

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Romualdo Klimo,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

**Nuolatinės buveinės koncepcija Modelinėje EBPO pajamų ir kapitalo apmokestinimo
konvencijoje ir Lietuvos mokesčių sistemoje**

Darbo vadovas: Dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: Partnerystės prof. Dr. Gediminas Užubalis

Vilnius

2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama nuolatinės buveinės koncepcija EBPO pajamų ir kapitalo apmokestinimo konvencijoje ir Lietuvos mokesčių sistemoje. Atskleidžiama nuolatinės buveinės samprata, nustatymo kriterijai ir jų pakeitimai. Nagrinėjamas teisinis reglamentavimas, taikymo ypatumai ir atskleidžiami probleminiai aspektai. Tam, kad plačiai aptarti magistro temą, analizuojami skaitmenizavimo keliami iššūkiai nuolatinės buveinės nustatymui, taip pat lyginama EBPO modelinės konvencijos ir Lietuvos mokesčių sistemos nuolatinės buveinės apibrėžties suderinamumo aspektai ir apžvelgiamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, atskleidžiant esminius skirtumus ir panašumus.

Pagrindiniai žodžiai: EBPO pajamų ir kapitalo apmokestinimo konvencija, nuolatinė buveinė, BEPS iniciatyva, Lietuvos mokesčių sistema, fiksuota verslo vieta, nepriklausomas atstovas (agentas), pelno mokestis.

ANNOTATION AND KEY WORDS

This paper analyses the concept of a permanent establishment in the OECD Model Tax Convention on Income and Capital and the Lithuanian tax system. It explores the definition of a permanent establishment, its determination criteria, and their changes. The study examines the legal framework, application specifics, and identifies problematic aspects. To comprehensively discuss the master's thesis topic, the challenges posed by digitalization in determining a permanent establishment are analysed. Additionally, the compatibility of the OECD Model Convention's definition of a permanent establishment with the Lithuanian tax system is compared, and Double Taxation Avoidance Treaties are reviewed, highlighting key differences and similarities.

Keywords: OECD Model Tax Convention on Income and Capital, permanent establishment, BEPS initiative, Lithuanian tax system, fixed place of business, independent agent, corporate income tax.

TURINYS

IVADAS	3
1. Nuolatinės buveinės koncepcijos teoriniai pagrindai.....	7
1.1 Nuolatinės buveinės samprata, jos kaita ir reikšmė tarptautinėje mokesčių teisėje.....	7
1.2 Nuolatinės buveinės kriterijai pagal EBPO modelinę konvenciją	10
2. BEPS iniciatyvos poveikis nuolatinės buveinės apibrėžimui.....	14
2.1 BEPS 1-asis veiksmas. Problemos kylančios apmokestinant skaitmeninį verslą	15
2.2 BEPS 7-asis veiksmas. Nuolatinės buveinės statuso kvalifikavimo pakeitimai	19
3. Nuolatinės buveinės reguliavimas Lietuvos mokesčių sistemoje	22
3.1 Teisinė nuolatinės buveinės samprata Lietuvoje	22
3.2 Nuolatinės buveinės sampratos kaita Lietuvos mokesčių sistemoje.....	26
3.3 Nuolatinės buveinės nustatymo praktika Lietuvoje	30
4. Modelinės EBPO konvencijos pritaikymas nacionalinėje ir tarptautinėje teisėje	33
4.1 Nuolatinės buveinės reguliavimo Lietuvoje suderinamumas su EBPO modeline konvencija	33
4.2 Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pavyzdžių lyginamoji analizė...	36
IŠVADOS.....	40
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	42
SANTRAUKA.....	47
SUMMARY.....	48

IVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas. Pasaulio globalizacijos ir skaitmenizavimo procesai daro žymią įtaką komercinės veiklos ir verslo modeliams. Įmonių veikla įprastai neapsiriboja tik vienos valstybės teritorija, tad vienoje valstybėje įsisteigusi įmonė veiklą gali pradėti vykdyti kitose užsienio valstybėse. Atsižvelgiant į įvairius teisinius, ekonominius ir strateginius kriterijus, komercinės veiklos vykdymas gali būti inicijuojamas steigiant naują įmonę užsienyje arba paprasčiau – pradėti vykdyti veiklą neįsteigus naujos įmonės. Pastaruoju atveju, nuolatinės buveinės koncepcija įgyja labai svarbią reikšmę, nes nuo nuolatinės buveinės nustatymo priklauso, kokios apmokestinimo taisyklės bus taikomos ir kuriai valstybei atiteks teisė apmokestinti veiklos vykdymo pajamas.

Pagrindinis tarptautinės teisės šaltinis, kuris nustato nuolatinės buveinės kvalifikavimo kriterijus yra Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos pajamų ir kapitalo apmokestinimo konvencija (toliau – EBPO modelinė konvencija). Daugelis pasaulio valstybių, o tarp jų ir Lietuva, EBPO modelinės konvencijos nuostatas įgyvendina pasirašydamos dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – DAIS).

Įmonėms taikant naujus, sudėtingus ir neįprastus verslo modelius, valstybės susiduria su iššūkiu neatsilikti ir adaptuoti esamas apmokestinimo taisykles pagal naujus verslo modelius. Nuolatinės buveinės koncepcijos taikymo problematika tampa aktuali dėl įmonių, kurios naudoja reguliavime esančiomis teisės spragomis ir įvairiais būdais stengiasi išvengti nuolatinės buveinės pripažinimo vykdant veiklą užsienio valstybėje. Siekiant prisitaikyti prie aktualių verslo modelių ir užkardyti agresyvų mokesčių planavimą, Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacija (toliau – EBPO) išleido BEPS (angl. *base erosion and profit shifting action plan*, toliau – BEPS) 15 veiksmų planą, kuriame aptarė įvairias apmokestinimo problemas ir nurodė, kokių žingsnių bus imamasi su tomis problemomis kovoti. 1-uoju veiksmu, BEPS iškėlė skaitmenizavimo problemas, kurios dar labiau apsunkina klasikinės nuolatinės buveinės nustatymą. 7-uoju veiksmu BEPS sugriežtino nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus, sumažindama įmonių galimybes išvengti mokesčių mokėjimo.

Tradicinės nuolatinės buveinės samprata buvo apibrėžta tais laikais, kai įmonės veikdavo su tam tikra fizine vieta, tačiau šiais laikais, įmonės gali uždirbti pajamas ir neturėdamos jokios fizinės vietos. Tai ypatingai sunkus klausimas, dėl kurio netgi iki šių laikų nėra bendro konsensuso tarp EBPO narių. Atsižvelgus į šias priežastis, nuolatinės buveinės koncepcijos analizė išlieka aktuali, siekiant išsiaiškinti kaip nuolatinės buveinės nustatymas veikia Lietuvos bei tarptautinėje mokesčių sistemoje. Nuolatinės buveinės koncepcijos

aiškinimas svarbus tiek valstybėms, tiek ir verslo atstovams, norint turėti teisinį aiškumą bei užtikrintumą. Aiški nuolatinės buveinės nustatymo praktika užtikrins tolygų ir lygiateisišką pajamų pasiskirstymą tarp valstybių globaliu mastu.

Rašto darbo tikslas. Išanalizuoti nuolatinės buveinės koncepcijos sampratą, tikslus ir nustatymo kriterijus apibrėžtus EBPO modelinėje konvencijoje ir Lietuvos mokesčių sistemoje. Taip pat šiuo darbu siekiama išnagrinėti nuolatinės buveinės taikymo praktiką ir įgyvendinimą Lietuvos mokesčių sistemoje ir atlikti reguliavimo suderinamumo analizę.

Darbo uždaviniai.

- Išanalizuoti nuolatinės buveinės koncepciją EBPO modelinėje konvencijoje;
- Atskleisti BEPS iniciatyvos poveikį nuolatinės buveinės pakeitimams ir išnagrinėti kaip šie pakeitimai pritaikomi Lietuvos mokesčių sistemoje;
- Ištirti nuolatinės buveinės reglamentavimo įgyvendinimą Lietuvoje ir atskleisti jos sampratą ir nustatymo kriterijus;
- Analizuojant EBPO modelinę konvenciją ir Lietuvos mokesčių sistemą atlikti suderinamumo analizę;
- Atlikti Lietuvos sudarytų DAIS lyginamąją analizę.

Rašto darbo objektas. Šiame darbe bus analizuojama nuolatinės buveinės koncepcijos samprata ir nustatymo kriterijai, remiantis EBPO modeline konvencija ir Lietuvos mokesčių sistema. Darbe bus nagrinėjamas BEPS iniciatyvos projektas ir jo įtaka nuolatinės buveinės sampratai ir jos taikymui. Atskirai išskiriamas BEPS iniciatyvos 1-asis veiksmas, susijęs su mokesčių iššūkiais, kylančiais dėl skaitmeninimo ir 7-asis veiksmas, kuris aptaria nuolatinės buveinės statuso pakeitimus. Analizuojama kaip šie veiksmai keičia tradicinę nuolatinės buveinės apibrėžimą ir išplečia nuolatinės buveinės nustatymo praktiką. Taip pat magistro darbe aptariama nuolatinės buveinės nustatymo praktika ir raida Lietuvoje. Paskutinėje dalyje atliekama suderinamumo analizė tarp EBPO modelinės konvencijos ir Lietuvos mokesčių sistemoje įtvirtintos nuolatinės buveinės koncepcijos bei analizuojamos Lietuvos sudarytų DAIS nuostatos dėl nuolatinės buveinės, siekiant išryškinti sudarytų sutarčių panašumus ir skirtumus.

Metodai

- **Lingvistinis (kalbinis)** – pasitelkiamas analizuojant EBPO modelinės konvencijos ir svarbiausius Lietuvos mokesčių sistemos šaltinius, reglamentuojančius nuolatinės buveinės koncepciją;
- **Teleologinis** – naudojamas siekiant atskleisti Lietuvos įstatymų leidėjo tikslus įgyvendinant nuolatinės buveinės apmokestinimo kriterijus teisės aktuose;
- **Istorinis** – analizuojama Lietuvos mokesčių įstatymuose apibrėžtos nuolatinės buveinės raidą ir jos įtaką esamam reguliavimui;
- **Lyginamasis** – palyginama EBPO modelinėje konvencijoje ir Lietuvos mokesčių sistemoje apibrėžta nuolatinės buveinės koncepcija. Taip pat atskleidžiami skirtumai ir panašumai tarp Lietuvos sudarytų DAIS;
- **Loginis** – įvertinamos reguliavimo priežastys ir pagrindimas taikant nuolatinės buveinės koncepciją.

Magistro darbo originalumas. Nuolatinės buveinės samprata, jos nustatymo kriterijai, skaitmeninimo keliama iššūkiai rašto darbuose yra nagrinėjami dažnai. Šią temą įvairiais aspektais yra išanalizavęs Robertas Degesys aptardamas besikeičiančios nuolatinės buveinės sampratą, o apie skaitmeninimo problematiką straipsnį yra parašiusi Karolina Venslovaitytė. Tačiau nuolatinės buveinės suderinamumo aspektų tarp EBPO modelinės konvencijos ir Lietuvos mokesčių sistemos analizės šiuo metu Lietuvoje nėra. Šiame darbe ne tik vertinami suderinamumo aspektai, tačiau atliekama Lietuvos sudarytų DAIS analizė ir nagrinėjama nuolatinės buveinės raida Lietuvos mokesčių sistemoje. Gabrielės Repšytės magistro darbe „Nuolatinės buveinės pripažinimo vertinimas: teorija ir praktika“ trumpai paminėti nuolatinių buveinių reguliavimo teisiniai pagrindai, tačiau nuoseklių teisės aktų pakeitimų analizė nėra pateikta, todėl šiame darbe atliekamas panašumų ir skirtumų išskyrimas, nagrinėjamos DAIS ir atliekamas nuolatinės buveinės raidos tyrimas.

Svarbiausi šaltiniai. Šiame darbe svarbiausias tarptautinis šaltinis yra EBPO modelinė konvencija, kartu remiamasi jos komentaru ir kitais EBPO išleista dokumentais. Lietuvos mokesčių sistemoje šios temos rėmuose svarbus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – Pelno mokesčio įstatymas) ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) oficialus Pelno mokesčio įstatymo komentaras

(toliau – Pelnų mokesčio įstatymo komentaras) ir kiti Lietuvos mokesčių įstatymai. Analizuojamos Lietuvos sudarytos DAIS. Taip pat rašto darbe remiamasi specialiąja literatūra, įvairiais straipsniais elektroniniuose žurnaluose, disertacijomis ir Lietuvos administracinių teismų praktika.

1. Nuolatinės buveinės koncepcijos teoriniai pagrindai

1.1 Nuolatinės buveinės samprata, jos kaita ir reikšmė tarptautinėje mokesčių teisėje

Viena iš pirmųjų nuolatinės buveinės sampratą apibrėžiančių sutarčių, kuriomis buvo siekiama užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui ir palengvinti tarptautinę prekybą buvo sutartis tarp Austrijos-Vengrijos imperijos ir Prūsijos 1899 m.¹. Tarptautinė prekyba ir besiformuojanti pramonės revoliucija paskatino valstybes apmokestinti užsienio įmones, kurios kitų valstybių teritorijose uždirbo pelną. Kilo svarbus klausimas – kaip apmokestinti tokių įmonių uždirbtas pajamas, kadangi verslo savininkai dažniausiai reziduodavo kitoje valstybėje, tačiau jų verslas uždirbdavo pajamas šaltinio valstybėje, kurioje įmonės nebūdavo mokesčių rezidentais. Šalių poreikiai reikalavo apibrėžti šios realybės mokestinį mechanizmą, todėl pirmąjį kartą buvo pasitelkta nuolatinės buveinės sąvoka ir ją apibūdinantys kriterijai.

Austrijos-Vengrijos ir Prūsijos sutartyje nuolatinė buveinė buvo apibrėžta kaip fiksuota verslo vieta priimančiojoje šalyje. Joje buvo nurodyta keletas pavyzdžių, kurių bendras požymis buvo toks, kad fiksuota verslo vieta bus laikoma nuolatine buveine, jei ji sudarys sąlygas užsienio įmonės verslo veiklai būti vykdomai toje šalyje. Be šios nuolatinės buveinės sąlygos, apibrėžimas taip pat apėmė verslo sandorius vykdomus per atstovą, verslo vietą ar pirkimo tikslais². Ši nuolatinės buveinės apibrėžtis yra reikšminga, nes ji pirmą kartą apibrėžė, kaip susikuria mokestinis ryšys valstybėje, kurioje yra vykdoma veikla ir uždirbamos pajamos per fiksuotą verslo vietą. Žinoma, ši samprata nėra galutinė, ji keitėsi prisitaikydama prie ekonomikos pokyčių ir naujų verslo modelių atsiradimo, kurios bus aptariamose darbo eigoje.

