokesčių teisėje, atsiribojant nuo privatinės teisės, yra pagirtinas dalykas, kadangi ir OECD modelinė konvencija linkusi atskirti šias sąvokas.

Lyginant Lietuvos rezidavimo koncepciją su Australijos, galima konstatuoti, kad Australija nepasirinko konkretaus įstatyminio reglamentavimo rezidavimo mokesčių tikslais atžvilgiu. Australija naudoja „gyvenimo“ įprastine šio žodžio prasme testą, kuris nėra konkrečiai apibrėžtas teisėje, o nustatomas tik įvertinus visas asmens gyvenimo Australijoje aplinkybes. Asmuo bus laikomas Australijos rezidentu, jeigu jo elgesys ir veiksmai atspindės gyvenimo Australijoje kasdienybę, pasikartojimą, nuoseklumą ir rutiną, kitaip sakant jis gyvens taip, kaip gyveno prieš atvykdamas į Australiją. Tuo tarpu JAV nuolatinio gyventojų koncepciją sieja su žalios kortos turėjimu. Akivaizdu, kad šis testas leidžia labai aiškiai nustatyti, kurie asmenys laikomi JAV rezidentais. Pažymėtina, kad Australija, kaip ir Lietuva, naudoja ir nuolatinės gyvenamosios vietos testą, tačiau yra vienas esminis skirtumas: kartu su nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka Australijoje neatsiejamai vartojama pastovaus asmens būsto sąvoka, kuri reiškia, kad vien tik nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymas Australijoje dar neleidžia asmenį pripažinti Australijos rezidentu - reikia nustatyti, ar asmuo užsienio valstybėje neturi pastovaus gyvenamojo būsto. Toks rezidencijos testas leidžia pagrįstai laikyti asmenį rezidentu bei pagrįstai jį apmokestinti. Tačiau šio kriterijaus trūkumas gali būti tas, kad rezidento nustatymas taps ilga ir sudėtinga procedūra, kadangi reikės įvertinti ne tik asmens nuolatinę gyvenamąją vietą, bet ir jo būsto statusą tiek Australijoje, tiek užsienio valstybėje.

Dar vienas GPMĮ numatytas kriterijus yra asmens socialinių, asmeninių ar ekonominių interesų buvimo vieta. Nors dažnai teorijoje teigiama, kad visos aplinkybės turi būti vertinamos kaip visuma, šis teiginys praktikoje nėra įgyvendinamas. Iš MGK ir LVAT praktikos pavyzdžių galima daryti išvadą, kad dažnai prioritetas suteikiamas vienam ar kitam interesui (dažniausiai ekonominiam), nors pasaulinė praktika rodo, kad asmeniniai ir ekonominiai interesai turi būti vertinami kartu, nustatant, ar asmuo gali būti laikomas rezidentu ar ne. Be to, dažnai šie interesai sutampa, o esant situacijai, kai jie išsiskiria, pasaulinė praktika linkusi suteikti prioritetą asmeniniams interesams.

Lietuva, kaip ir beveik visos valstybės, taiko 183 dienų taisyklę, kuri gali būti traktuojama kaip faktinio buvimo valstybėje taisyklė. Pažymėtina, kad Lietuvoje ši taisyklė taikoma iš esmės be jokių nukrypimų, todėl pakanka tik išbūtų valstybėje dienų skaičiaus. Tuo tarpu Australija taikydama šią taisyklę vertina ir tai, ar asmuo neturi įprasto ir pastovaus būsto užsienio valstybėje. Toks taisyklės taikymas vėlgi eliminuoja bet kokius neaiškumus asmens rezidavimo statuso nustatyme.

Lyginant Australijos ir Jungtinės Karalystės rezidento koncepcijas galima rasti ne mažai panašumų: abi valstybės išskiria tas pačias nuolatinės gyvenamosios vietos rūšis, nenumato rezidencijos apibrėžimo įstatymuose, o nustato, kad asmens pripažinimas rezidentu privalo remtis visų asmens gyvenimo aplinkybių įvertinimu. Skirtumas yra toks, kad Jungtinė Karalystė 183 dienų per mokestinį laikotarpį taisyklę taiko be jokių išimčių (kaip ir Lietuva).

