

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Petro Puidoko,

V kurso

Finansų ir mokesčių teisės šakos studento

Magistrinis darbas

**Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai ir jų
ypatumai**

**Models of Double Taxation Avoidance Agreements and Their
Peculiarities**

Vadovas: Vyr. Lekt. Dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: Dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojamos Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos ir Jungtinių Tautų Organizacijos modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių konvencijos. Pirmojoje dalyje, atsižvelgiant į tai, kad Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos modelis buvo pirmasis, taip pat į tai, kad Jungtinių Tautų Organizacijos modelis yra parengtas pagal jį, siekiama aprašyti Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos modelį, taip nustatant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių „etaloną“. Antrojoje dalyje analizuojama Jungtinių Tautų Organizacijos modelinė konvencija ir jos skirtumai, nuo ankstesnėje dalyje nustatyto „etalono“. Taip pat darbe analizuojamos abiejų modelių ateities perspektyvos.

Pagrindiniai žodžiai: Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacija, Jungtinių Tautų Organizacija, modelinė konvencija, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, tarptautinis apmokestinimas.

This Master's thesis analyses the Organisation for Economic Co-operation and Development and United Nations model double taxation conventions. In the first part, given that the Organisation for Economic Co-operation and Development model was the first and that the United Nations model is based on it, the aim is to describe the Organisation for Economic Co-operation and Development model, thus establishing a "benchmark" for double taxation treaties. The second part analyses the United Nations model convention and its differences from the "benchmark" established in the previous part. It also analyses the future prospects of both models.

Keywords: Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, Model Convention, Double Taxation Treaty, International Taxation.

TURINYS

IŽANGA	2
1. EBPO modelinės konvencijos analizė	5
1.1. EBPO modelio ypatumai	5
1.2. EBPO modelinės konvencijos ateities perspektyvos	14
2. JTO ir EBPO modelinių konvencijų lyginamoji analizė.....	18
2.1. JTO modelinės konvencijos ypatumai	18
2.2. JTO modelinės konvencijos ateities perspektyvos.....	31
IŠVADOS	36
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	38
SANTRAUKA.....	46
SUMMARY	47

Temos aktualumas.

Tarptautinė prekyba nuolatos auga, todėl valstybėms naudinga sudaryti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurios užtikrina, kad užsienio kapitalas nebus apmokestintas du kartus. Plačiausiai naudojami šių sutarčių modeliai yra Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos (toliau ir – EBPO) ir Jungtinių Tautų Organizacijos (toliau ir – JTO) parengtos modelinės konvencijos. Nors didžioji dalis daugumos pasaulyje egzistuojančių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių teksto yra identiška kitos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tekstui, visgi matomi aiškūs ir reikšmingi skirtumai tarp dviejų modelių. Tinkamo modelio pasirinkimas gali lemti ne tik didesnes valstybės mokesčines pajamas, tačiau ir didesnę užsienio kapitalo pritraukimą. Kaip ir minėta šie modeliai yra dažniausiai naudojami, todėl darbe yra koncentruojamasi į šių modelių ypatumus. Nors pasaulyje egzistuoja ir kitų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modelių (Jungtinių Amerikos Valstijų modelis, Andų bendrijos modelis ir kt.), šie modeliai nėra tokie dažni, todėl, atsižvelgiant į ribotą darbo apimtį, dėmesys jiems nėra skiriamas. Nors didžioji dalis Lietuvos Respublikos sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių yra parengtos pagal EBPO modelį, atsižvelgiant į spartų besivystančių valstybių ekonomikos augimą tikslinga išsiaiškinti ir JTO modelinės konvencijos ypatumus.

Taip pat darbe yra nagrinėjamos abiejų modelių ateities perspektyvos. Analizuojama, kokie yra numatomi pakeitimai, kurie tikėtina bus įvesti tarptautiniame apmokestinime. Nors didžioji dalis aptartų pakeitimų vis dar nėra priimti, autoriaus nuomone, tikslinga išanalizuoti kaip pasikeistų dabartinė tarptautinio apmokestinimo sistema.

Darbo tikslas.

Pirmojoje darbo dalyje siekiama išanalizuoti EBPO modelinę konvenciją, kuri yra laikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių etalonu. Atsižvelgiant į tai, kad šis modelis buvo pirmasis, praktikoje pastebima, kad būtent jis yra dažniausiai naudojamas, be to antrasis pagal naudojimo dažnumą modelis yra parengtas pagal jį. Siekiant atskleisti šios konvencijos nuostatų esmę remiamasi ne tik pačios konvencijos tekstu, tačiau ir komentaru. Pažymėtina, kad darbe analizuojamos tik tos modelinės konvencijos nuostatos, kurios skiriasi nuo modelio analizuojamo antrojoje darbo dalyje. Antrojoje pirmos dalies potėmėje yra analizuojami galimi ateities pakeitimai, bei nagrinėjama jų priėmimo perspektyvos.

Antrojoje darbo dalyje nagrinėjama antroji pagal naudojimo dažnumą modelinė konvencija – JTO. Siekiant nustatyti kokiais ypatumais pasižymi šis modelis, modelinės konvencijos nuostatos (ir jų aiškinimas komentare) yra lyginamos su pirmojoje darbo dalyje analizuota modeline konvencija. Išanalizavus modelinės konvencijos straipsnius, daromos išvados, kokio tipo valstybėms (kapitalą importuojančioms ar eksportuojančioms) yra palankesnė JTO modelinė konvencija. Taip pat analizuojami būsimi modelio pakeitimai, bei daugiašalės tarptautinio apmokestinimo konvencijos priėmimo tikimybė ir galima įtaka.

Darbo uždaviniai.

1. Išnagrinėti ir atskleisti EBPO modelinės konvencijos nuostatas ir nustatyti, kokio tipo valstybėms modelis yra palankesnis bei kokie ypatumai tai lemia.
2. Išanalizuoti, kokios yra EBPO modelio ateities perspektyvos ir kokia būtų galimų pakeitimų įtaka tarptautinio apmokestinimo sistemai.
3. Išanalizuoti, kokiais ypatumais pasižymi JTO modelinė konvencija ir kaip šie skirtumai labiau atitinka besivystančių valstybių interesus.
4. Išnagrinėti būsimus JTO modelio pakeitimus ir kurio tipo valstybėms jie palankesni.

Objektas.

Šio darbo tyrimo objektas yra EBPO ir JTO – dažniausiai naudojamų, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modelinių konvencijų ir jų komentarų nuostatos. Siekiant išanalizuoti modelių ypatumus ir nustatyti ateities tendencijas remiamasi užsienio mokslininkų ir tyrėjų darbais.

Tyrimo metodai.

Šio darbo rengimo metu buvo naudojami teisinių dokumentų analizės, lingvistinis, sisteminis ir lyginamasis metodai. Teisinių dokumentų analizės metodas buvo naudojamas analizuojant modelinių konvencijų straipsnius ir jų komentarus. Lingvistinis ir sisteminiai metodai buvo naudojami siekiant atskleisti ir apibūdinti ypatumus, kuriais pasižymi konkreči modelinė konvencija. Taip pat lingvistinis metodas buvo naudojamas nagrinėjant užsienio autorių darbus. Lyginamojo metodo pagalba darbe siekiama išskirti konkrečius JTO modelio ypatumus ir apibūdinti, kaip jie lemia šios konvencijos palankumą besivystančioms valstybėms.

Darbo originalumas.

Autoriaus žiniomis, šiuo metu Lietuvoje parašyti darbai, koncentruojasi į konkrečius modelinių konvencijų straipsnius (pavyzdžiui, nuolatinė buveinė, skaitmeninių paslaugų apmokestinimas). Per paskutinius 5 metus nebuvo jokių darbų, kuriuose

pagrindinis dėmesys būtų skiriamas ne konkreta straipsnio analizei, tačiau modelių palyginimui ir konkrečių, būtent tam modeliui, būdingų ypatumų analizei. Šio darbo originalumą parodo tai, kad darbe yra nagrinėjami visi pagrindiniai skirtumai, o ne koncentruojamasi į vieną straipsnį – modeliai nėra išskaidomi į dalis, tačiau lyginami kaip atskiri objektai. Nors užsienio autorių darbuose, kuriais yra remiamasi rašant šį darbą (B. Jorissen, F. Andringa), randama tam tikrų modelinių konvencijų straipsnių lyginamoji analizė, šiame darbe yra analizuojami visi iš esmės besiskiriantys straipsniai, taip pat nagrinėjamos ateities perspektyvos.

Svarbiausi šaltiniai.

Svarbiausi ir daugiausiai darbe naudoti šaltiniai yra EBPO ir JTO modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos ir šių dokumentų komentarai. Būtent šių dokumentų analizė, autoriaus nuomone, geriausiai atskleidžia ir apibūdina aititinkamus modelius, atsižvelgiant į tai, kad kiekviena tarp valstybių sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis gali pasižymėti būtent jai būdingomis normomis, kuriomis nepasižymi kita, pagal tą pačią modelinę konvenciją, sudaryta sutartis. Siekiant įgyvendinti darbo tikslą, darbe analizuojamos modelinės konvencijos, nedarant sąsajų su konkrečiomis valstybėmis. Autoriaus nuomone, nacionalinių institucijų išaiškinimų (ar kitokio pobūdžio dokumentų) panaudojimas darbe, neleistų išlaikyti visiško nuostatų nagrinėjimo objektyvumo. Dėl šios priežasties darbe yra remiamasi tik teisės mokslininkų ir tarptautinių organizacijų darbais.

Siekiant atskleisti ir išanalizuoti modelių ateities tendencijas darbe remiamasi užsienio mokslininkų – daugiausiai R. Avi-Yonah ir A. Moreno – darbais, kurie padeda geriau išnagrinėti numatomus modelinių konvencijų pakeitimus. Taip pat, analizuojant ateities perspektyvas remiamasi tarptautinių organizacijų dokumentais ir kitais leidiniais. Pažymėtina, kad darbe nėra remiamasi straipsniais lietuvių kalba. Pagrindė toks sprendimas buvo priimtas dėl to, kad didžioji dalis lietuvių kalba parašytos literatūros, kuri būtų aktuali nagrinėjamai temai, yra parašyta ganėtinai seniai, o darbe, modelinių konvencijų analizei, siekiama naudoti kuo aktualesnius (naujesnius) šaltinius.

1. EBPO modelinės konvencijos analizė

1.1.EBPO modelio ypatumai

Po Pirmojo pasaulinio karo ypač išaugę pajamų mokesčių tarifai, bei padidėję tarptautinės prekybos ir investicijų mastai, paskatino verslo bendruomenę ieškoti būdų kaip išspręsti dvigubo apmokestinimo problemą. Tarptautiniai prekybos rūmai buvo pirmoji organizacija į savo darbotvarkę įtraukusi dvigubo apmokestinimo problemą ir paraginusi Tautų Lygą ją išspręsti (Avi-Yonah, Lempert, 2023, p. 384-385). 1943 metais Meksikoje įvyko redakcinis posėdis dėl modelinės konvencijos sudarymo, tačiau, tikėtina, kad dėl Antrojo pasaulinio karo metu įvestų kelionių apribojimų, šiame posėdyje didžioji dalyvavusių valstybių dalis buvo iš Lotynų Amerikos, kurių dauguma buvo kapitalą importuojančios valstybės. Atsižvelgiant į tai, nenuostabu, kad priimtas modelis buvo žymiai palankesnis apmokestinimo prie pajamų šaltinio principui. 1946 metais Londone vykusiame redakciniame posėdyje dalyvavo daugiau kapitalą eksportuojančių valstybių, todėl priimtas modelis buvo palankesnis apmokestinimo pagal rezidavimą principui (Ash, Marian, 2019, p. 11). Užtuot sujungus abu šiuos projektus, buvo paskelbti abu variantai su juos papildančiais komentarais, taip dar labiau pabrėžiant įtampą tarp kapitalą eksportuojančių ir importuojančių valstybių (Avi-Yonah, Lempert, 2023, p. 396). Būtent Londono projekto tęsinis yra laikoma EBPO modelinė pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija (toliau ir – EBPO modelinė konvencija) (Lennard, 2008, p. 23).

Nors dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (toliau ir – DAIS) yra sudaromos dviejų valstybių derybų pagrindu ir bet kuriam modeliui priskiriama sutartis gali turėti tam modeliui nebūdingų nuostatų, maždaug 75 procentai bet kurios DAIS teksto sutampa su bet kurios kitos DAIS tekstu (Avi-Yonah, 2009, p. 99). Nepaisant to, skirtingų modelių konvencijų pagrindu sudarytos sutartys dažniausiai pasižymi tam tikrais, būtent tam modeliui būdingais aspektais. Esminiai skirtumai tarp dviejų dažniausiai naudojamų modelių konvencijų (EBPO ir JTO) yra susiję su apmokestinimo teisių šaltinio valstybei suteikimo apimtimi. Šioje dalyje bus aptariami būtent EBPO modeliui būdingi ypatumai.

Prieš pradėdant nagrinėti modelines konvencijas ir jų komentarus, svarbu nustatyti kokią teisinę galią ir reikšmę turi šie dokumentai. Visų pirma, pažymėtina, kad nei vienas iš šių dokumentų nėra teisės aktas, todėl negali būti priverstinai vykdomas ir už jo nesilaikymą negali būti taikoma jokia atsakomybė. Nepaisant to, teisės mokslininkai nėra vieningos nuomonės, ar komentarai negali tapti privalomi. Remiantis sutikimo ir estoppelio (angl. *estoppel*) reikšme buvo teigiama, kad EBPO komentarai gali tapti privalomais toms valstybėms, kurios į savo DAIS yra įtraukusios EBPO modelinės konvencijos nuostatas.

Toks teiginys sulaukė kritikos, argumentuojančios, kad atsižvelgiant į aiškų neprivalomą EBPO komentarų pobūdį, sutikimas ir estoppelis netenka aktualumo (Mejía-Lemos, 2018). Nors šių dokumentų padėtis pagal Vienos konvenciją yra prieštaringa tema tarp tarptautinės teisės mokslininkų, šis klausimas yra teorinio pobūdžio ir atsakymas į jį neturi daug praktinės reikšmės, atsižvelgiant į tai, kad paprastai teismai modelinėms konvencijoms ir jų komentarams suteikia gan didelę svarbą (angl. *substantial weight*) (Arnold, 2015, p. 14). Kai kurie autoriai net teigia, kad EBPO tam tikra prasme atlieka kvaziformalios tarptautinės mokesčių organizacijos vaidmenį mokesčių sutarčių klausimais (Ash, Marian, 2019, p. 24).

EBPO modelinės konvencijos 5 str. numatyta, kad nuolatinė buveinė yra nuolatinė verslo vieta, per kurią visiškai ar iš dalies yra vykdoma įmonės veikla (EBPO, 2017). Nuolatinė buveinė yra apmokestinimo tikslais sukurta koncepcija – vadovaujantis EBPO modelinės konvencijos 7 str., įmonė negali būti apmokestinta valstybėje, kurioje ji neveikia per nuolatinę buveinę. Vienas iš EBPO modelinės konvencijos ypatumų yra sąlygos reikalingos pripažinti, kad įmonė veikia per nuolatinę buveinę. Pagal EBPO modelinės konvencijos 5 str. 3 d. nuolatinė buveinė pripažįstama statybų aikštelė, statybos ar instaliacijos projektas, tačiau tik tokiu atveju jei projekto trukmė yra ilgesnė nei 12 mėnesių. Vadovaujantis EBPO modelinės konvencijos komentaru (toliau ir – EBPO komentaras) į šį terminą įeina ir paruošiamieji darbai, pavyzdžiui, planavimo patalpos įrengimas (EBPO, 2017, p. 130). Kitas svarbus aspektas yra tai, kad EBPO komentare numatytas pasirenkamasis punktas, neįtrauktas į EBPO modelinę konvenciją, kurį įtraukus į DAIS, sąlygų, kurioms esant būtų pripažintas nuolatinės buveinės egzistavimas, sąrašas yra praplečiamas. Tokiu atveju, nuolatinė buveinė būtų laikomas ir paslaugų teikimas, jei paslaugas įmonės vardu teikia asmuo esantis valstybėje, kurioje būtų nustatoma nuolatinė buveinė, daugiau nei 183 dienas per 12 mėnesių ir tik tada, jei daugiau nei 50 procentų toje valstybėje gautų įmonės pajamų yra gautos iš to asmens veiklos, arba jei paslaugos yra teikiamos ilgesniu nei 183 dienų per 12 mėnesių laikotarpiu ir yra skirtos vienam ar keliems susijusiems projektams (EBPO, 2017, p. 157). Nors tokiu būdu yra praplečiama šaltinio valstybės teisė nustatyti esančią nuolatinę buveinę ir apmokestinti kitos valstybės įmonę, visgi yra paliekama spraga įmonėms teikti paslaugas per keletą asmenų, dėl kurių veiklos gautos pajamos neviršytų 50 procentų toje valstybėje įmonės gautų pajamų.