Toliau sekė Tautų lygos generalinis susitikimas 1927 m., kurio tikslas buvo išstudijuoti ir priimti anksčiau Tautų lygos įsteigtų ekonomistų ir mokesčių ekspertų komisijų paruoštas pavyzdines sutartis, kurios buvo orientuojamos į dvigubo apmokestinimo panaikinimą ir mokesčių vengimą. Šios sutartys palietė tiesioginius mokesčius tiek, jog leido šaltinio valstybėms apmokestinti verslo pajamas, kurias gauna ne rezidentai tik tuo atveju, jei jos buvo gautos iš nuolatinės buveinės, esančios šaltinio jurisdikcijoje³. Daugiau klausimų ir

¹R. Degesys (2003) Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje. Jursiprudencija, 2003, t. 46(38); 116-128 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje | Jurisprudencija](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 11 d.].

²Kobetsky M. (2011). International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511977855>

³Reuven S. Avi-Yonah (2023). The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention. Amsterdam. – Vol. 15, no. 3. [interaktyvus], World tax journal. Prieiga per internetą [The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 11 d.].

problematikos generalinis susitikimas nepalietė, jie liko atviri, nes dėl jų nebuvo pasiektas bendras susitarimas.

Tolimesnį darbą tęsė ir perėmė EBPO, kuri buvo įsteigta 1960 m. gruodžio 14 d. pasirašius EBPO konvenciją. Šios organizacijos pagrindiniai tikslai buvo susiję su mokesčių reguliavimo sinchronizavimu, finansinio stabilumo išlaikymu ir pagalba plėtojant kitų valstybių ekonomiką⁴. Vienas iš esminių EBPO dokumentų nagrinėjant nuolatinės buveinės yra EBPO modelinė konvencija. Ši konvencija yra svarbi dėl savo praktinio įgyvendinimo – valstybės tiek esančios EBPO narėmis, tiek ir nesančios, šią konvenciją ir jos komentarą taiko kaip pavyzdinę sutartį sudarinėjant DAIS⁵. Be kita ko, EBPO modelinė konvencija yra išsamus, nors ir valstybėms teisiškai neprivalomas šaltinis, tačiau plačiai naudojamas tiek ir vidaus įstatymų leidyboje, tiek ir tarpvalstybinių ginčų sprendimui.

Nagrinėjant nuolatinės buveinės, svarbus yra EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnis, kuriame apibrėžiama nuolatinės buveinės sąvoka ir kriterijai, pagal kuriuos yra nustatoma ar įmonių mokesčiai turi būti apmokestinami priimančioje valstybėje. Pagal ją nuolatinė buveinė yra apibrėžiama kaip „*Fiksuota verslo vieta, per kurią įmonės veikla vykdoma visiškai arba iš dalies*“⁶. Šis straipsnis yra ypatingai svarbus, nes jis nurodo, kada ir kokiais atvejais įmonės tampa mokesčių mokėtojais. Lyginant Austrijos-Vengrijos ir Prūsijos ar Tautų lygos nuolatinės buveinės apibrėžimus skirtumas yra toks, kad EBPO modelinėje konvencijoje svarbu yra ne tik buvimo faktas, bet ir užsiimamos veiklos pobūdis, t.y. jeigu veikla vykdoma tik iš dalies, tai įmonei vis tiek gali kilti prievolė registruotis mokesčių mokėtoju priimančiojoje valstybėje.

EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnyje yra pateikiamas pavyzdinis sąrašas kaip suprantama nuolatinė buveinė, t.y.:

- Valdybos vieta;
- Filialas;
- Biuras;
- Gamykla;
- Dirbtuvės;
- Kasykla, naftos, dujų gręžinys, karjeras ar kita gamtinių išteklių gavybos vieta.⁷

⁴Fisbien N. and Lempert E. (2023). The 1963 OECD Model Tax Convention: Now and Then. Intertax Volume 51, Issue 12 pp.870-873. <https://doi.org/10.54648/taxi2023078>

⁵OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁶*Ibidem*.

⁷OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Pavyzdinis sąrašas suponuoja mintį, kad nuolatinės buveinės samprata apima įvairias fiksuotas verslo vietas, t.y. ne tik tradicinės, bet ir skirtingas verslo formas, kurios veikia kitokiose nei tradicinėse vietovėse. Toks reguliavimas veda prie išvados, jog vienas iš pagrindinių EBPO modelinės konvencijos tikslų yra lygiateisiškas mechanizmas, kuris skatintų konkurenciją ir tolygų investicijų pasiskirstymą tarp valstybių.

Kalbant apie nuolatinių buveinių reikšmę tarptautinėje mokesčių sistemoje pirmiausia reikia aptarti tai, kad nuo XIX amžiaus, išibėgėjant pramonės perversmui, tarp valstybių formavosi vis dažnesnė praktika užmegzti prekybinius ryšius su kitomis valstybėmis.⁸ Reguluojant tokius santykius kilo problemų, kadangi nacionalinis reguliavimas nebuvo pakankamas išspręsti ginčus, kylančius dėl mokesčių jurisdikcijos nustatymo, todėl dažnėjo dvišalių susitarimų sudarymas, kuris apėmė dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimus. Nuolatinė buveinė kaip koncepcija buvo veiksminga priemonė nustatyti mokesčių jurisdikcijos taisykles. Sekantis žingsnis buvo perkelti tokius susitarimus į globalesnį mechanizmą. EBPO modelinė konvencija ir jos išleistos pavyzdinės sutartys tapo pamatinėmis gairėmis plėsti vienodą praktiką ir siekti apmokestinimui išlikti teisingam ir vienodam. EBPO nuostatomis rėmėsi⁹ ir Jungtinėse Amerikos Valstijose, kurios 1996 m. Iždo departamento iniciatyva išleido savo mokesčių teisės klausimais grįstą modelinę dvigubo apmokestinimo išvengimo pavyzdinę sutartį¹⁰. Taigi, nuolatinės buveinės koncepcija tapo kertiniu elementu sprendžiant mokesčių jurisdikcijos klausimus tarptautiniu lygmeniu.

Ypatingai išaugus tarptautinių įmonių kiekiui, taip pat reikšmingai padidėjo ir pavyzdinių sutarčių, skirtų dvigubo apmokestinimo išvengimui, skaičius. Pagrindinis šių DAIS bruožas yra įmonių apmokestinimas, kuris dažniausiai grindžiamas nuolatinės buveinės koncepcija¹¹. Platus jų apibrėžimas ir lankstumas užtikrina plačių verslo formų reguliavimą, kuriuo stengiamasi užkirsti kelią mokesčių vengimui. Šis aspektas tampa ypatingai svarbus siekiant kryptingai vienodinti reguliavimo praktiką, žinant, kad įmonės dažnai siekia sumažinti savo mokestinę naštą ieškomos reguliavimo spragų. Tokios priemonės ne tik šalina mokestinės naštos optimizavimo galimybes, tačiau ir užtikrina teisinį apibrėžtumą teisinėse sistemose ir tarptautinėje prekyboje.

⁸Kobetsky M. (2011). International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511977855>.

⁹United Nations Department of Economic & Social Affairs (2021). United Nations Model Double Taxation Convention Between developed and developing countries 2021. New York: ST/ESA/378

¹⁰United States Model Income Tax Convention (1996). U.S. Department of Treasury September 20, 1996. Washington, D.C.

¹¹*Ibidem*.

1.2 Nuolatinės buveinės kriterijai pagal EBPO modelinę konvenciją

Nuolatinės buveinės kriterijai numatyti EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnyje, plačiau išaiškinami 5 straipsnio komentare. 5 straipsnio 1 dalyje yra reglamentuojamas pirmasis atvejis, apibrėžiantis įmonių veiklą, kuri turi būti kvalifikuojama kaip nuolatinės buveinės padarinius sukelianti veikla, lemianti mokestinės naštos atsiradimą šaltinio valstybėje. Nuolatinės buveinės apibrėžimas yra apibūdinamas kaip: „*Fiksuota verslo vieta, per kurią įmonės veikla vykdoma visiškai arba iš dalies*“¹². Šis apibrėžimas talpina daugiau sąlygų, kurios turi egzistuoti tam, kad minima fiksuota verslo vieta būtų pripažinta nuolatine buveine:

1. turi egzistuoti verslo vieta kaip pvz.: įstaigos patalpos, mechanizmai ar įranga;
2. verslo vieta turi būti fiksuota, t.y. ji turi egzistuoti pastoviai arba tam tikru laiko tarpu;
3. verslo vykdymas per šią fiksuotą verslo vietą. Tai dažniausiai asmenys, kurie vienais ar kitais būdais atlieka funkcijas verslo tikslais (personalas).¹³

Nors šie reikalavimai yra plačiai išaiškinami konvencijoje, tačiau verslo formoms tampant modernesnėms svarbu turėti omenyje, kad šie reikalavimai yra papildomi ir plečiami¹⁴. Aktualus pavyzdys, kuris šiais laikais užima ypatingai didelę dalį verslo rinkos yra elektroninė prekyba. Kyla tokie klausimai ar įmonės serveris, ar internetinis puslapis sukelia prievolę įregistruoti nuolatinę buveinę¹⁵? EBPO modelinė konvencija atsako vienareikšmiškai, jog internetinis puslapis negali būti nuolatinę buveinę sukeliantis veiksnys, tačiau nuolatinės buveinės reguliavimo plėtra – BEPS, Ramsčio 1 ir Ramsčio 2 iniciatyvos siekia tokias veiklas apmokestinti atitinkamai. Bet kokių atveju, anksčiau minėti kriterijai vis dar yra pripažįstami ir laikomi galiojantys tradicinės veiklos vykdymo atvejais. Toliau trumpai aptariami kiekvienas iš šių reikalavimų.

Analizuojant reikalavimus, keliamus fiksuotai verslo vietai, ji yra apibrėžiama kaip bet kokia fizinė vieta, nepaisant jos dydžio, svarbu, jog tam tikrą laiko tarpą joje būtų vykdoma veikla. Ši vieta turi būti susijusi su tam tikru geografiniu tašku, tačiau nebūtina, kad ta vieta būtų fiziškai sujungta su žeme¹⁶. Pvz.: klasikinės verslo patalpos, ofisai, gamyklos, filialai,

¹²OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹³*Ibidem*.

¹⁴Skaar A. Arvid. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991). Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, second edition 2020.

¹⁵Cockfield J. Arthur. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. 1999, 74 Volume no. 74. [interaktyvus], Tulane Law Review. Prieiga per internetą: [Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits — Tulane Law Review](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 13 d.].

¹⁶*Ibidem*.

tačiau pastebėtina tai, kad šiuo sakiniu komentaras taip pat įtraukia tokias vietas ar tiksliau verslo formas, kurios dažniausiai nėra tiesiogiai fiziškai priklausomos nuo vieno žemės sklypo. Tai mobilios parduotuvės, stumdomos krautuvėlės, ekspozicinės lentos ar valtys. Svarbiausia, kad tokia vieta išliktų panašioje vietovėje ir būtų dalinai pastovi¹⁷. EBPO narės įvairiai vertina, koks laikotarpis sukels nuolatinės buveinės statusą, tačiau EBPO modelinė konvencija nurodo pavyzdinį laikotarpį – šešis mėnesius¹⁸.

Galiausiai, kalbant apie trečiąjį kriterijų, faktiškai svarbiausias aspektas vykdant verslą yra asmenys, kurie įgyvendins verslo funkcijas. Tradicinėse vykdymo patalpose yra būtina turėti personalo, kuris įgyvendins verslo funkcijas, tačiau ne visais atvejais šį aspektą reikia suprasti tiesiogiai. Komentare pateikiamas pavyzdys, jog siuntų išvežiojimo įmonė ir jos darbuotojai dažnai būna prie sandėlio iš kurio susirenka prekes, bet tai nereiškia, kad tokia vieta būtų laikytina nuolatine buveine. Dažniausia siuntų pristatymo veikla užsiimančių įmonių nuolatinės buveinės būna nustatomos ten, iš kur būna teikiami nurodymai darbuotojams, o sandėlis – tik tarpinė, pagalbinė stotelė.

Aptarti kriterijai leidžia daryti išvadą, kad nuolatinės buveinės koncepcija yra apibrėžiama kaip tradicinė verslo vieta, tačiau ji apima platesnius ir įvairesnius kriterijus, tokius kaip mobilumas, darbuotojų darbo funkcijų atlikimo įvairumas ar net virtualumas. Tai ypatingai svarbu šiuolaikiniame kontekste atsižvelgiant į verslo formų prisitaikymą, kurį skatina greitas technologijų vystymasis.

Toliau EBPO modelinėje konvencijoje įtraukiami dar vieni kvalifikuojantys požymiai, kurie apibrėžia nuolatinės buveinės statusą, t.y. „*Statybvietė, statybos ar montavimo projektas laikomas nuolatine buveine tik tuo atveju, jei jis trunka ilgiau nei dvylika mėnesių.*“¹⁹. Iš pirmo žvilgsnio sunku suprasti, kodėl nuo konkrečių ir iš pažiūros lengvai suprantamų kriterijų staiga komentaras pasuka prie statybos darbų. Įprastai statybų darbus atlieka įmonės, kurios turi ofisus, inžinierius, finansų padalinius ir t.t., todėl klasikiniai statybos darbai papuola po pirmuoju kriterijumi ir laikoma, jog statybos darbai kvalifikuojami ten, kur nustatyta nuolatinė buveinė pagal bendruosius kriterijus ir atitinkamai apmokestinama. Tačiau praktikoje, statybos darbų veiklos formos skiriasi. Dažnai atliekant didelės apimties statybos darbus, reikia pasitelkti specialistus iš kitų valstybių, o įmonei įdarbinančiai darbuotojus nėra proporcinga dėl

¹⁷Ribeiro J. Sergio. (2009) Outline of Article 5 of the OECD Model Convention. Wrocław: University of Wrocław. 1(115), p. 295-312. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/11934> [žiūrėta 2025 m. vasario 14d.].

¹⁸OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹⁹*Ibidem*.

vienkartinio projekto įsikurti užsakovės valstybėje. Todėl praktikoje statybininkai tampa keliaujančiais darbuotojais, kurių visas išlaidas padengia statybų įmonė. Iškyla klausimas, kur apmokestinti tokio šaltinio pajamas, nes dažniausiai bendrųjų požymių tokioje verslo formoje galime nerasti²⁰, todėl EBPO modelinės konvencijos leidėjai nustatė specifinį nuolatinės buveinės nustatymo kriterijų – statybos ar projektų darbai.

Į statybų darbus taip pat įtraukiama: „*Kelių, tiltų ar kanalų statyba, pastatų, kelių, tiltų ar kanalų renovacija (apimanti daugiau nei vien tik priežiūrą ar dekoravimą), vamzdynų tiesimas, kasimo ir gilinimo darbai.*“²¹. Šie darbų projektai gali būti pripažįstami, kaip pagrindas nuolatinėi buveinei steigti, jeigu jie tęsiasi ilgiau negu dvylika mėnesių. Svarbu pabrėžti, kad dvylikos mėnesių laikotarpis turi tęstis prie vieno konkretaus projekto, o ne laikas praleistas kitose statybvietėse prie kitų projektų²². Taip pat dvylikos mėnesių riba gali kisti tarp skirtingų valstybių – štai DAIS tarp Portugalijos ir Lietuvos yra numatytas 9 mėnesių laiko tarpas²³.