JAV taikomas esminio buvimo testas (tai ta pati 183 dienų taisyklė) taip pat nėra taikomas vienareikšmiškai. JAV teisė išskiria *tax home* sąvoką, kuri leidžia išvengti JAV apmokestinimo, net ir praėjus esminio buvimo šalyje testą.

Taip pat pažymėtina, kad JAV mokesčių teisėje, kaip ir Lietuvoje, nustatoma, kokios dienos neturi būti įtraukiamos į faktinio buvimo valstybėje dienų skaičių, tačiau šios išimtys yra siauresnės apimties nei tai numatyta Lietuvos teisės aktuose.

Nors daugumos valstybių mokesčių teisėje yra numatyta 183 dienų taisyklė, jos taikymas praktikoje nuolat sunkėja. Susikūrus Europos Sąjungai ir daugeliui valstybių į ją įstojus, apskaičiuoti asmens faktinio buvimo tam tikroje valstybėje laikotarpį yra sunku, kadangi asmenys tarp valstybių juda laisvai, nefiksuojant jų atvykimo į tam tikrą valstybę ar išvykimo iš valstybės datos.

Atsižvelgiant į MGK praktiką, galima konstatuoti, kad ginčų nagrinėjimo institucijos ne visada taiko tarptautinę dvišalę sutartį, kai pagal abiejų valstybių vidaus teisę asmuo yra laikomas rezidentu mokesčių tikslais.

Vis dėlto, vienas iš didžiausių įstatymo trūkumų yra tas, kad nuolatinio gyventojų požymiai, nustatyti įstatyme, nėra taikomi griežtai paeiliui, o užtenka nustatyti bent vieną iš jų, nors OECD modelinė konvencija, kuria remiasi visos Lietuvos sudarytos DAIS, nustato tokį reikalavimą. Taip pat griežto eiliškumo laikosi ir Australija bei iš dalies JAV, taikydamos rezidencijos testus asmenims. Vis dėlto būtina pažymėti, kad nustatant Lietuvos rezidentus nėra vieningos nuomonės, t.y. ar kriterijai, numatyti įstatyme, taikomi griežtai paeiliui, ar bet kokia tvarka, nors VMI ir laikosi antrosios nuomonės.

Reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad iš tikrųjų pats asmuo sprendžia, kurios valstybės rezidentu jis save laiko. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius gauna informaciją iš užsienio valstybės, ar kitų institucijų, ar asmenų dėl mokesčio mokėtojo galimos mokesstinės prievolės atsiradimo, jis taiko Lietuvos GPMĮ numatytus kriterijus nustatydamas, ar asmuo yra laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju, ir tik tada sprendžia dėl tokio asmens pajamų apmokestinimo. Jeigu tarp galimo mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla ginčas dėl asmens pripažinimo nuolatinio Lietuvos gyventoju mokesčių tikslais, jau bus taikomos DAIS (jeigu Lietuva yra sudariusi tokią sutartį su užsienio valstybe) nuostatos.

Taip pat, kyla tam tikros problemos dėl asmenų, kurie iš esmės gyvena laivuose, apmokestinimo (tai rodo ir MGK praktika), todėl visose DAIS turėtų būti numatyta, kad jeigu asmuo, gyvenantis laive ir neturintis kokios nors realios gyvenamosios vietos nei vienoje valstybėje, laikomas rezidentu tos valstybės, kurios uoste laivas registruotas, kaip tai numatyta Lietuvos ir Nyderlandų dviĖubo apmokestinimo išvengimo sutartyje.

Lyginant rezidento koncepciją, pateiktą Lietuvos mokesčių teisėje, su samprata, formuojama Lietuvos konstitucinėje teisėje, galima pastebėti, kad konstitucinėje teisėje labai svarbus yra pilietybės institutas, kuris kartu su papildomais įstatymo numatytais požymiais lemia asmens, kaip nuolatinio gyventojų, teisinį statusą. Akivaizdu, kad asmenų skirstymas į piliečius ir užsieniečius tampa pagrindiniu skirstymu Lietuvos konstitucinėje teisėje. Tuo tarpu mokesčių teisėje asmens pilietybė nėra tokia svarbi ir pati savaime nesukuria asmeniui rezidento apmokestinimo tikslais statuso. Pirmenybė yra suteikiama kitiems įstatymo pateiktiems nuolatinio gyventojų kriterijams.

