

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Giedrės Užkraitienės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai ir jų ypatumai
Models of Double Taxation Avoidance Agreements and Their
Peculiarities**

Vadovas: Vyr. lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šio darbo tikslas yra atskleisti Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) bei Jungtinių Tautų (toliau – JT) modelinių dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijų ypatumus, tuo pačiu atsakant į klausimą, kurios – EBPO ar JT pavyzdinės sutarties nuostatos, yra palankesnės Lietuvai ateityje derantis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Šiame darbe analizuojamos EBPO bei JT modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos, jų taikymo sritis, tikslai bei struktūra. Taip pat dėmesys skiriamas EBPO bei JT modelinių konvencijų nuostatų palyginimui, analizuojant tik tuos straipsnius, kurie reikšmingai skiriasi ir nustato kitokias valstybių apmokestinimo teises.

Pagrindiniai žodžiai: dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai, EBPO modelinė konvencija, JT modelinė konvencija, modelinių konvencijų palyginimas

The aim of this paper is to reveal the peculiarities of Organisation for Economic Co-operation and Development (further – OECD) and United Nations (further – UN) model tax conventions, while answering the question which one – the OECD or the UN model tax treaty – is more favourable for Lithuania in future negotiations on agreements for the avoidance of double taxation. This paper analyses the scope, objectives and structure of the OECD and UN model tax conventions. It also focuses on a comparison of the provisions of the OECD and UN model tax conventions, analysing only those articles which differ significantly and determinates different rights for income taxation.

Keywords: Models of Double Taxation Avoidance Agreements, OECD model tax convention, UN model tax convention, comparison of model tax conventions

TURINYS

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI	2
TURINYS	3
IŽANGA	4
1. EBPO MODELINĖ Dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija	8
1.1. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos istorinė raida	8
1.2. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos komentaras	10
1.3. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos tikslai	12
1.4. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos kritika	15
1.5. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos struktūra ir nuostatos	17
2. JT MODELINĖ Dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija ...	25
2.1. JT Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos istorinė raida	25
2.2. EBPO Modelinės Konvencijos ir JT Modelinės Konvencijos nuostatų palyginimas	26
2.2.1. Nuostatų, reglamentuojančių nuolatinės buveinės pripažinimą, palyginimas	27
2.2.2. Nuostatų, reglamentuojančių įmonės pelno apmokestinimą, palyginimas	31
2.2.3. Nuostatų, reglamentuojančių sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros koregavimą, palyginimas	32
2.2.4. Nuostatų, reglamentuojančių dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimą, palyginimas	33
2.2.5. Nuostatų, reglamentuojančių techninių paslaugų apmokestinimą, palyginimas	34
2.2.6. Nuostatų, reglamentuojančių skaitmeninių paslaugų apmokestinimą, palyginimas	35
2.2.7. Nuostatų, reglamentuojančių kapitalo prieaugio apmokestinimą, palyginimas	37
2.2.7. Nuostatų, reglamentuojančių individualių paslaugų apmokestinimą, palyginimas	38
2.2.8. Nuostatų, reglamentuojančių vadovų apmokestinimą, palyginimas	39
2.2.9. Kitų nuostatų palyginimas	40
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	43
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	45
SANTRAUKA	51
SUMMARY	52

IŽANGA

Šiuolaikiniame globalizacijos, informacijos ir technologijų bei tarptautinės prekybos pasaulyje neretai susiduriame su situacijomis, kuomet subjektai (tiek juridiniai, tiek fiziniai asmenys) veikia ne vienoje valstybėje. Atitinkamai, tokiais atvejais gali susidaryti situacija, kai tas pats asmuo nuo tų pačių pajamų (pelno) turi sumokėti mokesčius keliose valstybėse, t. y. atsiranda tarptautinis dvigubas apmokestinimas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2013 m. sausio 16 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-697/2013 tarptautinį dvigubą apmokestinimą apibrėžia „kaip panašių mokesčių nustatymas dviejuose ar daugiau valstybių vieno ir to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu dėl to paties dalyko (objekto) ir per identišką laiko tarpą.“

Kiekviena valstybė, siekdama ne tik aiškiai sureglamentuoti rezidentų mokestines prievoles, bet ir pritraukti kuo daugiau užsienio kapitalo, skatinti tarpvalstybinę ekonominę veiklą, mažinti mokesčių vengimą, privalo išspręsti ir dvigubo apmokestinimo problemą. Atitinkamai yra dveji sprendimo būdai: numatyti nacionaliniuose įstatymuose dėl vienašališko dvigubo apmokestinimo panaikinimo arba sudaryti tarptautines sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo.

Mokesčių sutartys gali suteikti tikrumo ir stabilumo mokesčių mokėtojams bei paskatinti užsienio investicijas ir tarptautinę prekybą. Platus mokesčių sutarčių tinklas prisideda prie valstybės ekonomikos konkurencingumo. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra tarptautiniai valstybių susitarimai, privalomi valstybėms pagal *pacta sunt servanda* paprotinį tarptautinės teisės principą (Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės, 1969). Šiose sutartyse paprastai yra numatyti mechanizmai, leidžiantys sumažinti arba panaikinti dvigubą verslo subjektų pelno arba mokėjimų bei fizinių asmenų pajamų apmokestinimą.

Nors pasaulyje egzistuoja daugiau nei 3000 tarptautinių dvišalių mokesčių sutarčių, reglamentuojančių pajamų ir kapitalo apmokestinimą, didžioji jų dalis yra parengta pagal EBPO pavyzdinę pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (toliau – EBPO pavyzdinė sutartis) arba Jungtinių Tautų pavyzdinę išsivysčiusių ir besivystančių šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (toliau – JT pavyzdinė sutartis) (Lang, 2021, p. 18). Šiose pavyzdinėse sutartyse pateikiamos bendrosios nuostatos, apimančios taisykles, reglamentuojančias valstybių apmokestinimo teisių paskirstymą ir naudojimąsi šiomis teisėmis. Vadovaujantis šiomis taisyklėmis, apmokestinimo teisės dėl pelno ar pajamų, gaunamų iš tarpvalstybinės veiklos, paskirstomos tarp vadinamos „šaltinio“ valstybės ir „rezidavimo“ valstybės. Vis dėlto šios pavyzdinės sutartys numato skirtingus

kriterijus, pagal kuriuos nustatoma, ar subjektas turi nuolatinę buveinę konkrečioje mokesčių jurisdikcijoje, taip pat skiriasi kaip padalijamos apmokestinimo teisės tarp valstybių. Šie skirtumai pirmiausia kyla dėl skirtingų jas rengusių organizacijų, t. y. JT ir EBPO atstovaujamų ekonominių interesų. Atsižvelgiant į minėtų pavyzdinių sutarčių tarptautinį pripažinimą, nestebina, kad ir Lietuvos Respublikos tipinis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties projektas, pagal kurį yra sudaromos Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys su užsienio valstybėmis, yra parengtas vadovaujantis tiek EPBO, tiek JT pavyzdinių sutarčių principais¹. Dėl šios priežasties šiame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas EBPO ir JT pavyzdinėms sutartims, o dėl ribotos darbo apimtys kiti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai nebus nagrinėjami. Taigi šio **darbo objektas** – EBPO ir JT pavyzdinės sutartys bei jų palyginimas, siekiant atskleisti jų ypatumus, pagrindinius skirtumus bei įvertinti jų aktualumą Lietuvos Respublikos interesų kontekste.

Nagrinėjamos temos aktualumas. Pasaulinis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklas ir toliau plečiasi, o Lietuvos Respublika šioje srityje nėra išimtis. Šiuo metu Lietuva yra ratifikavusi 60 dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis², tuo tarpu 2020 metais Europos Sąjungos valstybių narių vidurkis siekė 82 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (Zvinys, 2020). Nors dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių institutas mokesčių teisėje nėra naujas ir yra plačiai nagrinėtas akademinėje literatūroje, dauguma tyrimų apsiriboja atskirų pavienių pavyzdinių sutarčių straipsnių analize. Vis dėlto išsamūs tyrimai, lyginant esmines EBPO ir JT pavyzdinių sutarčių nuostatas, išlieka reti. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje ratifikuotų sutarčių skaičius vis dar reikšmingai mažesnis nei ES vidurkis, nuosekli šių dviejų pavyzdinių sutarčių analizė yra reikalinga siekiant nustatyti, kurios iš jų nuostatos būtų palankesnės Lietuvai būsimoje derybų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių praktikoje.

Darbo tikslas ir uždaviniai. Pagrindinis šio magistro darbo tikslas yra išanalizavus EBPO ir JT pavyzdinių sutarčių istorinę raidą ir palyginus jų nuostatas, išryškinti šių sutarčių panašumus ir skirtumus bei atskleisti pagrindinius kiekvienos sutarties ypatumus.

¹ Analizuojant Lietuvos ir užsienio valstybių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių įstatymo projekto aiškinamuosius raštus, randama nuostata: „Sutartis buvo sudaryta vadovaujantis tipiniu šios Lietuvos Respublikos Sutarties projektu, kuris buvo paruoštas pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EPBO) ir Jungtinių Tautų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelius, atsižvelgiant į EPBO ekspertų pastabas bei į Užsienio reikalų ministerijos ir Teisingumo ministerijos pastabas.“ (pvz., Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties dėl pajamų dvigubojo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas, Nr. P-1903, 1999; Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos <...> aiškinamasis raštas, Nr. XP-908, 2005; Lietuvos Respublikos ir San Marino <...> aiškinamasis raštas, Nr. XVP-25, 2024 ir kt.).

² Įskaitant ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su Rusija ir Baltarusija, kurios nebegalios nuo 2026 m. sausio 1 d.

Tuo pačiu autorė siekia atsakyti į klausimą, kurios pavyzdinių sutarčių nuostatos būtų palankesnės Lietuvai ateityje derantis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Siekiant įgyvendinti darbo tikslą, keliama šie uždaviniai:

- 1) Analizuojant, kaip istoriškai vystėsi EBPO bei JT dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai, atskleisti jų esmę, atsiradimo aplinkybes, paskirtį ir taikymą;
- 2) Nustatyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modelių tikslus, pagrindinius principus, apmokestinimo teisių pasidalinimą tarp sutarties šalių bei pristatyti jų kritiką;
- 3) Lyginant EBPO bei JT pavyzdinių sutarčių pagrindines nuostatas, identifikuoti esminius jų skirtumus ir išryškinti kiekvienos pavyzdinės sutarties ypatumus;
- 4) Atliekant EBPO bei JT pavyzdinių sutarčių pagrindinių nuostatų palyginimą, įvertinti, kurios pavyzdinės sutarties nuostatos galėtų būti palankesnės Lietuvai ateityje derantis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių.

Darbo originalumas. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai iki šiol Lietuvoje nebuvo nuodugniai nagrinėjami ar lyginami. Autorės žiniomis bei viešai prieinamais duomenimis (t. y. Lietuvos akademinės elektroninės bibliotekos duomenimis), Lietuvoje yra tik keli darbai, parašyti dar iki 2010 m., analizuojantys dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, bet nėra nė vieno darbo, skirta EBPO ir JT pavyzdinių sutarčių palyginimui. Galima būtų paminėti tik 2024 metais Vilniaus universitete U. Karababa apgintą magistro darbą tema „Methods of International Double Taxation Relief“, tačiau šis darbas apsiriboja tik fragmentiškai lyginant atleidimo nuo dvigubo apmokestinimo metodus EBPO bei JT pavyzdinėse sutartyse ir neapima visų kitų esminių nuostatų palyginimo. Tuo tarpu užsienio valstybių teisės doktrinoje yra nemažai darbų lyginančių pavienes EBPO ir JT pavyzdinių sutarčių nuostatas, tačiau autorei pavyko rasti tik vieną visą apimančią, 2009 m. išleistą M. Lennard, straipsnį. Naujesnių darbų, lyginančių visas, įskaitant ir naujausias pavyzdinių sutarčių nuostatas, autorė nerado. Pažymėtina, kad Lietuvos teismų praktika, tiesiogiai susijusi su šia tema, taip pat yra labai ribota.

Svarbiausi šaltiniai. Du pagrindiniai darbe naudojami šaltiniai – tiek EBPO, tiek JT konsoliduotos modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos, kuriose yra pateikta pavyzdinė pajamų ir kapitalo mokesčių sutartis bei atnaujinti jos komentarai (toliau atskirai – EBPO Modelinė Konvencija, JT Modelinė Konvencija; toliau kartu – Modelinės Konvencijos). Analizuojant Modelinių Konvencijų nuostatas, autorė pagrįdė lygina naujausių, t. y. 2017 m. išleistos EBPO Modelinės Konvencijos bei 2021 m.

išleistos JT Modelinės Konvencijos nuostatas. Užsienyje šią temą išskirtinai plėtoja JT Tarptautinio bendradarbiavimo ir prekybos mokesčių srityje vadovas M. Lennard, tuo tarpu pavienius straipsnius analizuoja Antverpeno universiteto profesoriai B. Peeters ir S. Waeytens, Vienos universiteto profesorius M. Lang, Floridos universiteto profesorius Y. Brauner.

Tyrimo metodai. Magistro darbo iškeltiems uždaviniams įgyvendinti bei atskleisti yra naudojami žemiau pateikti tyrimo metodai:

1. Istorinis metodas buvo naudotas siekiant atkleisti EBPO Modelinės Konvencijos bei JT Modelinės Konvencijos atsiradimo ir taikymo raidą;
2. Palyginimo metodu buvo lyginamos EBPO ir JT Modelinių Konvencijų nuostatos;
3. Lingvistinis metodas buvo pasitelktas nagrinėjant EBPO Modelinės Konvencijos bei JT Modelinės Konvencijos tikslų, principų bei apmokestinimo teisių pasidalinimo sampratą;
4. Sisteminis metodas buvo naudojamas įvertinti darbe naudojamų šaltinių visumą;
5. Loginis metodas padėjo įvertinti Modelinėse Konvencijose ir Lietuvos teisės aktuose įtvirtintą apmokestinimą bei leido formuoti poziciją darbe analizuojamais probleminiais klausimais;
6. Teisinių dokumentų analizės metodu buvo analizuojami įvairūs teisės šaltiniai – teisės doktrina, teisės aktai, teismų praktika.

1. EBPO MODELINĖ Dvigubo apmokestinimo išvengimo KONVENCIJA

1.1. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos istorinė raida

Pastebėtina, kad jau XIX a. atsirado pirmieji dvišaliai susitarimai tarp dviejų skirtingų valstybių (pvz., 1869 m. sutartis dėl dvigubo piliečių apmokestinimo išvengimo tarp Prūsijos ir Saksonijos), siekiant reguliuoti dvigubo apmokestinimo ir jo padarinių išvengimą tarptautinių sutarčių pagalba. Ilgainiui tokias tarptautines sutartis siekta vienodinti (Savitskiy, 2021, p. 570).

Tarpukario metais Tautų Sąjunga pradėjo aktyviai dirbti siekiant subalansuoti valstybių mokesčių įstatymus tarptautiniu mastu. Šiuo laikotarpiu investicijos iš kapitalą eksportuojančių valstybių (daugiausia JAV ir Didžiosios Britanijos) plūdo į kapitalą importuojančias valstybes. Atitinkamai siekiant skatinti tarptautinę prekybą ir investavimą, reikėjo suderinti kapitalo eksportuojančių ir importuojančių valstybių mokesčių įstatymus, kad tarptautinės įmonės nebūtų dvigubai apmokestinamos šaltinio šalyse (importuojančiose valstybėse) ir jų buveinės šalyse (eksportuojančiose valstybėse). Pavyzdžiui, Didžioji Britanija, kapitalą eksportuojanti valstybė, tvirtai laikėsi nuomonės, kad ji turi išlaikyti savo rezidentų apmokestinimo teises visame pasaulyje, kad ir kur tie rezidentai gautų pajamas, o Prancūzija, kapitalą importuojanti valstybė, siekė apmokestinti tiek vietinių, tiek užsienio bendrovių Prancūzijoje gaunamą pelną. Atitinkamai, jei Prancūzija taikytų pelno mokestį Didžiosios Britanijos bendrovių Prancūzijoje gautam pelnui, tokiomis aplinkybėmis tarptautinės bendrovės galėjo būti dvigubai apmokestintos. Tai yra viena iš priežasčių, dėl kurios 1928 m. Tautų Sąjunga pateikė pirmąjį pavyzdį, kurio nuostatų pagrindu galėtų būti sudaromos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (Carroll, 1978, p. 29).

1928 m. Tautų Sąjungos pavyzdinė sutartis numatė šaltinio taisyklę, pagal kurią šaltinio šalys turi teisę apmokestinti užsienio bendrovių pelną tik tuo atveju, jei toks pelnas buvo gautas iš veiklos, kurią šaltinio šalyse vykdė užsienio bendrovės per nuolatines buveines, t. y. fiksuotą veiklos vietą užsienio valstybėje, ir yra priskirtinas toms nuolatinėms buveinėms (League of Nations Double Taxation Convention, 1935). Be to, investicinių pajamų, t. y. dividendų, autorinių atlyginimų ir palūkanų, pirminės apmokestinimo teisės buvo suteiktos šalims rezidentams, o šaltinio šalims buvo suteiktos neišimtinės apmokestinimo teisės (Carroll, 1978, p. 29).

Teisės doktrinoje pastebima, kad situacija, iki 1928 m. Tautų Sąjungos pateiktos pavyzdinės sutarties, buvo priešinga. Teigiama, kad iki 1928 m. šaltinio šalys turėjo

išimtinę teisę apmokestinti šaltinio pajamas, o rezidavimo šalys suteikdavo mokesčių kreditą už sumokėtus mokesčius šaltinio šalims. Tačiau tarpukario metu iškilo būtinybė apriboti šaltinio šalių apmokestinimo teises, nes išsivysčiusios šalys turėjo skirtingas taisykles, reglamentuojančias „šaltinio“ ir „rezidavimo“ šalių naudojimąsi apmokestinimo teisėmis, dėl kurių galėtų atsirasti dvigubas apmokestinimas. Atitinkamai buvo pasirinkta rezidavimo šalims suteikti išimtinės apmokestinimo teises, nes tuo metu buvo lengviau nustatyti, kur mokesčių mokėtojai yra rezidentai, nei nustatyti apmokestinamų pajamų šaltinį (Brooks, 2009, p. 270).