Šis komentaro straipsnis apima specifinę veiklos sritį – statybų sektorių. Toks reguliavimas svarbus, kadangi daugeliu atvejų tokiuose specifiniuose santykiuose vien tik bendrųjų nuolatinės buveinės kriterijų neužtenka, todėl reikalingas papildomas reguliavimas, siekiant išlaikyti verslo formų lygiateisiškumą ir užkardinti mokesčių išvengimo galimybes.

Sekantys nuolatinę buveinę kvalifikuojantys požymiai, kurie yra aptarti EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnyje yra veiklos vykdymas per agentą. Tai tokia verslo vykdymo forma, kai įmonės veikla yra vykdoma per agentą, tačiau atsakomybė kyla pačiai įmonei, o ne agentui. Tokia veikla, kurią atlieka agentas yra laikoma pagrindinio subjekto veikla ir šiuo pagrindu gali atsirasti pareiga registruoti nuolatinę buveinę²⁴. Subjektas galintis būti agentu yra asmuo ar įmonė, kuris dažniausiai gauna atlygį už teikiamas paslaugas²⁵. Pagal EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnį agentas veikia ir sudarinėja sutartis įmonės vardu, kurių tikslas yra įmonės nuosavybės ar teisės į ją perdavimas arba įmonės paslaugų

²⁰Raad. V. Kees. Construction Project PE in the Netherlands and Taxation of Employment Income Borne by a PE (1999). Amsterdam, ISSN 0007-4624 vol. 53.

²¹OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

²²Ribeiro J. Sergio. (2009) Outline of Article 5 of the OECD Model Convention. Wrocław: University of Wrocław. 1(115), p. 295-312.[interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/11934> [žiūrėta 2025 m. vasario 14 d.].

²³Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos (2002). Valstybės žinios, Nr. 111-4900.

²⁴*Ibidem*.

²⁵Arthur Pleijsier, 'The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One', (2001), 29, Issue 5, pp. 167-183, [interaktyvus], Intertax. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/29.5/333272> [žiūrėta 2025 m. vasario 14 d.].

pardavinėjimas²⁶. Taigi, jeigu įmonė turi tokį agentą kitoje valstybėje, kuris atlikinės aukščiau numatytus sandorius, tuomet tokia veikla gali sukelti pareigą registruoti nuolatinę buveinę ir mokėti mokesčius priimančiojoje valstybėje. Svarbi išimtis numatyta EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnio 6 dalyje, kurioje numatoma, kad jeigu agentas atlieka veiksmus įmonės naudai, tačiau jis veikia kaip nepriklausomas agentas (atstovas), tuomet šios veiklos vykdymas įmonei nesukelia jokių teisinių padarinių. EBPO modelinės konvencijos kontekste, nepriklausomas agentas turi būti suprantamas kaip brokeris, komisionierius arba bet koks kitas nepriklausomo agento statusą turintis asmuo²⁷. Taigi, nuolatinė buveinė nebus pripažinta priimančiojoje valstybėje, jeigu brokeris ar komisionierius nebus priklausomas nuo pagrindinės įmonės ir veiks pagal savo verslo praktiką²⁸.

EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnyje dominuoja pozityviosios sąlygos nustatant nuolatinių buveinių koncepciją, tačiau 4 dalis taip pat yra numčius negatyvias, kurias nustčius nuolatinė buveinė nebus pripažinta. Tai veikla, kuri turi pasiruošiamąjį arba pagalbinį pobūdį, kaip pvz.: patalpų naudojimas tik prekių ir prekių siuntų saugojimo ir pristatymo tikslams, prekių ar siuntų priklausančių įmonei laikymas tik saugojimo, pristatymo tikslams ar prekių apdorojimo kitai įmonei tikslams ir pan.²⁹.

Atsižvelgus į visus aptartus kriterijus galima daryti išvadą, kad EBPO modelinė konvencija reglamentuoja platų verslo formų apmokestinimą per nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus. Konvencija užtikrina lygiateisišką ir konkurencingą reglamentavimą, kuris yra puikus pavyzdys vienodinant teisingą ir darnią mokesčių praktiką tarp užsienio valstybių.

²⁶OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

²⁷OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

²⁸Avery. J. F. John (1993) Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. Vol. 33. 1993, 5, (154-181). [interaktyvus], Official journal of the Confederation Fiscale Europeenne. Prieiga per internetą: [Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention - EconBiz](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 15 d.].

²⁹Commentary on OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

2. BEPS iniciatyvos poveikis nuolatinės buveinės apibrėžimui

EBPO modelinė konvencija, kaip ir bet kuris teisinis aktas, kad ir pavyzdinis, yra nuolat kintantis savo turiniu. Visuomenė, atskiros socialinės grupės prisitaiko prie esamo reguliavimo, todėl ir pati teisė turi keistis, apimti vis naujas reguliavimo sritis³⁰. Mokesčių ir finansų teisėje šis aspektas pasižymi tuo, kad įmonės dažniausiai ieško spragų reguliavime, tam, kad susimąžintų ar išvengtų mokesčių mokėjimo. Spragos ir neatitikimai skirtingų šalių mokestinėse sistemose ir DAIS sudaro galimybes tarptautinėms įmonėms išvengti mokesčių³¹. Apskaičiuota, kad pasauliniu mastu įmonėms pavykdavo išvengti apie 200 milijardų dolerių mokesčių per metus³². Dėl didelių patiriamų nuostolių EBPO ir G20 valstybės 2013 metais sukūrė 15 veiksmų planą pavadinimu BEPS, kuris oficialiai patvirtintas 2015 metais. Šis planas aptarė įvairias mokestines problemas, kurias reikėtų neatidėliotinai greitai ištaisyti. Aktualiausi pakeitimai nagrinėjant nuolatinių buveinių koncepciją yra numatyti 1-ajame ir 7-ajame BEPS iniciatyvos veiksmuose. Toliau šioje dalyje jie bus aptariami.

³⁰Vaišvila, A. (2000). Teisės teorija. Vilnius: Justitia.

³¹Teles S. Laudage. (2023). The Beps Project: Achievements and Remaining Challenges. Policy Brief. <https://doi.org/10.23661/ipb22.2023>

³²Tørsløv R. Thomas and Wier S. Ludvig. (2020). The missing profits of nations. Working paper 24701. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf [žiūrėta 2025 m. vasario 15 d.].

2.1 BEPS 1-asis veiksmas. Problemos kylančios apmokestinant skaitmeninį verslą

Technologijų plėtra ir verslo skaitmeninimas ypatingai paveikė viso pasaulio ekonomiką išplėsdama ir pakeisdama klasikinius verslo modelius. Keičiantis verslo formoms, vis labiau skaitmenizuojant jas, kyla sudėtingi iššūkiai kaip tokias formas lygiateisiškai apmokestinti, kad mokesčių našta būtų paskirstyta tolygiai tarp fiziškai vykdomų verslo veiklų ir skaitmeninių³³. Europos Komisija atliko tyrimą, kuriame bandė nustatyti, kiek mokesčių sumoka fiziškai egzistuojantys verslai ir kiek skaitmeniniai. Pagal šį tyrimą buvo nustatyta, jog tradiciniai verslo modeliai sumoka apie 23% mokesčių, o virtualūs – tik apie 10%³⁴. Išryškėjusios problemos skatino valstybių atstovus inicijuoti apmokestinimo tvarkos pokyčius, tačiau net iki šių dienų tarp valstybių vis dar kyla nesutarimų kaip tai reiktų padaryti.

BEPS iniciatyvos 1-asis veiksmas buvo priimtas ir paskelbtas siekiant mažinti tarptautinio mokesčio vengimo galimybes ir teisingai apmokestinti skaitmeninį verslą. Taigi nuolatinės buveinės nagrinėjimo temai svarbus aspektas yra skaitmeninės nuolatinės buveinės nustatymo ypatumai. Prieš analizuojant skaitmeninio verslo apmokestinimo siūlymus svarbu pabrėžti, jog nuo 2015 metų, kai buvo išleista pirmoji iniciatyva, ji buvo nuosekliai plėtojama ir tobulinama ne viename dokumente. Žemiau pateikiama EBPO išleistų dokumentų chronologinė seka:

1. *„EBPO (2015), Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkių sprendimas, 1 veiksmas – 2015 m. galutinė ataskaita, EBPO/G20 Bazinės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) projektas, EBPO leidykla, Paryžius.*
2. *EBPO (2018), Apmokestinimo iššūkiai, kylantys dėl skaitmenizacijos – Tarpinė ataskaita 2018, Įtraukiantis BEPS pagrindas, EBPO/G20 Bazinės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) projektas, EBPO leidykla, Paryžius.*
3. *Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkių sprendimas – Politinė pastaba, patvirtinta Įtraukiančio BEPS pagrindo 2019 m. sausio 23 d., EBPO 2019.*
4. *Viešosios konsultacijos dokumentas, Sekretoriato pasiūlymas dėl „Vieningo požiūrio“ pagal pirmąjį ramstį, 2019 m. spalio 9 d. – 2019 m. lapkričio 12 d.*

³³Gulbinas, A. and Jogminaitė, K. (2020) “Digital business taxation issues and threats abstract”, *Vilnius University Open Series*, (4), pp. 98–121. doi:[10.15388/OS.TMP.2020.5](https://doi.org/10.15388/OS.TMP.2020.5).

³⁴The Commission of the EU.(2018.) Fair taxation for the digital economy. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Fair taxation of the digital economy](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 15 d.].

5. *EBPO (2020), EBPO/G20 Įtraukiančio BEPS pagrindo pareiškimas dėl dviejų ramsčių požiūrio į mokesčių iššūkius, kylančius dėl ekonomikos skaitmenizavimo – 2020 m. sausis, EBPO/G20 Įtraukiantis BEPS pagrindas, EBPO, Paryžius.*“³⁵.

Taigi, nuo 2015 metų BEPS projekto išleidimo (Nr.1) EBPO ir G20 valstybių tikslas buvo išspręsti skaitmeninio verslo apmokestinimo keliamus klausimus. Darbo grupės toliau dirbo analizuojant šią temą ir 2018 metais pateikė tarpinę ataskaitą (Nr.2), o 2019 metais (Nr.3). EBPO pasirinko skaitmeninio verslo apmokestinimo klausimus detalizuoti pagal dvi temas – Ramsčiu 1 ir Ramsčiu 2. Ramstis 1 buvo skirtas analizuoti skaitmeninės nuolatinės buveinės nustatymo problematiką ir kitus klausimus, o Ramstis 2 buvo orientuotas į minimalųjį efektyvų pelno mokesčio nustatymą.

Pirmiausiai aptariama Ramstis 2 iniciatyva. Šios iniciatyvos pagrindinis tikslas yra užtikrinti, jog tarptautinių subjektų įmonių grupių pelnas būtų apmokestinamas minimaliu pelno mokesčio tarifu, nepaisant to, kurioje EBPO narės valstybėje ši įmonių grupė veiktų³⁶. To priežastis gana paprasta, jog valstybės nenustatytų mažesnių tarifų negu fiksuotas dydis, siekiant prisivilioti tarptautinių subjektų grupių įmones investuoti į savąsias jurisdikcijas. Lietuva tokį reguliavimą įgyvendino pastaraisiais metais priimdama Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymą³⁷. Šiame įstatyme įtvirtintas reguliavimas, jog jeigu tarptautinių subjektų grupių įmonė veikianti Lietuvoje tikrinamuoju laikotarpiu nurodo pajamas didesnes kaip 750 000 000 eurų per 2 iš 4 finansinių metų, einančių iš karto prieš tikrinamuosius finansinius metus, tuomet tokios įmonės turi būti apmokestinamos minimaliu efektyviu 15 % pelno mokesčio tarifu³⁸. Ramsčio 2 reguliavimas pasiekė valstybių narių teisinės sistemas ir nustatė labiau harmonizuotą tarptautinių investicijų pritraukimo politiką mokesčių teisės klausimų aspektu.

Nuolatinės buveinės koncepcijos sampratos kontekste, svarbesnė iniciatyva yra Ramstis 1. Šia iniciatyva atnaujintas reguliavimas susijęs su skaitmeninių įmonių apmokestinimu per nuolatinės buveinės. Ši problema tarptautinėje erdvėje yra kelianti daug iššūkių, o tai parodo ir ilgai vykstantys nesutarimai ir diskusijos dėl skaitmeninių įmonių veiklos apmokestinimo.

³⁵OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

³⁶OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

³⁷Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymas, (2024). TAR, Nr. 11163.

³⁸*Ibidem*.

Svarbu pabrėžti, jog Ramsčio 1 iniciatyva siūlomi aiškinimai taip ir nėra dar įsigalioję ir vis dar yra svarstomi.

Vienas iš Ramsčio 1 tikslų yra apmokestinti didžiausias tarptautinių įmonių grupes pagal tai, kur jos faktiškai uždirba pajamas, o ne pagal tai, kur faktiškai reziduoja. Ši problema yra ypač svarbi nagrinėjant šio darbo temą, kadangi tradicinė nuolatinės buveinės koncepcija yra siejama su tam tikru faktiniu (fiziniu) ryšiu su valstybe. Tačiau tam, kad apmokestinti aukščiau aptartas pajamas, reikia nustatyti papildomas taisykles, kurios kvalifikuotų skaitmenines nuolatinės buveines. Tokį pavyzdinį pagrindą numato Ramsčio 1 pasiūlymas – jis siejamas su Nexus reikšme. Nexus reikšmė pagal Kembridžo universiteto žodžių žinyną yra paaiškinama kaip ryšys tarp kelių dalių ar elementų. Ramsčio 1 iniciatyvos prasme, Nexus reiškia, jog užsienio įmonė turi tam tikrą ryšį su valstybe, kuris leidžia ją apmokestinti (bet tik pelno mokesčiu) pagal skaitmeninės nuolatinės buveinės koncepciją³⁹. Taigi, Nexus pagal pirmojo ramsčio šabloną būtų nustatoma jeigu:

1. automatizuotas skaitmenines paslaugas teikiančios įmonės viršytų nustatytą ribą eurais per metus; arba
2. viršytų skaitmeninės įmonės apyvartos ribą nustatytą eurais tam tikrais metais, o įmonė užsiimtų tiesiogiai su vartotojais susijusiomis paslaugomis. Papildoma taisyklė su šiuo aspektu yra ta, kad būtų vertinama, ar tokia įmonė neturi dukterinių įmonių ar verslo vietos toje valstybėje.