Analizuojant penktąjį EBPO modelinės konvencijos straipsnį taip pat svarbu aptarti 4 dalį, kurioje yra numatyti atvejai kai nuolatinė buveinė nebūtų pripažįstama. Šios dalies a punkte numatyta, kad nuolatinė buveinė nėra pripažįstama įmonės naudojami objektai, jei jie yra naudojami išskirtinai prekių laikymui, eksponavimui ar pristatymui (EBPO, 2017). Tačiau EBPO komentare numatyta, kad nors pristatymui naudojamas objektas

nebūtų laikomas nuolatine buveine, reikia atsižvelgti į tai, ar veikla vykdoma šiame objekte yra parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio. Pavyzdžiui įmonės, įsikūrusios valstybėje B, valdomas didelis sandėlis valstybėje A, kuriame dirba daug darbuotojų ir kurio pagrindinis tikslas yra saugoti ir pristatyti įmonės internetu parduodamas prekes valstybėje A, būtų laikomas nuolatine buveine, nes sandėlyje vykdomos veiklos negalima laikyti parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio (EBPO, 2017, p. 133).

Pažymėtina, kad nors EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnyje nėra numatyta jokių nuostatų dėl draudimo bendrovių, EBPO komentare pripažįstama, kad užsienio draudimo bendrovės gali vykdyti veiklą ir be nuolatinės buveinės. Iki 2017 metų pagal EBPO modelį sudarytose DAIS dažnai buvo įtraukiama nuostata dėl draudimo paslaugų, kuria buvo suteiktos apmokestinimo teisės šaltinio valstybei, jei kitos valstybės draudimo bendrovė per agentą šaltinio valstybėje renka įmokas ar draudžia rizikas. 2017 metais išleistoje EBPO modelinės konvencijos redakcijoje buvo pakeistos 5 ir 6 dalys, taip siekiant išspręsti tam tikras problemas kylančias dėl draudimo paslaugų apmokestinimo, dėl šios priežasties buvo pasirinkta į EBPO modelinę konvenciją neįtraukti atskiros nuostatos dėl draudimo paslaugų (EBPO, 2017, p. 149-150).

EBPO modelinės konvencijos 7 straipsnis reguliuoja įmonių pelno apmokestinimo teisių pasidalinimą. 1 dalyje numatyta, kad A valstybės įmonės pelnas, gautas B valstybėje, gali būti apmokestintas B valstybės, tik tokiu atveju, jei įmonė B valstybėje veikia per nuolatinę buveinę. Tokiu atveju apmokestinamas būtent nuolatinei buveinei priskiriamas pelnas (EBPO, 2017). Antrojoje straipsnio dalyje matomi atskiro subjekto ir ištistos rankos principai – pelnas, kuris yra priskiriamas nuolatinei buveinei, yra pelnas, kurį nuolatinė buveinė būtų gavusi, jei veiklą vykdytų kaip nepriklausomas subjektas. EBPO komentare numatyta, kad apskaičiuojant nuolatinės buveinės pelną, nuolatinės buveinės pelną mažinantys leidžiami atskaitymai yra apskaičiuojami naudojant ištistos rankos principą, o ne pagal realiai sumokėtą sumą (jei tokie mokėjimai yra tarp susijusių įmonių arba tarp nuolatinės buveinės ir kitų įmonės dalių) (EBPO, 2017, p. 185). Toks numatytas reguliavimas suteikia galimybę nuolatinėms buveinėms, apmokestinamąjį pelną sumažinti kitoms įmonės dalims (ar pagrindinei buveinei) sumokėtomis sumomis (autoriniai atlyginimai, palūkanos ir kt.), jei sumų dydžiai atitinka ištistos rankos ir atskiro subjekto principus.

Aštuntasis EBPO modelinės konvencijos straipsnis paskirsto pelno gauto iš tarptautinės laivybos ir aviacijos apmokestinimo teises. Pirmojoje dalyje numatyta, kad išskirtines apmokestinimo teises turi valstybė, kurios rezidentė yra įmonė (EBPO, 2017). EBPO komentare išplečiamas veiklos, kuriai taikomas šis straipsnis apibrėžimas –

straipsnis taikomas ne tik pelnui gautam iš tarptautinės laivybos ir aviacijos, tačiau ir pelnui gautam iš veiklos tiesiogiai su tuo susijusios arba iš veiklos, kuri nors ir nėra tiesiogiai susijusi su tarptautine laivyba ar aviacija, tačiau yra pagalbinė (angl. *ancillary*). Pažymėtina, kad iki 2017 metų apmokestinimo teisės buvo suteikiamos valstybei, kurioje yra įmonės faktinio valdymo vieta (angl. *place of effective management*), tačiau buvo nustatyta, kad daugumoje sutarčių, tokia nuostata buvo keičiama į dabartinę (EBPO, 2017, p. 219).

Devintajame EBPO modelinės konvencijos straipsnyje reguliuojama tvarka kaip turėtų būti sprendžiamos situacijos, kai mokėjimai tarp dviejų susijusių įmonių neatitinka ištiestos rankos principo. Pirmoje dalyje nustatyta, kad bet koks pelnas, kuris būtų atitekęs vienai iš susijusių įmonių, tačiau dėl sąlygų, kurios neegzistuos, jei įmonės nebūtų susijusios, neatiteko, gali būti priskirtas įmonei, kuriai būtų atitekęs, jei šios sąlygos neegzistuos (EBPO, 2017). Antrojoje straipsnio dalyje numatyta, kad jei į vienos valstybės įmonės apmokestinamąjį pelną yra įtraukiamas kitos valstybės įmonės apmokestintas pelnas, tokiu atveju ta kita valstybė sumažina joje esančios įmonės apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną. Pažymėtina, kad valstybė pakoreguoti įmonės pelną privalo tik tuo atveju, jei sutinka, kad kita valstybė pelną pakoregavo taip, kad jis atspindėtų, kiek įmonė būtų gavusi, jei neegzistuos atitinkamos sąlygos. Jei valstybės nesutinka dėl koregavimo dydžio, taikoma EBPO modelinės konvencijos 25 straipsnyje numatyta abipusio susitarimo procedūra (EBPO, 2017, p. 229).

Dešimtas EBPO modelinės konvencijos straipsnis yra skirtas dividendams. Antrosios dalies a ir b punktai nustato mokesčių tarifus, kuriuos gali taikyti šaltinio valstybė. 5 procentų tarifas yra taikomas jei naudos gavėjas yra įmonė, kuri kontroliuoja 25 ar daugiau procentų dividendus išmokančius įmonės ir netrumpiau nei 365 dienas (EBPO, 2017). Būtent tokie, antrojoje 10 straipsnio dalyje numatyti, tarifai yra pagrindžiami tuo, kad didesnis nei 15 procentų tarifas nebūtų teisingas, atsižvelgiant į tai, kad šaltinio valstybė gali taikyti pelno mokestį, o 5 procentų lengvatinis tarifas nustatytas tam, kad skatintų tarptautinį investavimą. Taip pat, pažymėtina, kad šie tarifai yra maksimalūs – valstybės negali susitarti dėl didesnių tarifų. Iki 2017 metų, 365 dienų reikalavimas nebuvo taikomas, tačiau EBPO komentare buvo nustatyta, kad lengvatinis tarifas nėra taikomas, kai įmonė, gaunanti dividendus, padidina savo valdomų akcijų paketą išimtinai dėl lengvatinio tarifo (EBPO, 2017, p. 237). Toks reglamentavimas buvo ganėtinai neaiškus, bei procesas siekiant pripažinti, kad įmonė akcijų paketą padidino vien dėl lengvatinio tarifo, užtruko laiko. Dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projekto (toliau ir – BEPS) išvadų, buvusios nuostatos buvo pakeistos.

Sekantis EBPO modelinės konvencijos straipsnis yra skirtas palūkanoms ir jų apmokestinimo teisių paskirstymui. Straipsnyje nustatyta, kad šaltinio valstybė, jei palūkanos yra išmokamos kitos susitariančiosios valstybės rezidentui (rezidavimo valstybei), gali taikyti 10 procentų tarifą. Šis tarifas, taip pat kaip ir 10 EBPO modelinės konvencijos straipsnyje (dividendai), yra maksimalus – valstybės gali susitarti nebent dėl mažesnio tarifo taikymo. Tokia nuostata yra pagrindžiama tuo, kad šaltinio valstybė ir taip turi teisę apmokestinti pelną ir pajamas gautas jos teritorijoje iš skolinto kapitalo investicijų (EBPO, 2017, p. 255). Atkreiptinas dėmesys, kad EBPO komentare valstybėms yra pateiktas pasiūlymas susitarti dėl papildomos, į DAIS įtrauktinos nuostatos. Pagal šią nuostatą būtų nustatomi konkretūs palūkanų tipai (pavyzdžiui, palūkanos išmokėtos finansinei įstaigai, palūkanos už pardavimus išsimokėtinai), kuriuos apmokestinti galėtų tik palūkanų gavėjo rezidavimo valstybė (valstybė, kurioje reziduoja subjektas mokantis palūkanas, apmokestinti išmokėtų palūkanų negalėtų). Tokia siūloma nuostata siekiama išspręsti situacijas, kai palūkanų apmokestinimas prie šaltinio sudarytų kliūtį tarptautinei prekybai – kai palūkanų gavėjas skolinasi kapitalą siekiant finansuoti operaciją, už kurią yra gaunamos palūkanos, pelnas gautas iš sandorio bus mažesnis už nominalią gautų palūkanų sumą ir tokiu atveju gali susidaryti atvejai, kai sumokėtos palūkanos viršys gautas palūkanas. Ši kliūtis dažniausiai negali būti išsprendžiama rezidavimo valstybėje, nes rezidavimo valstybėje, kurioje apmokestinamas naudos gavėjo grynasis pelnas gautas iš sandorio, mokestis bus mažas arba jo visai nebus. Ši problema susidaro, nes dažniausiai šaltinio valstybėje išmokamos palūkanos yra apmokestinamos pagal bendrą jų sumą (angl. *gross amount of interest*), neatsižvelgiant į išlaidas patirtas siekiant gauti palūkanas (EBPO, 2017, p. 255).

Dvyliktasis EBPO modelinės konvencijos straipsnis skirtas autoriniams atlyginimams ir apmokestinimo teisių už juos paskirstymui. Pagal pirmąją EBPO modelinės konvencijos 12 straipsnio dalį mokėjimai už autorinius atlyginimus gali būti apmokestinami tik faktinio autorinio atlyginimo savininko (angl. *beneficial owner of the royalty*) rezidavimo valstybėje (EBPO, 2017). 1977 metų EBPO modelinės konvencijos redakcijos 12 straipsnio 2 dalyje, kurioje yra paaiškinama, kas konvencijos tikslais yra laikoma autoriniu atlyginimu, autoriniu atlyginimu buvo laikoma ir mokėjimai už naudojimąsi pramonine, komercine ar mokslinė įranga arba už teisę ja naudotis (EBPO, 2017, p. 276). Šio tipo mokėjimai buvo išbraukti iš modelinės konvencijos, nes buvo siekiama, kad šioms pajamoms būtų taikomas 7 straipsnis (verslo pelnas). EBPO komentare numatyta, kad nuoma už kinematografinių filmų naudojimą kino teatruose ar televizijoje

taip pat yra laikoma autoriniu atlyginimu, tačiau valstybėms palikta teisė susitarti dėl tokių mokėjimų traktavimo kaip verslo pelno, atitinkamai pritaikant 7 straipsnį.

Tryliktajame EBPO modelinės konvencijos straipsnyje yra paskirstomos kapitalo prieaugio (angl. *capital gains*) apmokestinimo teisės. Pabrėžtina, kad šis straipsnis yra skirtas išimtinai apmokestinimo teisių pasidalinimui nustatyti, kas ir kaip yra apmokestinama turi būti nustatyta nacionalinėje susitariančiųjų valstybių teisėje (EBPO, 2017, p. 291). Antrojoje straipsnio dalyje numatyta, kad šaltinio valstybė turi teisę apmokestinti kitos valstybės rezidento kapitalo prieaugį, jei jis yra gautas perleidus kilnojamąjį daiktą, kuris yra šaltinio valstybėje esančios nuolatinės buveinės verslo dalis, įskaitant pajamas gautas perleidus nuolatinę buveinę (atskirai arba kartu su visa įmone). Ketvirtoji straipsnio dalis suteikia teisę šaltinio valstybei apmokestinti kitos valstybės rezidento kapitalo prieaugį tais atvejais, kai jo perleistų akcijų (ar jų atitikmens), per paskutines 365 dienas iki pardavimo dienos, daugiau kaip 50 procentų vertės tiesiogiai ar netiesiogiai sudarė nekilnojamasis turtas (EBPO, 2017). EBPO komentare valstybėms numatyta galimybė koreguoti šią straipsnio dalį pakeičiant dalį vertės, kurią turi sudaryti nekilnojamasis turtas, taip pat numatyta galimybė nustatyti, kad dalis yra taikoma tik atvejais, kai akcijas perleidęs asmuo turėjo atitinkamą akcijų (ar jų atitikmens) kiekį. Taigi matoma, kad pagal EBPO modelinę konvenciją šaltinio valstybė kapitalo prieaugį gali apmokestinti tik atvejais, kai prieaugis yra susijęs su šaltinio valstybėje esančia nuolatinė buveine arba nekilnojamuoju turtu.

Šešioliktajame EBPO modelinės konvencijos straipsnyje paskirstomos direktorių valdybos (atitikmuo Lietuvoje – valdyba – toliau darbe bus rašoma valdyba) narių užmokesčio apmokestinimo teisės. Valstybei, kurios rezidentė yra įmonė, suteikta teisė apmokestinti įmonės valdybos narių užmokesčius, nepriklausomai nuo to, kokia forma užmokestis yra sumokamas (EBPO, 2017). Į užmokesčio apibrėžimą įeina ir gautos pajamos natūra, pavyzdžiui suteiktas automobilis, gyvenamoji vieta ir panašiai. Atkreiptinas dėmesys, kad tais atvejais, kai valdybos narys įmonėje atlieka ir kitas funkcijas, šis straipsnis netaikytinas pajamoms gautoms už tas funkcijas. Pažymėtina, jeigu valdybos nariams užmokestis yra išmokamas su valdybos nariais sudarant opciono sutartį (angl. *stock-option*), šis straipsnis yra taikomas tik naudai gautai iki opciono panaudojimo ar perleidimo. Po pasinaudojimo opciono sandoriu, valdybos narys naudą iš akcijų gaus kaip investuotojas (akcininkas) ir tokioms pajamoms bus taikomas 13 straipsnis, skirtas kapitalo prieaugiui (EBPO, 2017, p. 330).

Aštuonioliktasis EBPO modelinės konvencijos straipsnis tarp valstybių paskirsto pensijų ir kitų panašių mokėjimų (angl. *remuneration*) apmokestinimo teises. Pagal šį

straipsnį, apmokestinanti gautą pensiją gali tik gavėjo rezidavimo valstybė, išskyrus atvejus, kai pensija mokama dėl valstybės tarnybos kitoje susitariančiojoje valstybėje (EBPO, 2017). EBPO komentare toks apmokestinimo teisių paskirstymas pagrindžiamas tuo, kad rezidavimo valstybė turi geresnes sąlygas nustatyti bendrą asmens pajėgumą mokėti mokesčius, taip pat tuo, kad toks reguliavimas padeda pensijos gavėjui išvengti administracinės naštos, kuri tektų jam vykdant mokesťines prievoles kitoje valstybėje, nei ta, kurioje jis reziduoja (EBPO, 2017, p. 343). Pabrėžtina, kad EBPO komentare numatyta galimybė valstybių susitarimu koreguoti šį straipsnį į jį įtraukiant dalis, kurios suteikia šaltinio valstybei teisę apmokestinėti pensijas, kurios kilo iš darbo santykių šaltinio valstybėje ir yra išmokamos kitos susitariančios valstybės rezidentui. Tai nėra vienintelis siūlomas variantas kaip koreguoti straipsnį, atsižvelgiant į tai, kad socialinio draudimo sistemos valstybėse gali ženkliai skirtis, valstybėms palikta galimybė DAIS nustatyti ir kitokių pensijų apmokestinimo teisių paskirstymą (EBPO, 2017, p. 346-347).

Dvidešimt pirmajame EBPO modelinės konvencijos straipsnyje nustatomas kitų pajamų (angl. *other income*) apmokestinimo teisių tarp valstybių pasidalinimas. Pagal šio straipsnio pirmą dalį, pajamos, nesvarbu kurioje valstybėje yra gautos, dėl kurių apmokestinimo teisių paskirstymo nėra susitarta ankstesniuose DAIS straipsniuose, gali būti apmokestinamos tik gavėjo rezidavimo valstybėje (EBPO, 2017). Atkreiptinas dėmesys, kad pagal šį straipsnį, šaltinio valstybė neturi teisės apmokestinėti pajamų net ir tais atvejais, kai pajamų neapmokestina gavėjo rezidavimo valstybė (EBPO, 2017, p. 369). Antrojoje dalyje numatyta šios taisyklės išimtis, kuri suteikia teisę pajamas apmokestinėti ir šaltinio valstybei, tačiau tik tokiu atveju, jei pajamų gavėjas šaltinio valstybėje vykdo verslą per nuolatinę buveinę, o gautos pajamos yra susijusios su ta nuolatine buveine. Pažymėtina, kad EBPO komentare valstybėms yra numatyta galimybė į šį straipsnį įtraukti papildomą nuostatą, pagal kurią, tais atvejais, kai gautos pajamos dėl specialių asmenų santykių (angl. *special relationship*) viršytų sumą, kuri būtų buvusi sutarta jei šie santykiai neegzistuos, pirmoji straipsnio dalis būtų taikoma tik pirmajai sumai, o viršijanti dalis, atsižvelgiant į kitas DAIS nuostatas, būtų apmokestinama pagal valstybių nacionalinę teisę (EBPO, 2017, p. 371).