Vis dėlto Tautų Sąjungos pasiūlyta modelinė konvencija turėjo nemažai spragų, todėl ji nebuvo bendrai priimta Tautų Sąjungos šalių narių (Savitskiy, 2021, p. 570). Nors 1946 m. vietoje Tautų Sąjungos buvo nuspręsta įkurti JT, tačiau iki 1954 m. JT nesugebėjo imtis iniciatyvos ir reikšmingai paspartinti Modelinės Konvencijos rengimo darbų. Šio vaidmens ėmėsi Europos ekonominio bendradarbiavimo organizacija (toliau – EEBO). 1961 m. organizacija buvo pertvarkyta į EBPO, kuriai buvo suteikti platesni įgaliojimai kurti politiką, skatinančią ne tik Europos valstybių narių ekonominį vystymąsi. EBPO narėmis galėjo tapti šalys už Europos ribų. Didėjanti EBPO šalių narių ekonominė tarpusavio priklausomybė ir bendradarbiavimas pokariu vis aiškiau rodė tarptautinio dvigubo apmokestinimo prevencijos priemonių svarbą bei būtinumą išplėsti dvišalių mokesčių konvencijų tinklą į visas EBPO valstybes nares. Tuo pačiu EBPO šalims narėms tapo vis aktualiau suderinti dvišalių mokesčių sutartis pagal vienodus principus, apibrėžimus, taisykles ir metodus bei susitarimą dėl bendro nuostatų aiškinimo.

Tuo metu investicijų srautai peržengė išsivysčiusių šalių ribas ir išplito į besivystančias šalis, todėl 1963 m. EBPO, norėdama palaikyti ekonominius ryšius su besivystančiomis šalimis, pasiūlė pirmąją Modelinės Konvencijos variantą, kuris turėjo būti naudingas ir išsivysčiusioms, ir besivystančioms šalims kaip pavyzdys rengiant bei tikslinant dvišales sutartis. Toks bendro pavyzdžio naudojimas turėjo palengvinti valstybių derybas ir padėti pagrindus dvišalių sutarčių harmonizavimui, naudingam tiek valstybių mokesčių administratoriams, tiek mokesčių mokėtojams (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 10). Atsižvelgiant į tai, kad tuo metu daugumą EBPO sudarė Vakarų valstybės, t. y. išsivysčiusios šalys arba kapitalo eksportuotojos, nenuostabu, kad pirmasis EBPO Modelinės Konvencijos variantas, paskelbtas 1963 m., atspindėjo EBPO narių interesus, apmokestinimo teises paskirstant rezidavimo šalies naudai. Nors EBPO pabrėžė, jog ankstesnėje Tautų Sąjungos parengtoje pavyzdinėje mokesčių sutartyje nebuvo nuostatų, kurios atitiktų besivystančių šalių poreikius, vis dėlto apmokestinimo teisių paskirstymo

taisyklės EBPO Modelinėje Konvencijoje išliko itin panašios kaip ir 1928 m. Tautų Sąjungos pavyzdinėje sutartyje. Šie istoriniai pokyčiai atskleidžia aplinkybes, kuriomis buvo nustatytos apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklės, aktualios ir šiandieninėje EBPO Modelinėje Konvencijoje (Eytayo-Oyesode, 2020, p. 198).

1963 m. EBPO, pateikus pirmąjį modelinės konvencijos variantą, buvo numatyta, kad Modelinė Konvencija gali būti peržiūrėta ir atnaujinta ateityje. Tokia nuostata buvo reikalinga siekiant atsižvelgti į šalių narių patirtį, įgytą derantis dėl dvišalių sutarčių ir jas praktiškai taikant, į šalių narių mokesčių sistemų pokyčius, į tarptautinių santykių plėtrą, naujų verslo veiklos sektorių vystymąsi ir naujų sudėtingų verslo organizacijų atsiradimą tarptautiniu lygmeniu. Dėl visų šių priežasčių Modelinė EBPO Konvencija iš viso buvo atnaujinta daugiau nei 10 kartų (1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 ir 2017 m.) (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 10).

Taip pat svarbu paminėti, kad 2016 m. EBPO paskelbė suderintą Daugiašalės konvencijos, skirtos įgyvendinti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pakeitimus, tekstą. Daugiašalė konvencija yra tarptautinis susitarimas, suteikiantis valstybėms galimybę paprasčiau koreguoti taikomas dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, kad būtų įgyvendintos priemonės, skirtos skatinti tarptautinio mokesčių vengimo prevenciją bei efektyvų mokesčių ginčų sprendimą. Pati Daugiašalė konvencija taikoma kartu su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis. Daugiašalės konvencijos turinio taikymas priklauso nuo susitariančių valstybių pasirinktų pozicijų ir išlygų suderinamumo (Explanatory Statement To The Multilateral Convention, 2016). Nors ir Daugiašalė konvencija yra tos pačios organizacijos, t.y. EBPO, instrumentas kaip ir EBPO Modelinė Konvencija, ir Daugiašalė Konvencija, jei susitariančios valstybės pasirinko ją taikyti, turi būti taikoma kartu su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, tačiau vis dėlto, tai nėra sudėtinė EBPO Modelinės Konvencijos dalis, todėl plačiau šiame darbe, dėl ribotos darbo apimties, nebus analizuojama.

1.2. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos komentaras

Šiame kontekste pastebėtina, kad keisti EBPO Modelinę Konvenciją, siekiant ištaisyti trūkumus ir reaguoti į naujus pokyčius, yra labai sunku. Brian J. Arnold pažymi, kad visų pirma šalys gali suderinti savo galiojančias dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su EBPO Modelinės Konvencijos pakeitimais tik iš naujo derėdamosi dėl visų galiojančių

sutarčių. Tuo tarpu EBPO Modelinės Konvencijos komentarą pakeisti daug lengviau nei pačią EBPO Modelinę Konvenciją. Todėl, atnaujinus komentarą, šalių mokesčių institucijos turi galimybę aiškinti galiojančias sutartis pagal jį, nors ir pačių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos nebuvo pakeistos (Arnold, 2015, p. 6). Tuo pačiu atkreiptinas dėmesys į EBPO rekomendaciją, kad „šalys narės, sudarydamos ar peržiūradamos dvišales sutartis, turėtų laikytis šios modelinės konvencijos, kaip ji aiškinama jos komentaruose, ir atsižvelgti į juose pateiktas išlygas, o jų mokesčių institucijos, taikydamos ir aiškindamos savo dvišalių mokesčių sutarčių, kurios grindžiamos modeline konvencija, nuostatas, turėtų vadovautis šiais komentarais su vėlesniais pakeitimais ir atsižvelgdamos į juose pateiktas pastabas“ (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 9). Atitinkamai tai reiškia, kad nors ir šalys yra tarpusavyje sudariusios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį pagal anksčiau galiojusį EBPO Modelinės Konvencijos variantą, bet klausimas dėl dvigubo apmokestinimo iškyla vėliau, šalys narės turi vadovautis vėliausiai pateiktais komentarais. Pavyzdžiui, nors ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp Lietuvos ir Suomijos sudaryta 1993 m., o 2020 m. iškilo klausimas ar Suomijos bendrovė turi Lietuvoje nuolatinę buveinę pagal tam tikrą veiklos išraišką, ieškant atsakymo į šį klausimą, reikėtų atsižvelgti ne tik į sutarties tarp Lietuvos ir Suomijos nuostatas, bet ir į EBPO Modelinės Konvencijos komentarą, paskelbtą 2017 m., o ne 1992 m., kai buvo sudaryta sutartis tarp Lietuvos ir Suomijos. Šį teiginį pagrindžia ir LVAT praktika, kuomet bylose teisėjai atsižvelgia į bylos nagrinėjimo metu aktualiausio EBPO Modelinės Konvencijos komentaro nuostatas (pvz. LVAT 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-325/2012). Įdomu ir tai, kad kitų valstybių teismai patvirtina tokį požiūrį, pavyzdžiui Italijos Aukščiausiasis Teismas 2022 m. gruodžio 14 d. sprendime Nr. 36679 patvirtino, kad tam tikromis sąlygomis vėlesnės komentaro versijos gali būti naudojamos aiškinant senesnių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas.

Tuo pačiu paminėtina, kad EBPO Modelinės Konvencijos komentarų naudojimas kaip papildomos sutarčių aiškinimo priemonės yra plačiai aptartas literatūroje. Nors ir dauguma autorių sutinka, kad EBPO Modelinės Konvencijos komentaras nėra tiesiškai įpareigojantis, tačiau dauguma teismų juo naudojasi savo sprendimuose. Tokiu atveju, ypač valstybėse, kuriose laikomasi griežto precedento principo, EBPO Modelinės Konvencijos komentaro dalis, panaudota teismo sprendimuose, tampa privaloma (Engelen, 2004; Douma *et al.*, 2008). Tuo tarpu savo jurisprudencijoje LVAT pažymi, kad aiškinant ir taikant dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kaip antriniu

teisės aiškinimo šaltiniu gali būti remiamasi ir paminėtais tarptautinių organizacijų dokumentais (pvz. EBPO Modelinės Konvencijos komentaru) (2011 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1144/2011).

Pabrėžtina, kad ilgainiui EBPO Modelinės Konvencijos taikymas išplito ir už EBPO valstybių narių ribų. Atitinkamai, EBPO nusprendė, kad EBPO Modelinės Konvencijos atnaujinimo procesas turėtų būti atviras, siekiant pasinaudoti šalių, kurios nėra EBPO narės, kitų tarptautinių organizacijų ir kitų suinteresuotųjų šalių praktika. Buvo manoma, kad tokios išorės praktikos pasinaudojimas padėtų atnaujinti EBPO Modelinę Konvenciją, atitinkančią tarptautinių mokesčių taisyklių ir principų raidą. Taigi 1997 m. EBPO Modelinė Konvencija buvo papildyta ne tik EBPO šalių narių, bet ir EBPO nepriklausančių valstybių pozicijas išreiškiančiais komentarais (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 10). Iš to galima daryti išvadą, kad EBPO Modelinė Konvencija tapo pagrindu derantis dėl dvišalių sutarčių nuostatų ne tik EBPO narėms, bet ir kitoms šalims dvigubo apmokestinimo ir susijusių problemų srityje. Šį teiginį pagrindžia ir Lietuvos praktika. Lietuva pilnateise EBPO nare tapo 2018 m. liepos 5 d., tačiau jau pirmosios Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, ratifikuotos 1993 m., buvo parengtos atsižvelgiant į EBPO Modelinę Konvenciją.

EBPO Modelinės Konvencijos istorinė raida padeda atskleisti Konvencijos poreikį ir paskirtį. Galima teigti, kad EBPO Modelinė Konvencija buvo sukurta siekiant ne tik suteikti teisinį pagrindą dvišalėms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, įtvirtinti bendradarbiavimo tarp skirtingų mokesčių jurisdikcijų teisinio pagrindą, remti tarpvalstybinę prekybą ir investicijas, kartu mažinant neapibrėžtumą, susijusį su apmokestinimu, bei suteikti daugiau užtikrintumo mokesčių mokėtojams. Siekiant geriau suprasti EBPO Modelinės Konvencijos reikšmę bei ypatumus ir atskleisti ar Konvencijos nuostatos ir šiandien yra aktualios, sekančiame poskyryje autorė pateikia EBPO Modelinės Konvencijos tikslų analizę.

1.3. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos tikslai

Modelinės EBPO Konvencijos įvade aiškiai apibrėžti tikslai, kuriais siekiama vienodai spręsti dažniausiai pasitaikančias dvigubo apmokestinimo problemas: „ekonominio bendradarbiavimo ir plėtos organizacijos šalys narės jau seniai pripažino, kad pageidautina išaiškinti, suvienodinti ir patvirtinti mokesčių mokėtojų, kurie vykdo komercinę, pramoninę, finansinę ar kitokią veiklą kitose šalyse, mokestinę padėtį, visoms

šalims taikant bendrus sprendimus vienodiems dvigubo apmokestinimo atvejams. Šios šalys taip pat jau seniai pripažino būtinybę gerinti administracinį bendradarbiavimą mokesčių srityje, visų pirma keičiantis informacija ir teikiant pagalbą renkant mokesčius, siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui“ (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 9). Taigi Modelinės EBPO Konvencijos pagrindinis tikslas – parengus modelinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį tarp dviejų šalių, palengvinti tarpvalstybinę prekybą ir investicijas pašalinant mokesčines kliūtis šiems tarpvalstybiniams srautams bei suteikti mokesčių mokėtojams daugiau teisinio tikrumo dėl jų pajamų apmokestinimo.

Brian J. Arnold nurodo, kad šį bendrą tikslą papildė keli konkretesni, specialieji tikslai. Be abejonės, svarbiausias Modelinės EBPO Konvencijos specialusis tikslas yra dvigubo apmokestinimo panaikinimas. Jei pajamos iš tarpvalstybinės prekybos ir investicijų apmokestinamos dviejose šalyse be išimčių, toks dvigubas apmokestinimas akivaizdžiai neskatinant tokios prekybos ir investicijų. Atitinkamai, daugelis esminių Modelinės EBPO Konvencijos nuostatų yra skirtos šiam tikslui pasiekti. Svarbu pabrėžti, kad Modelinė EBPO Konvencija turi kitą ne mažiau svarbų tikslą – užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui. Kitaip tariant, Modelinė EBPO Konvencija nurodo, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys turėtų būti taikomos siekiant užtikrinti, kad pajamos būtų apmokestinamos tik vieną kartą. Kaip dvigubas apmokestinimas yra kliūtis tarptautinei prekybai, taip ir mokesčių slėpimo ir vengimo toleravimas yra netinkama paskata tokiai prekybai. Šis tikslas nustatytas mokesčių administratorių naudai. Ši kovos su mokesčių vengimu ir slėpimu tikslą pasiekti padeda keturi Modelinių Konvencijų straipsniai: 7 ir 9 straipsniai, kuriais įtvirtintas apmokestinamųjų pajamų koregavimas susitariančiosiose valstybėse, siekiant užtikrinti, kad sandoriams tarp skirtingų tarptautinės grupės bendrovių būtų taikomos ištiestosios rankos principas³; 26 ir 27 straipsniai⁴, kuriais siekiama, kad susitariančiųjų valstybių mokesčių administratoriai galėtų gauti visą informaciją, kurios jiems reikia (bet kurios jie neturi galimybės gauti šalies viduje), kad užtikrintų savo apmokestinimo teisių išsaugojimą bei palengvinti mokesčių surinkimą (Holmes, 2014, p. 65). Tuo pačiu paminėtina, kad galutinio naudos gavėjo sąvoka yra svarbi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymui. Pavyzdžiui Danijos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. sausio 9 d. priimtas sprendimas

³ Pagal ištiestosios rankos principą sandorių tarp asocijuotų asmenų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o uždirbtas pelnas, arba pajamos, gautos atlikus sandorius tarp asocijuotų asmenų, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, sudarius sandorį tikrąja rinkos kaina.

⁴ Įdomu tai, kad 27 straipsnis į EBPO Modelinę Konvenciją įtrauktas 2003 m., o į JT Modelinę Konvenciją – tik 2011 m.

byloje Nr. UfR 2023.1575H parodė, kad galutinio naudos gavėjo sąvoka buvo naudojama neigiamai, siekiant atimti iš mokesčių mokėtojo teisę pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties teikiamomis lengvatomis. Šiuo sprendimu Danijos mokesčių institucijos gali atsisakyti taikyti A ir B valstybių sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, kai B valstybėje įsisteigęs gavėjas gavo pajamų iš A valstybės, jei galutinis šių pajamų gavėjas yra C valstybėje.

Pridurtina, kad be šių dviejų pagrindinių Modelinės EBPO Konvencijos tikslų, yra ir keletas papildomų tikslų. Vienas iš tokių tikslų yra nerezidentų diskriminacijos panaikinimas. Bet kuri sutartį sudaranti šalis nori užtikrinti, kad jos rezidentai, vykdančys verslą kitoje susitariančiojoje valstybėje, būtų traktuojami taip pat, kaip ir tos kitos valstybės rezidentai, vykdančys panašią veiklą. Be to, antras papildomas tikslas – palengvinti susitariančiųjų valstybių administracinį bendradarbiavimą, kuris apima tris pagrindinius aspektus: keitimąsi informacija, pagalbą renkant mokesčius ir ginčų sprendimą (Arnold, 2015, p. 10).

Pastebėtina, kad kaip pavyzdys galėtų būti 2022 m. rugsėjo 30 d. Vilniuje pasirašytas Protokolas, kuriuo iš dalies keičiama 1997 m. liepos 22 d. Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo. Preambulėje nurodyta, kad „sutartimi nesiekama sudaryti dvigubo neapmokestinimo galimybių ar mažesnio apmokestinimo galimybių slepiant ar vengiant mokėti mokesčius (įskaitant ir susitarimus dėl palankesnių sutarties sąlygų, kurios netiesiogiai būtų naudingos ir trečiųjų valstybių rezidentams)“. Atitinkamai galima daryti išvadą, kad toks yra ir Modelinės EBPO Konvencijos tikslas. Pastebėtina, kad toks protokolo pakeitimas galimai atsirado ir dėl Daugiašalės Konvencijos, skirtos skatinti tarptautinio mokesčių vengimo prevenciją, įtakos.