Reikia pažymėti, kad konstitucinėje, kaip ir mokesčių teisėje, yra svarbi nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka, kuri turi įtakos asmens pripažinimui Lietuvos rezidentu. Konstitucinėje teisėje nuolatinės gyvenamosios vietos koncepcija tiesiogiai siejasi su private teise, kadangi sampratą numato Civilinis kodeksas. Mokesčių teisė, kaip jau minėta aukščiau, pati bando formuoti nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoką, taip atsiribodama nuo privatinės teisės. Kadangi konstitucinė ir mokesčių teisė skirtingai traktuoja nuolatinės gyvenamosios vietos sampratą, atsiranda šio kriterijaus skirtingi suvokimo aspektai. Konstitucinėje teisėje nuolatinė gyvenamoji vieta suprantama kaip objektyvių ir subjektyvių kriterijų visuma, tuo tarpu mokesčių teisėje nuolatinę gyvenamąją vietą lemia tik objektyvūs kriterijai, kadangi GPMĮ kaip atskirą kriterijų įvardina asmens socialinių, asmeninių ar ekonominių interesų buvimo vietą, kuris neįeina į nuolatinės gyvenamosios vietos kriterijaus turinį (kaip tai yra traktuojama konstitucinėje teisėje). Kuri nuolatinės gyvenamosios vietos koncepcija yra geresnė vienareikšmiškai konstatuoti negalima, nes konstitucinė ir mokesčių teisė skirtingai traktuoja nuolatinius Lietuvos gyventojus, taip yra todėl, jog rezidento nustatymo tikslai skiriasi šių teisės šakų prasme.

Kiti nuolatinio gyventojų kriterijai (t.y. Lietuvos Respublikos piliečio duomenų apie asmens gyvenamąją vietą įrašymas į gyventojų registrą bei leidimo užsieniečiui nuolat gyventi Lietuvoje suteikimas) yra daugiau formalaus pobūdžio, todėl daug lengviau yra nustatyti, kas gali būti laikomas Lietuvos rezidentu konstitucinės teisės prasme. Tuo tarpu mokesčių teisėje tokių aiškių kriterijų, kurie leistų lengvai nustatyti nuolatinį Lietuvos gyventoją apmokestinimo tikslais, nėra.

IŠVADOS

Pagal Lietuvos, kaip ir kitų valstybių, nacionalinę mokesčių teisę tradiciškai atliekamas gyventojų, kaip mokesčių mokėtojų, skirstymas į nuolatinis (rezidentus) ir nenuolatinis (nerezidentus). GPMĮ pateikia kriterijų sąrašą, kuris padeda nustatyti, ar gyventojas yra Lietuvos nuolatinis gyventojas ar ne. Atlikus Lietuvos rezidento mokesčių tikslais koncepcijos analizę bei įvertinimą lyginant su JAV, Australijos, Junginės Karalystės ir OECD modelinės konvencijos pateiktais rezidencijos testais ir rezidavimo sampratomis bei rezidento koncepcija Lietuvos konstitucinėje teisėje, galima pateikti tokias išvadas:

1. šiame darbe rezidento samprata atskleista analizuojant teisės aktus, remiantis VMI komentarais ir leidiniais, taip pat pateikiant MGK ir LVAT praktikos pavyzdžius;

2. kadangi vis daugiau asmenų gyvena kitoje valstybėje ir ten dirba, kyla rezidento požymių nustatymo praktikoje problema, kurią, kilus ginčui, privalo teisingai išspręsti tiek VMI, tiek MGK, tiek ir LVAT. Nagrinėjant institucijų praktiką matyti, kad ne visada lengva nustatyti, kurios valstybės rezidentas asmuo yra, taip pat, ne visada išsiaiškinamos visos svarbios bylai aplinkybės, kurios leistų vienareikšmiškai teigti, kad asmuo yra būtent Lietuvos nuolatinis gyventojas mokesčių tikslais;