Dvidešimt penktajame EBPO modelinės konvencijos straipsnyje reguliuojama abipusio susitarimo procedūra (angl. *mutual agreement procedure*). Pagal šį straipsnį asmuo, kuris mano, kad jis yra apmokestinamas ar gali būti apmokestinamas pažeidžiant DAIS numatytas nuostatas, turi teisę kreiptis į bet kurios susitariančiosios valstybės atitinkamą instituciją su prašymu išnagrinėti jo skundą (EBPO, 2017). Pabrėžtina, kad ši procedūra taikoma išimtinai DAIS aspektu – jei asmuo buvo apmokestintas pažeidžiant ir

DAIS, ir nacionalinę teisę, šiame straipsnyje numatyta procedūra gali būti taikoma tik tiek, kiek tai turi įtakos DAIS, nebent tarp DAIS taisyklių ir nacionalinės teisės yra jungiamasis ryšys (EBPO, 2017, p. 431). Taip pat svarbus aspektas yra tai, kad ši procedūra mokesčių mokėtojo iniciatyva gali būti pradėta, kol asmuo dar nėra apmokestintas, jo nuomone, pažeidžiant DAIS nuostatas (EBPO, 2017, p. 433).

Dvidešimt devintasis EBPO modelinės konvencijos straipsnis yra skirtas nustatyti kas gali naudotis DAIS teikiamomis lengvatomis (angl. *entitlement to benefits*). Šio straipsnio pagrindinis tikslas užtikrinti dvigubo apmokestinimo panaikinimą nesukuriant neapmokestinimo (angl. *non-taxation*) arba sumažinto apmokestinimo (angl. *reduced taxation*) situacijų. Didelę įtaką straipsnio kaitai turėjo 2015 metais, kaip BEPS projekto dalis, išleista ataskaita „Užkirsti kelią sutarties lengvatų suteikimui netinkamomis aplinkybėmis“ (angl. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*). Šis straipsnis EBPO modelinėje konvencijoje suformuotas taip, kad valstybės galėtų pasirinkti vieną iš dviejų galimų straipsnio variantų – išsamųjį arba trumpąjį (EBPO, 2017). Išsamus straipsnio variantas susideda arba iš pirmų septynių dalių, arba iš pirmų septynių dalių ir devintosios dalies, kuri apibūdinama kaip bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė (angl. *the general anti-abuse rule*). EBPO modelinėje konvencijoje pirmosios septynios dalys yra tik trumpai aprašytos, platesnis aprašymas pateikiamas EBPO komentare. Joje nurodyta, kad šio straipsnio redakcija iš esmės priklauso nuo to, kaip valstybės pasirinks įgyvendinti savo ketinimus, kurie yra įtraukti į BEPS. Vadovaujantis anksčiau šioje pastraipoje minėta BEPS ataskaita, jei valstybių pasirinktas metodas veiksmingai sprendžia piktnaudžiavimo sutartimis (DAIS) problemą, valstybės turi tam tikrą laisvę sudarinėjant DAIS (EBPO, 2015, p. section A – 19). Nepaisant to, sudarinėjant DAIS, valstybėms nustatyti tam tikri minimalūs reikalavimai – į DAIS įtraukti aiškų pareiškimą, kad jų bendras ketinimas yra panaikinti dvigubą apmokestinimą, nesudarant galimybių neapmokestinti ar sumažinti apmokestinimą, vengiant mokesčių arba juos slepiant, įskaitant ir susitarimus dėl sutarčių sąlygų keitimo. Kitas minimalus reikalavimas yra anksčiau minėtą pareiškimą įgyvendinti į DAIS įtraukiant kombinuotą požiūrį (angl. *combined approach*), įtraukiant principinių tikslų testo (angl. *principle purposes test*) taisyklę arba įtraukiant lengvatų ribojimų (angl. *limitation-on-benefits*) taisyklę, papildytą mechanizmu, kuriuo būtų sprendžiami DAIS dar nenagrinėtų laidavimo susitarimų klausimai (EBPO, 2015, p. section A – 19).

Ankstesnėje pastraipoje minėtas kombinuotas požiūris susideda iš trijų dalių. Pirmoji dalis yra susitariančiųjų valstybių pareiškimas, kad DAIS yra sudaroma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir sutarčių rinkimosi (angl. *treaty shopping*). Antroji dalis

yra specifinė kovos su piktnaudžiavimu taisyklė – lengvatų ribojimo taisyklė, kuri pirmą kartą buvo panaudota Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau ir – JAV) DAIS modelyje 1981 metais. EBPO įtraukta lengvatų ribojimo taisyklė iš esmės yra (angl. *largely follows*) JAV modelinės konvencijos 22 straipsnis su tam tikrais pakeitimais (Kuźniacki, 2018, p. 69). Šios taisyklės esmė yra užkirsti kelią trečiųjų valstybių asmenims pasinaudoti DAIS lengvatomis, kurios nebuvo skirtos jiems (IRS, 2025). Trečioji dalis yra principinių tikslų testo taisyklė – pirmiausia turi būti nustatoma, ar lengvatos (angl. *benefit*) gavimas buvo pagrindinis bet kokio susitarimo tikslas, jei taip, DAIS lengvata nebus suteikiama, nebent tokios lengvatos suteikimas atitiktų konkrečios DAIS nuostatos objektą ir tikslą (Kok, 2016, p. 407).

Apibendrinant galima teigti, kad EBPO modelinė konvencija EBPO modelį atspindi geriau, nei bet kuri DAIS, atsižvelgiant į tai, kad kiekviena DAIS yra dviejų valstybių derybų rezultatas ir gali pasižymėti būtent jai būdingomis, nuo modelio nukrypstančiomis, nuostatomis. Didžioji dalis EBPO valstybių yra išsivysčiusios valstybės, todėl natūralu, kad EBPO modelis yra palankesnis kapitalą eksportuojančioms valstybėms dėl tam tikrų bruožų – modelinėje konvencijoje nustatyti maksimalūs šaltinio valstybės galimi taikyti tarifai, tam tikros pajamų rūšys gali būti apmokestinamos tik rezidavimo valstybėje, rezidavimo valstybei palankesnės nuolatinės buveinės nustatymo sąlygos. Kita vertus, atkreiptinas dėmesys į tai, kad besivystančios valstybės vis aktyviau dalyvauja EBPO veikloje – 2021 metais iš 140 valstybių dalyvavusių BEPS integracinėje sistemoje, 48 yra žemo arba vidutinio pajamų lygio valstybės, kurios nėra EBPO narės (EBPO, 2021, p. 15), todėl tikėtina, kad EBPO modelinė konvencija ateityje gali pasižymėti didesniu balansu tarp kapitalą eksportuojančių ir jį importuojančių valstybių interesų.

1.2.EBPO modelinės konvencijos ateities perspektyvos

Pirmojo BEPS (toliau ir – BEPS 1) esminis tikslas buvo apriboti įvairių formų „piktnaudžiavimo“ sandorius, kuriais siekiama perkelti deklaruotas pajamas į valstybes, kuriose taikomi maži apmokestinimo tarifai, tačiau kitais atžvilgiais pajamų apmokestinimo teisių tarp valstybių sistema išliko nepakitusi. Antruoju BEPS (toliau ir – BEPS 2) būtų iš esmės pakeičiama apmokestinimo teisių paskirstymo sistema (Tax policy center, 2024). BEPS 2 yra sudarytas iš dviejų ramsčių (angl. *pillar*), iš kurių pirmasis yra skaidomas į A ir B dalis (angl. *amount A*, *amount B*). Atsižvelgiant į tai, kad, tam tikri BEPS 2 aspektai iš esmės pakeistų esančią tarptautinio apmokestinimo sistemą, šiems aspektams įgyvendinti yra reikalingas jau egzistuojančių DAIS pakeitimas, kuris, kaip parodė BEPS 1 daugiašalė priemonė (angl. *multilateral convention*) gali būti pasiektas greičiau ir efektyviau, nei dvišalių derybų būdu (EBPO, 2023). Dėl tam tikrų BEPS 2 aspektų, reali BEPS 2 siūlomų pakeitimų įtaka tarptautinei apmokestinimo teisių paskirstymo sistemai gali nebūti tokia reikšminga. Toliau šioje dalyje bus aptariamas kiekvienas ramstis atskirai ir vertinamas kiekvieno iš ramsčių pritaikymo realumas.

Kaip ir minėta ankstesnėje pastraipoje, pirmasis BEPS 2 ramstis yra skaidomas į dvi dalis. A dalis kardinaliai pakeistų apmokestinimo teisių pasiskirstymą tarp valstybių. Šiuo metu šaltinio valstybė apmokestinti kitos valstybės rezidentą (juridinį asmenį) gali tik tais atvejais, kai jis šaltinio valstybėje veikia per nuolatinę buveinę ar jos atitikmenį (EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnis), tačiau priėmus pirmojo ramsčio A dalį, šaltinio valstybė turėtų teisę apmokestinti kitos valstybės rezidentą, jei jis atitiktų tam tikras sąlygas. Visų pirma, pabrėžtina, kad A dalis būtų taikoma tik juridiniams asmenims, kurių metinės pasaulinės pajamos viršija 20 milijardų eurų ir kurių metinis pelnas viršija 10 procentų apyvartos (Tax policy center, 2024). Kita sąlyga yra tenkinama, jei įmonės metiniai pardavimai šaltinio valstybėje viršija 1 milijoną eurų, jei valstybės bendras vidaus produktas nėra mažesnis nei 40 milijardų eurų, arba 250 tūkstančių eurų, jei valstybės bendras vidaus produktas yra mažesnis nei 40 milijardų eurų (Lebovitz *et al.*, 2022). A dalis veiktų taip, kad įmonės, kuri atitinka aukščiau nurodytas sąlygas, uždirbtam pelnui, kuris viršija 10 procentų pasaulinės apyvartos, būtų taikomas 25 procentų mokestis šaltinio valstybėje (rinkos valstybėje). Nuolatinės buveinės reikalavimas neleidžia šaltinio valstybėje apmokestinti kitos valstybės rezidento gauto pelno, vien dėl to, kad rezidentas šaltinio valstybėje ką nors parduoda. A dalis nustatytų priešingą reguliavimą, todėl EBPO integracinė sistema pripažįsta, kad A dalis negali būti taikoma nepakeitus DAIS.

Kaip ir minėta anksčiau, jau egzistuojančias DAIS galima pakeisti ir be dvišalių derybų, o pasinaudojant daugiašale priemone, tačiau daugiašalė priemonė yra aktuali tik tada, kai valstybės ją pasirašo. A dalies priėmimas priklauso išimtinai nuo JAV sprendimo, kadangi pagal nustatytą A dalies priėmimo procesą, kad A dalis būtų laikoma priimta, už ją turi būti atiduota 600 ar daugiau taškų (angl. *points*). Iš galimų 999 taškų, 486 yra priskirti JAV (EBPO, 2023, p. 212). Atsižvelgiant į tai, kad daugelio nuomone A dalis labiausiai paveiks JAV įmones (Bunn, 2024), taip pat į tai, kad JAV nėra ratifikavusi ir BEPS 1 daugiašalės priemonės (nors pažymėtina, kad JAV į modelinę konvenciją įtraukė dalį BEPS 1 nuostatų) yra visai realu, kad A dalies daugiašalė priemonė priimta nebus.

B dalies pagrindinis tikslas yra supaprastinti visiems mokesčių mokėtojams taikomas sandorių kainodaros taisykles. Šiuo pakeitimu daugiausiai dėmesio skiriama bazinei rinkodarai ir platinimui (EBPO, 2023, p. 1). B dalies taisyklėmis siekiama nustatyti bazinę grąžą veiklai, kuri patenka į B dalies taikymo sritį. Nors B dalis priklauso pirmajam ramsčiui, ji nėra susijusi su skaitmenine veikla, o nustato tam tikras taisykles, kurios padeda mažesnio išsivystymo lygio valstybėms greičiau ir paprasčiau taikyti ištiestos rankos principą rinkodaros ir platinimo veikloje. Ši dalis labiausiai orientuota į besivystančias valstybes, kuriose prieiga prie palyginamųjų sandorių yra ribota. B dalis numato galimybę naudojant kainų nustatymo matricą (angl. *pricing matrix*) nustatyti grąžos procentinę dalį, kurią galima priskirti platintojui (Song, 2024). B dalis yra pritaikoma iš pradžių nustatant grupę, kuriai priklauso platintojas¹. Antrasis žingsnis yra apskaičiuoti veiklos išlaidų intensyvumą (angl. *operating expense intensity*) ir veiklos turto intensyvumą (angl. *operating asset intensity*)². Atlikus pirmuosius žingsnius, lentelėje (kainų nustatymo matricoje) pagal gautus rezultatus randama procentinė dalis, kuri gali būti priskirta platintojui (EBPO, 2024). B dalies nuostatos buvo integruotos į EBPO sandorių kainodaros gaires daugiašalėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (angl. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), tačiau tai nėra privalomas dokumentas. Nors 2024 metų pabaigoje ganėtinai daug valstybių dar nebuvo išreiškusios savo pozicijos dėl B dalies įtraukimo į savo teisę, tikėtina, kad dauguma pasirinks integruoti B dalį į savo mokesčių teisę (Deloitte, 2024).

Antrasis ramstis susideda iš dviejų pagrindinių taisyklių – pasaulinės kovos su bazės erozija taisyklių (angl. *Global anti-base-erosion rules*) (toliau ir – GLOBE) ir

¹ 1 grupė – pavyzdžiui, maistas, metalas, statybinės medžiagos. 2 grupė – pavyzdžiui, gyvūnų pašaras, baldai, juvelyriniai dirbiniai. 3 grupė – pavyzdžiui, medicininė technika, industrinė technika, žemės ūkio technika. (OECD guidelines on amount b, p. 12 psl.)

² Veiklos išlaidų intensyvumas apskaičiuojamas veiklos išlaidas padalinus iš grynujų pajamų ir rezultatą išreiškus procentais, o veiklos turto intensyvumas apskaičiuojamas grynąjį veiklos turtą padalinus iš grynujų pajamų ir rezultatą išreiškus procentais.

apmokestinimo subjekto taisyklė (angl. *Subject-to-tax rule*), kuri yra labiau orientuota į besivystančių valstybių interesus (EBPO, 2023, p. 5). GLOBE taisyklės sudarytos iš dviejų, tarpusavyje derančių (angl. *interlocking*) taisyklių – pajamų įtraukimo (angl. *income inclusion*) ir nepakankamai apmokestinto pelno taisyklių (angl. *undertaxed profits rule*). Nepakankamai apmokestintų mokėjimų taisyklė (toliau ir – UTPR) veikia kaip tam tikra atsarginė (angl. *backstop*) taisyklė tais atvejais, kai pajamų įtraukimo taisykle (toliau ir – IIR) nepasiekiamas atitinkamas rezultatas (EBPO, 2024, p. 1).

Pirmoji taisyklė, kuria yra siekiama užtikrinti, kad būtų pasiektas antrojo ramsčio tikslas – minimalus 15 procentų efektyvus apmokestinimo tarifas tarptautinėms įmonėms – yra IIR. IIR veikimas daugeliu atžvilgių grindžiamas kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklėmis, kurias daugelis valstybių jau yra įtraukusios į nacionalinius įstatymus (Lebovitz *et al.*, 2022). Pagal šią taisyklę, pagrindinis motininis subjektas (angl. *ultimate parent entity*) turi sumokėti papildomą mokestį, už bet kurią dukterinį subjektą, jei dukterinis subjektas yra apmokestinamas mažesniu nei 15 procentų efektyviu tarifu. Motininis subjektas kaip savo pajamas įtraukia dukterinio subjekto pajamų dalį, proporcingą motininio subjekto valdomai daliai, ir nuo šių pajamų sumoka papildomą mokestį, kurį sumokėjus pasiekiamas 15 procentų efektyvus pelno mokesčio tarifas. Nors ši taisyklė nustato apmokestinimo teisę rezidavimo valstybei, šaltinio valstybei vis tiek paliekama pirmenybės teisė apmokestinti pelną 15 procentų tarifu. Pagal šią taisyklę pirmenybė apmokestinimui taikoma motininiam subjektui, tačiau jei motininis subjektas yra valstybės, kuri netaiko IIR rezidentas, tuomet pareiga pritaikyti IIR tenka dukteriniam subjektui ir taip toliau pagal nuosavybės grandinę (Jenn *et al.*, 2022).