Galiausiai, teisės doktrina pateikia apibendrintus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sudarymo tikslus, kurie iš esmės koreliuoja su EBPO Modelinės Konvencijos tikslais:

„1) paskirstyti apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių. Šios sutartys konkrečiai nenustato, kaip turi būti apmokestinamos pajamos. Todėl kiekviena susitariančioji valstybė, kuriai pagal sutarties nuostatas tenka teisė apmokestinti pajamas, atsižvelgdama į sutarties nuostatas jas apmokestina pagal savo vidaus mokesčių įstatymus;

2) panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą, t. y. tokį apmokestinimą, kai abi valstybės pagal savo vidaus įstatymus gali apmokestinti tą patį mokesčių mokėtoją už tas pačias pajamas per tą patį laikotarpį;

3) keičiantis informacija susitariančiųjų valstybių kompetentingiems asmenims (mokesčių administratoriams), užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams ir mokesčių nemokėjimui;

4) išvengti mokesčių diskriminacijos, t. y. kiekviena iš susitariančiųjų valstybių įsipareigoja taikyti ne mažiau palankų apmokestinimo režimą visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar jie yra, ar nėra jos piliečiai arba jos įmonės (rezidentai). (Medelienė, 2011, p. 65).“

1.4. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos kritika

Atsižvelgiant į tai, kad EBPO Modelinė Konvencija gyvuoja jau daugiau nei pusę amžiaus, atitinkamai svarbu suprasti ar tikrai Konvencija atliepia iškeltus tikslus. Taigi svarbu suprasti koku mastu dvigubas apmokestinimas trukdo tarpvalstybinei prekybai ir investicijoms. Kai kurie mokesčių teisės mokslininkai teigia, kad kapitalą eksportuojančios šalys didžiąją dalį galimo dvigubo apmokestinimo jau išsprendė vienašališkai nacionaliniais įstatymais, todėl Modelinių Konvencijų nauda investicijoms dėl dvigubo apmokestinimo lengvatų iš esmės yra mitas (Hearson, Kangave, 2016, p. 34).

Kai pirmą kartą buvo pradėta derėtis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, dauguma šalių apmokestindavo visas pasaulines savo rezidentų pajamas. Dėl to dvigubo apmokestinimo tikimybė buvo daug didesnė. Tokiu metu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys galėjo būti labai naudingos. Jos padėdavo paskirstyti apmokestinimo teises tarp šalių ir skatinti prekybą bei investicijas. Tačiau dabar dauguma kapitalą eksportuojančių šalių naudoja teritorines mokesčių sistemas. Pagal šias sistemas, bendrovių kitoje valstybėje esančių nuolatinių buveinių veiklos pajamos nėra apmokestinamos. Tai reiškia, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių vaidmuo mažinant dvigubą apmokestinimą tarp šaltinio ir rezidavimo vietos yra mažesnis arba netgi abejotinas. Be to, kai kapitalą eksportuojančios šalys apmokestina užsienio pelną (pvz., kai kurios šalys apmokestina užsienio filialus arba pasyvias pajamas), jos dažnai vienašališkai atleidžia nuo dvigubo apmokestinimo. Tai daroma pagal vidaus mokesčių įstatymus, suteikiant užsienio mokesčio kreditą arba atleidžiant nuo mokesčių (Leduc, Michielse, 2021, p. 142).

Kiti teisės mokslininkai teigia, kad dvigubas apmokestinimas nebėra didelė kliūtis prekybai ir investicijoms, todėl šaltinio šalims sudarinėti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nebėra taip naudinga. Empiriniai įrodymai apie dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių poveikį tiesioginėms užsienio investicijoms nėra

vienareikšmiški. Vieni tyrimai, kuriuose buvo siekiama įvertinti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių ir mokesčio prie šaltinio tarifų poveikį investicijoms, parodė teigiamą poveikį, o kiti – jokio arba net neigiamą poveikį. Apskritai, nors mokesčių lengvatos, įskaitant, pavyzdžiui, pagal mokesčių sutartį sumažintus išskaičiuojamuosius mokesčius, gali turėti teigiamą poveikį investicijoms besivystančiose šalyse, šis poveikis paprastai būna mažesnis nei išsivysčiusiose. Iš esmės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys neturėtų būti sudaromos siekiant vienintelio ar pagrindinio tikslo – administracinių ar politinių motyvų. Istorikai besivystančios šalys labai retai naudojosi keitimosi informacija nuostatomis, kad užtikrintų reikalavimų laikymąsi. Be to, bet kuriuo atveju šios nuostatos yra plačiau prieinamos pagal Daugiašalę konvenciją dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje, kurioje šiuo metu dalyvauja beveik 150 jurisdikcijos. Kalbant apie tarptautinių santykių argumentą, neabejotinai yra geresnių būdų užmegzti bendradarbiavimą ar prašyti pagalbos vystymuisi, nei tarptautinėje sutartyje įsipareigoti neapmokestinti pajamų, kurios jau nacionaliniuose įstatymuose buvo neapmokestintos (Leduc, Michielse, 2021, p. 143).

Dar vienas EBPO Modelinės Konvencijos kritikų, Y. Brauner svarsto, kad sėkmingas mokesčių sutarčių standartizavimas gali sumažinti šalių ketinimus aiškinant sutartį. Kai nuostata nukopijuojama iš EBPO Modelinės Konvencijos, sunku pasakyti, ar ji nukopijuota pirmiausia siekiant atitikti tarptautinius standartus, ar dėl to, kad šalys sąmoningai susitarė, jog EBPO Modelinės Konvencijos sprendimas joms yra geriausias. Nors ir šalys gali pateikti savo išlygas dėl tam tikrų EBPO Modelinės Konvencijos nuostatų, tačiau autorius kritikuoja, kad tos išlygos paprastai yra bendro pobūdžio ir iš esmės niekada nekonkretizuoja sutarties (Brauner, 2020).

EBPO Modelinės Konvencijos ir mokslinių šaltinių analizė leidžia teigti, kad EBPO Modelinė Konvencija yra dvišalių apmokestinimo sutarčių pagrindas, kuriame aptariami svarbiausi tarpvalstybinių pajamų apmokestinimo aspektai. Konvencijos esmė – sumažinti dvigubo apmokestinimo problemą, užtikrinant, kad pajamos būtų apmokestinamos tinkamai ir tik vieną kartą. Nustatydama standartizuotas apmokestinimo teisių paskirstymo tarp šalių taisykles, EBPO Modelinė Konvencija suteikia aiškumo, kaip turėtų būti traktuojamos įvairių rūšių pajamos, kurias vienoje šalyje uždirba kitos šalies rezidentas. Nepaisant to, EBPO Modelinės Konvencijos kritikai teigia, jog tyrimai apie dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių poveikį tiesioginėms užsienio investicijoms nėra vienareikšmiški, šiais laikais dauguma valstybių taiko teritorinę mokesčių sistemą, pagal kurią užsienyje uždirbto pelno apmokestinimą sprendžia nacionaliniais įstatymais, bei yra kiti instrumentai, tokie kaip Daugiašalė Konvencija dėl

savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje, kurie padeda spręsti EBPO Modelinei Konvencijai keliamus tikslus.

1.5. EBPO Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos struktūra ir nuostatos

Toliau autorė aptaria pagrindines EBPO Modelinės Konvencijos nuostatas. Kadangi išsami šių nuostatų analizė galėtų tapti atskiru darbu, šiame poskyryje bus pateikiamas tik bendras standartinių nuostatų apibūdinimas, nesigilinant į specifines problemas. Autorės nuomone, nors ir labai apibendrinta, ši pagrindinių EBPO Modelinės Konvencijos nuostatų apžvalga prisidės prie vėlesnio darbo skyriaus, kuriame bus lyginamos šios nuostatos su JT Konvencijos nuostatomis.

EBPO Modeline Konvencija grindžiamų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindinės nuostatos galima suskirstyti į tam tikras dalis. Pirmajame skyriuje įtvirtinta sutarties taikymo sritis, t.y. nurodomi asmenys, kuriems taikoma sutartis, paprastai vienos arba abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai, ir apibūdinami sutartyje numatyti mokesčiai, paprastai susitariančiųjų valstybių nustatyti pajamų ir kapitalo mokesčiai⁵. Antrajame skyriuje pateikiami svarbių sutartyje vartojamų terminų apibrėžimai.⁶ Trečiajame skyriuje pateikiamos vadinamos apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklės: tai nuostatų, susijusių su įvairių rūšių pajamomis, kurias gauna vienos ar abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai, rinkinys. Apskritai šiomis nuostatomis nustatoma, ar taikomos išimtinės, ar neišimtinės apmokestinimo teisės. Neišimtinių apmokestinimo teisių atveju 23 straipsnyje, kuriame kalbama apie dvigubo apmokestinimo panaikinimą, pirmenybė teikiama šaltinio valstybei. Ketvirtame skyriuje aptariamas kapitalo (ne kapitalo pajamų) apmokestinimas. Penktame skyriuje numatyti du alternatyvūs dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai: atleidimo nuo mokesčio metodas ir kredito metodas. Šeštame skyriuje pateikiamos specialios nuostatos, numatančios apsaugą nuo įvairių formų diskriminacinio apmokestinimo šaltinio ir rezidavimo šalyse, susitariančiųjų valstybių administracinį bendradarbiavimą, susijusį su

⁵ Be to, EBPO Modelinės Konvencijos 2 straipsnyje pateikiamas konvencijos sudarymo metu galiojusių mokesčių, kuriems taikoma konvencija, sąrašas. Šią nuostatą taip pat papildo patikslinanti sąlyga, pagal kurią EBPO Modelinė Konvencija taip pat taikoma visiems identiškiems arba iš esmės panašioms mokesčiams, kurie nustatomi po konvencijos pasirašymo dienos papildomai arba vietoj galiojančių mokesčių.

⁶ 3 straipsnyje pateikiamos bendrosios apibrėžtys, 4 straipsnyje - sąvokos „rezidentas“ apibrėžtis, o 5 straipsnyje - sąvokos „nuolatinė buveinė“ apibrėžtis. Kitos apibrėžtys taip pat pateikiamos kitur, pavyzdžiui, „nekilnojamasis turtas“ - 6 straipsnyje, „dividendai“ - 10 straipsnyje, „palūkanos“ - 11 straipsnyje ir „autoriniai atlyginimai“ - 12 straipsnyje.

pagalba renkanti ir keičianti informaciją, ir abipusio susitarimo procedūrą ginčams dėl sutarties taikymo spręsti. Galiausiai septintame skyriuje pateikiamos sutarties įsigaliojimo ir nutraukimo taisyklės.

Kaip jau paminėta, EBPO Modelinės Konvencijos 1 straipsnio nuostatose nurodyta, kad konvencija taikoma tiems asmenims, kurie yra vienos arba abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai. Atitinkamai EBPO Modelinės Konvencijos 4 straipsnio nuostatos ne tik įtvirtina „rezidento“, apibrėžiant asmenis, kuriems taikoma konvencija, bet ir padeda sprendžiant dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, atsirandančio dėl dviejų valstybių konkuruojančių fiskalinių jurisdikcijų bei kai kyla dvigubo rezidavimo konfliktas (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 77). Vėlgi, kadangi EBPO Modelinė Konvencija skirta ne mokesčiui nustatyti, o paskirstyti apmokestinimo teises tarp valstybių, todėl nestebina, jog EBPO Modelinėje Konvencijoje nėra pateikiamas tikslus rezidento apibrėžimas, o nukreipiama į valstybių nacionalinius įstatymus. Pagal konvencijos tekstą, sąvoka „susitariančiosios šalies rezidentas“ reiškia bet kurį asmenį, kuris pagal konkrečios valstybės nacionalinę teisę yra apmokestinamas joje, remiantis nuolatinės gyvenamosios vietos, buvimo vietos, vadovybės buvimo vietos ar kitų panašių požymių kriterijais (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 77). EBPO Modelinės Konvencijos 4 straipsnio 1 dalies nuostatose atskirai išskirta, kad rezidentu sąvoka apima ir valstybę, jos politinius padalinius bei vietos valdžią. Taip pat, nurodyta, kad asmenys, kurie toje valstybėje privalo mokėti mokesčius tik už pajamas, gaunamas iš toje valstybėje esančių šaltinių, arba už toje valstybėje esantį kapitalą, nelaikomi Susitariančiosios Valstybės rezidentais.

Tuo tarpu, jei abiejų valstybių nacionaliniai įstatymai laikytų fizinį asmenį rezidentu, reikia atsižvelgti į EBPO Modelinės Konvencijos 4 straipsnio 2 dalyje pateiktus kriterijus, padedančius susitariančioms valstybėms nustatyti, kuris asmuo laikomas rezidentu pagal konvenciją (pradedant nuo svarbiausio nuolatinės gyvenamosios vietos, gyvybinių interesų centro, buvimo vietos ir pilietybės kriterijaus). Pabrėžtina, kad taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį yra labai svarbu nustatyti rezidavimo valstybę, pasirenkant vieną iš dviejų susitariančiųjų valstybių, nes apmokestinimo paskirstymo taisyklių ir dvigubo apmokestinimo metodo veikimas reikalauja, kad rezidavimo valstybė būtų tik viena (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 26).

EBPO Modelinės Konvencijos 5 straipsnyje yra pateikta nuolatinės buveinės sąvoka, skirta sureguliuoti vienos valstybės teisę apmokestinti kitos valstybės asmenį (rezidentą). EBPO Modelinėje Konvencijoje nuolatinė buveinė apibrėžiama kaip

nuolatinė komercinės-ūkinės veiklos vieta, per kurią vykdoma visa arba dalis įmonės veiklos. Ši sąvoka yra gana abstrakti ir skirtingose valstybės dažnai interpretuojama įvairiai. Pavyzdžiui, 2022 m. sausio 31 d. sprendimu Nr. II FSK 1340/21 Lenkijos Regionų administracinis teismas, spręsdamas klausimą ar Lenkijoje nuotoliniu būdu dirbantys Danijos bendrovės darbuotojai sukuria nuolatinę buveinę, pritarė nuomonei, kad sąvoka „vieta“ apima bet kokias patalpas, priemones ar įrangą, naudojamas verslui vykdyti, nepriklausomai nuo to, ar jos naudojamos tik šiam tikslui. Kad objektas egzistuočiau, pakanka turėti tam tikrą patalpą, kuria galima disponuoti. Būdas, kuriuo bendrovė naudojasi vieta, nėra svarbus. Taigi, nors Danijos bendrovė Lenkijoje nenuomojo jokių patalpų (ir nebuvo jų savininkė), įdarbinus darbuotojus pagal darbo sutartį, kurie gali atlikti jiems pavestas užduotis bet kurioje vietoje nuotoliniu būdu iš namų, atsiranda šios patalpos (t. y. darbuotojo namai) bendrovės dispozicijoje. Kartu nereikalaujama, kad bendrovė turėtų formalią teisę disponuoti tokia patalpa, pakanka vien jos buvimo konkrečioje vietoje. Teismas konstatavo: „Galimybės dirbti nuotoliniu būdu eroje vieta, kurioje darbuotojas dirba užsienio darbdaviui (nesvarbu, ar namuose, ar kitoje vietoje), gali būti laikoma atskira šios bendrovės veikla“. Pagal EBPO Modelinės Konvencijos 5 straipsnio 2 dalyje pateiktą pavyzdinį sąrašą, nuolatinės buveinės sąvoką apima vadovybės buvimo vieta, filialą, biurą, gamyklą ir panašiai. Be to EBPO Modelinės Konvencijos 5 straipsnio 3 pateiktos nuostatos dėl statybos darbų, nustatant laiko kriterijų, pagal kurį galima nuspręsti, ar įmonė, vykdanči statybos darbus kitoje valstybėje, turėtų būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę. Galiausiai EBPO Modelinės Konvencijos 5 straipsnio 4 dalyje apibrėžiama, kas nesukuria į nuolatinės buveinės, pavyzdžiui, patalpos, naudojamos tik įmonei priklausančių prekių ar gaminių sandėliavimui, eksponavimui ar pristatymui; prekių ar gaminių atsargos, laikomos tik sandėliavimui, eksponavimui ar pristatymui; nuolatinės komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tik parengiamajai ar pagalbinei veiklai, ir panašiai (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 27).

Sekantys EBPO Modelinės Konvencijos straipsniai nustato šaltinio valstybės ir rezidavimo valstybės teises apmokestinti atitinkamų rūšių pajamas, t. y. tam tikrus apmokestinimo objektus (konkrečiai 6-21 straipsniai), o 22 straipsnis sureguliuoja atitinkamas teises kapitalo apmokestinimo atžvilgiu. Kiekvienos pajamų rūšies straipsnio apibūdinimas yra pernelyg didelės apimties, todėl atskira pajamų straipsnių analizė pateikta tolimesniame šio darbo skyriuje lyginant EBPO Modelinės Konvencijos ir JT Modelinės Konvencijos skirtumus. Todėl toliau bus pateiktos bendros valstybių apmokestinimo teisių pasidalinimo taisyklės, įtvirtintos EBPO Modelinėje Konvencijoje.