Toliau šablone numatyta, jog priklausomai nuo to, kurioje valstybėje ribos nustatytos, bus svarstoma galimybė taikyti mažesnę ribą, atsižvelgiant į valstybės ekonominį pajėgumą⁴⁰. 2025 metais Ramsčio 1 taisyklės vis dar nėra įgyvendintos ir apmokestinimo taisyklės nėra taikomos. Todėl atskiros valstybės jau yra ėmęsi iniciatyvos tokias taisykles įtraukti į savo mokestines sistemas, dėl nepakankamai greito EBPO organizacijos taisyklių priėmimo. Štai Prancūzija 2025 metais siūlo padidinti esamą 3 % skaitmeninių įmonių pelno mokestį iki 5%, tokiu būdu susirenkant į biudžetą papildomai 500 milijonų eurų⁴¹. Kitose valstybėse taip pat yra skaitmeninio pelno mokesčio atitikčių – pavyzdžiui Didžiojoje Britanijoje nuo 2020 metų jau yra nustatytas skaitmeninių įmonių pelno mokestis veikloms, kurių metinės pajamos viršija 500 mln. svarų taikant 2% procentų tarifą⁴². Savo ruožtu Lietuvoje, skaitmeninių nuolatinių

³⁹OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

⁴⁰*Ibidem*.

⁴¹Asquith R. France DST rise to 5% proposal. VAT Calc. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vatcalc.com/france/france-dst-rise-to-6-proposal/>. [žiūrėta 2025 m. vasario 24 d.].

⁴²*Ibidem*.

buveinių sąvoka dar nėra įteisinta ir atitinkamai pelno mokestis tokioms veikloms nėra nustatytas. Kadangi nėra vieningo EBPO ar bent ES modelio, reguliuojančio skaitmeninių nuolatinių buveinių nustatymą, o kai kurios valstybės tokį mokestį yra įsivedusios, kyla problemos įmonėms iš valstybių, kurios tokio mokesčio netaiko. Pagrindinė problema išryškėja dvigubo apmokestinimo situacijose.

Pagal tradicinius nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus, įmonių pajamos apmokestinamos toje valstybėje, kurioje yra jų fiksuota verslo vieta⁴³, tačiau jei tokia įmonė vykdo veiklą užsienio valstybėje, kurioje yra egzistuojantis skaitmeninių nuolatinių buveinių apmokestinimas, ji gali būti priversta mokėti tokius pat mokesčius rezidavimo šalyje. Todėl gali susidaryti tokios situacijos, kai įmonės moka mokesčius du kartus, tiek rezidavimo valstybėje, tiek ir užsienio valstybėje, kurioje ji vykdo skaitmeninę veiklą.

Šiuo metu nėra vienodo mechanizmo, kuris panaikintų dvigubo apmokestinimo problemas, susijusias su skaitmeninių nuolatinių buveinių nustatymu. Nei tarptautiniame, nei nacionaliniame reguliavime nėra priemonių, kurios panaikintų dvigubą apmokestinimą, todėl įmonėms tenka didesnė mokesstinė našta. Šios problemos išsprendimui reikalingas skaitmeninio apmokestinimo modelis, kuris apibrėžtų aiškų ir proporcingą mokesčių pasiskirstymą tarp valstybių.

Skaitmeninė nuolatinė buveinė yra svarbi sąvoka, kuri iš dalies keičia, tačiau tuo pačiu ir papildo tradicinės nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus, numatytus EBPO modelinėje konvencijoje. Šią sąvoką ypatingai svarbu aiškinti, siekiant visapusiškai atskleisti šiuolaikinės nuolatinės buveinės reikšmę. Keičiantis įmonės vykdomų veiklų praktikai ir vis plečiantis skaitmeninių įmonių veiklos modeliams, svarbu užtikrinti nuoseklų ir lygiateisišką įmonių apmokestinimą ir taip pat skatinti konkurenciją tarp šių skirtingų verslo veiklos vykdymo modelių.

⁴³OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

2.2 BEPS 7-asis veiksmas. Nuolatinės buveinės statuso kvalifikavimo pakeitimai

Pirmasis pakeitimas buvo susijęs su EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnio 4 dalimi. Senasis reglamentavimas nurodė, kad pasiruošimo ir pagalbinės veiklos nesukeldavo nuolatinės buveinės kvalifikavimo, todėl praktikoje įmonės naudojosi šia spraga ir įkurdavo labai didelius sandėlius, kuriuos realizuodavo taip, jog neatsirastų sąlygų nustatyti pareigą registruoti nuolatinę buveinę ir mokėti mokesčius⁴⁴. Tam, kad tos pajamos būtų apmokestinamos, atitinkamai buvo atlikti komentaro pakeitimai apibūdinant tokias veiklas kaip nuolatinės buveinės kriterijus sukeliančias situacijas.

Sekantis patvarkymas taip pat buvo susijęs su EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnio 4 dalyje numatytu pasiruošimo ir pagalbinės veiklos nustatymo pagrindu. Senasis reguliavimas sudarė įmonėms galimybes išskaidyti savo veiklą į mažesnes dalis, tokiu būdu išvengiant vienos nuolatinės buveinės statuso. Dėl šios priežasties buvo sukurta skaidymo prevencijos taisyklė. Jos tikslas buvo pašalinti įmonių grupėms galimybes skaidyti savo veiklą į daugelį mažų operacijų. Ši taisyklė veikia tokiu būdu, kad viena iš tų vietų, kuriose vykdoma veikla, turi būti nuolatinė buveinė arba bendras tokių veiklų rezultatas turi viršyti tai, kas laikoma pasirengimo ar pagalbine veikla⁴⁵. Taigi, jeigu skaidymo prevencijos taisyklė bus nustatyta, abi įmonės įgaus nuolatinės buveinės statusą. Pastebėtina tai, kad šiuo pakeitimu dalinai pakito tradicinės fiksuotos verslo vietos supratimas. Šiuo atveju verslo vieta suprantama ir taikoma vertinant kelių mažesnių operacijų vykdomas funkcijas. Jeigu kartu jos veikia siekdamos vieną kitą papildyti – tuomet jos bus laikomos nuolatinėmis buveinėmis, nors kiekviena atskirai nebūtų.

Kiti pakeitimai buvo susiję su veikla vykdoma per agentą. EBPO modelinėje konvencijoje yra nurodyta, kad jeigu agentas vykdo veiklą įmonės vardu kitoje valstybėje, tuomet tokia veiklos forma gali sukelti nuolatinės buveinės statusą⁴⁶. Mokesčių išvengimo būdas buvo toks, jog įmonės sudarydavo sandorius su komisionieriais ir jie savo vardu sudarinėdavo sandorius, tačiau pardavinėdavo įmonės nuosavybę įmonės naudai. Tokiu būdu įmonės uždirbdavo pelną, o būdavo apmokestinamas tik komisionieriaus atlyginimas⁴⁷. Pakeitimai šiuo klausimu išplėtė reguliavimą įtraukiant taip pat tokius sandorius įmonės vardu, kaip įmonės nuosavybės prekių perleidimo sandoriai, teisė naudotis daiktais, kurie priklauso

⁴⁴OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Additional Guidance on the attribution of Profits to Permanent establishments BEPS Action 7, (2018). OECD and G20, Paris.

⁴⁵Guglielmo M. (2019). New Trends in the Definition of Permanent Establishment, EC and international Tax Law Series Vol. 17. <https://doi.org/10.59403/2fmgqwn>

⁴⁶OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

⁴⁷ *Ibidem*.

įmonei ir taip pat sandoriai dėl įmonės paslaugų teikimo⁴⁸. Svarbu pabrėžti, kad šie komisionierių sutarimai turi būti atskiriami nuo komisionieriaus atliekamų sandorių, kurių metu pats agentas veikia savo vardu, dėl savo verslo tikslų, kad įsigytų prekes savo naudai iš įmonių, kurios neturi nuolatinių buveinių susitarančiojoje valstybėje.

Taip pat BEPS pakeitimais buvo bandoma sureguliuoti situacijas, kai agentai vykdydami įmonės veiklą, turinio prasme sudarydavo sutartis šaltinio valstybėje, tačiau galutinai sutartys būdavo užbaigiamos sudaryti užsienyje. Kad užkardinti šį mokesčių vengimo būdą, komentaras buvo papildytas taisykle, kad jeigu agentas veikia už užsienio įmonę ir nuolat sudaro sutartis arba atlieka pagrindinį vaidmenį, vedantį į sutarties sudarymą, kuri be reikšmingų pakeitimų yra sudaroma – tuomet iškyla nuolatinės buveinės registracijos pareiga⁴⁹. Šis pakeitimas turi būti suprantamas taip, jog jeigu agentas aktyviais būdais stengiasi įtikinti potencialų prekių pirkėją ar paslaugų gavėją atlikti sandorius naudingus užsienio įmonei – tuomet tokie veiksmai ir gautas pelnas turėtų būti apmokestinamas susitariančiojoje valstybėje.

Trečioji problema identifikuota buvo dėl EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnio 6 dalies. Jame buvo nurodyta, kad jeigu nepriklausomas agentas veikia įmonės tikslais, visiškai dėl savo verslo praktikos – tuomet tokie santykiai nebus kvalifikuotini kaip sukeliantys nuolatinės buveinės atsiradimo riziką⁵⁰. Tarptautinės įmonės naudojosi šia spraga tokiu būdu, jog dažniausiai nepriklausomas agentas atlikinėdavo sandorius tik su viena ar keliomis įmonėmis ir tapdavo su jomis glaudžiai susijęs⁵¹. Todėl BEPS iniciatyvoje buvo pasiūlyta pridėti papildomą reguliavimą ties šiuo klausimu, jog jeigu asmuo veikia tiksliai už vieną ar daugiau įmonių, su kuriomis jis yra glaudžiai susijęs, tuomet tas asmuo negali būti laikomas nepriklausomu agentu ir naudotis šio straipsnio taikoma išimtimi⁵². Šis pakeitimas buvo ypatingai susijęs su nepriklausomo agento statusu ir jo apibūdinimu. Tai nereiškia, kad toks agentas, kaip verslu užsiimantis asmuo automatiškai tampa įmonės agentu, jeigu atlieka keletą sandorių įmonės vardu, tačiau papildomai kiekvienu atveju reikia nustatinėti glaudų ryšį, pakartotinumą, kitus nepriklausomo agento klientus ir kitus aspektus.

⁴⁸OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Additional Guidance on the attribution of Profits to Permanent establishments BEPS Action 7, (2018). OECD and G20, Paris.

⁴⁹*Ibidem*.

⁵⁰OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą : http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁵¹Guglielmo M. (2019). New Trends in the Definition of Permanent Establishment, EC and international Tax Law Series Vol. 17. <https://doi.org/10.59403/2fmgqwn>

⁵²*Ibidem*.

BEPS 7 iniciatyva, dėl nuolatinių buveinių, palietė svarbius aspektus tobulinant EBPO modelinės konvencijos reguliavimą. Problema iškyla tik perkeliant pakeitimus į valstybių DAIS, kadangi daugelis šių sutarčių yra sudarytos, o jų pakeitimas gali užtrukti. Pagal EBPO internetinį puslapį 2025 metais tik 1950 iš 3000 galiojančių DAIS buvo pakeistos atsižvelgiant į atliktus pakeitimus, todėl trečdalis mokesčių, kurie galėtų būti surinkti pagal BEPS iniciatyvos pakeitimus, vis dar yra šešėlyje. Lietuvos ir daugelio kitų valstybių DAIS sutartys buvo paliestos, pasirašant daugiašalę konvenciją 2017 m. birželio 7 d.

3. Nuolatinės buveinės reguliavimas Lietuvos mokesčių sistemoje

3.1 Teisinė nuolatinės buveinės samprata Lietuvoje

Nuolatinės buveinės svarba išryškėja tais atvejais, kai nereziduojantys valstybėje asmenys gauna pajamų priimančiojoje valstybėje, tačiau tokių asmenų pajamos nebūna apmokestinamos. Tokiais atvejais valstybės turi pagrįstą kompetenciją apmokestinti savo teritorijoje įsteigtus verslo subjektus⁵³. EBPO modelinė konvencija nustato pavyzdinius kriterijus, kuriuos kiekviena valstybė gali interpretuoti pagal savo poreikius.

Nuolatinės buveinės sąvoka Lietuvoje yra apibrėžta Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 22 dalyje⁵⁴. Pagal šį apibrėžimą yra išskiriami 4 atvejai, kuomet laikoma, kad užsienio vienetas turi pareigą registruoti nuolatinę buveinę ir mokėti mokesčius šaltinio valstybėje:

1. kai įmonės nuolat vykdo veiklą;
2. vykdo veiklą per atstovą (agentą);
3. naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą;
4. gamtos ištekliams tirti ir gauti naudoja įrangą arba konstrukciją įskaitant tam naudojamus gręžinius ir laivus⁵⁵.

Pirmajam kriterijui yra taikomas prezumpcinis sąrašas, kuomet iškart kvalifikuojama, kad įmonės nuolat vykdo veiklą per nuolatinę buveinę. Pavyzdinis sąrašas yra identiškas EBPO modelinės konvencijoje nurodytame sąraše: „a) vadovybės buvimo vieta; b) filialų; c) įstaigų; d) gamyklų; e) dirbtuvė; f) kasyklų, naftos arba dujų gręžinių, karjerų arba bet kokių kitų gamtos išteklių gavybos vietų.“⁵⁶. Kadangi visų galimų verslo formų neįmanoma apibrėžti, Lietuvos reguliavime yra numatytos 3 sąlygos, kurias atitikus, pripažįstama įmonės pareiga registruoti nuolatinę buveinę ir mokėti mokesčius Lietuvoje:

⁵³Gulbinas, A. and Jogminaitė, K. (2020) „Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai“, *Vilnius University Open Series*, (4), pp. 98–121. doi:[10.15388/OS.TMP.2020.5](https://doi.org/10.15388/OS.TMP.2020.5).

⁵⁴Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme 2 straipsnio 22 dalyje numatytas nuolatinės buveinės apibrėžimas: „užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje arba Lietuvos vieneto veiklos užsienio valstybėje vieta, įskaitant veiklos vykdymą visoje arba tam tikroje atitinkamos valstybės teritorijoje. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje nuolat vykdo veiklą arba vykdo savo veiklą per priklausomą atstovą (agentą), arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą, arba gamtos ištekliams tirti ar gauti naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumą apibrėžia, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.“⁵⁴

⁵⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 komentaras, Aktuali redakcija (2025).

⁵⁶ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą : http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

1. įmonė turi kitoje valstybėje egzistuojančią ūkinės komercinės veiklos vietą;
2. ūkinė komercinė veikla yra vykdoma nuolatos;
3. per tą ūkinės komercinės veiklos vietą vykdo savo ūkinę komercinę veiklą (ar jos dalį)⁵⁷.