Antroji, atsarginė, GLOBE taisyklė yra UTPR. Kaip ir minėta anksčiau UTPR pritaikoma tik tais atvejais, kai IIR nėra pasiekiamas 15 procentų efektyvus tarifas. UTPR leidžia valstybei sumažinti dukterinės įmonės atskaitymus ar lengvatas tokia suma, kad būtų užtikrintas minimalus 15 procentų efektyvus tarifas, pavyzdžiui, viena iš seserinių įmonių (įmonė A) veikia jurisdikcijoje, kurioje efektyvus pelno mokesčio tarifas yra mažesnis nei 15 procentų, motininė įmonė nėra apmokestinama, nes valstybė, kurioje ji reziduoja nėra priėmusi GLOBE, tačiau kita seserinė įmonė (įmonė B) veikia valstybėje, kuri yra priėmusi GLOBE. Tokiu atveju įmonės B valstybė turi teisę sumažinti įmonės B atskaitymus arba pritaikyti bet kokią kitą priemonę, dėl kurios įmonė B patirtų papildomas mokestines išlaidas, kurios būtų lygios sumai, kurios trūksta, kad įmonei A taikomo pelno mokesčio efektyvus tarifas pasiektų 15 procentų. Tais atvejais kai keletas valstybių nori pritaikyti UTPR, pavyzdžiui, motininė įmonė turi dukterinę įmonę (įmonė C), kuri veikia valstybėje priėmusioje GLOBE, papildomas mokestis (kiek trūksta iki 15 procentų

efektyvaus tarifo įmonės A valstybėje) paskirstomas tarp įmonių B ir C valstybių pagal formulę, kurioje naudojama darbuotojų skaičius ir materialiojo turto buhalterinė vertė (angl. *net book value of tangible assets*) (Christians, Magalhães, 2022). Šiuo metu jau virš 60 valstybių buvo arba pateikti teisės aktų projektai, arba priimti teisės aktai, kuriais į nacionalinę teisę buvo integruota GLOBE taisyklės (Bunn, Bray, 2025).

Antroji antrojo ramsčio taisyklė yra apmokestinimo subjekto taisyklė, kuri didžiausią reikšmę turi besivystančioms valstybėms. Šia taisykle yra užtikrinamas minimalus atitinkamų tarptautinių mokėjimų apmokestinimo lygis ir siekiama užkirsti kelias situacijoms, kai pajamos apmokestinamos mažais tarifais arba išvis neapmokestinamos dėl skirtingų šalių mokesčių režimų (EBPO, 2024). Pagal šią taisyklę, šaltinio valstybės gali taikyti papildomą mokestį pavedimams tarp susijusių bendrovių, jei gavėjas bus apmokestinamas mažesniu nei 9 procentų tarifu. Ši taisyklė galioja palūkanoms, autoriniams atlyginimams ir kitiems į sąrašą įtrauktiems mokėjimams³. Pagal šią taisyklę šaltinio valstybė gali pritaikyti papildomą mokestį, kuris apskaičiuojamas iš 9 procentų minimalaus tarifo atėmus mokėtojo valstybėje taikomo sulaikymo mokesčio tarifą ir gavėjo valstybėje taikomo gautų pajamų mokesčio tarifą, pavyzdžiui mokėtojo valstybėje taikomas 5 procentų sulaikymo (angl. *withholding*) mokestis, o gavėjui taikomas 1 procento nominalusis tarifas, tokiu atveju šaltinio valstybė, pagal STTR, gali pritaikyti papildomą mokestį, lygų 3 procentams išmokamos sumos (EBPO, 2023, p. 1). Ši taisyklė gali būti įgyvendinta arba keičiant DAIS, arba valstybėms pasirašius daugiašalę priemonę. 2024 metų rugsėjo 19 dieną pirmosios 9 valstybės pasirašė daugiašalę priemonę dėl apmokestinimo subjekto taisyklės įgyvendinimo ir dar 10 valstybių išreiškė ketinimą pasirašyti ateityje (EBPO, 2024).

Taigi matoma, kad naujaisiais siūlomais pakeitimais yra siekiama suteikti besivystančioms (šaltinio) valstybėms galimybę surinkti daugiau mokestinių pajamų. Tačiau, nors tokie pakeitimai yra sveikintini, abejotina, ar jie bus priimti. Kaip ir buvo minėta anksčiau, nuo JAV sprendimo priklausys A dalies priėmimas. Kita vertus, tam tikri pakeitimai gali būti taikomi ir be daugiašalės priemonės, todėl šaltinio valstybės galės pritaikyti atitinkamus mokesčius ir be daugiašalės priemonės. Nors tam tikrų pakeitimų ateitis nėra aiški, matoma aiški EBPO tendencija – rezidavimo valstybei suteikiamų apmokestinimo teisių laipsniškas perkėlimas šaltinio valstybei.

³ Į sąrašą įtraukta ir pavyzdžiui, draudimo ar perdraudimo įmokos, nuoma už naudojimąsi moksline, technine ir komercine įranga ir kita.

2. JTO ir EBPO modelinių konvencijų lyginamoji analizė

2.1. JTO modelinės konvencijos ypatumai

Jungtinių Tautų Chartijos antrajame straipsnyje nurodyta, kad organizacija yra grindžiama visų jos narių lygybės principu, todėl natūralu, kad JTO paskelbtoje modelinėje dvigubo apmokestinimo tarp išsivysčiusių ir besivystančių valstybių konvencijoje (toliau ir – JTO modelinė konvencija) skiriama daugiau dėmesio kapitalą importuojančių valstybių interesams, nei EBPO modelinėje konvencijoje (Jungtinių Tautų Chartija, 1945). Nors doktrinoje JTO modelis laikomas Meksikos projekto tęsiniu, JTO modelinė konvencija yra parengta pagal EBPO modelinės konvencijos nustatytą „etaloną“, todėl didžioji dalis jos nuostatų yra identiškos (arba beveik identiškos) EBPO modelinės konvencijos nuostatomis. Dėl šios priežasties yra prasminga JTO modelinės konvencijos nenagrinėti kaip visiškai atskiro dokumento, o susitelkti į esminius ypatumus (Arnold, 2015, p. 5), juos lyginant su atitinkamomis EBPO modelinės konvencijos nuostatomis.

Pirmasis JTO modelinės konvencijos straipsnis, kuriame yra matomi esminiai skirtumai nuo EBPO modelinės konvencijos atitikmens yra 5 straipsnyje, kuriame reguliuojama nuolatinės buveinės nustatymo tvarka. Nors pirmosios straipsnių dalys, kartu ir nuolatinės buveinės apibrėžimai, abejose modelinėse konvencijose esminių skirtumų neturi, trečiojoje straipsnio dalyje matomas pirmasis JTO modelinės konvencijos ypatumas. Pagal JTO modelinės konvencijos 5 straipsnio 3 dalies a punktą statybų aikštelė, statybos, surinkimo ar montavimo (angl. *installation*) projektas, kuris trunka ilgiau nei 6 mėnesius yra pripažįstami nuolatine buveine (JTO, 2021). Nors EBPO modelinėje konvencijoje eksplicitiškai nėra nurodyta, kad 5 straipsnio 3 dalis apima ir surinkimo projektus, EBPO komentare nurodyta, kad montavimo (angl. *installation*) projektas, nėra apribojamas tik su statyba susijusiais darbais, toks projektas gali apimti ir naujos įrangos montavimą (EBPO, 2017, p. 129). Nors komentare naudojamas tas pats žodis „*installation*“, remiantis sisteminiu aiškinimo būdu darytina išvada, kad norėta praplėsti žodžio reikšmę, įtraukiant ir kitus veiksmus. Taigi vienintelis esminis skirtumas tarp EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnio 3 dalies ir JTO modelinės konvencijos 5 straipsnio 3 dalies a punkto yra siūlomas terminas, kuriam praėjus, būtų pripažįstama nuolatinė buveinė.

JTO modelinės konvencijos 5 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta, kad nuolatinė buveinė taip pat nustatoma, kai įmonė teikia paslaugas (įskaitant ir konsultacines) per darbuotojus ar kitą personalą ilgesniu nei 183 dienų per 12 mėnesių laikotarpiu (JTO, 2021). Kaip ir minėta anksčiau, EBPO modelinėje konvencijoje šios dalies atitikmens nėra,

tačiau panaši nuostata yra siūloma EBPO komentare. Nepaisant to, JTO modelinėje konvencijoje numatytos nuostatos reguliavimas yra palankesnis šaltinio valstybei, nei numatytasis EBPO komentare. Pagal EBPO komentare siūlomą pasirenkamąjį punktą, nuolatinė buveinė būtų nustatoma tik jei įmonės teikiamos paslaugos būtų teikiamos ilgesniu nei 183 dienų per 12 mėnesių laikotarpiu ir yra skirtos vienam arba keliems susijusiems projektams arba jei įmonės vardu paslaugas teikia vienas asmuo ir jo gaunamos pajamos sudaro daugiau nei pusę įmonės gaunamų pajamų toje valstybėje (EBPO, 2017, p. 157). Matoma, kad JTO modelinėje konvencijoje esančiame reguliavime nustatytos sąlygos pripažinti nuolatinę buveinę yra palankesnės šaltinio valstybei, nes, visų pirma, nėra reikalavimo, kad paslaugos būtų susijusios su vienu ar keliais projektais ir antra, nėra reikalavimo dėl minimalios pajamų dalies, kurią turi gauti vienas asmuo.

Esminis JTO modelinės konvencijos 5 straipsnio 4 dalies skirtumas nuo EBPO modelinės konvencijos yra tai, kad JTO modelinėje konvencijoje prekių pristatymas nėra minimas prie atvejų, kai nuolatinė buveinė nėra pripažįstama (JTO, 2021). Tačiau nors formalus skirtumas ir yra, JTO modelinės konvencijos komentare (toliau ir – JTO komentaras) pripažįstama, kad realios reikšmės šis skirtumas neturi. Iš esmės taip yra dėl to, kad EBPO komentare pripažįstama, kad atvejais, kai pristatymui naudojami objektai sudaro reikšmingą turtą ir pristatymas negali būti laikomas pagalbinio pobūdžio darbais, nuolatinė buveinė būtų pripažįstama. Toks, EBPO komentare numatytas reguliavimas sudaro situaciją, kai pristatymo veikla, kuri pagal JTO modelinę konvenciją sukurtų nuolatinę buveinę, tačiau nesukurtų pagal EBPO modelinę konvenciją, būtų pakankamai nereikšminga ir jai būtų priskiriama tik maža dalis pajamų (JTO, 2021, p. 231). Kita vertus, nors šioje pastraipoje aptartas skirtumas dažniausiai neturi realios įtakos, tai laikytina ypatumu, kuriuo JTO modelinė konvencija, kapitalą importuojančiai valstybei, yra palankesnė, nei EBPO modelinė konvencija.

Taip pat aktualus skirtumas tarp modelių matomas JTO modelinės konvencijos 5 straipsnio 5 dalies b punkte, pagal kurį nuolatinė buveinė būtų nustatoma tais atvejais, kai įmonės vardu veikiantis agentas šaltinio valstybėje laiko prekes (ar jų atsargas), iš kurių vykdo reguliarią tiekimą pirkėjams įmonės vardu (JTO, 2021). Nors pagal JTO komentarą, tais atvejais, kai visa su pardavimu susijusi veikla yra vykdoma ne šaltinio valstybėje ir šaltinio valstybėje vyksta tik agento atliekamas pristatymas, tokia situacija nelemtų nuolatinės buveinės nustatymo, tačiau jei šaltinio valstybėje yra vykdoma ir kita, su pardavimu susijusi, veikla (pavyzdžiui, reklama) nuolatinė buveinė gali būti nustatoma (JTO, 2021, p. 241). Nors JTO komentaras susiaurina šios dalies taikymą, jame numatytasis

aiškinimas vis vien yra palankesnis šaltinio valstybei nei numatytasis EBPO modelinėje konvencijoje.

JTO modelinės konvencijos 5 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad nuolatinė buveinė yra nustatoma, jei vienos valstybės draudimo bendrovė, kitoje valstybėje renka įmokas ar draudžia rizikas, išskyrus perdraudimą (JTO, 2021). Nors ši dalis neturi atitikmens EBPO modelinėje konvencijoje, EBPO komentare pripažįstama, kad iki 2017 metų, tam tikra dalis valstybių į savo DAIS įtraukdavo draudimui skirtą dalį, tačiau dėl atliktų straipsnio pakeitimų, EBPO nustatė, kad tokios dalies įtraukimas į modelinę konvenciją nebūtų reikšmingas. JTO komentare nustatoma, kad ši dalis yra reikalinga, nes draudimo agentai dažniausiai neturi įgaliojimų sudaryti sutartis, todėl nebūtų išpildomos 5 straipsnio 5 dalies a punkto sąlygos nuolatinei buveinei nustatyti (JTO, 2021, p. 242). Pabrėžtina, kad ši dalis yra taikoma nepaisant ankstesnių straipsnio dalių, tačiau atsižvelgiant į šio straipsnio 7 dalį, pagal kurią, tais atvejais, kai draudimo veikla yra vykdoma per nepriklausomą agentą, nuolatinė buveinė nebūtų nustatoma, todėl draudimo bendrovės (reziduojančios kitoje valstybėje) pelnas nebūtų apmokestinamas šaltinio valstybėje.

Kitas aktualus straipsnis, kuriame matomi žymūs skirtumai, yra septintasis JTO modelinės konvencijos straipsnis, kuriame nustatomas verslo pelno apmokestinimo teisių paskirstymas. Esminis JTO ir EBPO modelių skirtumas yra tai, kad pagal EBPO modelinę konvenciją pelnas tarp nuolatinės buveinės ir įmonės pagrindinės buveinės (angl. *headquarters*) yra paskirstomas pagal atskiro ir nepriklausomo subjekto metodą, o JTO modelinėje konvencijoje pagal ribotos traukos jėgos (angl. *limited force of attraction*) taisyklę. Pagal šią taisyklę, jei įmonė veikia toje pačioje jurisdikcijoje kaip ir įmonės nuolatinė buveinė, šaltinio valstybė turi teisę apmokestinti ne tik nuolatinės buveinės pelną, bet ir įmonės gautą pelną (tiesiogiai, o ne per nuolatinę buveinę) už tokią pačią ar panašią veiklą (ar pardavimus), kuria užsiima ir nuolatinė buveinė (JTO, 2021). Pavyzdžiui, jei statybinių medžiagų pardavimas būtų atliktas toje pačioje valstybėje, kurioje veikia nuolatinė buveinė (kuri parduoda statybines medžiagas), tačiau pardavėjas būtų įmonės pagrindinė buveinė, pagal EBPO modelinę konvenciją, valstybė, kurioje yra nuolatinė buveinė, pelno gauto iš šio pardavimo apmokestinti negalėtų, tačiau pagal JTO modelinę konvenciją, pelnas būtų priskiriamas nuolatinei buveinei ir apmokestinamas toje valstybėje, kur ji yra (Jorissen, Andringa, 2022).

Taip pat ypač reikšmingas JTO ir EBPO modelių konvencijų 7 straipsnio skirtumas yra nuolatinės buveinės pagrindinei buveinei išmokėtų sumų atskaitymas. Pagal JTO modelinės konvencijos 7 straipsnio 3 dalį nuolatinei buveinei leidžiamais atskaitymais leidžiama laikyti išlaidas patirtas nuolatinės buveinės verslo tikslais, įskaitant vykdomąsias

ir bendrąsias administracines išlaidas patirtas tiek valstybėje, kurioje yra nuolatinė buveinė, tiek ir kitose valstybėse (JTO, 2021). Tačiau leidžiamais atskaitymais nebus laikoma (išskyrus jei kompensuojamos faktinės išlaidos) nuolatinės buveinės pagrindinei buveinei (ar kitai tos pačios įmonės nuolatinei buveinei) mokami autoriniai atlyginimai, mokesčiai ar kiti panašūs mokėjimai už naudojimąsi patentais ar kitomis teisėmis, komisiniai atlygiai už konkrečias suteiktas paslaugas ar valdymą, sumokėtos palūkanos (išskyrus jei kalbama apie bankininkystės įmonę). EBPO modelyje numatyta reguliavimu siekiama užtikrinti, kad būtų laikomasi ištiestos rankos principo atliekant mokėjimus tarp nuolatinės ir pagrindinės buveinių, kita vertus, JTO modelinėje konvencijoje siekiama ir apsaugoti šaltinio valstybėje esančios nuolatinės buveinės mokesčio bazę. Atkreiptinas dėmesys, kad šis apribojimas į JTO modelinę konvenciją buvo perkeltas iš sunkiai suprantamų (angl. *opaque*) sandorių kainodaros taisyklių (Jorissen, Andringa, 2022).