Analizuojant EBPO Modelinėje Konvencijoje įtvirtintą valstybių apmokestinimo teisių pasidalinimą, pirmiausia svarbu atskleisti dvigubo apmokestinimo sutarčių, parengtų pagal EBPO Modelinę Konvenciją, vietą teisės aktų hierarchijoje. Konstitucijos 138 straipsnyje yra nurodyta, kad Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Respublikos teisinės sistemos dalis ir turi įstatymo galią (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Tokių sutarčių viršenybę įtvirtina ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnio nuostatos: „Jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios apmokestinimo taisyklės negu mokesčių įstatymuose ir šios sutartys yra ratifikuotos ir įsigaliojusios Lietuvos Respublikoje, tai taikomos tarptautinių sutarčių taisyklės“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

EBPO Modelinė Konvencija konkrečiai nenustato, kaip turi būti apmokestinamos pajamos, todėl kiekviena susitariančioji valstybė, kuriai pagal EBPO Modelinės Konvencijos nuostatas tenka teisė apmokestinti pajamas, jas apmokestina pagal savo vidaus mokesčių įstatymus. Svarbu pabrėžti, kad EBPO Modelinė Konvencija taip pat nesuteikia šaliai apmokestinimo teisės. Atsižvelgiant į šį principą, prieš taikant EBPO Modelinės Konvencijos nuostatas, pirmiausia reikia nustatyti, ar atitinkamos pajamos yra mokesčių subjektas pagal nacionalinę teisę. Jei pajamos nėra apmokestinamos pagal nacionalinę teisę, papildomai atsižvelgti į EBPO Modelinės Konvencijos nuostatas nereikia (Arnold, 2015, p. 8). Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalis nurodo, kad užsienio vienetai, kurie įregistruoti valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, mokėtinos palūkanos yra neapmokestinamos, atitinkamai ir nebereikia papildomai atsižvelgti į EBPO Modelinės Konvencijos 11 straipsnį, reglamentuojantį palūkanų apmokestinimo teisės pasidalinimą tarp valstybių (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

EBPO Modelinė Konvencija nustato dviejų kategorijų apmokestinimo teisių padalijimo tarp valstybių taisykles. Visų pirma, EBPO Modelinėje Konvencijoje apmokestinimo teisių padalijimui vartojamos sąvokos „apmokestinama tik toje valstybėje“ bei „gali būti apmokestinama toje valstybėje“. Lietuvos mokesčių administratorius pateikia glaustą šių sąvokų aiškinimą:

- „sąvoka „apmokestinama tik toje valstybėje“ reiškia, kad teisė apmokestinti tam tikros rūšies pajamas suteikiama tik vienai konkrečiai nurodytai valstybei (pvz., tai, kurios rezidentas yra pajamas gaunantis asmuo, arba tai, kurioje tos pajamos susidaro, arba pan.). Tokiu atveju šios pajamos nurodytoje valstybėje apmokestinamos, jeigu tai numato jos vidaus mokesčių įstatymai. Kita valstybė,

nesvarbu, ar pirma paminėtoje valstybėje tos pajamos apmokestinamos, ar ne, teisės apmokestinti tokių pajamų neturi;

- sąvoka „gali būti apmokestinama toje valstybėje“ reiškia, kad pirmumo teisė apmokestinti tam tikros rūšies pajamas suteikiama vienai konkrečiai nurodytai valstybei. Tokiu atveju šios pajamos nurodytoje valstybėje apmokestinamos, jeigu tai numato jos vidaus mokesčių įstatymai. Kita valstybė taip pat turi teisę apmokestinti tas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą, remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) nuostatomis“ (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

EBPO Modelinė Konvencija iš esmės apmokestinimo teisių padalijimo tarp valstybių taisyklės ir principus yra suskirsčiusi į atskirus straipsnius, atsižvelgiant į pajamų rūšis. Pajamos ir kapitalas gali būti skirstomi į tris klases, atsižvelgiant į kiekvienai klasei taikomą apmokestinimo tvarką šaltinio valstybėje⁷:

- pajamos ir kapitalas, kurie gali būti apmokestinami be jokių apribojimų šaltinio valstybėje (pavyzdžiui, pajamos iš toje valstybėje esančio nekilnojamojo turto, pajamos iš tokio turto perleidimo ir jį sudarančio kapitalo, toje valstybėje esančios nuolatinės buveinės pelnas, ir pan.);
- pajamos, kurios gali būti ribotai apmokestinamos šaltinio valstybėje (pavyzdžiui dividendai ir palūkanos), ir
- pajamos ir kapitalas, kurie šaltinio valstybėje negali būti apmokestinami (paprastai pajamos ar kapitalas apmokestinami tik toje valstybėje, kurioje yra mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta. Tai taikoma, pavyzdžiui, pajamoms iš akcijų ar vertybinių popierių perleidimo ir pan.) (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 16).

Taigi dividendų ir palūkanų atveju, nors teisė apmokestinti suteikiama abejoms valstybėms, šaltinio valstybėje galimo nustatyti mokesčio dydis yra ribotas. Tokiu atveju, jeigu šaltinio valstybei suteikiama visiška arba ribota teisė apmokestinti, tuomet rezidavimo valstybė⁸ privalo panaikinti dvigubą apmokestinimą. Tai galima padaryti vienu iš šių dviejų būdų:

- atleidimo metodu, nurodančiu, kad pajamos arba kapitalas, kurie apmokestinami šaltinio valstybėje, neapmokestinami rezidavimo valstybėje, tačiau į juos gali būti

⁷ Šiame darbe vartojama sąvoka „šaltinio valstybė“ reiškia valstybę, kurioje susidaro pajamos.

⁸ Šiame darbe vartojama sąvoka „rezidavimo valstybė“ reiškia valstybę, kurios rezidentas yra pajamas gaunantis asmuo.

atsižvelgiama nustatant mokesčio tarifą, taikomą likusioms mokesčių mokėtojo pajamoms arba kapitalui;

- kredito metodu, nurodančiu, kad pajamos arba kapitalas, kurie apmokestinami šaltinio valstybėje, apmokestinami rezidavimo vietos valstybėje, tačiau šaltinio valstybėje taikomas mokestis įskaitomas į rezidavimo valstybėje taikomą tokių pajamų arba kapitalo mokestį (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 17).

Kofler *et al.* pastebi, kad nors ir abu metodai iš esmės įgyvendina dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmą, tačiau vienas iš šių dviejų metodų skirtumų yra tas, kad kredito metodas paprastai yra ribojamas vidaus mokesčiu nuo užsienio pajamų, o atleidimo metodas nėra ribojamas iki tam tikros sumos. Taikant atleidimo metodą vertinama tik mokesčio bazė, todėl jis visiškai nepriklauso nuo užsienyje sumokėto mokesčio dydžio, tačiau taikant kredito metodą visada vertinamas užsienyje sumokėtas mokestis. Atitinkamai, jeigu taikant kredito metodą valstybė visada leistų atskaityti visą užsienyje sumokėtą mokesčio sumą, didesnio užsienio mokesčio tarifo atveju mokestį įskaitanti valstybė turėtų kredituoti daugiau, nei pati apmokestintų tą užsienio pajamų dalį. Todėl, viena vertus, mokestį įskaitančios valstybės nenori suteikti geresnių sąlygų didesnei mokesčio sumai, nei jos pačios surinktų nuo tų pačių pajamų. Kita vertus, įskaitančios valstybės nenori įskaityti daugiau nei faktiškai kitoje valstybėje sumokėtas mokestis. Atitinkamai, EBPO Modelinės Konvencijos 23B straipsnio 1 dalies ir 23A straipsnio 2 dalies nuostatose numatyta įprasta įskaitymo nuostata ir rezidavimo valstybės prievolė įskaityti mokestį apribojama tiek „kitoje valstybėje sumokėtu mokesčiu“, tiek „ta pajamų ar kapitalo mokesčio dalimi, ... kuri priskiriama, ... pajamoms ar kapitalui, kuris gali būti apmokestintas kitoje valstybėje“ (Kofler *et al.*, 2022).

Pastebėtina, jog EBPO Modelinė Konvencija nedetalizuoja nei šių metodų taikymo, nei mokesčių apskaičiavimo procedūros, tai paliekama susitariančiųjų valstybių prerogatyvai. Šiuo atveju kiekviena valstybė, ratifikavusi bent vieną dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, turi nustatyti aiškią dvigubo apmokestinimo panaikinimo procedūrą, taikant kredito arba atleidimo metodą (Kofler *et al.*, 2022).

Analizuojant dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartis tarp Lietuvos Respublikos ir kitų valstybių, pastebėtina, kad kur kas dažniau yra taikomas kredito metodas. Taigi, jeigu Lietuvos nacionaliniai teisės aktai nenumato palankesnio pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdo, Lietuvos ir susitariančios valstybės dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartis garantuoja, kad Lietuvoje ar kitoje valstybėje sumokėtas pajamų (pelno) ar jam tapatus mokestis bus atskaitomas iš kitoje valstybėje ar

Lietuvoje mokėtino mokesčio nuo tų pačių pajamų. Atitinkamai Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme yra įtvirtintos taisyklės, pagal kurias, naikinant pajamų dvigubą apmokestinimą Lietuvoje, apskaičiuojamas atskaitytinas Lietuvos rezidento užsienio valstybėje sumokėtas mokestis.

Be jau aptartų nuostatų, EBPO Modelinės Konvencijos 24–30 straipsniai įtvirtina specialiąsias nuostatas. EBPO Modelinės Konvencijos 24 straipsnyje įtvirtintas nediskriminavimo principas yra esminis elementas, kuriuo siekiama panaikinti diskriminacinį mokesčių mokėtojų iš skirtingų jurisdikcijų apmokestinimą. Šis principas draudžia nepalankų skirtingą vienos šalies piliečių⁹ ar įmonių apmokestinimą, palyginti su kitos šalies piliečiais ar įmonėmis. Nediskriminavimo principas nurodo, kad bet kokia užsienio piliečiui nustatyta mokestinė prievolė neturėtų būti kitokia ar griežtesnė nei prievolė, panašiomis aplinkybėmis tenkanti susitariančios valstybės piliečiui. Šis principas apima ir rezidento statusą bei užtikrina, kad taikomi mokesčiai būtų teisingi. Pridurtina, kad nediskriminavimo principas taip pat taikomas įmonėms, turinčioms nuolatinę buveinę kitoje susitariančioje valstybėje, pagal kurią draudžiama užsienio įmonėms taikyti griežtesnį mokesčių režimą nei vietos įmonėms. Tokiu būdu puoselėjami tarptautiniai verslo santykiai, nes tarptautiniams subjektams nesudaromos prastinės apmokestinimo sąlygos dėl veiklos užsienio teritorijoje. Galiausiai nediskriminavimo principas apima dividendų apmokestinimą, užtikrinant, kad akcininkų gaunamiems dividendams nebūtų taikomas mažiau palankus apmokestinimo režimas, jei bendrovė yra kitoje susitariančioje valstybėje (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 407).

EBPO Modelinės Konvencijos 25 straipsnyje nustatytas ginčų sprendimo mechanizmas, vadinamas abipusio susitarimo procedūra. Šis mechanizmas skirtas padėti spręsti tarptautinius mokestinius ginčus, kylančius dėl dvigubo apmokestinimo sutarties nuostatų aiškinimo ar taikymo. Jei mokesčių mokėtojas mano, kad dėl vienos ar abiejų susitariančiųjų valstybių veiksmų apmokestinimas neatitiks EBPO Modelinės Konvencijos nuostatų, jis gali pateikti savo argumentus bet kurios iš susitariančiųjų

⁹ Pažymėtina, kad nediskriminavimo principas tarptautiniuose fiskaliniuose santykiuose buvo taikomas gerokai anksčiau nei XIX a. pabaigoje atsiradus klasikinio tipo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims. Taigi daugelyje įvairių rūšių susitarimų (konsulinės ar įsisteigimo konvencijos, draugystės ar prekybos sutartys ir t. t.), kuriuos valstybės sudarė siekdamos išplėsti ir sustiprinti savo piliečių diplomatinę apsaugą, kad ir kur jie gyventų, yra išlygų, pagal kurias kiekviena iš dviejų susitariančiųjų valstybių įsipareigoja kitos valstybės piliečiams taikyti vienodas sąlygas kaip ir savo piliečiams. Tai, kad tokios išlygos vėliau buvo įtrauktos į EBPO Modelinę Konvenciją, niekaip nepaveikė jų pirminio pagrindimo ir taikymo srities. 1 dalies tekste numatyta, kad pagal 1 straipsnį šis punktas taikomas ne tik piliečiams, kurie yra Susitariančiosios Valstybės rezidentai, bet, priešingai, taikomas visiems abiejų Susitariančiųjų Valstybių piliečiams, nepriklausomai nuo to, ar jie yra vienos iš jų rezidentai, ar ne (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 408)

valstybių kompetentingoms institucijoms. Tai galima padaryti neatsižvelgiant į tų valstybių vidaus teisėje numatytas teisių gynimo priemones. Abipusio susitarimo procedūros principas skatina susitariančiųjų valstybių kompetentingas institucijas stengtis šiuos ginčus spręsti abipusiu susitarimu. Jei institucijos sutinka, kad apmokestinimas neatitinka EBPO Modelinės Konvencijos, jos turi stengtis panaikinti dvigubą apmokestinimą. Tai gali reikšti atitinkamus priskaičiuoto mokesčio sumos patikslinimus arba, kai kuriais atvejais, mokesčių mokėtojų gali būti grąžinta mokesčio suma. Be to, jei pagal abipusio susitarimo procedūrą nepavyksta susitarti, mokesčių mokėtojas gali kreiptis į arbitražą, priklausomai nuo konkrečios dvigubo apmokestinimo sutarties nuostatų (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 429).

Galiausiai, EBPO Modelinės Konvencijos 26 straipsnis numato susitariančiųjų valstybių mokesčių institucijų keitimasis informacija. Šis mechanizmas palaiko skaidrumą ir leidžia susitariančioms šalims veiksmingiau vykdyti savo vidaus mokesčių įstatymus. Informacija, kuria galima keistis, apima visus duomenis, kurie gali būti svarbūs sutarties partnerių vidaus mokesčių įstatymams administruoti ar vykdyti. Tai apima klausimus, susijusius su mokesčių apskaičiavimu, mokesčių surinkimu, išieškojimu ir mokesčių bylų tyrimu ar baudžiamuoju persekiojimu. Siekiant apsaugoti mokesčių mokėtojų teises, keitimasis informacija nėra neribojamas. Valstybė, į kurią kreipiamasi, neprivalo teikti informacijos, kurios negalima gauti pagal jos pačios arba prašančiosios valstybės įstatymus. Be to, ji neprivalo teikti informacijos, kuri atskleistų konfidencialias komercines paslaptis, verslo, pramonės, komercines ar profesines paslaptis arba prekybos procesus. Keitimosi informacija nuostata siekiama užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir užtikrinti tikslų mokesčių reikalavimų laikymąsi, skatinti bendradarbiavimą ir sąžiningumą mokesčių srityje (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 487).

Apibendrinant būtų galima teigti, kad EBPO Modelinės Konvencijos nuostatomis daugeliu atvejų dvigubo apmokestinimo išvengiama jau taikant paskirstymo taisyklę, kuri leidžia apmokestinti tam tikros rūšies pajamas tik vienai konkrečiai nurodytai valstybei. Visais kitais atvejais dvigubas apmokestinimas pagal EBPO Modelinę Konvenciją turi būti eliminuojamas vienai iš susitariančiųjų valstybių taikant atleidimo arba kredito metodą, mokesčiui sumokėtam kitoje susitariančioje valstybėje.

2. JT MODELINĖ DVGUBO APMOKESTINIMO IŠVENGIMO KONVENCIJA

2.1. JT Modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos istorinė raida

Tuo laikotarpiu, kai 1928 m. Tautų Sąjunga pateikė pavyzdinę sutartį, šaltinio valstybės ribojančios apmokestinimo teisės neturėjo neigiamo poveikio šaltinio šalims, nes visos šaltinio šalys iš esmės buvo išsivysčiusios šalys. Todėl bet koki pajamų sumažėjimą, kurį tos valstybės patyrė kaip šaltinio šalys, lengvai kompensavo galimybė apmokestinti rezidentų pajamas visame pasaulyje, atsižvelgiant į tai, kad pajamų srautai tarp jų buvo vienodi arba beveik vienodi. Tačiau išsivysčiusios ir besivystančios šalies dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties atveju šaltinio šalį ribojančios apmokestinimo teisės neturėtų tokio paties poveikio šaltinio šalims, nes pajamų srautai tarp dabartinių išsivysčiusių ir besivystančių šalių nėra vienodi, t. y. pajamų srautai daugiausia keliauja iš besivystančių į išsivysčiusias šalis. Būtent dėl šios priežasties, jei sudarant dvigubo apmokestinimo sutartis tarp išsivysčiusių ir besivystančių šalių yra taikomos apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklės, kurias išsivysčiusios šalys suformulavo 1928 m., susidaro nelygiavertė padėtis tarp išsivysčiusių ir besivystančių šalių ir dėl to tokių taisyklių taikymas yra neteisingas (Brooks, 2009, p. 271).

Pažymėtina, kad tarptautinis EBPO Modelinės Konvencijos nuostatų taikymo pripažinimas lėmė ir tai, kad ja remtasi rengiant ir vėliau peržiūrint Jungtinių Tautų pavyzdinę išsivysčiusių ir besivystančių šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo konvenciją, kurioje atkartojama didelė dalis EBPO Modelinės Konvencijos nuostatų ir komentarų (Eyitayo-Oyesode, 2020, p. 195).