Antrasis atvejis tai veiklos vykdymas per atstovą (agentą). Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 22 dalies komentare nėra plačiai aiškinami per atstovą (agentą) vykdomos veiklos ypatumai, tačiau nurodoma į Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsakymą „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“⁵⁸ (toliau – Nutarimas). Pelno mokesčio įstatymo komentare taip pat minima, jog nuolatinės buveinės kvalifikavimui svarbu nustatyti ar atstovas bus priklausomas ar nepriklausomas. Užsienio vieneto atstovas (agentas) yra fizinis ar juridinis asmuo nepriklausomai nuo to, kokia verslo forma jis užsiima (makleris, brokeris, prekybos komisionierius, verslo konsultantas arba kitoks agentas)⁵⁹. Taigi pagrindinė taisyklė, kuri susijusi su 2 reikalavimu yra ta, kad jeigu atstovas veikia kaip nepriklausomas agentas, tuomet tai nesukelia teisinių padarinių įmonei registruoti nuolatinės buveinės. Nustatant ar agentas yra nepriklausomas reikia nustatyti ar jis turi juridinę, ekonominę nepriklausomybę nuo užsienio vieneto (ar atstovo veiklą vykdo savo vardu, ar įmonės) ir taip pat ar užsienio vieneto atstovo įprastinė veikla atitinka užsienio vieneto per tą atstovą vykdomą veiklą⁶⁰. Kitais atvejais atstovai (agentai) bus laikomi priklausomi nuo įmonės veiklos, o tai reiškia, kad jo atstovaujamai įmonei kils pareiga registruoti nuolatinę buveinę. Lietuvos reguliavimas šiuo aspektu nėra skirtingas nuo EBPO modelinėje konvencijoje išreikšto paaiškinimo, tačiau nei Pelno mokesčio įstatymo komentaras, nei Nutarimas detaliai neaiškina ypatumų ir problematikos, kurios gali kilti santykiuose tarp agentų ir jų atstovaujamų įmonių.

Trečiasis požymis pagal bendrąją taisyklę yra įmonių veikla statybų aikštelėse, statybose, surinkimo ar montavimo objektuose, arba su jais susijusia priežiūros, konsultacine veikla, bet tik tokiu atveju, kai tokia veikla užsiima ilgesnį nei šešių mėnesių laikotarpį. Į tokią veiklą įeina ir darbai atliekami montuojant, tiesiant naują, rekonstruojant, remontuojant ar griauinant esamą statinį⁶¹. Nutarime įtvirtintas 6 mėnesių laikotarpis nėra atsitiktinis. Šis siejasi su rezidavimo taisykle, kuri numato jog tam, kad fizinis asmuo būtų laikomas Lietuvos

⁵⁷Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 komentaras, Aktuali redakcija (2025).

⁵⁸Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 kovo 7 d. nutarimas Nr. 54 „dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ TAR, 24-892.

⁵⁹*Ibidem*.

⁶⁰*Ibidem*.

⁶¹Lietuvos Respublikos statybos įstatymas Nr. I-1240 (1996). Valstybės žinios, Nr. 32-788.

nuolatinio gyventoju reikia, kad jis praleistų 183 dienas ar daugiau Lietuvos Respublikoje, t.y. pusę metų⁶². Ta pačia logine seka yra nustatytas ir 6 mėnesių terminas, nors ne vienoje DAIS sutartyje, Lietuva su kitomis valstybėmis yra sulygusios ir ilgesnius terminus.

Kiek tai susiję su priežiūros ar konsultacinių paslaugų teikimu – nėra reikalaujama turėti veiklos vietą, tačiau konsultacija ar priežiūra turi trukti ilgiau negu 6 mėnesius⁶³. Žinoma, numatytas 6 mėnesių laikotarpis nėra absoliutus. Lietuva sudarant DAIS su kitomis valstybėmis gali susitarti dėl skirtingų laikotarpių atsižvelgiant į jų interesus ir verslo praktiką. Statybos darbai yra viena iš verslo rūšių, kurios išsiskiria iš klasikinių verslo formų ir neatitinka pagrindinių kriterijų, todėl privalu turėti reguliavimą, kuris užtikrintų, kad įmonės gaunančios pajamas iš tokios veiklos formos būtų lygiai taip pat apmokestintos kaip ir kitos įmonės, kurios vykdo veiklą šaltinių valstybėse ir generuoja pajamas.

Paskutinis kvalifikuojantis požymis įtrauktas į lietuvišką nuolatinės buveinės apibrėžimą yra gamtos ir išteklių tyrimo ir gavybos darbai. Pelno mokesčio įstatymo komentare tyrimas apibūdinamas kaip darbai, atliekami ruošiant gamtos išteklius gavybai ar naudojimui ir siekiant gauti apie juos žinių, reikalingų priimti sprendimams⁶⁴. Taip pat į šią sąvoką įeina ir patys gavybos darbai, t.y. išteklių išgavimo darbai. Lietuvos įstatymų leidėjai šiai rūšiai suteikė ypatingą svarbą įtraukdami į nuolatinės buveinės apibrėžimą. Pačioje EBPO modelinėje konvencijoje ši veiklos rūšis trumpai aptariama komentare, tačiau tiesiogiai 5 straipsnyje nėra detalizuojama.

Šioje dalyje aptariama nuolatinės buveinės teisinė samprata Lietuvoje ir jos nustatymo kvalifikuojantys požymiai. Matoma aiški tendencija, jog reguliavimas ypatingai neišsiskiria nuo EBPO modelinėje konvencijoje nurodytų gairių. Skirtumai išryškės toliau šiame darbe nagrinėjant DAIS su kai kuriomis užsienio valstybėmis (valstybių atrankos kriterijai bus aptarti toliau), kadangi praktinė šio reguliavimo dalis atspindi būtent santykiuose su užsienio valstybėmis. Taip pat labai svarbu atsižvelgti į tarptautinių sutarčių viršenybės principą, įtvirtintą Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme 5 straipsnio 1 dalyje, kuris numato jog tarptautinės sutartys turi viršenybę prieš Lietuvos mokesčių įstatymuose numatytas apmokestinimo taisykles⁶⁵. Taigi analizuojant ar sprendžiant ginčus su nuolatinio buveinių nustatymu svarbesnį vaidmenį atlieka DAIS nei nacionalinis reguliavimas. Taip pat atskiri atvejai gali reikalauti atsižvelgti į EBPO modelinės konvencijos tam tikrų nuostatų

⁶²Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007, (2002). Valstybės žinios, Nr. 73-3085.

⁶³Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 komentaras, Aktuali redakcija (2025).

⁶⁴*Ibidem*.

⁶⁵Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, (2004). Valstybės žinios, NR. 63-2243.

interpretavimą. Apibendrinant galima teigti, jog nuolatinės buveinės reguliavimas yra glaudžiai susijęs su EBPO modelinėje konvencijoje nustatytu reguliavimu, o praktiniai klausimai sprendžiami remiantis tiek nacionaline, tiek tarptautine praktika. Todėl svarbu aiškinti ir suprasti ne tik nacionalinės teisės aspektus, bet ir tarptautinius tam, kad teisingai išspręstume praktikoje kylančius ginčus ir sumažintume įmonių galimybes išvengti pajamų apmokestinimo.

3.2 Nuolatinės buveinės sampratos kaita Lietuvos mokesčių sistemoje

Lietuvai esant Sovietinėje Sąjungoje iki 1990 metų galiojo planinė ekonomika ir kitaip negu demokratinėse valstybėse, kuriose egzistavo laisva rinka, įmonių ir privačios nuosavybės gausa, vyravo liaudies nuosavybės idėja⁶⁶. Tarptautinė prekyba, nors visoje vakarų Europoje klestėjo, okupuotoje Lietuvoje buvo ribota. Taigi, visu sovietmečiu nuolatinės buveinės koncepcija nebuvo egzistuojanti. Pirmasis Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (toliau – Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas), kuris įteisino juridinių asmenų apmokestinimą buvo priimtas tik po Nepriklausomybės atkūrimo 1990 m. liepos 31 d. Pirmoji šio įstatymo redakcija nedetalizavo juridinių asmenų kaip užsienio ar Lietuvos juridinių asmenų, tačiau bendrai nurodė, kad juridinių asmenų įplaukos yra apmokestinamos 35 procentų tarifu⁶⁷, taip pat šiame įstatyme nėra užsimenama apie nuolatinį buveinių koncepciją. Nuolatinės buveinės koncepcija pirmą kartą buvo detalizuota pasirašytose ir ratifikuotose DAIS su Suomija, Švedija, Norvegija, Danija, 1993 metais⁶⁸. Jose buvo pasitelktas nuolatinį buveinių koncepcijų apibrėžimas, kuris visiškai atitiko EBPO modelinės konvencijos pavyzdinės sutarties 5 straipsnyje numatytą nuolatinės buveinės apibrėžimą⁶⁹. Lietuvai atkūrus nepriklausomybę, Lietuvos atstovams pirmųjų tarptautinių dvišalių sutarčių sudarymas buvo svarbus žingsnis į tarptautinių santykių ir prekybos plėtimą. Svarbu pabrėžti, nors DAIS su šiomis valstybėmis buvo sudarytos, tačiau fiskalinių padarinių sukelti jos negalėjo tiek, kiek tai buvo susiję su nuolatinį buveinių reguliavimu, kadangi tokia koncepcija Lietuvos nacionalinėje teisinėje sistemoje dar nebuvo apibrėžta ir įteisinta.

Toliau sekė 1997 m. kovo 27 d. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo papildymas, kuriuo numatyta, jog pelno mokesčiu taip pat apmokestinamos „užsienio valstybių įmonės, kurių veiklą reglamentuoja užsienio valstybių įstatymai ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje.“⁷⁰. Tokia formuluotė sukelia dviprasmiškų minčių – pirmiausia neaiškumas kyla dėl formuluotės „užsienio valstybių įmonės“. Darytina išvada, jog šia formuluote įstatymo leidėjas turėjo omenyje užsienio valstybių veiklą, kuri vykdoma Lietuvoje, tačiau net ir aiškinant tokiu

⁶⁶Lietuvos Tarybų socialistinės respublikos konstitucija (pagrindinis įstatymas) (1978). Vyriausybės žinios, Nr. 11-130.

⁶⁷Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, (1990). Lietuvos aidas, Nr. 60-0.

⁶⁸Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas dėl tarptautinių sutarčių dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo ratifikavimo, (1993). Valstybės žinios, Nr. 66-1247.

⁶⁹Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, (1993). Valstybės žinios, Nr. 17-274.

⁷⁰Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 6, 7, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo 20 straipsniu įstatymas, (1997). Valstybės žinios, Nr. 28-661.

būdu kyla neaiškumų – kaip ir kada užsienio įmonė tampa mokesčių mokėtoja, kokia veikla turi užsiimti, kokiam laiko tarpui ir pan. Kadangi pirmieji mokesčių įstatymų komentarai išleisti tik 1998 metais, VMI turėjo didelę interpretavimo teisę aiškinti ir taikyti mokesčių įstatymus tokioms įmonėms.

1998 m. liepos 2 d. buvo išleistas Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo papildymas, kuriame jau buvo įtraukta nuolatinės buveinės sąvoka⁷¹. Joje didelis dėmesys sukoncentruotas į EBPO modelinėje konvencijoje nurodytą pirmąjį kriterijų – tai vykdoma veikla būtent iš filialų, padalinių, cechų ir t.t. Žinoma, tai viena iš dažniausių verslo formų, kurios yra apmokestinamos pagal nuolatinės buveinės koncepciją, tačiau šiame apibrėžime trūksta aiškumo siekiant apibrėžti kitų sričių vykdomas veiklas. Taip pat nuo šių laikų galiojančios sąvokos siauriau aiškinamas įgalioto asmens – šiuo metu nepriklausomo atstovo (agento) veikla. Vėliau ši sritis sulaukė ypatingo dėmesio, kadangi tai buvo viena iš pagrindinių nuolatinės buveinės koncepcijos spragų, per kurias įmonėms pavykdavo išvengti milijardus mokesčių⁷².

Sekantis Juridinio asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimas dar labiau supanašino nuolatinės buveinės apibrėžimą su galiojančiu šiomis dienomis⁷³. Apibrėžime atsisakoma tik apibrėžtų geografiškai verslo vietų ir pakeičiama į vykdomą veiklą per komercinę ūkinę veiklą. Tokios sąvokos pasirinkimas išplečia nuolatinės buveinės sąvokos taikymo ribas, tačiau taip pat įpareigoja paaiškinti komentare ar kokiame kitame teisiniame akte kaip yra suprantama komercinė ūkinė veikla.

Taip pat plačiau apibrėžiamas veiklos vykdymas per atstovą (agentą) kriterijus, t.y. įtraukiamas priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus, kuriuos pavedama nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybei ar jos įgaliotai institucijai. 2002 m. kovo 7 d. buvo priimta

⁷¹Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 4(1), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo 21, 22 straipsniais įstatymas, (1998). Valstybės žinios, Nr. 68-1977 1 straipsnio 2 dalimi buvo apibrėžta nuolatinė buveinė – tai užsienio valstybių įmonių nesavarankiški padaliniai, tarp jų užsienio valstybių įmonių filialai (toliau – nuolatinės buveinės), kurie Lietuvos Respublikoje: turi veiklos vietą, kurioje vykdo savo veiklą arba jos dalį; arba kurie vykdo savo veiklą per įgaliotą fizinį, juridinį ar kitą asmenį, jeigu šis asmuo turi tos užsienio valstybės įmonės įgaliojimą jos vardu sudaryti sutartis ir tuo įgaliojimu naudojasi; arba kurie naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo arba įrangos objektą; arba kurie gamtiniais ištekliams tirti arba gauti naudoja įrangą ar konstrukciją, įskaitant gręžimo įrenginius ar laivus. Nuolatinės buveinės privalo įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtojos toje teritorinėje valstybinėje mokesčių inspekcijoje, kurios teritorijoje turi vykdomos veiklos vietą.

⁷²Tørsløv R. Thomas and Wier S. Ludvig. (2020). The missing profits of nations. Working paper 24701. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 3 d.].

⁷³Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas nuolatinės buveinės, (2000). Valstybės žinios, Nr. 64-1912.

Nutarimo pirmoji redakcija. Jame sukonkretinama ir atskiriama nepriklausomo ir priklausomo atstovo (agento) sąvokos, jų taikymas bei nustatymo teisiniai padariniai.

Sekantis Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimas⁷⁴ buvo orientuojamas į sąvokos aiškumą – išplečiamas subjektas, t.y. ne vien tik užsienio juridinis asmuo, o ir kita organizacija. Taip pat pavedama Lietuvos Respublikos Vyriausybei apibrėžti ūkinės komercinės veiklos nuolatinumo apibrėžimą. Panašu, kad pakeitimai buvo derinami su praktikoje kylančiomis problemomis – pirmiausia, kad atsirasdavo subjektų, kurių juridinis statusas buvo kitoks nei klasikinė įmonė. Antra, kadangi įstatymo leidėjas nurodė, kad apmokestinama ūkinė komercinė veikla, tačiau nepaaiškino kokios veiklos patenka į šį apibrėžimą, todėl tai pavedė nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybei.

Galiausiai 2001 metais Lietuvos Respublikos Seimas priėmė dabar galiojantį Pelno mokesčio įstatymą, kuriame apibrėžė nuolatinės buveinės sampratą beveik tapaciai kaip ir šių laikų reguliavime. Formulavime pasirinko 4 kvalifikuojančius kriterijus:

1. nuolatinis veiklos vykdymas;
2. veiklos vykdymas per atstovą (agentą);
3. veiklos vykdymas statybos teritorijoje, statybos, surinkimo ar įrangos objekte;
4. ir veiklos vykdymas gamtos išteklių tyrimui ar gavybai⁷⁵.