Aštuntajame JTO modelinės konvencijos straipsnyje nustatomas pelno, gauto iš laivų ar lėktuvų eksploatacijos apmokestinimo, teisių paskirstymas. JTO modelyje yra numatytos dvi galimos šio straipsnio alternatyvos. Pirmoji alternatyva apmokestinimo teises paskirsto identiška kaip ir EBPO modelinė konvencija. Antrojoje alternatyvoje iš laivybos gauto pelno apmokestinimo teisės yra paskirstomos tarp įmonės rezidavimo ir šaltinio valstybių. Pagal antrosios alternatyvos 2 dalį pelnas, gautas iš laivų eksploatacijos, gali būti apmokestintas ir šaltinio (uosto, kuriame laivas paima krovinius ar keleivius) valstybėje, jei laivybos veikla šaltinio valstybėje nėra atsitiktinė (JTO, 2021). Pagal JTO komentarą veikla nėra laikoma atsitiktine, jei laivo atvykimas į valstybę paimti krovinį ar keleivius yra suplanuotas (JTO, 2021, p. 293). Pelnas gaunamas šaltinio valstybėje apskaičiuojamas remiantis viso grynojo pelno, kurį įmonė gauna iš laivybos operacijų, paskirstymu. Mokestis, kuris būtų taikomas tokiam pelnui, tuomet sumažinamas atitinkama dalimi, dėl kurios dydžio turi būti susitarta dvišalių derybų metu, tačiau sumažinimo dydis turi atspindėti įmonės (esančios rezidavimo valstybėje) patirtas valdymo ir kapitalo sąnaudas (JTO, 2021, p. 294). Pagrindinė priežastis, kodėl JTO modelinėje konvencijoje egzistuoja du alternatyvūs 8 straipsnio variantai yra tai, kad nebuvo pasiektas bendras sutarimas tarp valstybių palaikančių pirmąjį variantą (identišką kaip ir EBPO modelyje) ir valstybių palaikančių antrąjį. Antrąjį variantą palaikančios valstybės savo palaikymą argumentavo tuo, kad jų situacija neleidžia atsisakyti net ir minimalių mokestinių pajamų gautų apmokestinus užsienio laivybos įmones (JTO, 2021, p. 286). Palyginus su EBPO modelyje numatyta apmokestinimo teisių paskirstymu, numatytasis JTO modelio 8 straipsnio antrojo varianto 2 dalis neturi ypač reikšmingos įtakos vienos konkrečios šaltinio

valstybės mokestinių pajamų dydžiui, tačiau gan žymiai sumažina laivybos įmonės rezidavimo valstybės mokestines pajamas.

Devintasis JTO modelinės konvencijos straipsnis, reguliuojantis mokėjimų tarp asocijuotų asmenų apmokestinimo tvarką, yra beveik identiškas EBPO modelinės konvencijos atitinkamam straipsniui, išskyrus JTO modelio 3 dalį, kurios atitiktis EBPO modelyje nėra (JTO, 2021, p. 299). Pagal šią dalį, susijusių įmonių pelnai nėra tikslinami, jei toks tikslinimas buvo atliktas dėl veiksmų, už kuriuos įmonė galutiniu sprendimu nubausta už sukčiavimą, didelį aplaidumą ar tyčinį įsipareigojimų nevykdymą (JTO, 2021). Toks reguliavimas reiškia, kad mokesčių mokėtojai gali būti taikomos ir su mokesčiais nesusijusios baudos, ir mokestinės baudos. Nors tam tikros valstybės išreiškė nuomones, kad toks reguliavimas yra per griežtas, JTO komentare pažymima, kad ši nuostata bus taikoma išimtiniais atvejais ir tai nebus įprasta tvarka (angl. *routine matter*) (JTO, 2021, p. 305). Atkreiptinas dėmesys, kad šis EBPO ir JTO modelių skirtumas nepasižymi šių konvencijų skirtumams įprastu požymiu – palankumu kapitalą importuojančiai/eksportuojančiai valstybei, taigi darytina išvada, kad šio straipsnio prasme, abu modeliai yra vienodai palankūs abiem valstybių tipams.

Dešimtas JTO modelinės konvencijos straipsnis yra skirtas dividendų apmokestinimo teisių paskirstymui. Esminis JTO ir EBPO modelių skirtumas šio straipsnio kontekste yra tai, kad JTO modelyje šaltinio valstybės taikomi sulaikymo mokesčiai nėra apriboti – nėra nustatyta didžiausia mokesčio tarifo riba (JTO, 2021). Iš esmės šis skirtumas egzistuoja dėl to, kad kiekviena organizacija prioritetą teikia savo narių interesams, o didžioji dalis EBPO narių yra kapitalą eksportuojančios valstybės. JTO komitetui nepavyko nustatyti maksimalios tarifo ribos, nes nariai iš besivystančių valstybių pirmenybę teikė išskirtinių teisių šaltinio valstybei suteikimui (JTO, 2021, p. 310). Dėl šios priežasties modelinėje konvencijoje nėra nurodytas siūlomas tarifas ir šis klausimas yra paliktas dvišalėms deryboms, tačiau JTO komentaras pateikia tam tikras gaires, kaip turėtų būti nustatomas tiesioginio investavimo (angl. *direct investment*) dividendų tarifas. Jei rezidavimo valstybė taiko kredito metodą, valstybėms siūloma siekti, kad šaltinio valstybėje taikomas tarifas, kartu su šaltinio valstybėje taikomo pelno mokesčio tarifu, sudarytų efektyvų tarifą, kuris neviršytų to, kuriuo asmuo būtų apmokestinamas rezidavimo valstybėje. Taip pat JTO komentare atkreipiamas dėmesys, kad šalių derybinėms pozicijoms gali turėti įtakos ar rezidavimo (išsivysčiusi) valstybė suteikia kreditą už mokesčius, nuo kurių asmuo buvo atleistas šaltinio valstybėje, pagal atitinkamas programas (angl. *tax sparing*). Jei rezidavimo valstybė taiko atleidimo metodą, tikėtina, kad ji sieks apriboti apmokestinimo prie šaltinio tarifus motyvuodama tuo, kad atleidimas savaime

pabrėžia dividendų tarp įmonių neapmokestinimo konceptą, taip pat tuo, kad atleidimo metodas yra naudingas investuotojui, todėl mažesnio šaltinio tarifo nustatymas atitiktų atleidimo metodo prasmę (JTO, 2021, p. 311). Akivaizdu, kad JTO modelinėje konvencijoje nurodytas dividendų apmokestinimo teisių paskirstymas šaltinio valstybei yra palankesnis. Taip yra dėl to, kad nėra nustatyta tarifo „lubų“, tačiau ir dėl to, kad tarifų dydžių nustatymas yra paliktas dvišalėms deryboms.

Vienas iš esminių JTO modelinės konvencijos 11 straipsnio skirtumų nuo EBPO modelio, kaip ir ankstesniojo straipsnio, yra tai, jog JTO modelyje nėra nurodytas maksimalus šaltinio valstybėje taikomo sulaikymo mokesčio palūkanoms tarifas. Šio straipsnio 2 dalyje palūkanų apmokestinimo tarifo nustatymas paliktas dvišalėms deryboms (JTO, 2021). Kai buvo svarstomas šio straipsnio įtraukimas į modelinę konvenciją, besivystančių valstybių atstovai laikėsi nuomonės, kad šaltinio valstybė turi turėti išimtinę arba bent pagrindinę teisę apmokestinti palūkanas iš jų jurisdikcijoje panaudoto kapitalo ir, kad būtent rezidavimo valstybė turi užtikrinti dvigubo apmokestinimo nebuvimą (JTO, 2021, p. 333). Išsivysčiusių valstybių nariai laikėsi priešingos pozicijos, todėl sutarimas dėl maksimalaus tarifo nebuvo pasiektas. Sprendimas nenustatyti maksimalaus tarifo palūkanoms yra ganėtinai logiškas, atsižvelgiant į tai, kad DAIS sudarytose tarp išsivysčiusių ir besivystančių valstybių, tarifai svyruoja nuo visiško atleidimo iki 25 procentų (JTO, 2021, p. 334). Kitas reikšmingas skirtumas yra susijęs su JTO modelyje naudojama ribotos traukos jėgos taisykle. Pagal 11 straipsnio 4 dalį – jei skolinis reikalavimas yra faktiškai (angl. *effectively*) susijęs su nuolatine buveine arba su šaltinio valstybėje vykdoma tokia pačia ar panašaus pobūdžio veikla (kaip ir nuolatinės buveinės) šis straipsnis nėra taikomas. Tokiais atvejais taikomos 7 straipsnio nuostatos (JTO, 2021). Dėl šios taisyklės šaltinio valstybei sukuriamą daugiau galimybių sumokėtas palūkanas pripažinti neleidžiamu nuolatinės buveinės atskaitymu ir apmokestinti pelno mokesčiu.

Dvyliktasis JTO modelinės konvencijos, kaip ir EBPO modelio, straipsnis nustato autorinių atlyginimų apmokestinimo teisių paskirstymą. Pagrindinis skirtumas tarp modelių yra tai, kad JTO modelinėje konvencijoje šaltinio valstybei yra suteikta teisė apmokestinti kitos valstybės rezidentui išmokamus autorinius atlyginimus, tačiau mokeskis negali viršyti tarifo sutarto dvišalių derybų metu (JTO, 2021). Kitas skirtumas matomas autorinių atlyginimų apibūdinime, pagal JTO modelinę konvenciją 12 straipsnis taikomas ir pajamoms gautoms už leidimą naudotis pramonine, komercine arba moksline įranga. Kaip minėta anksčiau, EBPO modelyje tai nebūtų laikoma autoriniais atlyginimais, siekiant, kad tokioms pajamoms būtų taikomas septintasis EBPO modelinės konvencijos straipsnis. Tačiau JTO komentare pateikiamas argumentas, kodėl tokių pajamų išbraukimas

iš 12 straipsnio gali turėti neigiamų padarinių šaltinio valstybei. Pagal JTO komentarą, tokiomis pajamomis yra pripažįstamos gaunamos sumos, kai įrangos savininkas leidžia kitam asmeniui naudotis įranga, savininkui nesudarant sąlygų, kurios reikalingos nustatyti, kad egzistuoja nuolatinė buveinė (JTO, 2021, p. 371). Ketvirtoji straipsnio dalis, nuo atitinkamos dalies EBPO modelyje, skiriasi dėl JTO modelyje pritaikomos ribotos traukos taisyklės⁴. JTO modelio 5 dalis nustato, kurioje valstybėje yra atsiradę autoriniai atlyginimai. Šios dalies atitikmens EBPO modelyje nėra, tačiau taip yra dėl to, kad EBPO modelyje, valstybės, kurioje atsiranda autoriniai atlyginimai, nustatymas nėra aktualus.

2017 metais į JTO modelinę konvenciją buvo įtrauktas 12A straipsnis. Pagal šį straipsnį, šaltinio valstybė turi teisę apmokestinti mokėjimus už technines paslaugas (angl. *fees for technical services*), tačiau valstybės dvišalių derybų metu turi susitarti dėl sulaikymo mokesčio tarifo (JTO, 2021). Pažymėtina, kad šiame straipsnyje numatytas apmokestinimo teisių paskirstymas yra nebūdingas iki tol egzistavusiam reguliavimui, pagal kurį įmonės pajamos ne rezidavimo valstybėje buvo apmokestinamos tik tais atvejais, kai šaltinio valstybėje būdavo nustatoma nuolatinė buveinė. Pagal straipsnio 3 dalį, sąvoka mokėjimai už technines paslaugas apima bet kokią mokėjimą už vadybines, technines ar konsultacines (angl. *managerial, technical or consultancy*) paslaugas, išskyrus, kai mokėjimai yra atliekami mokėtojo darbuotojui arba už edukacinę veiklą, arba kai mokėjimas yra atliekamas fizinio asmens už asmeniniams tikslams skirtas paslaugas. Pagrindinė idėja, kuria yra grindžiamas mokėjimų už technines paslaugas apibrėžimas yra, kad paslaugos turi apimti paslaugų teikėjo specializuotų žinių, įgūdžių ar patirties taikymą (angl. *application*) kliento vardu arba žinių, įgūdžių ar patirties perdavimą klientui. Atkreiptinas dėmesys, kad mokėjimų, kuriems taikomas 12A straipsnis, sąrašas yra baigtinis ir šios sąvokos (vadybinės, techninės ar konsultacinės paslaugos) negali būti aiškinamos remiantis nacionaline teise (JTO, 2021, p. 411, 413). Taip pat pažymėtina, kad šiame straipsnyje irgi taikoma ribotos traukos jėgos taisyklė (JTO, 2021).

2021 metais į JTO modelinę konvenciją buvo įtrauktas 12B straipsnis. Šis straipsnis suteikia galimybę šaltinio valstybei apmokestinti įmonių, teikiančių automatizuotas skaitmenines paslaugas šaltinio valstybėje, be nuolatinės buveinės, pajamas. Automatizuotos skaitmeninės paslaugos apibrėžtos kaip bet kokia paslauga teikiama internetu ar kitu elektroniniu tinklu ir kuri reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo iš paslaugos teikėjo (JTO, 2021). Antrojoje straipsnio dalyje numatyta, kad toks mokestis bus apribotas tarifu, kuris bus nustatomas dvišalių derybų metu (JTO, 2021). Atkreiptinas

⁴ Ši taisyklė yra apibūdinta anksčiau, todėl šioje pastraipoje išsiplečiama nebus.

dėmesys, kad JTO komentare valstybėms, siekiančioms apmokestinti tik didžiąsias kompanijas, yra numatytas alternatyvus 2 dalies tekstas, pagal kurį įmonė būtų apmokestinama automatizuotų skaitmeninių paslaugų mokesčiu tik jei jos pasaulinė metinė apyvarta viršytų tam tikrą sumą (dydis nustatomas dvišalėse derybose) arba jei jos pajamos gautos iš automatizuotų skaitmeninių paslaugų šaltinio valstybėje viršytų tam tikrą sumą (dydis nustatomas dvišalėse derybose).

Pagal 12B straipsnio 3 dalį, įmonė, kuri teikia paslaugas, kurioms taikomas šis straipsnis, gali pasirinkti vieną iš dviejų galimų apmokestinimo variantų. Pirmasis variantas numatytas antrojoje straipsnio dalyje – mokėti valstybių dvišalių derybų metu sutarto dydžio mokestį. Antrasis variantas numatytas trečiojoje straipsnio dalyje – mokėti šaltinio valstybėje taikomo mokesčio tarifą nuo kvalifikuoto pelno (angl. *qualified profits*) (JTO, 2021, p. 435). Šio straipsnio tikslais kvalifikuotas pelnas lygus 30 procentų sumos, kuri apskaičiuojama įmonės automatizuotų skaitmeninių paslaugų segmento pelningumo koeficientą pritaikius metinėms pajamoms, gautoms šaltinio valstybėje teikiant šias paslaugas. Tačiau pažymėtina, kad tuo atveju, jei šaltinio valstybė neturi informacijos apie pelningumo koeficientą, įmonė praranda pasirinkimo teisę ir taikoma antroji straipsnio dalis (JTO, 2021).

12B straipsnis buvo pateiktas kaip alternatyva sudėtingam EBPO pirmojo ramsčio mechanizmui. Priešingai nei EBPO iniciatyva, šis straipsnis yra taikomas išskirtinai tik skaitmeninėms paslaugoms (Van Sande, 2021). 12B straipsnio 7 dalyje numatyta, kad straipsnis netaikomas pajamoms iš automatizuotų skaitmeninių paslaugų, kai tokios pajamos būtų laikomos autoriniais atlyginimais ar mokėjimais už technines paslaugas (JTO, 2021). Taigi matoma, kad 12 ir 12A straipsniai turi taikymo pirmenybę, tačiau teisės doktrinoje kyla abejonės ar 12B straipsnio įtraukimas iš viso buvo reikalingas. Viena iš priežasčių kodėl 12B straipsnis buvo įtrauktas į modelinę konvenciją, buvo 12A straipsnyje minimų mokėjimų už technines paslaugas ribojantis aiškinimas (angl. *restrictive interpretation*), pagal kurį automatizuotos skaitmeninės paslaugos negali būti traktuojamos kaip techninės, vadybinės ar konsultacinės paslaugos. Toks ribojantis aiškinimas neturi jokio pagrindimo, dėl to 12B straipsnio įtraukimas vertintinas kaip nereikalingas ir net žalingas (Moreno, 2021, p. 11).

Nors nei 12A, nei 12B straipsniai neturi atitikmens EBPO modelyje, kaip ir minėta, 12B straipsnis į JTO modelį buvo įtrauktas kaip alternatyva EBPO pirmajam ramsčiui, todėl aktualu juos lyginti tarpusavyje. Pirmojo ramsčio taikymo sritis nėra apribota konkrečiomis paslaugomis, taip pat pirmasis ramstis būtų taikomas ir prekių pardavimui, tačiau kita vertus pirmasis ramstis būtų taikomas tik didžiosioms įmonėms ir tik toms,

kurios šaltinio valstybei pasiekia tam tikro dydžio apyvartą. JTO siūlomas 12B straipsnis nėra traktuojamas kaip egzistuojančios tvarkos reforma, tuo tarpu pirmasis ramstis yra apibūdinamas kaip „visų problemų motina“ (Collier et al, 2021, p. 417). Ganėtinais sunku daryti išvadą, kuri iš modelinių konvencijų (darant prielaidą, kad pirmasis ramstis bus priimtas), šių alternatyvų aspektu, yra palankesnė kapitalą importuojančiai valstybei, kadangi JTO modelio 12A ir 12B straipsniai taikomi tik tam tikroms paslaugoms, o pirmasis ramstis, nors ir būtų taikomas platesniam veiklų spektrui, būtų taikomas, tik esant tam tikroms sąlygoms. Apibendrinant darytina išvada, kad 12B JTO modelinės konvencijos straipsnio ir pirmojo ramsčio teikiama mokestinė nauda šaltinio valstybei priklauso nuo kiekvienos valstybės situacijos.