Iki 1965 m. išsivysčiusios ir besivystančios šalys buvo sudariusios palyginti nedaug sutarčių. 1965 m. EBPO pripažino, kad EBPO Modelinė Konvencija nebuvo palanki besivystančioms šalims – pagal galiojančią konvenciją išsivysčiusių šalių kartais reikalaujama, kad rezidavimo šalis atsisakytų pajamų, tačiau dažniau pajamų atsisako jų šaltinio šalis. Toks modelis negali būti vienodai tinkamas besivystančių ir išsivysčiusių šalių sutartyse, nes pajamų srautai daugiausia keliauja iš besivystančių į išsivysčiusias šalis ir pajamų atsisakymas būtų vienpusis. Atsižvelgiant į tai, kad EBPO Modelinė Konvencija buvo parengta pagal kapitalą eksportuojančių šalių interesus, besivystančios šalys siekė, kad JT parengtų pavyzdinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, patenkinančią jų poreikius. Dėl šios priežasties 1968 m. buvo suformuota darbo grupė, sudaryta tiek iš išsivysčiusių, tiek iš besivystančių šalių vyriausybių paskirtų ekspertų ir mokesčių administratorių, atstovaujančių skirtingiems regionams ir mokesčių sistemoms,

kuri konsultuojantis su suinteresuotomis tarptautinėmis agentūromis, siekė ištirti būdus ir priemones kaip palengvinti išsivysčiusių ir besivystančių šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sudarymą. Atitinkamai, 1980 m. JT baigė rengti pavyzdinę išsivysčiusių ir besivystančių šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Nors JT Modelinė Konvencija iš esmės paremta 1977 m. EBPO Modelinės Konvencijos pavyzdžiu, tačiau ji suteikė didesnes apmokestinimo teises šaltinio valstybėms, t. y. kapitalą importuojančioms ir besivystančioms šalims (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001, p. vii). Geras to pavyzdys – su paslaugų apmokestinimu susijusios nuostatos. Dėl XX a. septintajame dešimtmetyje išaugusio tarpvalstybinio paslaugų teikimo masto buvo nuspręsta, kad būtina atlikti išsamų šios temos tyrimą, siekiant nustatyti tinkamą iš paslaugų gautų pajamų klasifikavimą ir apmokestinimą. Šiuo klausimu, jau nukrypdama nuo EBPO rekomendacijų, JT suabejojo, ar paslaugų teikimas turėtų priklausyti nuo nuolatinės verslo vietos buvimo. EBPO ir JT Modelinių Konvencijų nuostatų analizė, sekančiuose šio darbo skyriuose, padės atskleisti ne tik kokiais būdais JT Modelinė Konvencija suteikė didesnes apmokestinimo teises šaltinio valstybėms, bet ir kokie yra šių Modelinių Konvencijų panašumai, skirtumai ir ypatybės.

Kaip ir EBPO Modelinę Konvenciją, taip ir JT Modelinę Konvenciją sudaro pavyzdinė sutartis ir komentaras, kuris iš dalies atkartoja ir EBPO Modelinės Konvencijos komentarą. Visgi EBPO šalys narės plačiai naudoja EBPO Modelinę Konvenciją ne tik tarpusavyje, bet ir su šalimis ne narėmis, įskaitant kai kurias besivystančias šalis, todėl tam tikrose vietose ir komentaras gali būti naudojamas JT Modelinėje Konvencijoje. Be abejo, kaip ir Modelinę EBPO Konvenciją, taip ir JT Modelinę Konvenciją privalu atnaujinti dėl vykstančių pokyčių pasaulyje ir atitinkamai pastaroji konvencija iš viso buvo atnaujinta 4 kartus (2001, 2011, 2017 ir 2021 m.) (Holmes, 2014, p. 70). Atsižvelgiant į tai, kad JT Modelinės Konvencijos tikslai iš esmės nesiskiria nuo EBPO Modelinės Konvencijos, autorė atskirame poskyryje neaprašinėš JT Modelinės Konvencijos tikslų.

2.2. EBPO Modelinės Konvencijos ir JT Modelinės Konvencijos nuostatų palyginimas

Kaip jau minėta, JT Modelinės Konvencijos pagrindas yra EBPO Modelinė Konvencija, tad nenuostabu, jog ir JT Modelinės Konvencijos struktūra iš esmės nesiskiria nuo EBPO Modelinės Konvencijos (EBPO Modelinė Konvencija turi vieną papildomą 30 straipsnį, kurio nėra įtvirtinus JT Modelinė Konvencija, skirtą dvigubo apmokestinimo išvengimo

sutarčių taikymui teritorijoms, esančioms už susitariančiųjų valstybių ribų). Atitinkamai autorė šiame poskyryje atskirai neanalizuos JT Modelinės Konvencijos struktūros, o JT Modelinės Konvencijos nuostatas atskleis palyginant su EBPO Modelinės Konvencijos nuostatomis.

Primintina, EBPO Modelinėje Konvencijoje pirmenybė teikiama kapitalą eksportuojančioms šalims, o ne kapitalą importuojančioms šalims. Dažnai joje šaltinio šalis praranda dalį arba visas savo teises apmokestinėti tam tikrų kategorijų pajamas, siekiant panaikinti arba sušvelninti dvigubą apmokestinimą, pavyzdžiui 12 straipsnyje dėl autorinių atlyginimų EBPO Modelinėje Konvencijoje rezidavimo valstybei siūloma suteikti išimtinės apmokestinimo teises. JT Modelinė Konvencija šiuo atžvilgiu nustato daug mažiau apmokestinimo teisių apribojimų šaltinio valstybei.

Detalesnis Modelinių Konvencijų nuostatų palyginimas toliau pateikiamas analizuojant tik tuos straipsnius, kurie reikšmingai skiriasi. Nuostatos, kurios iš esmės yra vienodos arba skiriasi nereikšmingai, nebus analizuojamos.

2.2.1. Nuostatų, reglamentuojančių nuolatinės buveinės pripažinimą, palyginimas

Visų pirma JT Modelinė Konvencija išlaiko didesnes šaltinio valstybės apmokestinimo teises 5 straipsnyje, kuris nustato ekonominę ryšį, reikalingą pripažinti nuolatinę buveinę šaltinio valstybėje (Lennard, 2009, p. 4). Pavyzdžiui, JT Modelinės Konvencijos 5 straipsnio 3 dalies a punktas nustato šešių mėnesių trukmės testą statybų vietoms, palyginti su dvylikos mėnesių trukme EBPO Modelinėje Konvencijoje¹⁰. Įdomu tai, kad EBPO Modelinės Konvencijos komentare apibūdinant kitokio nei statybos pobūdžio nuolatinės buveinės paprastai pereina prie trumpesnių laikotarpių, t.y. „nors valstybių narių taikomos praktikos nebuvo vienodos, <...> praktika rodo, kad buvo daug atvejų, kai nuolatinė buveinė buvo pripažinta egzistuojančia, jei verslo vieta buvo išlaikoma ilgiau nei šešis mėnesius“ (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 122). Tačiau toks požiūris nebuvo taikomas statybos vietoms, kuriose vis dar reikalaujama dvylikos mėnesių. Atitinkamai atrodo, kad EBPO suteikia palankesnes sąlygas statybų pramonei, palyginti su kitomis pramonės šakomis, nors kai kurie galėtų teigti, kad pagal šiuolaikinius statybų metodus statybos vyksta kur kas greičiau nei anksčiau (Lennard, 2009, p. 5). Taigi iš tokių EBPO „nuolaidų“ akivaizdu,

¹⁰ „Terminas „nuolatinė buveinė“ taip pat apima: (a) statybos vietą, statybos, surinkimo ar įrengimo projektą arba su tuo susijusias priežiūros veiklas, tačiau tik jei tokia vieta, projektas ar veiklos tranka ilgiau nei šešis mėnesius“ (United Nations Model double Taxation Convention between developed and developing countries 2021, 2021, p. 11)

kad numaćius 12 mėnesių laikotarpį statybų nuolatinei buveinei pripažinti, šaltinio valstybės dažnai gali neturėti apmokestinimo teisės šioje pramonėje ypač jei statybos trunka tik 11 mėnesių. Be to, JT Modelinė Konvencija 5 straipsnio 3 dalies a punkte į statybų nuolatinės buveinės sąvoką įtraukia ir susijusias priežiūros veiklas, kai tuo tarpu EBPO Modelinė Konvencija tokių paslaugų nepriskiria nuolatinei buveinei. Atitinkamai, vėlgi statybų priežiūra gali prailginti visą statybų veiklą, pavyzdžiui, jei užsienio valstybės bendrovė statybos vykdė 11 mėnesių, o po jų dar 2 mėnesiam pasiliko atlikti naujai pastatyto projekto priežiūros darbus, tai valstybėse, kuriose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis parengta pagal EBPO Modelinės Konvencijos modelį, dėl tokių statybų nebūtų pripažinta nuolatinė buveinė ir šaltinio valstybė vėlgi neturėtų apmokestinimo teisės.

JT Modelinė Konvencija 5 straipsnio 3 dalies b punkto nuostatose įtvirtina „paslaugų nuolatinės buveinės“¹¹. EBPO Modelinė Konvencija neturi specialių nuostatų dėl paslaugų, o pagal 2008 m. EBPO Modelinės Konvencijos komentarą paslaugų teikimas yra traktuojamas taip pat kaip ir prekių tiekimas. Kitaip tariant, tam tikras ekonominis buvimas teritorijoje yra reikalingas, kad būtų pateisinama šaltinio šalies apmokestinimo teisė, o šis buvimas turi būti susijęs su tam tikru fiziniu buvimu toje šalyje per tam tikrą laikotarpį (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, 2008, p. 100). Pagal EBPO Modelinės Konvencijos komentarą „visos valstybės narės sutinka, jog valstybė neturėtų turėti šaltinio apmokestinimo teisių dėl pajamų, gautų iš paslaugų teikimo, kurias atlieka ne rezidentas už tos valstybės ribų. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis pelnas iš prekių pardavimo, kurios tik importuojamos į šalį rezidento ir kurios nėra nei pagamintos, nei paskirstytos per nuolatinę buveinę toje šalyje, nėra apmokestinamas joje, ir tas pats principas turėtų būti taikomas paslaugoms (Lennard, 2009, p. 4). Pats faktas, kad paslaugų užmokesčio mokėtojas yra valstybės rezidentas, arba kad užmokestis yra apmokamas per nuolatinę buveinę, esančią toje valstybėje, arba kad paslaugų rezultatas naudojamas valstybėje, nesudaro pakankamo ryšio, kad būtų pateisinama pajamų apmokestinimo teisių paskirstymas šiai valstybei (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 156)“. Tuo tarpu pagal JT Modelinę Konvenciją paslaugų teikimas skiriasi nuo įprastinio fizinės veiklavietės modelio, o tarptautinė lygybė

¹¹ „Terminas „nuolatinė buveinė“ taip pat apima: (b) paslaugų teikimą, įskaitant konsultacines paslaugas, įmonės darbuotojams arba kitam įmonės įdarbintam personalui, tačiau tik jei tokio pobūdžio veikla tęsiasi susitariančioje valstybėje laikotarpį ar laikotarpį, kurie bendrai trunka daugiau nei 183 dienas bet kuriame 12 mėnesių laikotarpyje, pradedant arba baigiant atitinkamais finansiniais metais.“ (United Nations Model double Taxation Convention between developed and developing countries 2021, 2021, p. 11)

šaltinio valstybėms reikalauja, kad paslaugų apmokestinimui šaltinio valstybėje būtų taikomi kitokie pripažinimo kriterijai. Įdomu pastebėti tai, kad EBPO Modelinės Konvencijos komentare yra pateikta alternatyva dėl paslaugų apmokestinimo, tačiau į oficialų EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tekstą minėta alternatyva nėra perkelta¹². Akivaizdu, EBPO nenori oficialiai suteikti šaltinio valstybėms teisę pripažinti „paslaugų nuolatinę buveinę“.

Dar vienas JT ir EBPO Modelinių Konvencijų 5 straipsnio skirtumas yra tas, kad JT Modelinės Konvencijos 4 dalies, reglamentuojančios pagalbines veiklas, nesukuriančias nuolatinės buveinės, a ir b punktuose išbrauktas „pristatymas“¹³. Kitaip tariant, pagal JT Modelinę Konvenciją, skirtingai nei pagal EBPO Modelinę Konvenciją, vien tik patalpų, skirtų prekių pristatymui, naudojimas arba atsargų turėjimas pristatymui yra veikla, kuri gali būti pakankamai ekonomiškai susijusi su susitariančiąja valstybe, kad būtų galima apmokestinti tokios veiklos pajamas šaltinio valstybėje. Pagal JT prekių atsargų, skirtų pristatymui, turėjimas palengvina produkto pardavimą ir pelno gavimą šaltinio valstybėje, todėl tokia veikla sukuria nuolatinę buveinę šaltinio valstybėje. Praktikoje tokios nuostatos poveikis gali būti nedidelis, nes reikia nustatyti pajamų, tinkamai priskirtinų nuolatinei buveinei (t. y. tik prekių pristatymo veiklai), sumą, o iš tokios veiklos gali nebūti daug apmokestinamų pajamų (Lennard, 2009, p. 7).

Įdomu tai, kad Lietuvos dvigubo apmokestinimo sutartyse su užsienio šalimis dažniausiai remtasi EBPO Modelinės Konvencijos modeliu ir „pristatymas“ taip pat yra įtrauktas į veiklą, nesukuriančią nuolatinės buveinės šaltinio valstybėje, sąrašą. Tačiau dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje tarp Lietuvos ir Indijos yra nurodyta, kad nuolatinė buveinė neapima įmonei priklausančių gaminių arba prekių atsargų, skirtų tik retkarčiais pristatyti, laikymo.

Kitas panašus skirtumas, pagal JT Modelinės Konvencijos 5 straipsnio 5 dalies b punktą, priešingai nei pagal EBPO Modelinę konvenciją, gali būti pripažįstama nuolatinė

¹² „Kai įmonė susitariančioje valstybėje teikia paslaugas kitoje susitariančioje valstybėje
- per asmenį, kuris yra toje kitoje valstybėje laikotarpiu arba laikotarpiais, viršijančiais 183 dienas per bet kurį dvylikos mėnesių laikotarpį, ir daugiau nei 50 procentų bruto pajamų, susijusių su aktyvia įmonės veikla šiuo laikotarpiu arba laikotarpiais, gaunama iš paslaugų, atliktų toje kitoje valstybėje per tą asmenį, arba

- per laikotarpį ar laikotarpius, viršijančius 183 dienas per bet kurį dvylikos mėnesių laikotarpį, ir šios paslaugos atliekamos tam pačiam projektui arba susijusiems projektams per vieną ar daugiau asmenų, kurie yra ir atlieka tokias paslaugas toje kitoje valstybėje.“ (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 157)

¹³ „Terminas „nuolatinė buveinė“ neapima:

a) patalpų, kurios skirtos tik sandėliuoti, eksponuoti arba pristatyti įmonei priklausančius gaminius arba prekes, naudojimo;

b) įmonei priklausančių gaminių arba prekių atsargų, skirtų tik sandėliuoti, eksponuoti arba pristatyti, laikymo“ (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2017, p. 31)

buveinė dėl priklausomo agento, nors nesudarančio sutarčių atstovaujamojo vardu, tačiau prižiūrinčio atsargas, iš kurių jis nuolat tos įmonės vardu pristato gaminius ar prekes. Panašiai kaip ir pristatymo išimtis, ji grindžiama požiūriu, kad atsargų buvimas ir agento atliekamas jų pristatymas yra pakankamas ekonominis ryšys su susitariančiąja valstybe, pateisinantis apmokestinimą šaltinio valstybėje.

Vėlgi Lietuvos dvigubo apmokestinimo sutartyse su užsienio šalimis tokia nuostata yra retai pasitaikanti ir ją galima aptikti bene tik sutartyje su Indija. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva yra visgi labiau kapitalą importuojanti šalis (Valstybės duomenų agentūros duomenimis 2024 m. prekių eksportas sudarė 36 681 mln. EUR, tuo tarpu importas – 41 328 mln. EUR¹⁴), užsienio įmonės gali turėti prekių atsargas pristatymui Lietuvoje esančiuose sandėliuose, kuriuose tos prekės gali būti prižiūrimos priklausomų agentų, autorės nuomone, tokios nuostatos turėjimas pelno mokesčio įstatyme ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su užsienio valstybėmis leistų pripažinti daugiau užsienio nuolatinių buveinių Lietuvoje bei papildytų Lietuvos biudžetą.

Paskutinis JT ir EBPO Modelinių Konvencijų 5 straipsnio skirtumas yra JT Modelinės Konvencijos 6 dalyje įtvirtinta speciali draudimo nuostata. Pagal EBPO Modelinę Konvenciją, jei draudimo agentas yra nepriklausomas, šaltinio valstybė neturės teisės apmokestinti pelno pagal 5 straipsnio 7 dalies nuostatas, o jei agentas priklausomas, nuolatinės buveinės taip pat negalima pripažinti, nes draudimo agentai paprastai neturi įgaliojimų sudaryti sutartis, kaip to būtų reikalaujama pagal 5 straipsnio a) punkto nuostatas. Tuo tarpu JT Modelinė Konvencija leido taikyti specialią nuostatą, pagal kurią pripažįstama nuolatinė buveinė, kai draudimo įmonė „renka įmokas tos kitos valstybės teritorijoje arba draudžia joje esančią riziką per asmenį, kuris nėra nepriklausomas agentas, kuriam taikoma 7 dalis“. Specialioji nuostata netaikoma perdraudimui, kai viena draudimo įmonė perduoda riziką kitai, tikriausiai todėl, kad tokiu atveju ryšys laikomas pernelyg ekonomiškai nutolusiu nuo šaltinio šalies. Pagal JT, draudimo pelną pageidautina apmokestinti toje šalyje, kurioje mokamos draudimo įmokos, ir tai turėtų būti daroma nepriklausomai nuo agento statuso. Toks apmokestinimas grindžiamas prielaida, kad asmuo (darbuotojas ar atstovas), per kurį renkamos įmokos ir draudžiama rizika, yra toje šalyje, kurioje yra rizika (Lennard, 2009, p. 7).