Taip pat atsisakė apibrėžime komercinės veiklos vykdymo sąvokos. Tai galėjo lemti kelios priežastys. Pirmą, įstatymo leidėjas norėjo suartėti su tarptautinėse sutartyse naudojamomis formuliotėmis. Antra, veiklos sąvoka apima ne tik komercines, bet ir nekomercines įmonių verslo sritis. Trečia, vartojant komercinių veiklų sąvoką, reikalingas papildomas reguliavimas, kuris detalizuoja ir išplečia įstatymo aiškinimą.

Pakeitimai taip pat buvo stipriai įtakojami didėjančiu tarptautinių įmonių investavimo į Lietuvos rinką skaičiumi, taip pat daugėjo sudarytų DAIS, todėl kilo poreikis tiksliai aiškinti nuolatinių buveinių apibrėžimą ir mažinti mokesčių vengimo galimybes.

Iki šių laikų egzistuojančios nuolatinės buveinės apibrėžimo dar buvo atliktos kelios korekcijos, tačiau esminių pakeitimų nebuvo.

⁷⁴Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 21 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymas, (2001). Valstybės žinios, Nr. 62-2235.

⁷⁵Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, (2001). Valstybės žinios, Nr. 110-3992. Nuolatinė buveinė – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Paskutinis svarbus pakeitimas buvo susijęs su BEPS 7-ąja iniciatyva. Joje buvo tikslinta EBPO modelinės konvencijos ir užkardinamos nuolatinės buveinės kvalifikacijos problemos, kuriomis naudojosi įmonės, kad išvengtų mokesčių apmokestinimo. 2017 metais buvo pasirašyta daugiašalė konvencija⁷⁶, kuria buvo priimti pakeitimai susiję su BEPS iniciatyvos gairėmis. Šia konvencija atsirado papildomas reguliavimas, kuriame buvo numatyti ypatumai susiję su nuolatinės buveinės kvalifikavimu. Buvo papildomai išplėstas veiklos vykdymas per nepriklausomo atstovo (agento) reguliavimą, taip pat veiklos vykdymą kaip pagalbinę/paruošiamąją veiklą, skaidymo prevencijos (veiklos skaidymo) draudimas ir t.t.⁷⁷.

Nuolatinės buveinės koncepcijos raida per santykinai trumpą laiko tarpą išgyveno daug pertvarkų ir reformų, kurios vis labiau išplėtė ir aiškino nuolatinių buveinių koncepcijos sampratą ir jos taikymo kriterijus. Nuo pat nepriklausomybės atkūrimo buvo matomas siekis sutapatinti mokestinę sistemą su tarptautine erdve, kad Lietuva taptų patraukli pritraukti užsienio įmones į Lietuvos rinką ir pasiekti darnią šiuolaikinę Lietuvos mokesčių sistemą, kuri užtikrintų stabilias biudžeto pajamas⁷⁸. Lietuvos Respublikos finansų ministerija inicijavo daug pakeitimų, kol buvo pasiekta ekonomiškai išsivysčiusio lygio mokesčių sistema, užtikrinanti pripažinimą tarptautinėje rinkoje.

⁷⁶Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimu, (2016). TAR, Nr. 16002.

⁷⁷OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Additional Guidance on the attribution of Profits to Permanent establishments BEPS Action 7, (2018). OECD and G20, Paris.

⁷⁸Novošinskienė A. (2012). Nepriklausomos Lietuvos Mokesčių sistemos raidos tyrimas. Nr. 1(8) p. 165-172. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.23>.

3.3 Nuolatinės buveinės nustatymo praktika Lietuvoje

Svarbi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) byla aiškinant nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus buvo išplėstinės teisėjų kolegijos LVAT byla nr. A⁴⁴²-325/2012. Šioje byloje kilo ginčas tarp Vokietijoje registruotos įmonės Buchen UmweltService GmbH (toliau – Vokietijos įmonė) ir VMI. Ginčas kilo dėl Vokietijos įmonės vykdytos veiklos Lietuvos teritorijoje pripažinimo veiklos per nuolatinę buveinę bei dėl apmokestinimo pelno mokesčiu. Apeliacinio skundo pareiškėja – Vokietijos įmonė teikė rezervuarų valymo paslaugas AB „Mažeikių nafta“ pagal sudarytą paslaugų sutartį. Tokia veikla buvo vykdoma pasitelkiant darbuotojus ir specialią valymo įrangą, kuri kiekvienam projektui būdavo atvežama iš Vokietijos ir išgabenama po darbų atlikimo.

Kadangi pareiškėja yra Vokietijos įmonė, todėl šie ginčo mokesčiai teisiniai santykiai patenka į Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos DAIS⁷⁹ taikymo sritį. Vertinamasis nuolatinės buveinės kriterijus buvo nuolatinės veiklos vykdymas. Teismas atsižvelgdamas į EBPO modelinės konvencijos komentarą išskyrė tris vertinamuosius aspektus, kuriuos reikia nustatyti, kad šiuo pagrindu atsirastų pareiga nustatyti nuolatinę buveinę:

1. komercinės – ūkinės veiklos vietos buvimas;
 2. ši veiklos vieta turi būti pastovi;
 3. asmens komercinė-ūkinė veikla turi būti vykdoma per šią pastovią veiklos vietą.
- Netenkinus nors vienos iš šių sąlygų įmonė negali būti pripažinta vykdžiusi komercinę ūkinę veiklą per nuolatinę buveinę⁸⁰.

Byloje nustatyta, jog VMI patikrinimo aktu įpareigojo Vokietijos įmonę sumokėti 547 486 tūkst. litų pelno mokesčio, delspinigius ir paskyrė baudą. Pareiškėjas ginčijo tokį sprendimą, kadangi teigė, jog Lietuvoje pareiškėjas neturėjo jokių patalpų ar vietos savo komercinei veiklai vystyti, mobili pareiškėjo darbuotojų komanda kartu su įrenginiais atvykdavo, atlikdavo darbą ir išvykdavo atgal. VMI teigė, jog Vokietijos įmonė nuolatos veikė pagal 5 sutartis, kurios susijusios geografiškai ir atlikinėjo pakartotinius darbus AB „Mažeikių naftos“ įmonėje.

Teismas dėl pirmojo punkto nustatė, jog tam, kad pirmoji sąlyga būtų įgyvendinta, yra reikalinga, jog Vokietijos įmonė turėtų dispozicijoje verslo vietą, tokia apimtimi, kokia yra

⁷⁹Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvežimo, (1997). Valstybės žinios, Nr.106-2674.

⁸⁰Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gegužės 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-325/2012.

pakankama jo komercinei ūkinei veikla vykdyti, o kokių pagrindų (nuomos, panaudos, nuosavybės) vykdo veiklą yra nesvarbu. Šioje situacijoje teismas konstatavo, kad savaime faktas, kad Vokietijos įmonė atliko darbus AB „Mažeikių naftai“ konkrečioje vietoje nereiškia, kad tokia vieta yra subjekto dispozicijoje, o tam kad nustatyti ar ta vieta buvo jo dispozicijoje reikia vertinti visas kitas aplinkybes.

Taip pat išplėstinė kolegija pateikė išaiškinimą dėl veiklos vykdymo pastovumo, kad tokiu atveju reikia atsižvelgti į dvi aplinkybes – geografinį vietos pastovumą ir veiklos vykdymo tęstinumą laiko požiūriu. Dėl geografinio pastovumo, teismas išskiria dvejus aspektus - teritorinį geografinį ryšį ir komercinį ryšį. Kadangi Vokietijos įmonė vykdė paslaugas keliose vietose, skirtinguose adresuose, todėl teritorinio geografinio ryšio tarp jų negalima nustatyti. Taip pat nebuvo nustatytas ir komercinis ryšys, kadangi jokių sutartinių įsipareigojimų tęstinumo tarp paslaugų vykdymo vietų nebuvo⁸¹.

Veiklos vykdymo tęstinumas EBPO modelinėje konvencijoje kaip pavyzdinis terminas yra numatytas 6 mėnesiai⁸². Lietuvoje nacionaliniame reglamentavime taip pat numatyta, jog užsienio įmonės veikla laikoma nuolatine, kai veikla vykdoma ilgiau negu 6 mėnesius. Šis laikotarpis turi būti skaičiuojamas nuo paslaugų pradžios teikimo momento, o ne nuo sudarytos sutarties atlikti darbus sudarymo. Kadangi sutartis tarp AB „Mažeikių nafta“ ir Vokietijos įmonės galiojo ilgiau negu 6 mėnesius, tas faktas dar neįrodo, jog veikla buvo nuolatinė, nes reikia išsiaiškinti papildomas aplinkybes t.y. ar faktiškai valymo paslaugas atliko ilgiau negu 6 mėnesius.

Šioje byloje teismas išaiškino aplinkybes, kokias turi įvertinti VMI prieš apmokestinant užsienio įmones pagal nuolatinės buveinės koncepciją. LVAT rėmėsi Lietuvos Respublikos DAIS su Vokietijos Federacine Respublika⁸³ ir taip pat, kaip papildomą šaltinį naudojo EBPO modelinės konvencijos komentarą, aiškinant sąlygas, kurias turi atitikti užsienio įmonė užsiimanti veikla priimančiojoje valstybėje. Šios bylos rėmuose teismas nustatė, kad dėl informacijos trūkumo, neišsamių ir prieštaringų faktų, sprendimas negali būti priimtas, todėl nusprendė grąžinti skundą VMI, kad ši iš naujo nagrinėtų ginčą, atsižvelgdama į teismo išdėstytą išaiškinimą⁸⁴.

⁸¹Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gegužės 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-325/2012.

⁸²OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą : http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁸³Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, (1997). Valstybės žinios, Nr.106-2674.

⁸⁴*Ibidem*.

Taigi teismas išaiškino, jog tam, kad būtų nustatyta pareiga registruoti nuolatinę buveinę per pirmąjį kvalifikuojantį požymį – nuolat vykdomą veiklą – reikia nustatyti anksčiau minėtas 3 sąlygas: a) ūkinės veiklos vietos buvimą; b) veiklos vietos pastovumą; c) veiklos vykdymą per pastovią fizinę vietą. Visos trys šios sąlygos yra išdėstytos ir EBPO modelinės konvencijos⁸⁵ komentare. Apibendrinant sąlygas, dėl komercinės ūkinės veiklos vietos buvimo – teismas nustatė, jog būtina, kad ūkinė veiklos vieta ne tik faktiškai egzistuotų, tačiau ir kad būtų įmonės dispozicijoje. Dėl veiklos pastovumo – svarbu, kad būtų nustatytas geografinis ryšys, per teritorinį ar komercinį ryšį ir kad atliekamos paslaugos, nuo darbų pradžios užtruktų ilgiau negu 6 mėnesius. Šioje sąlygoje ypatumas yra tas, kad sutartinis laikotarpis neturi prasmės. Dėl paskutiniojo kriterijaus, teismas probleminių aspektų neišskyrė, tačiau pasisakė, kad pagal Lietuvos Respublikos DAIS su Vokietijos Federacine Respublika svarbu nustatyti ne bet kokią veiklos vykdymo vietą, o tokia, jog Vokietijos įmonės buvimas joje būtų laikomas veiklos vykdymu per ją. Išplėstinės teisėjų kolegijos išaiškinimas plačiai išaiškino nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus Lietuvoje ir nustatė pavyzdines gaires, kuriomis VMI turėtų vadovautis vertinant panašias situacijas.

⁸⁵OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą:http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

4. Modelinės EBPO konvencijos pritaikymas nacionalinėje ir tarptautinėje teisėje

4.1 Nuolatinės buveinės reguliavimo Lietuvoje suderinamumas su EBPO modeline konvencija

Lietuvos mokesčių sistema išgyveno daug pertvarkymų, kol buvo subalansuota į harmoningą apmokestinimo sistemą. Šis darbas buvo ypatingai svarbus siekiant pritraukti užsienio įmonių investicijas ir surinkti daugiau lėšų į Lietuvos biudžetą⁸⁶. Nuolatinės buveinės suregulavimas yra svarbiausias aspektas vertinant užsienio įmonių apmokestinimo klausimus, todėl jo suregulavimas buvo būtinas. Reikia pripažinti, jog Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta nuolatinės buveinės samprata pagal esmę yra panaši su samprata apibrėžta EBPO modelinėje konvencijoje⁸⁷, tačiau tam tikri skirtumai egzistuoja. Šioje dalyje atskleidžiama Lietuvos ir EBPO modelinės konvencijos svarbiausi suderinimo aspektai.

Pradedant analizuoti panašumus, kaip ir ne kartą minėta šiame darbe, EBPO modelinės konvencijos nuolatinės veiklos apibrėžimas buvo visiškai perkeltas į Lietuvos mokesčių sistemą. Pagrindinė to priežastis – nuolatinės buveinės koncepcijos svarba sprendžiant apmokestinimo klausimus su užsienio įmonėmis. Kai užsienio įmonės pradeda vykdyti veiklą Lietuvoje, abiem valstybėms kyla suinteresuotumas apmokestinti tokią įmonę ir jos gaunamas pajamas. Todėl pirmiausia, labai svarbu nustatyti ar egzistuoja nuolatinė buveinė pagal taikomas apmokestinimo taisykles. Valstybių mokesčių sistemų harmonizavimas ir derinimas yra būtinas tam, kad valstybės nepiktnaudžiautų mokesčiais lengvatomis siekdamos pritraukti įmones investuoti į savąsias jurisdikcijas. Dėl šios priežasties visa nuolatinės buveinės koncepcija yra perkeliama į valstybių narių mokesčių taisykles. Taigi, pagrindinis ir esminis panašumas yra koncepcinis – tai sąvokos, kriterijai, sąlygos ir t.t. Tai pat koncepcinį panašumą atskleidžia faktas, jog kylantys ginčai yra sprendžiami taikant DAIS ir esant poreikiui net remiamasi EBPO modelinės konvencijos komentarais ir jo aiškinimu.

Tačiau reguliavime minimalių struktūrinių skirtumų galima pastebėti. Pirmasis išryškėja Pelno mokesčio įstatyme numatytoje nuolatinės buveinės apibrėžime. Jame numatyta, jog nuolatine buveine laikoma vykdoma veikla naudojant įrangą ar konstrukcijas gamtos ištekliams tirti ar gauti⁸⁸. Pastebėtina tai, jog Lietuvos įstatymų leidėjas pasirinko šią specifinę sritį įtraukti tiesiogiai į oficialų nuolatinės buveinės apibrėžimą nustatytą Pelno mokesčio įstatyme, nors

⁸⁶Sudavičius B. Ir Endrijaitis M. Viešųjų finansų teisė, (2020), psl. 21-24 .Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

⁸⁷Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gegužės 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-325/2012.

⁸⁸Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 komentaras, Aktuali redakcija (2025).