Tryliktasis JTO modelinės konvencijos straipsnis yra skirtas kapitalo prieaugio apmokestinimo teisėms paskirstymui. Esminis JTO modelio skirtumas nuo EBPO matomas penktoje JTO modelinės konvencijos dalyje, pagal kurią šaltinio valstybė turi teisę apmokestinti kitos valstybės rezidento pajamas, gautas perleidus akcijas (ar panašias dalis (angl. *comparable interests*)), jei perleidėjas bet kuriuo metu per paskutines 365 dienas iki perleidimo, turėjo atitinkamą dalį akcijų (JTO, 2021). Kokį akcijų kiekį turi valdyti perleidėjas valstybės nustato dvišalių derybų metu. Pažymėtina, kad JTO komentare pripažįstama, kad toks akcijų perleidimo apmokestinimas gali turėti ir neigiamą įtaką, todėl JTO komentare yra numatytas alternatyvus dalies variantas, pagal kurį būtų neapmokestinamos pajamos gautos perleidus akcijas, kuriomis pripažintoje vertybinių popierių biržoje yra prekiaujama reguliariai ir reikšmingai (angl. *substantially*). Kitas aktualus skirtumas tarp JTO ir EBPO modelių yra tai, kad pagal JTO modelinę konvenciją, 13 straipsnis taikomas ir pajamoms gautoms perleidus, pagal šaltinio valstybės teisę, suteiktas teisės, kurios leidžia naudotis šaltinio valstybėje natūraliai esančiais ir jos jurisdikcijai priklausančiais ištekliais (JTO, 2021). Pirmasis skirtumas šaltinio valstybei suteikia pakankamai daugiau galimybių apmokestinti kitos valstybės rezidento pajamas, nei EBPO modelyje numatytas reguliavimas, tačiau antrasis skirtumas, nors ir atrodo aktualus, dažniausiai neturės tokios žymios įtakos. Kaip pripažinta ir JTO komentare, dažnai situacijos, kurioms būtų taikoma 7 dalis, pasižymi tuo, kad joms gali būti pritaikomos ir kitos šio straipsnio dalys (1 dalis.; 2 dalis). Kita vertus ši dalis aktuali atvejais, kai perleistos teisės priklauso ne įmonei, kuri turi nuolatinę buveinę šaltinio valstybėje, bet su ja susijusiam asmeniui (JTO, 2021, p. 493).

Keturioliktajame JTO modelinės konvencijos straipsnyje reguliuojamas individualios veiklos apmokestinimo teisių paskirstymas. Pagal šį straipsnį, individualios veiklos pajamos gali būti apmokestinamos tik rezidavimo valstybėje, nebent asmuo,

vykdantis individualią veiklą, turi jam reguliariai prieinamą fiksuotą bazę (nuolatinės buveinės įmonei atitikmuo individualiai veiklai) šaltinio valstybėje arba jei jo buvimas šaltinio valstybėje sudaro arba viršija 183 dienas per 12 mėnesių laikotarpį. Šiais atvejais šaltinio valstybėje gali būti apmokestinamos tik tos pajamos, kurios priskiriamos fiksuotai bazei arba asmens buvimui šaltinio valstybėje (JTO, 2021). Šio straipsnio atitikmuo iš EBPO modelio buvo panaikintas 2000 metais, tokį sprendimą argumentuojant tuo, kad nėra praktinių skirtumų tarp 14 (individuali veikla) ir 7 (verslo pelnas) straipsnių, o jei jų ir yra, negalima rasti pagrįsto pateisinimo (EBPO, 2000, p. 8). Dėl šių priežasčių 14 straipsnis buvo panaikintas, o kiti konvencijos straipsniai buvo pakoreguoti taip, kad apimtų ir tas veiklas, kurios anksčiau pateko į 14 straipsnio taikymo sritį.

Doktrinoje išsakyta nuomonė, kad 14 straipsnio panaikinimas iš EBPO modelinės konvencijos buvo klaida. Keturioliktojo straipsnio egzistavimas besivystančioms (kapitalą importuojančioms) valstybėms suteikdavo daugiau galimybių apmokestinti. 2010 metų straipsnyje, kaip vienas iš argumentų pagrindžiančių tokią išvadą yra tai, kad nors EBPO nenustatė esminių skirtumų tarp sąvokų nuolatinė buveinė ir fiksuota bazė, doktrinoje vyrauja požiūris, kad fiksuota bazė reiškė mažesnę pastovumo laipsnį (angl. *lesser degree of permanence*) (Han, 2010, p. 200). Kitas šiame straipsnyje nurodytas besivystančioms valstybės svarbus 14 straipsnio egzistavimo aspektas yra jo suteikiamas lankstumas dvišalėse derybose. Kai verslo ir individualios veiklos apmokestinimo teisių paskirstymas reguliuojamas skirtinguose straipsniuose, valstybės, sutikusios su joms nepalankesniu tarifu viename straipsnyje, turi daugiau galimybių pasiekti joms palankesnio tarifo kitame. Apibendrintai darytina išvada, kad 14 straipsnio panaikinimas iš EBPO modelinės konvencijos, dar labiau padidino JTO modelio patrauklumą kapitalą importuojančioms valstybėms.

Šešioliktoji JTO modelinės konvencijos straipsnis yra skirtas valdybos narių ir kitų aukščiausio lygio vadovų pajamoms apmokestinti. Pirmoji JTO modelio 16 straipsnio dalis yra identiška atitinkamam EBPO modelinės konvencijos straipsniui. Antrojoje JTO modelinės konvencijos dalyje, kuri neturi atitikmens EBPO modelyje, nustatoma, kad šaltinio valstybė gali apmokestinti ir kitų, šaltinio valstybėje reziduojančios įmonės, aukščiausio lygio vadovų pajamas (JTO, 2021). Pagal JTO komentarą, sąvoka aukščiausio lygio vadovai apima pareigybių grupę, kurios, be valdybos, pagrindinė atsakomybė yra bendras vadovavimas (angl. *general direction*) bendrovės reikalams (JTO, 2021, p. 537). Dažnai svarstoma, kad viena iš pagrindinių priežasčių, kodėl EBPO numatytasis reguliavimas apima tik valdybos narius, yra nenoras, kad aukšto lygio ir viešai matomi

vadovai būtų apmokestinami kitoje valstybėje, o ne toje, kur „jų“ įmonė yra svarbi infrastruktūros dalis (Jorissen, Andringa, 2022).

Aštuonioliktasis JTO modelinės konvencijos straipsnis, reguliuojantis pensijų ir socialinio draudimo išmokų apmokestinimo teisių paskirstymą, turi dvi alternatyvias sudėtis. Pirmojoje alternatyvoje, pirmoji dalis yra praktiškai identiška reguliavimui nustatytam atitinkamame EBPO modelio straipsnyje, tačiau antroji dalis numato galimybę šaltinio valstybei apmokestinti pensijas sumokėtas iš tos valstybės viešosios sistemos (angl. *public scheme*), kuri yra šaltinio valstybės socialinio draudimo dalis. Antrajame variante numatyta, kad pensijos ir kiti panašūs mokėjimai gali būti apmokestinami, ne tik gavėjo rezidavimo valstybėje, tačiau ir mokėtojo. Pagal šios alternatyvos 2 dalį, pensijos šaltinio valstybėje gali būti apmokestinamos, jeigu pensiją moka šaltinio valstybės rezidentas arba jei asmuo (nebūtinai šaltinio valstybės rezidentas) mokantis pensiją šaltinio valstybėje turi nuolatinę buveinę arba fiksuotą bazę, su kuria yra susijęs įsipareigojimas mokėti pensiją (JTO, 2021). Pagal antrosios alternatyvos numatyta reguliavimą, šaltinio valstybė turi teisę pensijas tam tikra prasme traktuoti kaip darbo užmokestį (JTO, 2021, p. 552) ir apmokestinti šias pajamas, toks reguliavimas šaltinio valstybei yra žymiai palankesnis nei numatytasis EBPO. Taip pat svarbus aspektas yra abiejų alternatyvų paskutinės dalys, pagal kurias šaltinio valstybė turi teisę apmokestinti pensijas mokamas iš viešosios sistemos. Nors tokių nuostatų atitikmuo EBPO komentare yra numatytas kaip galima įtraukti dalis, JTO modelyje ji yra įtraukta į modelinę konvenciją. Ši aplinkybė suponuoja, kad JTO modelį pasirinkusios valstybės yra labiau skatinamos įtraukti tokią nuostatą į savo DAIS, negu pasirinkusios EBPO modelinę konvenciją.

Dvidešimt pirmajame straipsnyje yra paskirstomos kitų pajamų apmokestinimo teisės. Šio JTO modelinės konvencijos straipsnio pirmosios dvi dalys yra beveik identiškos atitinkamo EBPO modelinės konvencijos straipsnio pirmosioms dalims. Tačiau JTO modelyje matoma ir trečioji pastraipa, kuri nustato pirmajai daliai priešingą taisyklę. Pagal 3 dalį pajamos, kurios nėra aptartos ankstesniuose konvencijos straipsniuose, gali būti apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje jos yra gaunamos, nepaisant pirmųjų dviejų dalių (JTO, 2021). Atsižvelgiant į pirmosios dalies tekstą lingvistiniu aiškinimo metodu, trečioji dalis turėtų būti traktuojama kaip pirmojoje dalyje numatytos tvarkos išimtis. Būtent dėl trečiosios straipsnio dalies, JTO modelyje numatytas reguliavimas yra žymiai palankesnis šaltinio valstybei, nei numatytasis EBPO modelinė konvencijoje.

Dvidešimt penktasis JTO modelinės konvencijos straipsnis, reguliuojantis abipusio susitarimo procedūrą, turi du alternatyvius teksto variantus, kurių kiekvienas skiriasi nuo

reglamentavimo numatyto EBPO 25 straipsnyje. Pirmasis variantas nuo EBPO modelio skiriasi papildyta 4 dalimi, pagal kurią susitariančios valstybės gali parengti procedūras, metodus ar būdus šiame straipsnyje numatyta procedūrai įgyvendinti (JTO, 2021). Kitas šios alternatyvos skirtumas yra išbraukta dalis, kuri numato arbitražo galimybę. Antrasis straipsnio variantas taip pat pasižymi pirmuoju skirtumu, tačiau numato privalomą arbitražą (kaip ir EBPO modelis), tačiau su atitinkamais pakeitimais (lyginant su atitinkama dalimi EBPO modelyje). JTO modelyje numatytasis privalomasis arbitražas pasižymi 4 reguliavimo ypatumais. Pirmasis – pagal JTO modelį, arbitražas gali būti pradėtas, jei valstybių atsakingoms institucijoms bendro sprendimo nepavyksta pasiekti per 3 metus nuo atvejo iškėlimo (angl. *presentation of the case*), o EBPO modelyje arbitražas gali būti pradėdamas po 2 metų. Antrasis ypatumas yra tai, kad pagal EBPO modelinę konvenciją arbitražą gali inicijuoti tik asmuo iškėlęs atvejį, o pagal JTO modelį arbitražas turi būti inicijuojamas vienos iš valstybių institucijų. Trečiasis skirtumas tarp modelių yra susijęs su valstybių teise nukrypti nuo arbitražo sprendimo. Pagal JTO modelį, valstybės gali susitarti dėl kitokio atvejo sprendimo per 6 mėnesius nuo pranešimo apie arbitražo pabaigą, kai tuo tarpu pagal EBPO modelinę konvenciją arbitražo sprendimas yra galutinis. Ketvirtasis aspektas, kuriuo skiriasi JTO modelinės konvencijos 25 straipsnio antrasis variantas ir EBPO modelyje numatytasis reguliavimas. 25 straipsnio kontekste, yra tai, kad pagal EBPO modelį, 2 metų terminas pradėdamas skaičiuoti nuo tada, kai abi atsakingos institucijos gauna visą informaciją reikalingą atvejui išnagrinėti, o JTO modelio 3 metų terminas pradėdamas skaičiuoti nuo atvejo pateikimo valstybės, kurioje nebuvo iškeltas atvejis, institucijai (JTO, 2021, p. 669). Išanalizavus modelių skirtumus, šio straipsnio kontekste, nedarytina išvada, kad kuris nors iš modelių yra palankesnis konkrečiau tipo valstybei, tačiau JTO modelis suteikia daugiau teisių valstybių institucijoms, kai tuo tarpu EBPO modelinė konvencija didesnę reikšmę suteikia individualiam asmens sprendimui.

JTO modelinės konvencijos 29 straipsnio ypatumą lemia tai, kad, priešingai nei EBPO modelyje, valstybės neturi galimybės pasirinkti sutrumpintos alternatyvos, kaip tai leidžiama EBPO. EBPO modelis leidžia šalims pasirinkti supaprastintą versiją, kuri gali būti patrauklesnė dėl savo lankstumo ir galimybės geriau prisitaikyti prie individualių šalių poreikių. Vis dėlto JTO, priešingai nei EBPO, pasirinko detalesnę ir išsamesnę versiją, teikdama prioritetą kovai su mokesčių vengimu (Jorissen, Andringa, 2022). Toks sprendimas atspindi JTO požiūrį, kad išsamesnė, tikslesnė ir griežtesnė konvencijos versija užtikrina geresnę apsaugą sutarčių rinkimosi, kuris gali atsirasti, jei šalys galėtų rinktis lanksčias alternatyvas (JTO, 2021, p. 817). Ši pozicija grindžiama siekiu išvengti situacijų,

kai valstybės ar įmonės galėtų naudoti mokesčių sutartis kaip įrankius nelegalioms ar neteisingoms mokesčių vengimo praktikoms.

Taigi galima teigti, kad JTO modelinė konvencija yra palankesnė besivystančioms valstybėms dėl stipresnio šaltinio apmokestinimo principo taikymo. Tai yra matoma ne tik nustatant nuolatinę buveinę, tačiau ir apmokestinant tam tikras pajamų rūšis. Kitas aktualus aspektas yra galimybė šalims susitarti dėl šaltinio valstybėje galimų taikyti tarifų dydžio. Kaip ir buvo minėta pirmojoje darbo dalyje, EBPO modelinė konvencija nustato maksimalius tarifo dydžius, o valstybėms yra palikta galimybė susitarti nebent dėl žemesnio tarifo. Natūralu, kad augant besivystančių valstybių ekonomikoms, jų galimybė susitarti dėl sau palankesnių sąlygų taip pat didėja. Tai paaiškina kodėl 2019 metų duomenimis, tuo metu sudarinėjamos naujos DAIS buvo panašesnės į JTO, o ne EBPO modelį (Ash, Marian, 2019, p. 19).

2.2.JTO modelinės konvencijos ateities perspektyvos

Dvidešimt devintojoje JTO tarptautinio bendradarbiavimo mokesčių klausimais ekspertų komiteto (toliau ir – komitetas) sesijoje buvo nuspręsta dėl kelių JTO modelinės konvencijos pakeitimų. Nors šie pakitimai jau priimti, autoriaus nuomone, jie įtrauktini į ateities perspektyvų potėmę, atsižvelgiant į tai, kad paskutinė modelinės konvencijos redakcija yra išleista 2021 metais ir šie pakeitimai bus įtraukti tik į kitą redakciją.