Įdomu tai, kad jokiose Lietuvos pasirašytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nėra specialios draudimo nuostatos, tačiau sutarčių su Meksika ir Indija protokoluose nurodyta, kad jei vėliau tokia speciali nuostata įtraukiama į kokią nors

¹⁴ [Pagrindiniai šalies rodikliai - Oficialiosios statistikos portalas](#)

Lietuvos pasirašytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tada tokia nuostata taip pat įtraukiama į sutartis su Meksika ir Indija. Atitinkamai kyla klausimas ar tokia speciali draudimo nuostata būtų naudinga Lietuvai. Lietuvos Bankas nurodo, kitų ES valstybių narių draudimo įmonių, teikiančių paslaugas neįsisteigus Lietuvoje, draudimo įmokos (neiškaičius perdraudikų dalies) 2023 m. iš viso sudarė beveik 82 mln. Eur. Tai reiškia, kad Lietuva, neturinti specialios draudimo nuostatos tiek pelno mokesčio įstatyme, tiek dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su ES valstybėmis narėmis, kasmet praranda galimybę papildomai surinkti į valstybės biudžetą dešimtis milijonų eurų pelno mokesčio¹⁵.

2.2.2. Nuostatų, reglamentuojančių įmonės pelno apmokestinimą, palyginimas

Kitas svarbus JT Modelinės Konvencijos skirtumas, palyginti su EBPO Modeline Konvencija, yra „ribotos traukos taisyklė“, numatyta JT Modelinės Konvencijos 7 straipsnio 1 dalyje.¹⁶ Ši taisyklė skiriasi nuo EBPO Modelinės Konvencijos 7 straipsnio tuo, kad ja leidžiama apmokestinti tam tikrą pelną, kuris pagal įprastas taisykles faktiškai nepriskiriamas nuolatinei buveinei, bet yra susijęs su panašių prekių ar gaminių pardavimu šaltinio valstybėje, taip pat su kita tos pačios ar panašios rūšies verslo veikla, kurią įmonė vykdo šaltinio valstybėje. Pažymėtina, kad ši taisyklė taikoma tik 7 straipsnyje nurodytam verslo pelnui – ji netaikoma kapitalo pajamoms (dividendams, palūkanoms ir autoriniams atlyginimams), kurioms taikomos kitos sutarties nuostatos. Pagal šią taisyklę nei pardavimai per nepriklausomus agentus, nei pirkimo veikla netampa apmokestinama. Valstybės, kurios vadovaujasi JT Modeline Konvencija savo dvišalėse sutartyse dažnai netaiko „ribotos traukos taisyklės“, nes nenori apmokestinti pajamų, gautų iš veiklos, nesusijusios su buveine, kuri pati savaime nėra pakankama, kad sukurtų nuolatinę buveinę. Kartais tokios valstybės nurodo, kad dėl tokio požiūrio mokesčių mokėtojams kyla neaiškumų ir kad ši taisyklė gali atgrasyti nuo investicijų (Lennard,

¹⁵ [Veiklos rodikliai | Lietuvos bankas](#)

¹⁶ „Sutartį sudarančios šalies įmonės pelnas gali būti apmokestinamas tik toje šalyje, išskyrus atvejus, kai įmonė užsiima ūkine-komercine veikla per nuolatinę buveinę kitoje sutartį sudarančioje šalyje. Jeigu įmonė užsiima ūkine-komercine veikla aukščiau minėtu būdu, tai kitoje sutartį sudarančioje šalyje gali būti apmokestinama tik ta įmonės pelno dalis, kuri gaunama iš:

- a) nuolatinės buveinės,
- b) prekybos kitoje šalyje tokiomis pat ar panašiomis prekėmis arba gaminiais, kaip ir per nuolatinę buveinę, arba
- c) kitos ūkinės-komercinės veiklos kitoje šalyje, panašios į veiklą, vykdomą per nuolatinę buveinę.

b) ir c) punktų nuostatos netaikomos, jeigu įmonė pagrįstai įrodo, kad tokia prekyba ar veikla negali būti vykdoma per tą nuolatinę buveinę.“ (United Nations Model double Taxation Convention between developed and developing countries 2021, 2021, p. 15)

2009, p. 7). Kita vertus, pritariantieji tokiai taisyklei nurodo įvairią galimą naudą, nes apmokestinant šaltinio šalyje nebūtina konkrečiai nustatyti, ar tam tikra veikla yra susijusi su nuolatine buveine, ar atitinkamos pajamos yra priskirtinos nuolatinei buveinei.

Atitinkamai Lietuva gan plačiai taiko šią nuostatą sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ne tik su besivystančiomis šalimis, tokiomis kaip Marokas ir Kirgizija, bet ir išsivysčiusiomis – Danija, Suomija, Graikija, Islandija, Norvegija, Lenkija ir Švedija. Tačiau pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio nuostatas, įtvirtinančios užsienio vieneto mokesčio bazę, nėra numatyta, kad Lietuva apmokestintų užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę, bet su jos veikla susijusių prekių pardavimo ar panašios veiklos, pajamas (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Taigi „ribotos traukos taisyklės“ nuostata iš esmės daro žalą Lietuvos biudžetui, nes numatant šią nuostatą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su užsienio šalimis, suteikiama teisė užsienio šalims plačiau apmokestinti Lietuvos subjektų pajamas užsienyje. Tuo tarpu nenumačius tokios nuostatos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme, Lietuva praranda teisę papildomai apmokestinti užsienio subjektų ne per nuolatinę buveinę, bet su jos veikla susijusias, Lietuvoje gautas pajamas.

2.2.3. Nuostatų, reglamentuojančių sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros koregavimą, palyginimas

JT Modelinė Konvencija, skirtingai nei EBPO Modelinė Konvencija, numato papildomą 9 straipsnio 3 dalies nuostatą, pagal kurią 2 dalies nuostatos (numatančios, kad viena šalis turi atlikti koreliuojantį sandorių kainodaros koregavimą po to, kai kita šalis atlieka koregavimą, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo) „netaikomos, jei teismo ar administracinio nagrinėjimo metu buvo priimtas galutinis sprendimas, kad dėl veiksmų, dėl kurių buvo atliktas pelno koregavimas pagal 1 dalį, viena iš įmonių yra atsakinga už sukčiavimą, didelį aplaidumą ar tyčinį įsipareigojimų nevykdymą“. Kitaip tariant, už tokius sandorius gali būti taikoma papildoma sankcija – dvigubas apmokestinimas. Tokio požiūrio šalininkai nurodo atgrasomąjį poveikį ir pažymi, kad jis taikomas tik tais atvejais, kai buvo priimtas galutinis sprendimas dėl rimto įsipareigojimų nevykdymo. Prieštaraujantys tokiai nuostatai teigia, kad už tokią veiklą turėtų būti taikomos konkrečiai įstatyme numatytos sankcijos, o dvigubas apmokestinimas neturėtų būti taikomas kaip papildoma sankcija (Lennard, 2009, p. 8).

Net jeigu ir Lietuva taikytų tokią nuostatą savo nacionaliniuose teisės aktuose, bei dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, ji nebūtų dažnai panaudojama, kadangi

ginčių dėl kainodaros Lietuvos vyriausiasis administracinis teismo praktikoje nėra daug (LVAT bylų, kuriose būtų paminėtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 40 straipsnis, reglamentuojantis sandorių kainodarą, nuo 2004 m. iki 2025 m. kovo mėn. buvo 62).

2.2.4. Nuostatų, reglamentuojančių dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimą, palyginimas

JT Modelinėje Konvencijoje didžiausias dividendų mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas, leistinas šaltinio valstybei pagal 10 straipsnį, nenurodytas, o leista dėl jo derėtis sutarties šalims. Palyginti su EBPO Modelinėje Konvencijoje nustatytu 5 proc. maksimaliu dydžiu tiesioginių užsienio investicijų dividendams ir 15 proc. maksimaliu dydžiu portfelinių investicijų dividendams. JT Modelinės Konvencijos šalininkės paprastai taiko didesnius maksimalius tarifus nei pagal EBPO Modelinę Konvenciją, t. y. pagal JT tai yra teisingesnis rezultatas šalims, kurios paprastai yra grynosios kapitalo importuotojos, o ne eksportuotojos. Pastebėtina, kad analizuojant Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su užsienio valstybėmis, daugumoje sutarčių numatyti kitokie, nei 5 proc. ir 15 proc. maksimalūs dydžiai. Atitinkamai galima daryti išvadą, jog ši nuostata daugumoje Lietuvos sutarčių yra parengta pagal JT Modelinę Konvenciją.

JT Modelinės Konvencijos 11 straipsnyje (Palūkanos) dėl tų pačių priežasčių, kaip ir dividendams, nenumatyti konkretūs mokesčio prie pajamų šaltinio tarifai.

JT Modelinės Konvencijos 12 straipsnyje (Honorarai) numatytas autoriinių atlyginimų apmokestinimas šaltinio valstybėje. Šis metodas nenumatytas pačiame EBPO Modelinės Konvencijos 12 straipsnyje, tačiau jo laikosi maždaug pusė EBPO valstybių narių, todėl jis aptariamas EBPO Modelinės Konvencijos šio straipsnio komentare. Toks požiūris grindžiamas idėja, kad intelektinės (įskaitant pramoninę) nuosavybės naudojimo valstybė turi teisę apmokestinti intelektinės nuosavybės savininko iš tokio naudojimo gaunamą pelną (Lennard, 2009, p. 8). Įdomu tai, kad Lietuva naujausiai pasirašytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo su Lichtenšteinu (taikoma nuo 2021 m.), Kosovu (taikoma nuo 2022 m.) ir San Marinu (taikoma nuo 2025 m.) taikė EBPO Modelinės Konvencijos nuostatas ir honorarų apmokestinimo teisę išimtinai suteikė rezidavimo valstybėms. Tuo tarpu iki tol, visose kitose sutartyse Lietuva taikė JT Modelinės Konvencijos nuostatas. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio nuostatose taip pat yra įtvirtintas mokestis prie pajamų šaltinio išmokamiems honorarams užsienio vienetams, toks apmokestinimas yra naikinamas, kai užsienio vienetai yra įsteigti Lichtenšteinu, Kosove ar San Marine (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Nors nėra jokios prieinamos

statistikos dėl honorarų mokėjimo, tačiau Lietuvos banko duomenimis su minėtomis šalimis Lietuva 2024 m. nesudarė reikšmingos paslaugų prekybos¹⁷. Autorės nuomone, tokios nuostatos turėjimas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su Lichtenšteinu, Kosovu ir San Marinu, tikėtina, honorarų apmokestinimo atveju nedaro ženklios įtakos Lietuvos biudžetui.

2.2.5. Nuostatų, reglamentuojančių techninių paslaugų apmokestinimą, palyginimas

Net ir esant paslaugų nuolatinės buveinės išlygai, 5 straipsnis nėra pakankamai tvirtas sprendimas dėl paslaugų apmokestinimo šaltinio valstybėje. Ekonomikos skaitmeninimas reiškia, kad fizinis buvimas ne visada būtinas ir kad vis daugiau paslaugų galima „eksportuoti“ be jokio (ar bent jau labai riboto) fizinio buvimo. Be to besivystančioms šalims kyla didelių sunkumų vertinant nuolatinių buveinių buvimą ir tinkamą jų registraciją, taip pat nustatant tinkamą pelno paskirstymą pagal naudojamą turtą, prisiimtą riziką ir atliekamas funkcijas, jei nustatoma, kad tokios nuolatinės buveinės egzistuoja. Nuolatinės buveinės nuostatų dėl paslaugų teikimo trūkumai siekiant tinkamai spręsti tarptautinių paslaugų teikimo keliamas problemas paskatino ieškoti alternatyvų, visų pirma mokesčio prie pajamų šaltinio pavidalu. 2012 m. tik 134 iš maždaug 1600 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, sudarytų 1997-2011 m. laikotarpiu, buvo taikomas mokestis prie pajamų šaltinio valdymo, techninėms ir konsultavimo paslaugoms. Mokesčio prie pajamų šaltinio paslaugoms nepopuliarumą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse iš dalies galima paaiškinti tuo, kad istoriškai tokių nuostatų nebuvo nei EBPO, nei JT Modelinėse Konvencijose. Atitinkamai 2013 m. JT nusprendė savo Modelinę Konvenciją papildyti nauju straipsniu, skirtu techninių paslaugų, teikiamų tiek šaltinio valstybėje, tiek už jos ribų, apmokestinimui. Ši nauja nuostata buvo įtraukta į 2017 m. JT Modelinę Konvenciją kaip 12A straipsnis. JT sprendimas skatinti mokestį prie pajamų šaltinio nuo mokėjimų, susijusių su valdymo, techninėmis ir konsultacinėmis paslaugomis, tikriausiai yra iki šiol didžiausias esminis EBPO ir JT modelių skirtumas (Wijnen *et al.*, 2012, p. 30).

Pagrindinis paslaugų apmokestinimo nuostatų privalumas yra tas, kad jos pakeičia tradicinį požiūrį, jog siekiant apmokestinti užsienio paslaugų teikėją šaltinio valstybėje nebėra būtina pripažinti nuolatinę buveinę. Nors nuostatos dėl paslaugų apmokestinimo besivystančioms šalims yra labai pageidautinos, yra nemažai prieštaraujančių. EBPO

¹⁷ <https://www.lb.lt/lt/paslaugu-eksportas-ir-importas-pagal-sali-1>

šalys, kurios ekonominiuose santykiuose su besivystančiomis šalimis daugiausia atlieka reziduojančių valstybių vaidmenį, nenori pritarti paslaugų mokesčio taikymui kaip priimtina problemos sprendimui. Kai kurios jų atsisako pripažinti, kad paslaugos yra tokia didelė problema, kad būtų pateisinamas mokesčio prie pajamų šaltinio taikymas, nes, jų teigimu, tai yra pernelyg griežta priemonė. Kadangi mokestis taikomas mokėjimui už paslaugas (bruto sumai), nėra atsižvelgiama į išlaidas, susijusias su pajamų uždirbimu. Net jei išskaičiuojamojo mokesčio tarifas būtų kruopščiai suderintas ir užtikrintų protingą bendrą rezultatą, jis neišvengiamai labai nevienodai traktuoja skirtingus mokesčių mokėtojus, kurių pelno maržos įvairiuose sektoriuose ir laike gali labai skirtis, todėl nuolatinių buveinių apmokestinimas, kai mokestis taikomas pelnui, o ne pajamoms, yra geresnis sprendimas. Į 2017 m. JT Modelinę Konvenciją įtraukus nuostatą dėl paslaugų apmokestinimo, besivystančių šalių prašymas derybose dėl sutarčių įtraukti tokias nuostatas neabejotinai tampa teisėtas. Tačiau, kita vertus, EBPO Modelinėje Konvencijoje visiškai atmetamas poreikis pateikti sprendimus, kad būtų sprendžiamos konkrečios paslaugų sektoriaus keliamos problemos. Todėl nenuostabu, kad besivystančios šalys, bandydamos į savo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis įtraukti nuostatas dėl paslaugų nuolatinės buveinės ir, dar svarbiau, dėl paslaugų apmokestinimo, susiduria su sunkumais (Wijnen *et al.*, 2012, p. 33).

Nestebina, kad vienintelė sutartis tarp Lietuvos ir užsienio valstybės, kurioje yra įtvirtinta nuostata dėl atlyginimo apmokestinimo už technines paslaugas yra būtent su Indija. Atitinkamai kyla klausimas ar tokia speciali paslaugų apmokestinimo nuostata būtų naudinga Lietuvai. Pagal Lietuvos Banko pateiktą statistiką apie Lietuvos ūkio subjektų suteiktas paslaugas nerezidentams (paslaugų eksportą) ir nerezidentų suteiktas paslaugas Lietuvos rezidentams (paslaugų importą) 2023 m. paslaugų eksportas iš viso sudarė 19,8 mlrd. Eur, o importas 12,4 mlrd. Eur¹⁸. Tai reiškia, kad Lietuvos biudžetui tokios specialios paslaugų apmokestinimo nuostatos įtvirtinimas tiek pelno mokesčio įstatyme, tiek dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nebūtų naudingas.

2.2.6. Nuostatų, reglamentuojančių skaitmeninių paslaugų apmokestinimą, palyginimas

Neabejotina, kad ekonomikos skaitmeninimas ir globalizacija kelia iššūkių dabartinei tarptautinei mokesčių sistemai. Vienas iš šių mokesčių iššūkių yra tai, kad tarptautinėms

¹⁸ [Paslaugų eksportas ir importas pagal šalis | Lietuvos bankas](#). Šio magistro rašymo metu (2025 m. kovo mėn.) Lietuvos Bankas dar nebuvo paskelbęs 2024 m. IV ketvirčio rezultatų, todėl naudojami pilni 2023 m. rezultatai.