EBPO modelinėje konvencijoje 5 straipsnyje gamtos išteklių išgavimas yra numatytas tik pavyzdiniame sąraše⁸⁹. Kyla klausimas, kodėl Lietuvos įstatymų leidėjas pasirinko būtent šią veiklą kaip kvalifikuojantį požymį apibrėžiantį nuolatinės buveinės. Netgi pačiame EBPO modelinės konvencijos komentare nurodyta, jog gamtos išteklių gavyba pasitelkiant įrenginius ar konstrukciją yra apsprendžiama ir apima pirmąjį kriterijų – nuolatos vykdomos veiklos, tačiau gamtos išteklių tyrimas apskritai nėra minimas konvencijos 5 straipsnyje. EBPO modelinės konvencijos komentare nurodoma, jog valstybėms leidžiama pasirinkti – ar tokias veiklas laikyti nuolatine buveinę kvalifikuojančiomis veiklomis ar ne. Netgi nurodyti pavyzdiniai pasirinkimai:

„Susitariančiosios Valstybės įmonė, kiek tai susiję su jos gamtinių išteklių žvalgymo veikla kitos Susitariančiosios Valstybės teritorijoje ar zonoje:

- a) laikoma, kad neturi nuolatinės buveinės toje kitoje Valstybėje; arba*
- b) laikoma, kad vykdo tokią veiklą per nuolatine buveinę toje kitoje Valstybėje; arba*
- c) laikoma, kad vykdo tokią veiklą per nuolatine buveinę toje kitoje Valstybėje, jei tokia veikla trunka ilgiau nei nustatytą laikotarpį.*

Be to, Susitariančiosios Valstybės gali susitarti pajamoms iš tokios veiklos taikyti bet kurią kitą taisyklę.“⁹⁰

Šiame specifiniame aspekte Lietuva pasirinko maksimalų šios veiklos apmokestinimo mechanizmą, jog tiek gamtinių išteklių gavimas, tiek ir tyrimai būtų nuolatine buveinę sukeliantys kvalifikuojantys požymiai. To priežastys gali būti įvairios: pirma, atkūrus nepriklausomybę, daugiau asmenų siekė praturtėti atsiradus laisvai rinkai, todėl ir gamtinių išteklių tyrimo darbų padaugėjo. Antra, Lietuva siekė apmokestinti kuo platesnes užsienio įmonių vykdomas veiklas, kad valstybės biudžetas surinktų kuo daugiau mokesčių⁹¹.

Tarp Lietuvos mokesčių sistemos nuolatinės buveinės ir EBPO modelinės konvencijos apibrėžimo be kita ko numatytas skirtingas laiko tarpas kvalifikuojantis nuolatine buveinę, kai veikla vykdoma statybos aikštelėje, statybos, surinkimo ar įrangos objekte. EBPO modelinėje konvencijoje numatytas 12 mėnesių terminas⁹², o Pello mokesčio įstatyme⁹³ – 6 mėnesių.

Galima nustatyti dar daugiau minimalių struktūrinių skirtumų tarp Lietuvos nuolatinės buveinės sampratos įtvirtintos Pello mokesčio įstatyme ir EBPO modelinėje konvencijoje

⁸⁹OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁹⁰*Ibidem.*

⁹¹Medelienė A. ir Sudavičius b. Mokesčių teisė, (2011). psl. 24-25. Vilnius: Registrų centras.

⁹²*Ibidem.*

⁹³Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, (2001). Valstybės žinios, Nr. 110-3992.

įtvirtintos sampratos, tačiau toliau jie darbe neapartinėjami, kadangi esminių skirtumų šiais aspektais nėra. Taip pat Perno mokesčio įstatymo komentare yra kur kas siauresnis nuolatinės buveinės veiklą aiškinimas ir jų kvalifikavimas, tačiau svarbu aptarti elektroninės prekybos kaip nuolatinės buveinės nustatymo reguliavimo ypatumus, kadangi šie aspektai nėra aptarti galiojančioje Perno mokesčio įstatymo komentaro redakcijoje.

EBPO modelinės konvencijos komentare yra sureglamentuoti ypatumai dėl elektroninės prekybos vykdymo, kai tam tikra kompiuterinė įranga yra laikoma užsienio valstybėje. Vienareikšmiškai nustatyta, jog vien tik internetinio puslapio (duomenų, programinės įrangos) turėjimas ir prekybos vykdymas per jį, užsienio valstybėje nesukelia pareigos registruoti nuolatinę buveinę, tačiau yra numatytos tam tikros išimtys, kuomet nuolatinę buveinę gali būti pripažįstama užsienio valstybėje. Tai atvejai, kai yra nustatoma, jog įmonė valdo serverį, kuris faktiškai egzistuoja tam tikroje patalpoje šaltinio valstybėje. Kokia forma patalpa yra valdoma – ar nuosavybės, ar nuomos teise, yra nesvarbu, tačiau jeigu serveris pakankamai ilgą laiką būna užsienio valstybėje, tuomet tai gali būti kvalifikuojantis požymis nustatant nuolatinę buveinę. Taip pat svarbu nustatyti ar užsienio įmonė, kuri dispozicijoje turi šias patalpas, pati užsiima komercine veikla, naudodamasi serveriu jos veiklai vykdyti. Atitikus šias sąlygas, užsienio įmonė turi pareigą mokėti mokesčius reziduojančioje valstybėje⁹⁴.

Nepaisant visų skirtumų, tarp EBPO modelinės konvencijos ir Lietuvos mokesčių sistemoje apibrėžtos nuolatinės buveinės koncepcijos, konstatuotina, jog panašumų yra žymiai daugiau. Teismai sprendžiant ginčus vadovaujasi EBPO modelinės konvencijos išaiškinimais, o pats reguliavimas yra koncepciškai identiškas su minimaliais skirtumais tam tikrose reguliavimo vietose, kur pati EBPO modelinė konvencija nurodo valstybių apsisprendimo teisę atsižvelgiant į jos interesus ir vykdomą tarptautinę politiką. Tokia pavyzdinė koncepcija yra efektyviai praktikoje pritaikomas dokumentas, kuris skatina tarpvalstybinę konkurenciją ir ekonomikos vystymąsi.

⁹⁴OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

4.2 Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pavyzdžių lyginamoji analizė

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę pirmosios DAIS buvo sudarytos jau 1994 metais su Danija, Švedija, Norvegija, Suomija⁹⁵. Iki šių dienų DAIS sutarčių kiekis išaugo daug kartų ir šiuo metu jau yra sudaryta 60 sutarčių su įvairiomis Europos ir trečiosiomis valstybėmis. 2024 metais Lietuvos Respublikos Seimas priėmė įstatymą, kuris sudarė tinkamas sąlygas nutraukti dvigubo apmokestinimo sutartis sudarytas su Rusijos federacine respublika ir Baltarusija⁹⁶. Todėl nuo 2026 m. sausio 1 d. tarp Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos federacijos Vyriausybės ir Baltarusijos sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo⁹⁷ nustos galioti ir liks tik 58. Naujausia pasirašyta DAIS yra su San Marinu⁹⁸ 2025 m. sausio 1 d., taigi pasirašytų DAIS sutarčių kiekis vis didėja ir savo svarbos nepraranda – priešingai, plečiantis tarptautinės prekybos santykiams, atsiranda poreikis plėsti jų apimtį ir įtraukti vis kitas valstybes.

Kaip minėta aukščiau, pirmosios DAIS sutartys pradėjusios galioti nuo 1994 metų yra tarp Lietuvos ir Danijos, Švedijos, Norvegijos, Suomijos. Visos šios sutartys turi identišką reguliavimą susijusį su nuolatinėmis buveinėmis. Statybų darbų atlikimo laikotarpis pasirinktas 6 mėnesiai, kai EBPO modelinėje konvencijoje yra siūlomas 12 mėnesių pavyzdinis laikotarpis. Jokių esminių skirtumų tarp jų nėra, išskyrus tai, kad kai kuriuose sakiniuose pasirinktos kitos žodžių formuluotės. Tokio reguliavimo priežastys susijusios su Lietuvos politine situacija ir užsienio valstybių regiono ir ekonomikos lygio tapatumu. Dėl šių priežasčių, labiausiai tikėtina kad tarp šių valstybių reguliavimo skirtumų neižvelgsime.

Be pirmųjų DAIS, analizuojant svarbu įtraukti Islandiją, Latviją ir Estiją, taip analizuojant glaudų visų šiaurės valstybių regioną. Visos šios šalys kaip regionas kartu veikia svarbiausiose globaliose finansinėse institucijose, tokiose kaip Tarptautinis Valiutos Fondas, Pasaulio Bankas bei taip pat koordinuoja veiksmus Jungtinėse Tautose. Šio šiaurės valstybių regiono išskyrimas yra svarbus, nes Lietuvos teisinėje sistemoje jos atsirado pirmosios, tačiau

⁹⁵Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas dėl tarptautinių sutarčių dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo ratifikavimo, (1993). Valstybės žinios, Nr. 66-1247.

⁹⁶Vyriausios mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos 2024 m. lapkričio 8 d. informacinis pranešimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo nutraukimo [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/1553616>. [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].

⁹⁷Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, (1999). Valstybės žinios: Nr.59-1765.

⁹⁸Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir San Marino Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos, (2025). TAR: Nr. 363.

fiskalinių padarinių sukelti negalėjo, kadangi tuo metu nacionalinė teisė nuolatinių buveinių apmokestinimo nenumatė.

Kadangi Lietuva yra sudariusi 60 DAIS (įskaitant Rusiją ir Baltarusiją), o visų jų lyginimas būtų nepraktiškas, palyginimui toliau pasirinkta lyginti pagal valstybių ekonominio išsivystymo lygį t.y. Išsivysčiusios ekonomikos (Advanced Economies – AE); Besivystančios ekonomikos (Emerging Markets – EME); Mažų pajamų valstybės (Low Income Countries – LIC). Pagal šį kriterijų galima sugrupuoti Lietuvos sudarytas DAIS į šias grupes:

1. DAIS su išsivysčiusių ekonomikų valstybėmis – Airija, Andora, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Graikija, Ispanija, Italija, Izraelis, Japonija, JAV, Jungtinė karalystė, Kanada, Kinija, Kipras, Korėja, Kroatija, Liuksemburgas, Malta, Norvegija, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, San Marinas, Singapūras, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Vokietija;
2. DAIS su besivystančių ekonomikų valstybėmis – Armėnija, Azerbaidžanas, Bulgarija, Gruzija, Indija, Jungtiniai Arabų Emyratai, Kazachstanas, Kosovas, Kuveitas, Lenkija, Turkija, Makedonija, Meksika, Rumunija, Serbija, Turkmenistanas, Ukraina, Vengrija;
3. DAIS su mažų pajamų valstybėmis – Kirgizija, Moldova, Uzbekistanas.

Lyginant pasirinkta po vieną valstybę iš kiekvienų šių grupių. Taigi analizuojami ir išskiriami skirtumai tarp Liuksemburgo⁹⁹ (išsivysčiusios ekonomikos valstybės), Turkmenistano¹⁰⁰ (besivystančios ekonomikos valstybė) ir Uzbekistano¹⁰¹ (mažų pajamų valstybė) DAIS. Taip pat pastarųjų DAIS skirtumai bus trumpai aptariami ir lyginant su aukščiau minėto šiaurės regiono valstybėmis, dėl šių valstybių ypatingo regioninio ir tarptautinio artumo Lietuvai.

Pradedant lyginti DAIS pagal valstybių ekonominio lygio kriterijų visose šiose DAIS, nuolatinės buveinės apibrėžimas ir kriterijai pasirenkami tokie patys kaip ir EBPO modelinėje konvencijoje. Nuolatinė buveinė suprantama kaip komercinės-ūkinės veiklos vieta, per kurią įmonė vykdo visą ar dalį veiklos.¹⁰² Pavyzdinis sąrašas vietų taip pat yra vadovybės buvimo vieta, filialas, įstaiga, gamyklos dirbtuvės, kasyklos, naftos ar dujų gręžiniai, karjerai¹⁰³.

⁹⁹Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2004). Valstybės žinios, Nr. 70-2516.

¹⁰⁰Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Turkmenistano Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2013). TAR, Nr. 4855.

¹⁰¹Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Uzbekistano Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2002). Valstybės žinios, Nr. 109-4808.

¹⁰²*Ibidem*.

¹⁰³Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2004). Valstybės žinios, Nr. 70-2516.

Kvalifikuojantys kriterijai kaip pagalbinio ar parengiamojo pobūdžio veikla nėra laikoma nuolatine buveine. Dėl agentų veiklos, galioja bendroji taisyklė, jog veikla per nepriklausomus agentus, nelaikoma nuolatine buveine, tačiau jeigu agentas veikia kaip priklausomas agentas ir įmonės vardu sudaro sutartis, tokia veikla gali būti priskirta nuolatinei buveinei. Galiausiai sutartyse numatyta kontrolinė taisyklė, jog įmonės kontrolė ar nuosavybė kitoje valstybėje savaime nesudaro prielaidų nuolatinei buveinei nustatyti¹⁰⁴. Taigi matoma bendra tendencija, jog esminiai kriterijai, sąvoka ir išimtys apibrėžiami taip pačiai kaip ir visose Lietuvos sudarytose DAIS.

Lyginant DAIS tarp Liuksemburgo, Turkmėnistaną ir Uzbekistaną, galima įžvelgti tam tikrų skirtumų. Ryškiausias skirtumas atsispindi statybos darbų laikotarpyje. Kaip minėta, EBPO modelinėje konvencijoje pavyzdinis laikotarpis yra nustatytas 12 mėnesių. Toks pats terminas yra pasirinktas DAIS su Uzbekistanu ir Turkmėnistanu - 12 mėnesių terminas, o štai DAIS su Liuksemburgu - 9 mėnesių. Skirtingų terminų pasirinkimus gali lemti kelios priežastys. Pirma, statybos darbų procesai gali užtrukti ilgiau, dėl aplinkos ar politikos veiksnių. Pavyzdžiui tam tikrose valstybėse dėl klimato ar biurokratinių procesų, statybos darbai yra lėtesni, todėl pasirenkami ilgesni terminai. Antra, valstybės, kurios nori pritraukti užsienio investuotojus, renkasi ilgesnius terminus, kad statybų įmonės galėtų dirbti ilgesnius terminus ir nekiltų pareigos registruoti nuolatinės buveinės. Trečia, tam tikruose regionuose gali būti nusistovėjusi praktika nustatyti tam tikrus terminus pvz.: šiaurės bloko valstybėse visur numatytas 6 mėnesių terminas. Priežastys gali būti įvairios, kurios dažniausiai priklauso nuo valstybių vykdomos verslo apmokestinimo politikos, todėl tiksliai nusakyti priežastis, kodėl pasirinkti vieni ar kiti terminai yra sunku.

Dar vienas skirtumas išryškėja DAIS sudaryta su Turkmėnistanu. Joje išskiriama papildoma taisyklė, kuri nenumatyta nei Uzbekistano, nei Liuksemburgo sutartyse. Ši taisyklė yra numatyta 3 dalyje b) punkte. Ji kvalifikuoja paslaugų teikimą, įskaitant konsultavimo paslaugas, kurias teikia įmonės ar jos pasamdyti darbuotojai, jei veikla trunka daugiau kaip 183 dienas per 12 mėnesių laikotarpį¹⁰⁵.