3. nustatyti, ar asmuo yra Lietuvos nuolatinis gyventojas, yra būtina, kadangi tik Lietuvos rezidentai privalo mokesčių administratoriui pateikti metines pajamų mokesčio deklaracijas bei mokėti pajamų mokesčių nuo visų gautų pajamų. Taip pat, tik LR rezidentai gali naudotis įstatymo numatytais lengvatomis be jokių apribojimų, todėl nuolatinio gyventojų požymių nustatymas yra vienas pagrindinių mokesčių teisės klausimų apmokestinant gyventojų pajamas;

4. vis dėlto, konstatuoti, kad Lietuvos GPMĮ suformuluota nuolatinio gyventojų koncepcija yra pakankama ir aiški, negalima. Vertinant visą pateiktą ir gautą informaciją taip ir neaišku, kaip įstatymo numatyti rezidento kriterijai turi būti taikomi praktikoje ir, kaip išvengti to, kad asmuo nebūtų nepagrįstai pripažintas Lietuvos rezidentu, ir to, kad jo pajamos nepagrįstai nebūtų apmokestintos Lietuvos Respublikoje. Patobulinti įstatyme pateiktą koncepciją būtina ir dėl to, kad taikant DAIS nustatytą pastovios gyvenamosios vietos kriterijų, nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka aiškinama vadovaujantis vidaus mokesčių teisės aktais;

5. rekomenduotina patobulinti ir kriterijaus, numatyto GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, formuluotę, nustatant, kad fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju mokesčių tikslais. Taip būtų užtikrinta, kad visos asmens gyvenimo aplinkybės, lemiančios jo apmokestinimą, bus vertinamos kaip visuma, neišskiriant nė vienos iš jų, nes viena aplinkybė negali garantuoti to, kad asmuo bus pagrįstai pripažintas Lietuvos rezidentu. Tokią kriterijaus formuluotę numato ir OECD modelinė konvencija;

6. Lietuvos įstatymo leidėjas galėtų arba pasirinkti tokią rezidavimo mokesčių tikslais sampratą, kuri numatyta Australijos teisėje (į pirmą vietą iškelti gyvenimo Lietuvoje testą, kuris nustatomas vertinant visas asmens gyvenimo aplinkybes, o ne vadovaujantis įstatymo nustatytais kriterijais, bei paliekant nuolatinės gyvenamosios vietos bei 183 dienų taisyklės testą) arba palikti galiojančią koncepciją, kuri remiasi konkrečių kriterijų numatymu GPMĮ, papildant kriterijų sąrašą gyvenamosios (bet ne nuolatinės) vietos kriterijumi, bei pataisant antrojo įstatyminio kriterijaus formuluotę. Taip pat būtina patobulinti ir GPMĮ numatytą nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoką, iškeliant nuolatinumo požymį apibrėžime;

7. taip pat įstatymo leidėjas privalo aiškiai numatyti GPMĮ, kad 4 straipsnyje pateikti rezidento kriterijai turi būti taikomi griežtai paeiliui, kaip tai numatyta OECD modelinėje konvencijoje, Australijos ir iš dalies JAV nacionalinėje teisėje.

8. lyginant mokesčių teisėje ir konstitucinėje teisėje pateiktas rezidento koncepcijas, galima daryti išvadą, jog konstitucinėje teisėje svarbią vietą užima pilietybės institutas, todėl vyrauja gyventojų skirstymas į piliečius ir užsieniečius, tuo tarpu mokesčių teisėje asmens pilietybė nėra svarbi ir savaime nesukuria asmeniui mokestinės prievolės, o gyventojai skirstomi į rezidentus ir nerezidentus.

LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Teisės norminiai aktai:

1.1. Įstatymai:

1. Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (Valstybės Žinios. 1990, Nr. 31-742);
2. Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (Valstybės Žinios. 1998, Nr. 90-2481);
3. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios. 2002, Nr. 73-3085);
4. Gyventojų registro įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 1992, Nr.5-78).
5. Seimo rinkimų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 1992, Nr. 22-635).
6. Civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2002, Nr. 74-2262).
7. Užsieniečių teisinės padėties įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2539).
8. Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1998, Nr. 66-1910).