įmonėms nebereikia fiziškai būti šalyje, kad gautų pajamas, nors fizinis buvimas yra būtent tai, kuo grindžiamos dabartinės apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklės, t. y. Modelinių 5 straipsnyje nustatyti nuolatinės buveinės pripažinimo kriterijai. Kuomet EBPO pateikė savo sprendimą, skirtą skaitmeninės ekonomikos mokesčių problemoms spręsti, taikant dviejų ramsčių sistemą,¹⁹ JT, kritikuodama sistemos kompleksiskumą, atsižvelgiant į besivystančių šalių ribotus administracinius pajėgumus infrastruktūros ir kvalifikuotų žmonių atžvilgiu, 2021 m. parengė naują Modelinės Konvencijos 12B straipsnio „Pajamos iš automatizuotų skaitmeninių paslaugų“ nuostatą (Peeters, Waeytens, 2022, p. 251). Pagal naująją nuostatą, pajamų, gautų iš automatizuotų skaitmeninių paslaugų, apmokestinimo teisės suteikiamos šaltinio valstybėms (tariamai daugiausia besivystančioms šalims). Mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas turėtų būti nustatomas remiantis dvišalėmis derybomis. Terminas „automatizuotos skaitmeninės paslaugos“ reiškia bet kokią internetu ar kitu elektroniniu būdu teikiamą paslaugą, kuriai teikti reikia minimalaus paslaugos teikėjo žmogaus dalyvavimo. 12B straipsnio 6 dalyje pateikiamas pavyzdinis sąrašas paslaugų, kurioms galėtų būti taikomos šio straipsnio nuostatos: i) internetinės reklamos paslaugos, ii) vartotojų duomenų teikimas, iii) internetinės paieškos sistemos, iv) internetinės tarpininkavimo platformos paslaugos, v) socialinės žiniasklaidos platformos, vi) skaitmeninio turinio paslaugos, vii) internetiniai žaidimai, viii) debesų kompiuterijos paslaugos ir ix) standartizuotos internetinio mokymo paslaugos. Mokestis prie pajamų šaltinio bus netaikomas, jei paslaugų teikėjas pasirinkęs apmokestinti jo grynąjį pelną šaltinio valstybėje už visus mokestinius metus. Vieni teigia, kad JT Modelinės Konvencijos 12B straipsnis yra nereikalingas, nes JT Modelinės Konvencijos 12A straipsnis yra aiškinamas siaurai ir neteisingai (Pignatari, 2021, p. 684). Remiantis šia nuomone, automatizuotų skaitmeninių paslaugų pajamos turėtų patekti į JT Modelinės Konvencijos 12A straipsnio taikymo sritį, nors JT Modelinės Konvencijos komentare minima, kad automatizuotos skaitmeninės paslaugos negali būti laikomos techninėmis, valdymo ir konsultavimo paslaugomis (Moreno, 2021, p. 501). Tačiau vien tai, kad JT pritarė 12B straipsnio įtvirtinimui, tarsi pagrindžia ribojantį 12A straipsnio aiškinimą. 12B straipsnyje nustatyta šaltinio taisyklė grindžiama mokėjimu, gautu už automatizuotas skaitmenines paslaugas, ir nesiejama su naudotojų buvimo vieta. Nerezidentų, teikiančių automatizuotas skaitmenines paslaugas, uždirbtų pajamų apmokestinimas įvyksta pervedus mokėjimą už paslaugas ir laikoma, kad jis atsiranda toje valstybėje, kurioje yra mokėtojo rezidavimo vieta, nuolatinė buveinė ar nuolatinė

¹⁹ Plačiau EBPO Dviejų Ramsčių sistema šiame darbe nebus aptariama, kadangi tai nėra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių dalis.

bazė, dėl kurios atsirado prievolė atlikti mokėjimą. Iš tikrųjų vieta, kurioje paslaugos teikiamos, neturi reikšmės, sąsajumas siejamas su mokėjimu (t. y. valstybe, kurioje šalies mokėtojas turi gyvenamąją vietą, nuolatinę buveinę ar nuolatinę bazę) (Peeters, Waeytens, 2022, p. 252). Kai kurie JT nariai pareiškė, kad 12B straipsnyje ne visiškai atsižvelgiama į skaitmeninę ekonomiką, kadangi apmokestinama tik atlikus mokėjimą, todėl nemokamos skaitmeninės paslaugos (pvz., paieškos sistemos ir socialinės žiniasklaidos platformos) nepatenka į taikymo sritį. Be to, jie teigė, kad internetinės reklamos paslaugų (kurios yra vienas didžiausių automatizuotų skaitmeninių paslaugų pajamų šaltinių) atveju reklamą mokantis subjektas ir naudotojas gali būti skirtingose valstybėse ir dėl to pagal 12B straipsnį apmokestinimo teisės būtų suteiktos ne rinkos jurisdikcijai, o mokačio subjekto rezidavimo šaliai (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2021, p. 10).

Neturint konkrečių automatizuotų skaitmeninių paslaugų apimčių, sunku nustatyti kokią įtaką turėtų Lietuvos biudžetui tokių paslaugų apmokestinimo įtvirtinimas tiek pelno mokesčio įstatyme, tiek dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, tačiau vadovaujantis ta pačia Lietuvos paslaugų eksporto ir importo statistika, tikėtina, jog tokios nuostatos įtvirtinimas pakenktų valstybės biudžetui.

2.2.7. Nuostatų, reglamentuojančių kapitalo prieaugio apmokestinimą, palyginimas

Dar vienas istorinis skirtumas tarp Modelinių Konvencijų yra 13 straipsnyje numatytas kapitalo prieaugio apmokestinimas. JT Modelinės Konvencijos 13 straipsnio 4 dalyje istoriškai buvo numatyta šaltinio valstybės apmokestinimo teisė tais atvejais, kai yra perleidžiamos bendrovės akcijos, kurios pagrindinis turtas yra toje šaltinio valstybėje esantis nekilnojamas turtas (toliau – NT). Tokia nuostata siekiama išspręsti mokesčių vengimo galimybes, atsirandančias kai mokestis prie pajamų šaltinio taikomas tik turto, bet ne akcijų perleidimui. Ši JT Modelinės Konvencijos nuostata, 2003 m. buvo perkelta į EBPO Modelinę Konvenciją. Tiek JT, tiek EBPO Modelinėse Konvencijose įtvirtinta nuostata dėl NT bendrovių yra kiek neteisinga, nes pagal ją, apmokestinamas visas akcijų ar kitokių dalių perleidimas, o ne tik su šaltinio valstybėje esančio NT susijusi vertės dalis, t.y. jeigu bendrovės daugiau nei 50 proc. turto sudaro NT esantis šaltinio valstybėje, tokiu atveju taikomas mokestis prie pajamų šaltinio visai bendrovės akcijų pardavimo vertei (Lennard, 2009, p. 8). Atitinkamai, siekiant išvengti tokio apmokestinimo bendrovės turi struktūruoti savo veiklą ir turtą taip, kad nesudarytų 50 proc. viso turto vien tik toje šaltinio valstybėje esantis turtas, pvz. viena bendrovė turėtų turėti 49 proc.

turto šaltinio valstybėje bei įsigyti dar 51 proc. turto kitoje valstybėje (tačiau verslo pasaulyje tai dažnai nėra patogiu).

JT Modelinės Konvencijos 13 straipsnio 5 dalyje taip pat kalbama apie kitų (t. y. ne NT bendrovių) akcijų perleidimą – tai nuostata, kurios nėra EBPO Modelinėje Konvencijoje. Pagal šią nuostatą pelnas, gautas perleidus kitas, ne NT bendrovės akcijas, sudarančias tam tikrą procentinę dalį (dalis nustatoma dvišalėse derybose) šaltinio valstybės rezidentės bendrovės akcijų, gali būti apmokestinamas šaltinio valstybėje. Įdomu tai, kad nors ir Lietuva 13 straipsnio 4 dalies nuostatas yra įtvirtinusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su didžiąja dalimi užsienio valstybių, tačiau pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio nuostatas, įtvirtinančios užsienio vieneto mokesčio bazę, nėra numatyta, kad Lietuva apmokestintų užsienio vieneto pajamas, gautas pardavus bendrovės akcijas, turinčios daugiau nei 50 proc. NT Lietuvoje (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Taigi tokia nuostata iš esmės daro žalą Lietuvos biudžetui, nes numatant šią nuostatą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su užsienio šalimis, suteikiama teisė užsienio šalims plačiau apmokestinti Lietuvos subjektų pajamas užsienyje, tuo tarpu nenumačius tokios nuostatos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme, Lietuva praranda teisę apmokestinti užsienio vienetų pajamas, gautas pardavus bendrovės akcijas, turinčios daugiau nei 50 proc. NT Lietuvoje. Nepaisant to, neturint tokios apmokestinimo nuostatos nacionaliniuose įstatymuose, tikėtina Lietuva turi konkurencinį pranašumą užsienio investuotojams, vystantiems NT projektus Baltijos rinkose, nes tiek Estija, tiek Latvija, tiek Lenkija savo nacionaliniuose įstatymuose yra numačiusios pajamų prie šaltinio apmokestinimą parduodant NT bendrovės akcijas.

2.2.7. Nuostatų, reglamentuojančių individualių paslaugų apmokestinimą, palyginimas

Iki 2000 m. tiek JT, tiek EBPO Modelinės Konvencijos įtvirtino 14 straipsnį, kuriame buvo numatyta savarankiškų individualių paslaugų apmokestinimas. 14 straipsnio 1 dalyje valstybei rezidentei buvo palikta išimtinė teisė apmokestinti pajamas, gautas iš „profesinių paslaugų ar kitos nepriklausomo pobūdžio veiklos“. Šaltinio valstybė turėjo teisę apmokestinti iš tokių paslaugų gautas pajamas tik tuo atveju, jei paslaugos buvo gautos iš šaltinio valstybėje turimos nuolatinės bazės ir jei ta nuolatine baze mokesčių mokėtojas galėjo reguliariai naudoti savo veiklai. Šaltinio valstybėje apmokestinamos tik tos pajamos, kurios priskiriamos taip nustatytai nuolatinei bazei. 14 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta, kad „profesinės paslaugos“ apima savarankišką mokslinę, literatūrinę,

meninę, auklėjamąją arba mokomąją veiklą, taip pat savarankišką gydytojų, teisininkų, inžinierių, architektų, odontologų ir buhalterių veiklą. Tačiau 2000 m. 14 straipsnis ir su juo susijęs komentaras buvo išbraukti iš EBPO Modelinės Konvencijos, o jame aptarti atvejai dabar reglamentuojami 5 ir 7 straipsnių deriniu. Kitaip tariant, 14 straipsnyje nurodytą „nuolatinės bazės“ įvertinimą pakeitė 5 straipsnyje nurodytas nuolatinės buveinės įvertinimas, o verslo pelnas, priskirtinas nuolatinei buveinei, vadovaujantis EBPO Modelinės Konvencijos 7 straipsnio 1 dalimi, gali būti apmokestinamas šaltinio valstybėje. Atitinkamai, EBPO Modelinės Konvencijos 3 straipsnyje pateiktos sąvokų „įmonė“ ir „verslas“ apibrėžtys buvo iš dalies pakeistos taip, kad „įmonė“ būtų taikoma „bet kokio verslo vykdymui“, o „verslas“ apimtų „profesinių paslaugų teikimą ir kitą nepriklausomo pobūdžio veiklą“ (atitinkamai tokių apibrėžčių nėra JT Modelinėje Konvencijoje). Galutinis rezultatas buvo tas, kad pajamos, gautos iš savarankiškų individualių paslaugų, dabar turi būti apmokestinamos kaip ir bet kurios kitos iš verslo gautos pajamos: pagal 7 straipsnį šaltinio valstybė jas apmokestina taip, lyg jos būtų gautos per nuolatinę buveinę (Lennard, 2009, p. 9). Nepaisant šių pokyčių EBPO Modelinėje Konvencijoje, Lietuva ne tik, kad išlaikė šią nuostatą po 2000 m. sudarytose sutartyse, bet net ir naujausiai pasirašytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo su Andora ir San Marinu (abi taikomos nuo 2025 m.) yra įtvirtintas 14 straipsnis, reglamentuojantis savarankiškų individualių paslaugų apmokestinimą. Panaši praktika pastebima ir kitose EBPO valstybių narių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, dėl to teisės mokslininkai tokį straipsnio ištrynimą vadina klaida (Han, 2010, p. 192).

2.2.8. Nuostatų, reglamentuojančių vadovų apmokestinimą, palyginimas

Dar vienas nedidelis skirtumas yra tas, kad JT Modelinėje Konvencijoje, palyginti su EBPO Modeline Konvencija, išplečiama 16 straipsnio taikymo sritis, reglamentuojanti valdybos narių atlyginimų apmokestinimą, įtraukiant ir „aukšto lygio vadovus“. Tai grindžiama principu, kad tais atvejais, kai Susitariančiojoje Valstybėje reziduojančios bendrovės aukščiausio lygio vadovo pareigas užima kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentas, šiam aukštas pareigas užimančiam asmeniui mokamam atlyginimui turėtų būti taikomas tas pats principas kaip ir valdybos narių atlyginimams (Lennard, 2009, p. 9). Terminas „aukščiausio lygio vadovo pareigos“ šiame kontekste reiškia ribotą grupę pareigų, kurios apima pagrindinę atsakomybę už vadovavimą bendrovei, neskaitant valdybos narių veiklos.

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 5 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias nenuolatinio Lietuvos gyventojo mokesčio objektą, nėra numatyta, kad Lietuva apmokestintų nenuolatinio Lietuvos gyventojo, užimančio aukštas pareigas Lietuvos bendrovėje, pajamas (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Taip pat Lietuva tokios nuostatos nėra numačiusi ir nė vienoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje su užsienio valstybėmis. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad tiesioginės užsienio investicijos Lietuvoje vis auga ir 2023 m. pab. sudarė 33,2 mlrd. EUR, kai tuo tarpu 2023 m. pab. Lietuvos įmonės užsienyje investavo 13,3 mlrd. EUR²⁰, tikėtina, jog vis daugiau Lietuvoje yra nenuolatinių Lietuvos gyventojų, užimančių aukštas pareigas Lietuvos bendrovėje. Taigi neįtvirtinus šios nuostatos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su užsienio šalimis bei nacionaliniuose įstatymuose, Lietuva praranda teisę apmokestinti nenuolatinio Lietuvos gyventojo, užimančio aukštas pareigas Lietuvos bendrovėje, Lietuvoje gautas pajamas bei atitinkamai valstybės biudžetas nuo to nukenčia.

2.2.9. Kitų nuostatų palyginimas

JT Modelinės Konvencijos 21 straipsnio 3 dalyje numatytas kitų pajamų, kurių šaltinis yra toje šalyje, apmokestinimas šaltinio valstybėje, kaip išimtis iš bendros taisyklės, pagal kurią rezidavimo valstybėje leidžiama apmokestinti tik tas pajamas, kurios neaptartos kituose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties straipsniuose (arba yra pakankamai susijusios su nuolatine buveine kitoje šalyje). EBPO Modelinės Konvencijos 21 straipsnis šios dalies neturi. Šia nuostata siekiama leisti valstybei, kurioje gaunamos pajamos, apmokestinti tokias pajamas, jei tai numatyta jos įstatymuose. Priešingu atveju apmokestinti galėtų tik rezidavimo valstybė, net jei pajamos atsiranda toje kitoje susitariančioje valstybėje (Lennard, 2009, p. 9).

Lietuva tokią papildomą nuostatą yra įtvirtinusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su 13 užsienio valstybių. Siekiant atskleisti ar ši nuostata yra naudinga, ar žalinga Lietuvos valstybės biudžetui, reiktų atskirai nagrinėti kiekvienos susitariančios valstybės nacionalinių įstatymų apmokestinimo prie pajamų šaltinio nuostatas, tad dėl ribotos šio darbo apimties tokia analizė nebus atlikta. Nepaisant to, šio darbo metu atlikus Lietuvos apmokestinimo prie pajamų šaltinio analizę kitais aspektais, panašu, jog Lietuvos užsienio subjektų gautų pajamų Lietuvoje apmokestinimas yra ganėtinai siauras.

²⁰ [2024-03-29 I Tiesioginės užsienio investicijos - Paieška - Oficialiosios statistikos portalas](#)

Atitinkamai, tikėtina, jog šios nuostatos įtvirtinimas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra žalingas Lietuvos valstybės biudžetui, nes Lietuva suteikia teisę užsienio šalims apmokestinti Lietuvos subjektų užsienyje gautas pajamas.

Modelinių Konvencijų 25 straipsnyje nustatyta „abipusio susitarimo procedūra“ (toliau – MAP), kurios pagrindinė funkcija yra spręsti dvigubo apmokestinimo atvejus, kylančius dėl skirtingo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties aiškinimo ir taikymo. Iki 2008 m. abiejų Modelinių Konvencijų 25 straipsnis iš esmės buvo vienodas (JT Modelinė Konvencija 2001 m. tik papildomai numatė, jog atsakingos institucijos turi parengti dvišales procedūras bei gali parengti vienašales procedūras MAP įgyvendinti). 2008 m. EBPO Modelinės Konvencijos 25 straipsnio nuostatos buvo papildytos 5 dalimi, numatančią arbitražo privalomumą MAP ginčiuose. Tuo tarpu 2011 m. JT Modelinės Konvencijos 25 straipsnyje atsirado dvi alternatyvos, kurios iš esmės yra identiškos, išskyrus tai, kad A alternatyvoje nėra pastraipos, susijusios su arbitražu, o B alternatyvoje yra arbitražo nuostata, atitinkanti EBPO Modelinę Konvenciją su tam tikrais skirtumais. Kiekvienos šalies sprendimas įtraukti arbitražo nuostatą į savo sutartis, ar ne, turėtų būti pagrįstas politiniais ir administraciniais sumetimais bei faktine MAP patirtimi. Pagal EBPO Modelinės Konvencijos nuostatas arbitražas gali būti pradėtas, jei byla nebuvo išspręsta per dvejus metus nuo bylos iškėlimo, tuo tarpu pagal JT yra numatytas trejų metų laikotarpis. Pagal EBPO Modelinę Konvenciją būtent mokesčių mokėtojas gali reikalauti, kad byla būtų perduota arbitražui, o pagal JT – viena kompetentinga institucija gali reikalauti, kad byla būtų pateikta, tačiau jei abi kompetentingos institucijos nesutinka su arbitražu, byla neteikiama. Pagal EBPO Modelinės Konvencijos 25 straipsnio 5 dalį, kai priimamas arbitražo sprendimas, kompetentingos institucijos privalo vadovautis sprendimu, sudarydamos MAP, o pagal JT – kompetentingos institucijos nukrypti nuo arbitražo sprendimo, jei pavyksta susitarti per 6 mėnesius nuo arbitražo sprendimo priėmimo. Iš esmės, JT Modelinės Konvencijos 25 straipsnis skiriasi nuo EBPO siekiant kompetentingoms institucijoms palikti daugiau sprendimo galios (Lennard, 2009, p. 9).

2023 m. pab. Lietuvoje iš viso buvo pradėtos 33 MAP bylos, iš kurių 27 buvo sprendžiamos trumpiau nei 2 metus²¹. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva ginčus dėl dvigubo apmokestinimo gali spręsti ne tik sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, bei ir konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną bei Tarybos direktyva (ES)2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų

²¹ [Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction – Lithuania](#)

Europos Sąjungoje, autorės nuomone, papildomos nuostatos dėl privalomo arbitražo nedaro didelės įtakos Lietuvos mokesčių teisės sistemai.