Pereinant prie šių sutarčių lyginimo su šiaurės bloko valstybėmis, pirmasis skirtumas yra pasirenkant skirtingų statybų darbų atlikimo laikotarpį. Visose šiaurės regiono valstybių sutartyse pasirinktas laikotarpis yra 6 mėnesiai. Pastarąsias lyginant su Liuksemburgo DAIS -

¹⁰⁴Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Uzbekistano Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2002). Valstybės žinios, Nr. 109-4808.

¹⁰⁵Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Turkmėnistaną Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2013). TAR, Nr. 4855.

nustatytas terminas yra 9 mėnesiai, o su Uzbekistanu ir Turkmėnistanu – 12 mėnesių. Toliau galime įžvelgti skirtumą analizuojant DAIS sudarytą su Turkmėnistanu, kurioje išskirta atskira taisyklė numatyta 3 dalies b) punkte. Konsultavimo paslaugų įmonė, teikianti paslaugas, turės pareigą registruoti nuolatinę buveinę, jeigu per bet kurį dvylikos mėnesių laikotarpį teikė paslaugas ilgiau negu 183 dienas. Nei vienoje iš jau aukščiau minėtų sutarčių tokios nuostatos nėra, tačiau ji pradedama taikyti DAIS sudarytose vėliau negu 2012 metai. Vertinant iš praktinės pusės, tikėtina, kad ši nuostata atsirado todėl, kad praktikoje dažnai pasitaikydavo ginčų, kai konsultavimo paslaugų įmonės ilgą laiką teikdavo paslaugas, tačiau dėl neapibrėžtumo buvo sunku apmokestinti jas. Dėl šios priežasties nuo 2012 metų buvo pasirinkta tiesiogiai apibrėžti tokią taisyklę DAIS 5 straipsnyje. Galiausiai, galime išskirti formuluočių skirtumus, tačiau reguliavimo prasme, skirtingos frazės nekeičia taisyklių esmės.

Apibendrinant galima teigti, jog pagrindiniai skirtumai yra statybos darbų laikotarpiuose. Juose dažniausiai taikomas 6, 9 ar 12 mėnesių laikotarpis atsižvelgiant į valstybių tarpusavio santykius ir kitas priežastis. Lietuvos sudarytos DAIS yra itin panašios, todėl esminių skirtumų nėra. Lietuva kaip ir dauguma pasaulio valstybių, taikanti EBPO modelinės konvencijos pavyzdį ir reguliavimą yra suderinusios nuolatinės buveinės apibrėžimą, kuris taikomas tarptautinių įmonių veiklos apmokestinime. Nors skirtumai atsiranda dėl įvairių aplinkybių, svarbu pabrėžti, kad vienodo reguliavimo tikslas yra užtikrinti teisingą ir konkretų tarptautinių įmonių apmokestinimą, neleidžiantį pasinaudoti teisinėmis spragomis.

IŠVADOS

1. Nuo pramonės perversmo laikų, dėl augančios ir besivystančios tarptautinės prekybos, atsirado ypatingas poreikis sureguliuoti tarpvalstybinius apmokestinimo klausimus. Kaip sprendimo priemonė buvo sugalvota nuolatinės buveinės koncepcija, pagal kurią, nustatius kvalifikacinius požymius buvo galima apmokestinti įmonių veiklos pajamas toje valstybėje, kurioje šie požymiai pasireiškėdavo. EBPO pajamų ir kapitalo apmokestinimo konvencija tapo svarbiausias šaltinis sprendžiantis nuolatinių buveinių reguliavimo klausimus ir nustatymo ypatumus. Šios konvencijos pavyzdinės nuostatos tapo Lietuvos ir daugelio kitų valstybių užsienio įmonių apmokestinimo pagrindu.
2. Įmonių veiklos modelių nepastovumas lemia poreikį periodiškai tirti įmonių apmokestinimo vengimo galimybes. Identifikavus esamas reguliavimo problemas, EBPO organizacija 2015 metais išleido BEPS 15 veiksmų planą, kuriame nurodė esamus iššūkius ir jų sprendimo priemones. Magistro temos nagrinėjimui svarbus yra 1-asis ir 7-asis veiksmas, kuriuose atskleidžiamos nuolatinės buveinės kvalifikavimo vengimo būdai ir verslo skaitmenizavimo iššūkiai. 7-ojo veiksmo pakeitimai jau yra įgyvendinti ir priimti daugelio valstybių nacionaliniuose reguliavimuose ir DAIS 2017 metais pasirašant daugiašalę konvenciją. Įmonių skaitmenizavimo iššūkiai ir iki šių dienų kelia problemų EBPO organizacijai pasiekti bendrą konsensuą tarp šalių ir pasiekti harmonizuotą reguliavimą, kuris ypatingai reikalingas skatinant konkurencingą tarptautinių įmonių veiklą.
3. Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, Lietuvos mokesčių reguliavimas išgyveno daug pertvarkymų ir pataisymų iki kol buvo pasiekta tarptautinio lygio mokestinė sistema. Pirmosios DAIS buvo sudarytos dar 1993 metais, kurių formoms buvo pasitelkta EBPO modelinės konvencijos pavyzdinė sutartis. Nors jau DAIS buvo apibrėžta nuolatinės buveinės sąvoka, tačiau nacionaliniame reguliavime užsienio įmonių veiklą apmokestinimas nebuvo sureguliuotas. Dėl šios priežasties, susidarė situacijos, jog pagal DAIS nuolatinių buveinių institutas buvo egzistuojantis, tačiau nacionalinio teisinio pagrindo apmokestinti nebuvo. Todėl nuolatinių buveinių prasme, pirmosios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys fiskalinių padarinių sukelti negalėjo. Šių laikų Lietuvos mokestinės sistemos reguliavimas yra pasiekęs EBPO modelinės konvencijos standartus, kurie užtikrina teisinį tikrumą ir interesų apsaugą tiek Lietuvos biudžeto, tiek tarptautinę prekybą vykdančių įmonių prasme.

4. Lyginant Lietuvos sudarytas DAIS matoma tendencija, jog visos šios sutartys remiasi EBPO modelinės konvencijos pavyzdine sutartimi, todėl daug esminių skirtumų nėra, tačiau keletą jų galima išvelgti. Pasirenkami skirtingi statybos darbų atlikimo terminai – dažniausiai pasirenkama tarp 6, 9 ir 12 mėnesių, atsižvelgiant į šalių bendradarbiavimą ir vidaus politikos vykdymą. DAIS su Turkmėnistanu išskiriama papildoma taisyklė, dėl konsultavimo paslaugų teikimo, kuri nėra apibrėžiama kitose sutartyse. Taip pat galime išvelgti skirtumų nevienodose formuluotėse, tačiau šie skirtumai reguliavimo prasme esminių pakeitimų nesukelia.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai.

Tarptautiniai teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos ir Danijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, (1993). Valstybės žinios, Nr. 17-274.
2. Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, (1997). Valstybės žinios, Nr.106-2674.
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, (1999). Valstybės žinios: Nr.59-1765.
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Uzbekistano Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2002). Valstybės žinios, Nr. 109-4808.
5. Lietuvos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių slėpimo prevencijos (2002). Valstybės žinios, Nr. 111-4900..
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2004). Valstybės žinios, Nr. 70-2516.
7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Turkmėnistano Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, (2013). TAR, Nr. 4855.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir San Marino Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo ir vengimo prevencijos, (2025). TAR: Nr. 363.
9. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

10. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, commentary. OECD Publishing. Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
11. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Additional Guidance on the attribution of Profits to Permanent establishments BEPS Action 7, (2018). OECD and G20, Paris.
12. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
13. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
14. OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
15. United States Model Income Tax Convention (1996). U.S. Department of Treasury September 20, 1996. Washington, D.C.

Nacionaliniai teisės norminiai aktai

16. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, (1990). Lietuvos aidas, Nr. 60-0,
17. Lietuvos Respublikos statybos įstatymas Nr. I-1240 (1996). Valstybės žinios, Nr. 32-788.
18. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 6, 7, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo 20 straipsniu įstatymas, (1997). Valstybės žinios, Nr. 28-661
19. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 4(1), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo 21, 22 straipsniais įstatymas, (1998). Valstybės žinios, Nr. 68-1977
20. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas nuolatinės buveinės, (2000). Valstybės žinios, Nr. 64-1912.
21. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 21 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymas, (2001). Valstybės žinios, Nr. 62-2235.

22. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, (2001). Valstybės žinios, Nr. 110-3992.
23. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007, (2002). Valstybės žinios, Nr. 73-3085.
24. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, (2004). Valstybės žinios, NR. 63-2243
25. Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimu, (2016). TAR, Nr. 16002.
26. Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymas, (2024). TAR, Nr. 11163.
27. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 komentaras, Aktuali redakcija (2025).
28. Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas dėl tarptautinių sutarčių dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo ratifikavimo, (1993). Valstybės žinios, Nr. 66-1247.
29. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 kovo 7 d. nutarimas Nr. 54 „dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ TAR, 24-892.

Specialioji literatūra

30. Arthur Pleijsier, 'The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One', (2001), 29, Issue 5, pp. 167-183, [interaktyvus], Intertax. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/29.5/333272> [žiūrėta 2025 m. vasario 14 d.].
31. Asquith R. France DST rise to 5% proposal. VAT Calc. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vatcalc.com/france/france-dst-rise-to-6-proposal/>. [žiūrėta 2025 m. vasario 24 d.].
32. Avery. J. F. John (1993) Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. Vol. 33. 1993, 5, (154-181). [interaktyvus], Official journal of the Confederation Fiscale Europeenne. Prieiga per internetą: [Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention - EconBiz](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 14 d.].

33. Cockfield J. Arthur. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. 1999, 74 Volume no. 74. [interaktyvus], Tulane Law Review. Prieiga per internetą: [Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits — Tulane Law Review](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 13 d.].
34. R. Degesys (2003) Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje. Jursiprudencija, 2003, t. 46(38); 116-128 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Besikeičianti nuolatinės buveinės samprata mokesčių teisėje | Jurisprudencija](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 11 d.].
35. Fisbien N. and Lempert E. (2023). The 1963 OECD Model Tax Convention: Now and Then. Intertax Volume 51, Issue 12 pp.870-873. <https://doi.org/10.54648/taxi2023078>
36. Guglielmo M. (2019). New Trends in the Definition of Permanent Establishment, EC and international Tax Law Series Vol. 17. <https://doi.org/10.59403/2fmgqwn>.
37. Gulbinas, A. and Jogminaitė, K. (2020) “Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai”, *Vilnius University Open Series*, (4), pp. 98–121. doi:[10.15388/OS.TMP.2020.5](https://doi.org/10.15388/OS.TMP.2020.5).
38. Kobetsky M. (2011). International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511977855>
39. Medelienė A. ir Sudavičius b. Mokesčių teisė, (2011). Vilnius: Registrų centras.
40. Novošinskienė A. (2012). Nepriklausomos Lietuvos Mokesčių sistemos raidos tyrimas. Nr. 1(8) p. 165-172. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.23>.
41. Reuven S. Avi-Yonah (2023). The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention. Amsterdam. – Vol. 15, no. 3. [interaktyvus], World tax journal. Prieiga per internetą [The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 18 d.].
42. Ribeiro J. Sergio. (2009) Outline of Article 5 of the OECD Model Convention. Wroclaw: University of Wroclaw. 1(115), p. 295-312. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/11934> [žiūrėta 2025 m. vasario 14d.].
43. Teles S. Laudage. (2023). The Beps Project: Achievements and Remaining Challenges. Policy Brief. <https://doi.org/10.23661/ipb22.2023>
44. Tørsløv R. Thomas and Wier S. Ludvig. (2020). The messing profits of nations. Working paper 24701. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf [žiūrėta 2025 m. vasario 15 d.].

45. Skaar A. Arvid. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991). Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, second edition 2020.
46. Sudavičius B. Ir Endrijaitis M. Viešųjų finansų teisė, (2020). Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
47. Vaišvila, A. (2000). Teisės teorija. Vilnius: Justitia.

Teismų praktika

48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gegužės 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-325/2012.

Kiti šaltiniai

49. Raad. V. Kees. Construction Project PE in the Netherlands and Taxation of Employment Income Borne by a PE, (1999). Amsterdam, ISSN 0007-4624 vol. 53.
50. The Commission of the EU.(2018.) Fair taxation for the digital economy. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: [Fair taxation of the digital economy](#) [žiūrėta 2025 m. vasario 15 d.].
51. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 komentaras, Aktuali redakcija (2025).
52. Vyriausios mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos 2024 m. lapkričio 8 d. informacinis pranešimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo nutraukimo [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/1553616>. [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].

SANTRAUKA

Darbe analizuojama ir nagrinėjama nuolatinės buveinės koncepcija EBPO pajamų ir kapitalo apmokestinimo konvencijoje ir Lietuvos mokesčių sistemoje. Aptariami nuolatinės buveinės nustatymo kriterijai ir identifikuojama problematika. Antroje darbo dalyje nagrinėjama BEPS iniciatyva ir jos pakeitimai, susiję su problemomis, kylančioms dėl verslo modelių skaitmeninimo ir modelių kaitos, kurios sudaro prielaidas išvengti nuolatinės buveinės kvalifikavimo ir apmokestinimo. Detaliai atskleidžiami BEPS iniciatyvos 1-asis ir 7-asis veiksmi, kuriais bandoma užkirsti kelią mokesčių vengimui, kurie susiję su nuolatinės buveinės nustatymu. Trečioje dalyje aptariami nuolatinės buveinės kvalifikavimo kriterijai Lietuvos mokesčių sistemoje. Toliau nagrinėjama nuolatinės buveinės raida tiriant Lietuvos Juridinio asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimus. Darbo pabaigoje atliekama praktinė analizė, vertinant nuolatinės buveinės suderinamumo klausimus, apibrėžtus EBPO pajamų ir kapitalo apmokestinimo konvencijoje ir Lietuvos mokesčių sistemoje, ir lyginamos Lietuvos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys atskleidžiant panašumus ir skirtumus.

SUMMARY

The paper analyzes and examines the concept of a permanent establishment in the OECD Convention on Income and Capital Taxation and the Lithuanian tax system. It discusses the criteria for determining a permanent establishment and identifies related issues. The second part of the paper explores the BEPS initiative and its amendments concerning challenges arising from the digitalization and transformation of business models, which create opportunities to avoid the qualification and taxation of a permanent establishment. It provides a detailed analysis of BEPS Actions 1 and 7, which aim to prevent tax avoidance related to the determination of a permanent establishment. The third part discusses the criteria for qualifying a permanent establishment within the Lithuanian tax system. Furthermore, the evolution of the permanent establishment concept is examined by analyzing amendments to the Lithuanian Law on Corporate Profit Tax. At the end of the paper, a practical analysis is conducted to assess the compatibility of the definition of a permanent establishment as outlined in the OECD Convention on Income and Capital Taxation and the Lithuanian tax system. Additionally, Lithuania's double taxation avoidance treaties are compared, highlighting similarities and differences.