Pirmasis pakeitimas yra susijęs su nuolatinės buveinės nustatymo tvarka. Komiteto sesijoje buvo priimtas modelinės konvencijos pakeitimas, į ją įtraukiant 5A straipsnį, kuris būtų taikomas pajamoms gautoms iš gamtos išteklių žvalgymo ar eksploatavimo. Pagal šį straipsnį vienos valstybės rezidentas, kuris kitoje valstybėje (šaltinio) vykdo veiklą susijusią su gamtos išteklių žvalgymu ar gavyba, būtų traktuojamas kaip vykdomasis šią veiklą per nuolatinę buveinę, jei tokia veikla truktų ilgiau nei 30 dienų, per bet kurią 12 mėnesių laikotarpį (Issues related to the United Nations..., 2024, p. 4). Pažymėtina, kad šis straipsnis būtų taikomas ir laivybai bei aviacijai, susijusiai su gamtos išteklių žvalgymu ar gavyba, jei šių veiklų terminas viršytų 30 dienų per 12 mėnesių. Šis pakeitimas žymiai praplės šaltinio valstybės apmokestinimo teisių apimtį, atsižvelgiant į tai, kad šiuo pakeitimu nėra nustatomas maksimalus sulaikymo mokesčio tarifas, kuris galės būti taikomas, tačiau nustatoma, kad ganėtinai trumpą terminą viršijusi veikla bus traktuojama kaip atliekama per nuolatinę buveinę, dėl ko bus taikomi visi šaltinio valstybės mokesčiai. Nustatytasis trumpas terminas ypač aktualus dėl subrangovų, kurie pasižymi didesniu mobilumu, nei gavybos ar žvalgybos licencijų turėtojai, todėl gali išvengti nuolatinės buveinės nustatymo (Readhead, Taquiri, 2024). Pažymėtina, kad straipsnio taikymas nėra apribotas tik gamtos išteklių žvalgyba ar gavyba. Šis straipsnis bus taikomas ir paslaugoms susijusioms su šia veikla, pavyzdžiui maitinimo tiekimas į naftos platformą (Issues related to the United Nations..., 2024, p. 8). Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad naujasis 5A straipsnis bus taikomas ne tik neatsinaujinantiems gamtos ištekliams – straipsnyje naudojama sąvoka „gamtos ištekliai“ apima ir atsinaujinančius gamtos išteklius, įskaitant saulės, vėjo ar vandens energiją (Issues related to the United Nations..., 2024, p. 10). Svarbu paminėti, kad EBPO taip pat buvo pateiktas pasiūlymas pakeisti nuolatinės buveinės nustatymo sąlygas gamtos išteklių gavybai. Nors terminas, nuolatinei buveinei nustatyti, numatytas identiškas, EBPO pasiūlytas straipsnis būtų taikomas tik neatsinaujinantiems ištekliams, taip pat straipsnis nebūtų taikomas susijusiai laivybai ir aviacijai (Provision on Activities in Connection with..., 2023-2024, p. 7).

Taip pat komiteto sesijoje buvo priimtas sprendimas pakeisti 8 straipsnio alternatyvas. Naujojoje JTO modelinės konvencijos redakcijoje pirmoji 8 straipsnio alternatyva nustatys teisę šaltinio valstybei apmokestinti kitos valstybės rezidento gautas pajamas iš tarptautinės laivybos ir aviacijos šaltinio valstybės jurisdikcijoje. Antroji naujosios redakcijos alternatyva atkartos šiuo metu esančią pirmąją alternatyvą (Co-Coordicators' Report: Proposal for..., 2024, p. 3). Pagal naująjį reguliavimą, šaltinio valstybė galės apmokestinti tiek iš tarptautinės aviacijos, tiek iš tarptautinės laivybos gautas pajamas, tačiau keičiamas ne tik apmokestinimo objektas, tačiau ir mokesčio dydžio nustatymo procesas. 2021 m. JTO modelinės konvencijos redakcijoje nurodyta mokesčio dydžio apskaičiavimo tvarka keičiama, nurodant du galimus apskaičiavimo procesus, iš kurių taikomas bus tas, pagal kurį apskaičiuotas mokestis bus mažesnis. Pagal pirmąjį variantą bendrovė būtų apmokestinama 50 procentų mokesčio, kuris, pagal šaltinio valstybės nacionalinius įstatymus, būtų taikomas grynajam pelnui gautam iš tokių pajamų (angl. *from that income*). Pagal antrąjį dvišalių derybų metu būtų nustatytas tarifas, kuris būtų taikomas bendrai mokėjimų už paslaugas, kurioms taikomas šis straipsnis, sumai (Co-Coordicators' Report: Proposal for..., 2024, p. 2). Nors naujasis reguliavimas yra palaikomas besivystančių valstybių, doktrinoje yra abejojama naujo reguliavimo nauda. Vienas iš probleminių aspektų yra mokesčio bazės apskaičiavimas. Pagal pirmąjį apmokestinimo variantą (50 procentų nacionalinio mokesčio) kiekviena valstybė skaičiuotų apmokestinamąjį pelną pagal savo įstatymus. Abejotina ar tokia tvarka, kai aviacijos bendrovė, kuri vykdo skrydžius į 50 skirtingų valstybių, potencialiai turi registruotis mokesčių mokėtoju, vesti apskaitą ir teikti deklaracijas, kiekvienoje iš jų, atitinka proporcingumo principą. Tačiau naujoji apmokestinimo teisių paskirstymo tvarka gali turėti tam tikrą neigiamą įtaką ir valstybėms, atsižvelgiant į tai, kad tarptautinių skrydžių stebėseną, kitoje valstybėje reziduojančių įmonių deklaruojamų pajamų tikslumo tikrinimas ir vietos mokesčių įstatymų laikymosi užtikrinimas, gali reikalauti ganėtinai didelių administracinių išteklių (Romanovska, 2024). Atsižvelgus į šioje pastraipoje minėtus argumentus ir į tai, kad tikėtina jog dėl šio pakeitimo gautos papildomos mokestinės pajamos nebus didelės, abejotina ar numatytasis reguliavimas bus dažnai įtraukiamas į DAIS.

Kitas 29 komiteto sesijoje priimtas pakeitimas yra susijęs su draudimo veikla. Nors 2021 metų JTO modelinės konvencijos nuostatose numatyta, kad draudimo bendrovė yra laikoma turinčia nuolatinę buveinę valstybėje, jei ši bendrovė draudžia rizikas tos valstybės jurisdikcijoje, tačiau ši nuostata neapima perdraudimo veiklos. Minėtoje komiteto sesijoje buvo pasiūlyta modelinę konvenciją koreguoti, į ją įtraukiant 12C straipsnį ir panaikinant

iki šiol draudimo apmokestinimą reguliavusią 5 straipsnio 6 dalį. 12C straipsnis leistų šaltinio valstybei apmokestinti kitos valstybės rezidento iš rizikų draudimo šaltinio valstybėje gautas pajamas (įskaitant ir perdraudimą) (Issues related to the United Nations..., 2024, p. 11). Šaltinio valstybė tokias pajamas galėtų apmokestinti tarifu, kuris turėtų būti sutartas dvišalių derybų metu. Šis pakeitimas buvo priimtas dėl kelių priežasčių, iš kurių pirmoji yra tai, kad pagal šiuo metu esantį reguliavimą, kitos valstybės draudimo bendrovės vykdančios veiklą šaltinio valstybėje, buvo apmokestinamos pagal grynąjį pelną (angl. *net basis*) priskiriamą pagal 5 straipsnio 6 dalį nustatytai nuolatinei buveinei. Būtent nuolatinei buveinei priskiriamo apmokestinamo pelno apskaičiavimas gali būti sudėtingas. Kita priežastis, kaip ir minėta, buvo perdraudimo išimtis. Šiuo metu esantis reguliavimas sudaro situacijas kai šaltinio valstybės draudimo įmonė perdraudžia savo rizikas su draudimo bendrove kitoje valstybėje, šaltinio valstybės bendrovės pelnas yra mažinamas sumokėtomis perdraudimo įmokomis, tačiau šios įmokos negali būti apmokestinamos kaip kitos valstybės bendrovės pelnas (Issues related to the United Nations..., 2024, p. 15-16). Akivaizdu, kad dėl tokios tvarkos, daugiausiai mokestinių pajamų praranda mažesnės valstybės, kuriose veikiančios draudimo bendrovės perdraudžia savo rizikas ekonomiškai didesnėse valstybėse (2023 metais beveik 90 procentų visų perdraustų rizikų buvo perdraustos Europoje, JAV arba Bermudoje) (Atlas Magazine, 2024). Straipsnio tekstas buvo patvirtintas, tačiau straipsnio komentaras turės būti patikslintas sesijos metu iškeltų tam tikrų techninių klausimų aspektu (Committee of Experts on International Cooperation..., 2025, p. 9).

Komiteto sesijos metu taip pat buvo priimtas sprendimas įtraukti naują straipsnį, kuris būtų skirtas paslaugų apmokestinimui (XX straipsnis). Pagal šį straipsnį, šaltinio valstybei bus suteikiama teisė apmokestinti mokėjimus už bet kokią paslaugą (Deloitte, 2024). Natūralu, kad toks ypač platus straipsnio taikymas sutaptų su kitų straipsnių taikymo sritimis, todėl šis straipsnis turėtų pakeisti 12A ir 14 straipsnius. Nepaisant to, buvo nuspręsta šiuos straipsnius palikti modelinėje konvencijoje, šalims, kurioms jie gali būti naudingi sudarinėjant DAIS, tačiau šiuos straipsnius įtraukti kaip modelinės konvencijos priedą. Kita vertus, XX straipsnio įtraukimas susilaukė ir tam tikrų abejonių dėl kai kurių aspektų. Pagrindinis aspektas sukėlęs diskusijas buvo tai, kad pagal šį straipsnį, paslaugų teikėjai būtų apmokestinami pagal bendrąją paslaugų vertę (angl. *gross-based taxation*), dėl to buvo suabejota ar šio straipsnio įtraukimas nesudarys per didelės mokestinės naštos, ypač sektoriams kurie pasižymi žemomis pelno maržomis (Deloitte, 2024). Kitas svarbus šio pakeitimo aspektas yra tai, kad priešingai nei 12A straipsnis, XX straipsnis būtų taikomas paslaugoms, kurios buvo suvartotos fizinio asmens asmeniniais poreikiais.

Komitete buvo svarstoma, ar tokio tipo paslaugoms turėtų būti taikomas šis straipsnis, atsižvelgiant į tai, kad straipsnį būtų sunku pritaikyti praktikoje, tačiau buvo nuspręsta, kad, kadangi XX straipsnis savaime nesukuria mokesčio prievolės, ji vis tiek turėtų būti nustatytas nacionalinėje teisėje, todėl tokio tipo paslaugų išbraukimas iš straipsnio taikymo srities nėra būtinas (Committee of Experts on International Cooperation..., 2025, p. 15).

Per istoriją yra buvęs ne vienas bandymas sudaryti daugiašalį mokesčių teisės aktą, tačiau aspektai, dėl kurių tai nepavykdavo, vis dar yra aktualūs ir šiandien (Avi-Yonah, Lempert, 2023, p. 380). Nors daugiašalė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kaip idėja, yra bandyta įgyvendinti platesniu mastu, šiuo metu egzistuoja tik kelios tokio tipo sutartys, iš kurių apimanti didžiausią kiekį valstybių (8 valstybės) yra Karibų daugiašalė sutartis (Avi-Yonah, Lempert, 2023, p. 400). Didžiausią reikšmę turinti daugiašalė sutartis įsigaliojo 2018 metais (BEPS MLI), tačiau šia sutartimi koreguojamos jau egzistuojančios dvišalės sutartys, todėl nors tai ir yra didelis postūmis daugiašalės tvarkos link, dvišalių susitarimų sistema buvo tik iš dalies pakeista. 2024 metų rugpjūčio mėnesį JTO *ad hoc* komitetas priėmė JTO bendrosios konvencijos dėl tarptautinio bendradarbiavimo mokesčių srityje (toliau ir – JTO bendroji konvencija) pagrindus (angl. *terms of reference*), kurie buvo patvirtinti 2024 metų gruodžio mėnesį susirinkusioje Generalinėje Asamblėjoje (United Nations General Assembly, 2024). Pažymėtina, kad už konvenciją pasisakė 110 iš 162 (dauguma susilaikiusiųjų arba prieštaravusių buvo išsivysčiusios valstybės) valstybių. Nepaisant to, 2025 metais vasario 3-6 dienomis vykusioje Tarpvyriausybinių derybų komiteto dėl JTO bendrosios konvencijos organizacinėje sesijoje buvo nuspręsta, kad šiame komitete sprendimai bus laikomi priimtais, jei už juos balsuos du trečdaliai dalyvaujančių valstybių (Intergovernmental Negotiating Committee on the..., 2025). Pagrindinės tokios tvarkos šalininkės buvo besivystančios valstybės (pavyzdžiui, Afrikos valstybės), kurios teigė, kad sprendimų priėmimo tvarka pagrįsta bendru sutarimu (angl. *consensus*) suteikia per daug galimybių, ypač, išsivysčiusioms valstybėms, trukdyti sprendimų priėmimui (Rita, Mataba, 2025).

Pirmieji JTO bendrosios konvencijos pagrindų projektai pasižymėjo tuo, kad pagal juos konvencija turėjo tik papildyti dabar esančią tarptautinio apmokestinimo tvarką, tačiau paskutiniajame projekte teigiama, kad konvencija nustatys tarptautinio apmokestinimo sistemą (Ruiz, 2024). Nors konvencijos tekstas ir pati konvencija turėtų būti paruošta valstybių ratifikavimui tik 2027 metais, mokslininkai jau dabar įvardija sritis, kurioms turėtų būti skiriamas pagrindinis dėmesys. Viena iš sričių yra skaitmeninių paslaugų apmokestinimas. Straipsnyje teigiama, kad šiuo metu egzistuojančios priemonės nėra pakankamos siekiant išspręsti šią, vis aktualesnę, problemą, tačiau JTO bendroji konvencija

turi galimybę pakeisti šią situaciją (Rita, Mataba, 2025). Nors iš dalies sutiktina su tokia nuomone, vis tik kyla abejonių ar vien faktas, kad bendrojoje konvencijoje bus numatomas reglamentavimas užtikrinantis lygias ir teisingas besivystančių valstybių pajamas iš skaitmeninių paslaugų, bus pakankamas, kad pakeistų situaciją. Tam, kad bendroji konvencija turėtų realų poveikį dabartinei situacijai, ji turi būti ratifikuota, tačiau, kaip ir minėta šiame darbe anksčiau, skaitmeninių paslaugų mokestis labiausiai yra aktualus dėl JAV įmonių ir yra abejotina ar JAV ratifikuotų konvenciją, dėl kurios ji prarastų teisę apmokestinti dalį JAV reziduojančių įmonių pajamų. Dėl šios priežasties nesutiktina su teiginiu, kad JTO bendroji konvencija, savaime, turi galimybę pakeisti dabartinę tvarką.

Visgi JTO bendroji konvencija svarbi ne vien dėl to, kad turi galimybę iš esmės pakeisti dabartinę tarptautinio apmokestinimo santvarką, tačiau ir dėl to, kad šios konvencijos priėmimas, teisinėje literatūroje, įvardijamas kaip turbūt pirmasis kartas, kai JTO imasi iniciatyvos nepriklausomai ištirti ir pakeisti esančią tvarką (Jain, 2023). Šios konvencijos svarbos neįmanoma apibūdinti vienareikšmiškai. Viena vertus, JTO turi galimybę kardinaliai pakeisti šiuo metu esančią tarptautinio apmokestinimo santvarką – iš pagrįstos dvišalėmis sutartimis į pagrįstą daugiašaliu teisės aktu. Ypač didelę svarbą konvencija gali turėti besivystančioms valstybėms, 2021 metų duomenys indikuoja, kad maža dalis išsivysčiusių valstybių yra atsakingos už didžiąją dalį likusių pasaulio valstybių mokestinių pajamų praradimų, iš kurių labiausiai nukenčia besivystančios valstybės (Mansour, 2021). Kita vertus, tam, kad JTO bendroji konvencija galėtų turėti realią įtaką, ji turi būti ratifikuota didžiųjų (ekonominė prasme) pasaulio valstybių, tačiau abejotina, ar tokie sprendimai bus priimti.

IŠVADOS

1. EBPO modelinėje konvencijoje matomas aiškus palankumas kapitalą eksportuojančioms valstybėms. Esminiai tai lemiantys aspektai yra maksimalių šaltinio valstybės taikytinų tarifų ir sąlygų, kurioms egzistuojant, yra nustatoma nuolatinė buveinė nustatymas – statybų aikštelė nuolatine buveine pripažįstama po 12 mėnesių, palikta galimybė bendrovėms vykdyti veiklą per keletą asmenų, taip išvengiant nuolatinės buveinės nustatymo. Taip pat draudimo veiklą vykdančiams asmenims vis dar palikta galimybė veikti kitoje valstybėje be nuolatinės buveinės. Kitos aplinkybės, kurios lemia, kad EBPO modelį dažniau naudoja kapitalą eksportuojančios valstybės yra tai, kad šiame modelyje nėra nuostatų dėl skaitmeninių paslaugų, neleidžiama šaltinio valstybėje taikyti sulaikymo mokesčio autoriniams atlyginimams.
2. Analizuojant EBPO modelio ateities perspektyvas matoma tendencija skirti daugiau dėmesio besivystančių valstybių interesams – siekiama suteikti apmokestinimo teises valstybei, kurioje buvo gautos bendrovės pajamos, nepriklausomai nuo to ar bendrovė veikė per nuolatinę buveinę, ar be jos. Kita matoma pakeitimų tendencija yra siekis užtikrinti atitinkamą efektyvaus pelno mokesčio tarifą tarptautinėms bendrovėms, suteikiant galimybę valstybėms kaip motininio subjekto pajamas pripažinti dukterinio subjekto gautas pajamas arba sumažinti motininiam subjektui teikiamas lengvatas, tais atvejais kai kitoje valstybėje veikiantis subjektas būtų apmokestinamas mažesniu mokesčio tarifu nei atitinkamoje sutartyje numatytasis minimalus.
3. JTO modelinė konvencija labiau atitinka ekonomiškai silpnesnių (kapitalą importuojančių) valstybių interesus, nei EBPO modelis. Tai lemia platesnis sąlygų, kurioms esant, būtų nustatoma nuolatinė buveinė sąrašas – trumpesnis terminas statybų aikštei, įtraukta atskira nuostata dėl draudimo bendrovių, platesnė apibrėžtis, kada yra pripažįstama nuolatinė buveinė bendrovei veikiant per fizinį asmenį. Be to, į JTO modelinę konvenciją įtraukti straipsniai, kurie suteikia teisę šaltinio valstybei apmokestinti kitos valstybės bendrovės pajamas gautas iš techninio pobūdžio ir skaitmeninių paslaugų, nepriklausomai nuo nuolatinės buveinės nustatymo. Taip pat matomas aiškus siekis, kad valstybės tarifus nustatytų dvišalių derybų metu ir tokia teisė nėra ribojama. Kitas aktualus aspektas yra pasirinkimas tam tikras nuostatas įtraukti į modelinę konvenciją, o ne į komentarą

kaip alternatyvą arba galimybę. Tai suponuoja, kad šioms nuostatoms yra teikiama didesnė reikšmė ir valstybės yra skatinamos jas įtraukti į sudarinėjamas DAIS.