Taigi, apibendrinant būtų galima teigti, kad nors ir EBPO bei JT Modelinės Konvencijos struktūra yra labai panaši, bet yra ir skirtumų. Detalus Modelinių Konvencijų nuostatų palyginimas atskleidė, kad JT Modelinė Konvencija suteikia daugiau apmokestinimo teisių šaltinio valstybėje daugiausia išplečiant nuolatinės buveinės pripažinimo kriterijus, leidžiant autorinius atlyginimus apmokestinti šaltinio valstybei bei įtvirtinus mokestį prie pajamų šaltinio, taikomą techninėms bei automatizuotų skaitmeninių paslaugoms. Atsižvelgiant į Lietuvos tarptautinės prekybos apimtis, darytina išvada, kad Lietuvai palankesnės yra EBPO Modelinės Konvencijos nuostatos.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai pateikia teorinį ir praktinį pagrindą, kuriuo remiasi valstybės, derėdamosi dėl tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Šie modeliai, nustatydami standartizuotas apmokestinimo teisių paskirstymo tarp valstybių taisykles ir siekdami išvengti situacijų, kai tos pačios pajamos ar pelnas apmokestinami daugiau nei vienoje jurisdikcijoje, prisideda prie teisinio aiškumo užtikrinimo. Jie taip pat apibrėžia, kaip turėtų būti traktuojamos įvairių rūšių pajamos, kurias vienoje valstybėje uždirba kitos valstybės rezidentas.
2. Didžioji dauguma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių yra grindžiamos EBPO arba JT Modelinės Konvencijos nuostatomis. Taip pat ir Lietuvos Respublikos tipinis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties projektas, kuris taikomas rengiant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su užsienio valstybėmis, taip pat yra parengtas remiantis EBPO ir JT Modelinių konvencijų principais bei struktūra.
3. Rengiant EBPO Modelinę Konvenciją, pagrindinį vaidmenį atliko EBPO narės, kurios daugiausia yra ekonomiškai išsivysčiusios valstybės arba kapitalo eksportuotojos. Dėl to EBPO Modelinės Konvencijos nuostatos iš esmės atspindi šių valstybių interesus, apmokestinimo teises dažniausiai paskirstydamos rezidavimo valstybės naudai. Tokia nuostata lemia, kad šaltinio valstybė dažnai netenka dalies arba visų savo teisių apmokestinti tam tikrų kategorijų pajamas, siekiant išvengti ar sušvelninti dvigubo apmokestinimo poveikį.
4. Nors EBPO Modeline Konvencija siekiama palengvinti tarpvalstybinę prekybą ir skatinti tarptautines investicijas pašalinant mokesťines kliūtis, kai kurie tyrėjai ir kritikai teigia, kad kapitalą eksportuojančios valstybės didžiąją dalį galimo dvigubo apmokestinimo jau yra išsprendusios vienašališkai, pasitelkdamos nacionalinius teisės aktus. Todėl, jų nuomone, investicijų skatinimo per dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nauda yra perteklinė arba netgi perdėta.
5. Atsižvelgiant į tai, kad pagal EBPO Modelinę Konvenciją apmokestinimo teisių dažniau atsisako šaltinio valstybė, toks modelis laikomas mažiau palankiu besivystančioms šalims, iš kurių dažniausiai kyla pajamų srautai. Siekdamas geriau atspindėti savo ekonominius interesus, šios šalys JT iniciatyva prisidėjo prie alternatyvios Modelinės Konvencijos parengimo. Nors JT Modelinė Konvencija didžiąją dalimi grindžiama EBPO Modelinės Konvencijos struktūra ir principais, ji

suteikia platesnes apmokestinimo teises šaltinio valstybėms, t. y. kapitalą importuojančioms ir besivystančioms šalims.

6. Modelinių Konvencijų nuostatų palyginimas atskleidė, kad JT Modelinė Konvencija suteikia platesnes apmokestinimo teises šaltinio valstybei, lyginant su EBPO Modeline Konvencija. Šis skirtumas atsiskleidžia keliais esminiais aspektais. Visų pirma, JT Modelinė Konvencija nustato išplėstinius kriterijus nuolatinės buveinės pripažinimui – įtraukiami trumpesni statybos veiklos laikotarpiai, paslaugų teikimas, patalpos, naudojamos prekių pristatymui, ir kiti veiksniai. Antra, pagal JT Modelinę Konvenciją šaltinio valstybei leidžiama apmokestinti ne tik per nuolatinę buveinę uždirbtą pelną, bet ir tą pelną, kuris yra susijęs su panašių prekių ar gaminių pardavimu ne per tą nuolatinę buveinę šaltinio valstybėje. Trečia, JT Modelinė Konvencija suteikia šaltinio valstybei išimtinę teisę apmokestinti autorinius atlyginimus. Taip pat joje įtvirtinta galimybė apmokestinti technines ir skaitmenines automatizuotas paslaugas šaltinio valstybėje. Be to, JT Modelinė Konvencija numato šaltinio valstybei teisę apmokestinti pajamas iš profesinės ar kitos nepriklausomo pobūdžio veiklos, taip pat pelną, gautą perleidžiant akcijas, bei aukščiausio lygio vadovų atlyginimą.
7. Atlikus Modelinių Konvencijų, Lietuvos Respublikos teisės aktų bei statistinių duomenų analizę, nustatyta, kad Lietuvos valstybės biudžeto pajamų augimui galėtų būti naudinga nacionaliniuose įstatymuose įtvirtinti nuostatas, leidžiančias apmokestinti užsienio vienetų pajamas, gautas ne tik per nuolatinę buveinę, bet ir pajamas, susijusias su panašių prekių ar gaminių pardavimu ne per tą nuolatinę buveinę Lietuvoje. Taip pat tikslinga reglamentuoti užsienio subjektų pajamų, gautų iš akcijų perleidimo, apmokestinimą tais atvejais, kai daugiau nei 50 proc. bendrovės turto sudaro NT, esantis Lietuvoje. Be to, tiek dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, tiek nacionaliniuose teisės aktuose būtų pagrįsta numatyti platesnius kriterijus nuolatinės buveinės pripažinimui, pavyzdžiui, kai užsienio įmonė Lietuvoje laiko prekių atsargas pristatymui ar kai užsienio draudimo bendrovė renka įmokas Lietuvoje. Taip pat svarstytinas apmokestinimas tais atvejais, kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas užima aukštas vadovaujamas pareigas Lietuvos įmonėje ir gauna su tuo susijusias pajamas. Vis dėlto pažymėtina, kadangi Lietuva yra labiau paslaugas eksportuojanti nei importuojanti šalis, įtvirtinus dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nuostatas dėl paslaugų nuolatinės buveinės ar techninių ir skaitmeninių automatizuotų paslaugų apmokestinimo, tai galėtų turėti neigiamą poveikį ir sumažinti Lietuvos biudžeto pajamas.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

1. Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės (1969). *Valstybės žinios*, 2002, 13-480.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.
3. Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1993). *Valstybės žinios*, 1994, 17-274
4. Lietuvos Respublikos ir Suomijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1993). *Valstybės žinios*, 1994, 18-292
5. Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1993). *Valstybės žinios*, 1994, 17-275
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Lenkijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1994). *Valstybės žinios*, 1995, 84-1905
7. Lietuvos Respublikos ir Švedijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1993). *Valstybės žinios*, 1994, 17-276
8. Lietuvos Respublikos ir Islandijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1998). *Valstybės žinios*, 1999, 10-215
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2002). *Valstybės žinios*, 111-4902
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kirgizijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2008). *Valstybės žinios*, 2009, 8-271.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Indijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2011). *Valstybės žinios*, 2012, 85-4455.

12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Meksikos Jungtinių Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2012). *Valstybės žinios*, 126-6329.
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Maroko Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2013). TAR, 2014, 4858.
14. Lietuvos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos (2019). TAR, 2020, 856
15. Lietuvos Respublikos ir Kosovo Respublikos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos (2021). TAR, 23664
16. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir San Marino Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos (2024). TAR, 2025, 363
17. Lietuvos Respublikos ir Andoros Kunigaikštystės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos (2024). TAR, 2025, 20
18. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
19. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
20. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.

Minkštosios teisės (angl. Soft law) šaltiniai

21. Double Taxation Convention, League of Nations (1935). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00016.pdf
22. Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, Organisation for Economic Co-operation and Development (2016). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related->

measures-to-prevent-beps.pdf/_jcr_content/renditions/original./explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf

23. Įstatymo dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo projekto aiškinamasis raštas (1999). P-1903
24. Įstatymo dėl Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos ratifikavimo projekto aiškinamasis raštas (2005). XP-908
25. Įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir San Marino Respublikos Vyriausybės sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos ratifikavimo“ projekto aiškinamasis raštas (2024). XVP-25
26. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000, Organisation for Economic Co-operation and Development (2000). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en.html
27. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, Organisation for Economic Co-operation and Development (2003). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en.html
28. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, Organisation for Economic Co-operation and Development (2008). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en.html
29. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Organisation for Economic Co-operation and Development (2017). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1
30. Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%202021.pdf

31. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, Department of Economic & Social Affairs (2001). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/system/files/imce/aree-tematiche/pac/FINT_UN_Model.pdf
32. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, Department of Economic & Social Affairs (2014). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>
33. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, Department of Economic & Social Affairs (2021). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf

Specialioji literatūra

34. Arnold, B. J. (2015). An introduction to tax treaties. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf
35. Brauner Y. (2020). The True Nature of Tax Treaties, In Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bit_2020_01_o2_3
36. Brooks K. (2009). Global Distributive Justice: The Potential for a Feminist Analysis of International Tax Revenue Allocation. In 29 Canadian Journal of Women and the Law, no. 2, p. 267–297.
37. Carroll M. B. (1978). Global Perspectives of an International Tax Lawyer. Hicksville, New York, Exposition Press.
38. Douma S. et al. (eds.). (2008). The Legal Status of the OECD Commentaries. Books IBFD. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://research.ibfd.org/collections/lSCO/html/lSCO_head.html#lSCO_head
39. Eyitayo-Oyesode O. A. (2020). Source-Based Taxing Rights from the League to the OECD Model Convention 2014: Unavailing Efforts and the Formulary Solution, 13(1) Law and Development Review, p. 193-227. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

https://digitalcommons.schulichlaw.dal.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1529&context=scholarly_works

40. Engelen F. A. (2004). Interpretation of Tax Treaties under International Law, Books IBFD. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/ttil_chaphead
41. Han K. (2010). The Mistaken Removal of Article 14 from the OECD Model Tax Convention. In Auckland University Law Review, Issue 9, p. 192-216, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.nzlii.org/nz/journals/AukULRev/2010/9.html>
42. Hearson M., Kangave J. (2016). A Review of Uganda's Tax Treaties and Recommendations for Action. Working Paper 50, Institute of Development Studies, International Centre for Tax and Development, London, UK.
43. Holmes K. (2014). International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application (Second Revised Edition), Books IBFD, <https://doi.org/10.59403/7m60he>
44. Kofler G. W. et al. (eds.). (2022). Preface in Exemption Method and Credit Method: The Application of Article 23 of the OECD Model, Books IBFD [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/emc_head
45. Lang M. (2021). Preface in Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (Third Edition), Books IBFD, <https://doi.org/10.59403/19zghav>
46. Leduc S., Michielse G. (2021). Chapter 8 Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies?. In Corporate Income Taxes under Pressure. USA: International Monetary Fund. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.5089/9781513511771.071.ch008>
47. Medelienė A. ir Sudavičius B. (2011). Mokesčių teisė. Vilnius: Registrų centras.
48. Moreno A. B. (2021). Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services, WTJ, p. 501, 503, 505, 508.
49. Peeters B., Waeytens S. LL.M. (2022). The United Nation's response to the digitalisation of the economy: The introduction of Article 12B into the UN model tax convention. In Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too) - Liber Amicorum Prof. Dr R.G. Prokisch (1st ed.). Maastricht University Press, p. 249-274, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.26481/mup.22001.16>

50. Pignatari L. T. (2021). The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention, *Intertax*, Issue 49, p. 684 and 687
51. Savitskiy A. (2021). Tax in History: The First Tax Treaties: In Search of Origins, 49, *Intertax*, Issue 6, p. 569-585, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/49.6/TAXI2021058>
52. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai. Bendrosios dalies komentaras. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391065/BENDROJI_KOMENTARO_DALIS.pdf/fbb127ed-1c02-e6f1-3365-e7aa94f1d1a3?t=1544539522473
53. Wijnen W. F. G., Goede J., Alessi A. (2012). The Treatment of Services in Tax Treaties. In *Bulletin for International Taxation* 66(1), p. 27–38.
54. Zvinys K. (2020). Tax Treaty Network of European Countries. Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/tax-treaties-european-tax-treaty-network-2020/>

Teismų praktika

55. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1144/2011
56. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-325/2012
57. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-697/2013
58. Lenkijos Regionų administracinio teismo (Wojewodzki Sad Administracyjny w Gliwicach) 2022 m. sausio 31 d. sprendimas byloje Nr. II FSK 1340/21
59. Italijos Aukščiausiojo Teismo (Corte di Cassazione) 2022 m. gruodžio 14 d. sprendimas byloje Nr. 36679
60. Danijos Aukščiausiojo Teismo (Ugeskrift for Retsvæsen) 2023 m. sausio 9 d. sprendimas byloje Nr. UfR 2023.1575H

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai ir jų ypatumai

Giedrė Užkuraitienė

Šio darbo tikslas yra atskleisti EBPO bei JT modelinių dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijų ypatumus, tuo pačiu atsakant į klausimą, kurios pavyzdinės sutarties nuostatos yra palankesnės Lietuvai. Šiame darbe analizuojamos EBPO bei JT modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos, jų istorinė raida, taikymo sritis, tikslai bei struktūra. Taip pat dėmesys skiriamas EBPO bei JT Modelinių Konvencijų nuostatų palyginimui.

Atlikta analizė parodė, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai nustato taisykles, užtikrinančias, kad pajamos būtų apmokestinamos tik vieną kartą. EBPO Modelinė Konvencija yra pagrindas daugeliui dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, tačiau ji labiau atspindi išsivysčiusių, kapitalą eksportuojančių šalių, interesus ir nėra palanki besivystančioms valstybėms. Todėl buvo parengta alternatyvi JT Modelinė Konvencija, kuri suteikia daugiau apmokestinimo teisių pajamų šaltinio valstybei, įtvirtindama papildomus kriterijus nuolatinės buveinės nustatymui, leisdamą apmokestinti pelną, kuris nepriskiriamas nuolatinėi buveinei, bet yra susijęs su prekių pardavimu šaltinio valstybėje, suteikdamą išimtinę teisę šaltinio valstybei apmokestinti autorinius atlyginimus, technines ir skaitmenines automatizuotas paslaugas, profesinių paslaugų pajamas, pelną, gautą iš akcijų perleidimo bei aukščiausio lygio vadovų atlyginimus.

Analizė atskleidė, kad Lietuvos valstybės biudžetui galėtų būti naudinga, jei nacionaliniuose įstatymuose būtų įtvirtintos nuostatos, leidžiančios apmokestinti užsienio subjektų pajamas, gautas ne per nuolatinę buveinę, bet vykdant su ja susijusią veiklą, taip pat pajamas, gautas perleidus NT Lietuvoje valdančių bendrovių akcijas. Taip pat būtų naudinga, jei būtų nustatyti platesni nuolatinės buveinės pripažinimo kriterijai, įskaitant situacijas, kai užsienio subjektas Lietuvoje laiko prekių atsargas, skirtas pristatymui, arba kai draudimo įmonė renka įmokas. Vis dėlto pažymėtina, kad Lietuvos, kaip paslaugas eksportuojančios valstybės, kontekste, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtinus techninių ir skaitmeninių automatizuotų paslaugų apmokestinimo šaltinio valstybėje galimybę, tai galėtų turėti neigiamą poveikį nacionalinio biudžeto pajamoms.

SUMMARY

Models of Double Taxation Avoidance Agreements and Their Peculiarities

Giedrė Užkuraitienė

The aim of this paper is to reveal the peculiarities of the OECD and UN Model Conventions on the avoidance of double taxation, while also addressing the question of which model treaty is more favorable for Lithuania. This paper analyzes the OECD and UN Model Conventions on the avoidance of double taxation, their scope, objectives, and structure. Attention is also given to the comparison of the provisions of the OECD and UN Model Conventions.

The analysis showed that the models of double taxation avoidance agreements establish rules ensuring that income is taxed only once. The OECD Model Convention serves as the basis for many double taxation avoidance agreements, but it more strongly reflects the interests of developed, capital-exporting countries and is not favorable to developing states. Therefore, an alternative UN Model Convention was developed, which grants more taxing rights to the source country by introducing additional criteria for determining a permanent establishment, allowing taxation of profits not attributable to a permanent establishment but related to the sale of goods in the source country, and granting exclusive taxing rights to the source country on royalties, technical and digital services, income from professional services, capital gains from the sale of shares, and remuneration of top-level executives.

The analysis revealed that it could be beneficial for Lithuania's state budget if national legislation included provisions allowing the taxation of income earned by foreign entities not through a permanent establishment, but by engaging in activities related to such an establishment, as well as income derived from the transfer of shares in companies holding real estate in Lithuania. It would also be advantageous to establish broader criteria for recognizing a permanent establishment, including situations where a foreign entity maintains goods for delivery in Lithuania or where an insurance company collects premiums within the country. Nevertheless, it should be noted that in the context of Lithuania as a service-exporting country, the inclusion of provisions in double taxation avoidance treaties allowing the source country to tax technical and digital automated services could have a negative impact on national budget revenues.