1.2. Poįstatyminiai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymas Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ (Valstybės Žinios. 2002, Nr. 95-4146);
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-09-06 nutarimas Nr.1059 „Dėl mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“ (Valstybės Žinios. 2002, Nr. 77-2333);

3. Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2006 m. liepos mėn. 12 d. įsakymas Nr. DĮ-152 „Dėl Neoficialiosios emigracijos šrautų vertinimo, remiantis gyventojų užimtumo tyrimo duomenimis, metodikos“. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-04-05]. Prieiga per internetą: www.stat.gov.lt/uploads/docs/gyv_uz_tyr_metodika.doc?PHPSESSID=273ab7bde16d41ccf30f2fc709e7cc78;

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

1. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-18]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>;

2. Specialioji literatūra:

2.1. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidiniai:

1) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais:* leidinys [interaktyvus]. Vilnius, 2005 [žiūrėta 2006-10-18]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10015082>;

2.2. Straipsniai:

1) Bagdzevičienė, Rita, Navackaitė, Laura, Miliukaitė, Birutė. Kurortų plėtros koncepcijos teoriniai aspektai. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-18]. Prieiga per internetą: http://209.85.129.104/search?q=cache:hFeT6MloHsJ:www.lrti.lt/veikla/RP_KurPletrKonc.doc+koncepcijos+savoka&hl=lt&gl=lt&ct=clnk&cd=3&lr=lang_lt

2) Istorija: Kai kurie terminai ir sąvokos. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-18]. Prieiga per internetą:

<<http://filo.web1000.com/istorija/ozolas/strp/42.htm>>

3) Kvedytė, Živilė. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. 2005, Vilnius. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-18]. Prieiga per internetą:

< <http://www.paciolis.lt/?cid=14311&details=1>>;

4) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Kaip Lietuvoje apmokestinamos asmens, dirbančio užsienyje, pajamos. *Mokesčių žinios*, Nr. 42 (452), 2005-10-17, (8, 9 p.).

5) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Kas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais. *Mokesčių žinios*, Nr. 32 (442), 2005-08-08, (15-17 p.).

6) Gaudutytė, Alina. Pagrindiniai mokesčiai (3): gyventojų pajamų mokestis. *Verslo žinios*, 2006-07-21, Nr. 140(2295), (10 p.);

7) Volungė, Petras. Prieš praveriant mokslo įstaigos duris verta atsiversti internetą. *Verslo žinios*, Nr. 122-123 (2278), 2006-06-27, (15 p.).

8) Meškauskaitė, Jurgita. Gyveni ES, tai ir socialinės garantijos priklausys. *Verslo žinios*, Nr. 124 (2279), 2006-06-28, (4 p.).

9) Gabartas, Herkus. Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griauja nusistovėjusią tvarką?. Viešojo politika ir administravimas, Nr. 15, 2006, p. 42. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-18]. Prieiga per internetą:

<http://www.mruni.lt/lt/modules/mydownloads/cat.php?cid=84>

10) Gabartas, Herkus. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė. *Jurisprudencija*, 2003, t. 46(38), p. 41-55.

3. Praktinė medžiaga:

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

2. 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);

3. Lietuvos Respublikos mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. vasario 9 d. sprendimas *Dėl A. V. 2005-12-20 skundo* Nr. S-32-(7-1/2006);

4. *Internetiniai puslapiai:*

1. Working in another EU country (European Union). [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-29]. Prieiga per internetą:

<http://ec.europa.eu/youreurope/nav/en/citizens/services/eu-guide/working/index_en.html>;

2. Australian Taxation Office. Residency – Overview. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-08]. Prieiga per internetą:

<<http://www.ato.gov.au/individuals/content.asp?doc=/content/64131.htm&pc=001/002/012/015/006&mnu=4201&mfp=001&st=&cy=1>>;

3. Internal Revenue Service. Nonresident Alien or Resident Alien? [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-09]. Prieiga per internetą:

<<http://www.irs.gov/publications/p519/ch01.html#d0e515>>

4. HM Revenue and Customs. IR20 – Residents and non-residents: Liability to tax in the United Kingdom. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-09]. Prieiga per internetą:

<<http://www.hmrc.gov.uk/pdfs/ir20.htm#part1FirefoxHTML\Shell\Open\Command>>

5. *Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) išleisti dokumentai ir komentarai:*

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

6. *Knygos:*

1. Baker Philip. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 1994.

2. Joseph C. Amico. Introduction to the US Income Tax System. 1993.

3. Victor Thuronyi. Comparative Tax Law, 2003.

4. Civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys. Justitia, 2002, p. 41.

5. Lietuvos konstitucinė teisė. Lietuvos teisės universitetas. 2001, p. 373.

SANTRAUKA

Šiame magistro darbe analizuojami nuolatinio gyventojų (rezidentų) apmokestinimo tikslais koncepcijos Lietuvoje aspektai. Kadangi dauguma valstybių apmokestina savo rezidentų pasaulines pajamas, rezidentų apmokestinimo tikslais koncepcija tampa labai svarbiu mokesčių teisės institutu. Pagal Lietuvos, kaip ir kitų valstybių, nacionalinę mokesčių teisę tradiciškai atliekamas gyventojų, kaip mokesčių mokėtojų, skirstymas į nuolatinius (rezidentus) ir nenuolatinius (nerezidentus). GPMĮ pateikia kriterijų sąrašą, kuris padeda nustatyti, ar gyventojas gali būti laikomas Lietuvos rezidentu ar ne. Išnagrinėjus institucijų praktiką matyti, kad ne visada lengva nustatyti, kurios valstybės rezidentas asmuo yra, taip pat, ne visada išsiaiškinamos visos svarbios bylai aplinkybės, kurios leistų vienareikšmiškai teigti, kad asmuo yra būtent Lietuvos nuolatinis gyventojas mokesčių tikslais. Lyginant Lietuvos, OECD modelinės konvencijos bei užsienio valstybių nacionaliniuose įstatymuose pateiktas rezidavimo koncepcijas, galima išskirti tam tikrus šio instituto panašumus ir skirtumus įvairiose valstybėse. Tačiau būtent kurios valstybės rezidavimo koncepcija leidžia vienareikšmiškai nustatyti valstybės rezidentą konstatuoti neįmanoma. Lietuvos įstatymo leidėjas, atsižvelgdamas į teisės normos tikslą, turėtų patobulinti kai kurių kriterijų formuluotes ir įtraukti naujus požymius į įstatymo pateiktą kriterijų sąrašą, arba iš dalies atsisakyti įstatyminio reglamentavimo, kaip tai yra Australijoje. Vis dėlto, tam tikras progresas rezidencijos koncepcijos formavime yra, kaip pavyzdžiui, nuolatinės gyvenamosios vietos sąvokos apibrėžimas mokesčių teisėje, atsiribojant nuo privatinės teisės.

SUMMARY

The Concept, Accepted in Lithuania for Taxation Purposes, of a Resident, i.e. Comparison with the Tax Resident's Concept According to the National Legislation and Provision of the Agreement for the Avoidance of Double Taxation

The master's work provides an analysis of the aspects of the concept, accepted in Lithuania for taxation purposes. As more countries tax on a worldwide basis, the concept of residence becomes increasingly important, since an individual who is considered to be a resident of a country will typically be taxed by that country on all his or her worldwide income. Lithuanian (like many other countries') domestic tax laws divide individuals into residents and non-residents for taxation purposes. Income tax law gives a list of the criteria, which can help to determine if a person can be considered as a Lithuanian resident or not.

Analyzing practice of particular Lithuanian institutions it is obvious that to determine of which country a person can be treated as a resident is very difficult, and the institutions not always clarify all circumstances which can be very important to state unambiguously that a person is Lithuanian resident for taxation purposes.

Studying Lithuanian, OECD Model Tax Convention's on Income and on Capital and foreign countries' tax resident concepts, it is possible to find some similarities and differences in various countries. It is not easy though to state in which country tax resident concept is the best in determining residents for taxation purposes. In Lithuania some criteria given in income tax law must be improved, or it must be accepted a new regulation which is applied in Australia. However, it can be seen a progress in formation of tax resident concept, for instance, concept of domicile is given in the tax laws and does not rely on the concept outside the tax law.