4. JTO modelinė konvencija vis labiau krypta šaltinio apmokestinimo principo link – nustatinėjama daugiau atvejų, kai yra pripažįstama nuolatinė buveinė, plečiamos kapitalą importuojančios valstybės apmokestinimo teisės pajamoms gautoms iš draudimo paslaugų teikimo, aviacijos. Svarbiausias pakeitimas būtų daugiašalės konvencijos priėmimas, kuris galėtų kardinaliai pakeisti dabartinę tarptautinio apmokestinimo tvarką – iš pagrįstos dvišalėmis sutartimis, dėl kurių nuostatų kiekvieną kartą yra deramasi iš naujo, į apmokestinimo sistemą pagrįstą vienu, daugiašaliu teisės aktu. Kita vertus pakeitimų įtaka visiškai priklauso nuo to, kiek valstybių ratifikuos šiuos pakeitimus.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Teisės norminiai aktai:

1.1. Jungtinių Tautų Chartija (1945). *Valstybės žinios*, 2002, 15-557.

2. Specialioji literatūra:

2.1. Arnold, B. (2015). An introduction to tax treaties. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf [žiūrėta 2025 m. vasario 28 d.].

2.2. Ash, E., Marian, O. (2019). The Making of International Tax Law: Empirical Evidence from Natural Language Processing. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.law.nyu.edu/sites/default/files/The%20Making%20of%20International%20Tax%20Law%20-%20Marian.pdf> [žiūrėta 2025 m. vasario 26 d.].

2.3. Atlas Magazine. *Global reinsurance market: main indicators*. [interaktyvus] (modifikuota 2024-12-31). Prieiga per internetą: <https://www.atlas-mag.net/en/article/global-reinsurance-market-main-indicators> [žiūrėta 2025 m. kovo 14 d.].

2.4. Avi-Yonah, R. (2009). Double Tax Treaties: An Introduction. In: Sauvant, K., Sachs, L. (2009). *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows*. Oxford: Oxford University Press, 99-106.

2.5. Avi-Yonah, R., Lempert, E. (2023). The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention. *World Tax Journal*, 15, 3, p. 380-409 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3883&context=articles> [žiūrėta 2025 m. vasario 24 d.].

2.6. Bunn, D. (2024). Testimony: The OECD's Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://taxfoundation.org/testimony/pillar-one-digital-services-taxes/#_ftn11 [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].

2.7. Bunn, D., Bray, S. The Latest on the Global Tax Agreement. [interaktyvus] (modifikuota 2025-02-27). Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/blog/global-tax-agreement/> [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].

- 2.8. Christians, A., Magalhães, T. Undertaxed Profits and the Use-It-or-Lose-It Principle. [interaktyvus] (modifikuota 2022-11-07). Prieiga per internetą: <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/undertaxed-profits-and-use-it-or-lose-it-principle/2022/11/04/7f9n0> [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].
- 2.9. Collier, R., Devereux, M., Vella, J. (2021). Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country. *World Tax Journal*, August 2021, p. 406-425 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-09/international-comparing-proposals-to-tax-some-profit-in-the-market-country-ibfd-1.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 11 d.].
- 2.10. Deloitte. *Committee approves new model treaty article on cross-border services*. [interaktyvus] (modifikuota 2024-10-21). Prieiga per internetą: <https://www.taxathand.com/article/37051/United-Nations/2024/Committee-approves-new-model-treaty-article-on-cross-border-services> [žiūrėta 2025 m. kovo 14 d.].
- 2.11. Deloitte. OECD Pillar One: Amount B documents published. [interaktyvus] (modifikuota 2024-12-20). Prieiga per internetą: <https://www.deloitte.com/nl/en/services/tax/blogs/oecd-pillar-one-amount-b-documents-published.html> [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].
- 2.12. Han, K. (2010). The Mistaken Removal of Article 14 from the OECD Model Tax Convention. *Te Mata Koi: Auckland University Law Review*, 16, p. 192-216 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.nzlii.org/nz/journals/AukULRev/2010/9.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 11 d.].
- 2.13. IRS. *Tax treaty tables*. [interaktyvus] (modifikuota 2025-02-07). Prieiga per internetą: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-treaty-tables> [žiūrėta 2025 m. kovo 10 d.].
- 2.14. Jain, T. (2023). United Nations Enters Fray: Winds of Change in International Tax System. SCC OnLine blog, [blog] December 14. Prieiga per internetą: <https://www.sconline.com/blog/post/2023/12/14/united-nations-enters-fray-winds-of-change-in-international-tax-system/> [žiūrėta 2025 m. kovo 17 d.].
- 2.15. Jenn, B., et al. AN OVERVIEW OF OECD PILLAR 2. [interaktyvus] (modifikuota 2022-02-14). Prieiga per internetą:

- <https://www.mwe.com/insights/an-overview-of-oecd-pillar-2/> [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].
- 2.16. Jorissen, B., Andringa, F. Clash of the Titans: OECD vs. UN Model Treaty. [interaktyvus] (modifikuota 2022-11-29). Prieiga per internetą: <https://www.archipeltaxadvice.nl/insights/oecd-vs-un-model-treaty/> [žiūrėta 2025 m. kovo 1 d.].
 - 2.17. Kok, R. (2016). The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6. *Intertax*, 44, 5. p. 406-412 [interaktyvus] prieiga per internetą: https://repub.eur.nl/pub/107669/Repub_107669.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 11 d.].
 - 2.18. Kuzniacki, B. (2018). The Limitation on Benefits (LOB) Provision in BEPS Action 6/MLI: Ineffective Overreaction of Mind-Numbing Complexity - Part 1. *Intertax*, January 2018, DOI: 10.54648/TAXI2018007.
 - 2.19. Lebovitz, M., et al. (2022). If Pillar 1 Needs an MLI, Why Doesn't Pillar 2? [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/if-pillar-1-needs-mli-why-doesnt-pillar-2/2022/08/26/7dz6n#7dz6n-0000010> [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].
 - 2.20. Lennard, M. (2008). The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 14, 1, p. 23-30.
 - 2.21. Mansour, M. (2021). Losses to OECD tax havens could vaccinate global population three times over, study reveals. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://taxjustice.net/2021/11/16/losses-to-oecd-tax-havens-could-vaccinate-global-population-three-times-over-study-reveals/> [žiūrėta 2025 m. kovo 17 d.].
 - 2.22. Mejía-Lemos, D. *Sources of Law and Sources of Obligation in International Tax Law-making: An Autumn Note on the Legal Status of OECD Commentaries under International Law*. [interaktyvus] (modifikuota 2018-10-30). Prieiga per internetą: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/10/30/sources-of-law-and-sources-of-obligation-in-international-tax-law-making-an-autumn-note-on-the-legal-status-of-oecd-commentaries-under-international-law/> [žiūrėta 2025 m. vasario 26 d.].
 - 2.23. Moreno, A. (2021). Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://law.indiana.edu/instruction/indiana-leeds/assets/tax_il-baez-moreno_digital-economy.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 4 d.].

- 2.24. OECD. (2000). Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2000/04/issue-s-related-to-article-14-of-the-oecd-model-tax-convention_g1ghgca0/9789264181236-en.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 11 d.].
- 2.25. OECD. (2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en.html [žiūrėta 2025 m. kovo 13 d.].
- 2.26. OECD. (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html [žiūrėta 2025 m. kovo 4 d.].
- 2.27. OECD. (2021). Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy, OECD publishing, Paris. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/10/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps_971ab5fe/170270aa-en.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 13 d.].
- 2.28. OECD. (2023-2024). Provision on Activities in Connection with the Exploration and Exploitation of Extractible Natural Resources. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-treaties/public-consultation-document-provision-on-exploration-and-exploitation-activities-of-extractible-natural-resources.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 12 d.].
- 2.29. OECD. (2023). BEPS Multilateral Instrument - Information Brochure. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-instrument-beps-tax-treaty-information->

- brochure.pdf/_jcr_content/renditions/original./multilateral-instrument-beps-tax-treaty-information-brochure.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 12 d.].
- 2.30. OECD. (2023). Pillar One Amount B in a Nutshell. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].
- 2.31. OECD. (2023). THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT AMOUNT A OF PILLAR ONE. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf#page=212> [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].
- 2.32. OECD. (2023). The Subject to Tax Rule in a Nutshell. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/pillar-two-subject-to-tax-rule-in-a-nutshell.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].
- 2.33. OECD. (2024). Global Anti-base Erosion Model Rules (Pillar Two), Frequently Asked Questions. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/faqs-on-model-globe-rules.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 7 d.].
- 2.34. OECD. (2024). Overview of Amount B. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/pillar-one-amount-b-fact-sheets.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 7 d.].
- 2.35. OECD. (2024). SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO FACILITATE THE IMPLEMENTATION OF THE PILLAR TWO SUBJECT TO TAX RULE. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/sttr-mli-signatories-and-parties.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].
- 2.36. OECD. New treaty advances Pillar Two global minimum tax Subject to Tax Rule designed to protect tax bases in developing countries. [interaktyvus] (modifikuota 2024-09-19). Prieiga per internetą <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2024/09/new-treaty-advances-pillar-two-global-minimum-tax-subject-to-tax-rule-designed-to-protect-tax-bases-in-developing-countries.html> [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].

- 2.37. OECD. Subject to Tax Rule. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/en/topics/subject-to-tax-rule.html> [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].
- 2.38. Readhead, A., Taquiri, J. (2024). Updates to UN and OECD Model Tax Treaties Aim to Stop Mining Revenue Leakage. IGF blog, [blog] May 2. Prieiga per internetą: <https://www.igfmining.org/updates-to-un-and-oecd-model-tax-treaties-aim-to-stop-mining-revenue-leakage/> [žiūrėta 2025 m. kovo 11 d.].
- 2.39. Rita, E., Mataba, K. (2025). UN Convention on Tax: What happened at recent negotiations, and what's next? [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.iisd.org/articles/explainer/United-Nations-International-Tax-Convention-Negotiations> [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].
- 2.40. Romanovska, K., Chand, V. (red). (2024). The UN Proposal on Revision of Article 8 – Focus Airlines: Critical analysis and our take on whether it is in the Interest of Developing Countries? Kluwer Tax Blog, [blog] 29 February. Prieiga per internetą: https://kluwertaxblog.com/2024/02/29/the-un-proposal-on-revision-of-article-8-focus-airlines-critical-analysis-and-our-take-on-whether-it-is-in-the-interest-of-developing-countries/#_ftn9 [žiūrėta 2025 m. kovo 12 d.].
- 2.41. Ruiz, M. (2024). United Nations Tax Framework Convention: Terms of Reference for an Inclusive and Effective International Tax Cooperation? Critical Issues. Kluwer international tax blog, [blog] September 6. Prieiga per internetą: https://kluwertaxblog.com/2024/09/06/united-nations-tax-framework-convention-terms-of-reference-for-an-inclusive-and-effective-international-tax-cooperation-critical-issues/#_edn1 [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].
- 2.42. Song, M. Breaking Down Pillar One's Amount B. [interaktyvus] (modifikuota 2024-08-21) prieiga per internetą: <https://exactera.com/resources/breaking-down-pillar-ones-amount-b/> [žiūrėta 2025 m. kovo 7 d.].
- 2.43. Tax policy center. *What are the OECD Pillar 1 and Pillar 2 international taxation reforms?* [interaktyvus] (modifikuota 2024-01). Prieiga per internetą: <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-oecd-pillar-1-and-pillar-2-international-taxation-reforms> [žiūrėta 2025 m. kovo 12 d.].

- 2.44. Travers, E. (2024). The global tax system needed reform, and the UN answered the call on Friday with a blueprint for a new universal tax accord that represents an historic step towards changing the financial landscape. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://news.un.org/en/story/2024/08/1153301> [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].
- 2.45. United Nations Department of Economic and Social Affairs (2022). United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 1 d.].
- 2.46. Van Sande, K. An active UN adopts new UN model treaty provision regarding income from automated digital services. [interaktyvus] (modifikuota 2021-05-04). Prieiga per internetą: <https://www.tiberghien.com/en/3046/an-active-un-adopts-new-un-model-treaty-provision-regarding-income-from-automated-digital-services> [žiūrėta 2025 m. kovo 3 d.].
3. Kiti šaltiniai
- 3.1. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2024). Co-Coordicators' Report: Proposal for revisions to Article 8 of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-10/CRP%2029%20UN%20Model%20Article%208.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].
- 3.2. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2024). Co-Coordicators' Report: The treatment of income from cross-border insurance activities. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-10/CRP%2032%20UN%20Model%20Insurance.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].
- 3.3. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2024). The treatment of income arising from extractives and other natural resources. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-10/CRP%2031%20UN%20MODEL%20-%20Natural%20Resources.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].

3.4. United Nations General Assembly. (2024). Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://docs.un.org/en/A/RES/79/235> [žiūrėta 2025 m. kovo 15 d.].

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai ir jų ypatumai

Petras Puidokas

Magistro darbe analizuojami dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modeliai. Pagrindinis dėmesys yra skiriamas šiuo metu naujausių Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos (EBPO) ir Jungtinių Tautų Organizacijos (JTO) modelinių dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijų (ir jų komentarų) redakcijų nuostatų analizei. Pirmojoje darbo dalyje siekiama išanalizuoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių „etaloną“ – EBPO modelinę konvenciją. Analizuojami straipsniai (jų dalys), kurie skiriasi nuo JTO modelinės konvencijos teksto ir siekiama nustatyti kokio tipo valstybėms šis modelis yra palankesnis – kapitalą importuojančioms ar eksportuojančioms. Antrojoje dalies potemėje nagrinėjami potencialūs modelinės konvencijos pakeitimai. Siekiama nustatyti kaip keisis šiuo metu esanti tvarka, taip pat analizuojama kokios yra kiekvieno siūlomo pakeitimo priėmimo perspektyvos.

Antrojoje darbo dalyje lyginama antra pagal naudojimo dažnumą modelinė konvencija – JTO. Siekiama išanalizavus šios modelinės konvencijos (ir jos komentaro) nuostatas, jas palyginti su numatytomis EBPO modelyje ir nustatyti kuo kiekvienas ypatumas lemia JTO modelio palankumą kapitalą importuojančioms valstybėms. Taip pat skiriamas dėmesys jau priimtiems JTO modelinės konvencijos pakeitimams ir analizuojama kokią įtaką jie gali turėti besivystančioms valstybėms ir jų mokestinėms pajamoms. Skiriamas dėmesys daugiašalei konvencijai. Atsižvelgiant į tai, kad šios konvencijos tekstas turėtų būti paruoštas tik 2027 metais, nagrinėjama kokius pokyčius ši konvencija turėtų įvesti į tarptautinio apmokestinimo sistemą. Taip pat nagrinėjama jos priėmimo ir realios turėsiamos įtakos perspektyvos.

SUMMARY

Models of Double Taxation Avoidance Agreements and Their Peculiarities

Petras Puidokas

The Master's thesis analyses models of double taxation agreements. The main focus is on the analysis of the provisions of the most recent versions of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and United Nations (UN) model double taxation conventions (and their commentaries). The first part of the paper aims to analyse the “benchmark” of double taxation treaties, the OECD Model Convention. It analyses the articles (parts of articles) that differ from the text of the UN Model Convention and seeks to identify which type of countries are favoured by this model - those importing or exporting capital. The second sub-section examines potential amendments to the Model Convention. It seeks to determine how the current regime will change and analyses the prospects for the adoption of each proposed amendment.

The second sub-section compares the second most frequently used model convention, the UN. The aim is to compare the provisions of this model convention (and its commentary) with those of the OECD model and to identify how each of its features makes the UN model more favourable to capital-importing countries. It also focuses on the amendments to the UN Model Convention that have already been adopted and analyses the impact they may have on developing countries and their tax revenues. Attention is paid to the multilateral convention. Given that the text of this convention is not expected to be ready until 2027, it examines what changes this convention is expected to introduce into the international tax system. It also examines the prospects for its adoption and the real impact it will have.