

BESIKEIČIANTI NUOLATINĖS BUVEINĖS SAMPRATA MOKESČIŲ TEISĖJE

Doktorantas Robertas Degesys

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 271 45 21
Elektroninis paštas fntk@ltu.lt

Pateikta 2003 m. liepos 31 d.

Parengta spausdinti 2003 m. lapkričio 18 d.

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas
dr. Algirdas Miškinis ir šios katedros lektorė dr. Dalia Vasarienė*

S a n t r a u k a

Nuolatinės buveinės reikalavimas, kaip privaloma sąlyga nerezidentų veiklos pajamoms apmokestinami pajamų šaltinio valstybėje, atsirado daugiau nei prieš šimtmetį. Šiandien nuolatinė buveinė ir toliau išlieka vienu iš pagrindinių tarptautinio apmokestinimo elementų.

Nuolatinė buveinė išreiškia skirtingų kapitalą importuojančių ir eksportuojančių valstybių interesų kompromisą atribodama šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų apmokestinimo teisę. Remiantis kompromiso taisykle, užsienio valstybės įmonė įgyja mokesčius įsipareigojimus verslo pajamų atžvilgiu pajamų šaltinio valstybėje, tik jeigu ši įmonė ten turi nuolatinę buveinę. Nesant nuolatinės buveinės, teisė apmokestinami verslo pajamas tenka išimtinai rezidencijos valstybei.

Šiame straipsnyje nagrinėjami nuolatinės buveinės sampratos klausimai siekiant atskleisti šios sampratos kaitos tendencijas, nukreiptas į teisei veiklos formai neutralaus mokesčio režimo sukūrimą. Pradžioje bandoma atsakyti į klausimą, kodėl nuolatinė buveinė atsirado ir plėtojosi tarptautinių sutarčių lygmeniu ir kaip tai veikė nuolatinės buveinės sampratą. Toliau apžvelgiami nuolatinės buveinės sampratos pokyčiai, lemiami naujų verslo formų. Straipsnyje nagrinėjamas nuolatinės buveinės menamo subjektiškumo klausimas. Galiausiai aptariamas Europos Bendrijos teisės reikalavimas suteikti nuolatinėms buveinėms mokesčių statusą, panašų į įmonės rezidentės statusą.

Įvadas

1998 m. liepos 2 d. pakeitus Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą Nr. I–442 buvo įtvirtinta nauja mokesčių teisės sąvoka „užsienio valstybės įmonės nuolatinė buveinė“ (toliau – nuolatinė buveinė). Minėtame įstatyme nustatyta, kad apmokestinamas užsienio valstybių įmonių nuolatinis buveinių, esančių Lietuvoje, pelnas. Nuolatinės buveinės įvedimo teisinės ir ekonominės pasekmės reiškė papildomus mokesčius įsipareigojimus užsienio valstybių įmonėms [1].

Nuolatinės buveinės sąvoka yra vartojama ir tarptautinėse dvišalėse pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Lietuvos Respublika šiandien yra sudariusi 30 tokių sutarčių [2], kurios yra veiksmingas teisinis įrankis tarptautiniam dvigubam apmokestinimui panaikinti.

Nuolatinės buveinės sąvokos taikymo sritis yra ganėtinai plati, apimanti vidaus mokesčių įstatymus bei tarptautinės teisės aktus, o jos taikymo pasekmės, nukreiptos į dvigubo apmokestinimo panaikinimą, neabejotinai reikšmingos. Todėl nuolatinės buveinės instituto reikšmė mokesčių teisėje negali likti neįvertinta. Nuolatinės buveinės sąvokos apibrėžimai

yra pateikiami tiek Lietuvos vidaus mokesčių įstatymuose [3], tiek tarptautinėse dvišalėse dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartyse [4]. Tačiau teisingas naujos teisinės sąvokos aiškinimas ir taikymas reikalauja gilesnio jos suvokimo, kuris apimtų visapusišką jos požymių, sudarančių vientisą sistemą, supratimą, kitaip tariant, jos sampratą.

Lietuvos mokesčių įstatymuose nuolatinė buveinė atsirado palyginti neseniai, todėl praktika dar tik pradeda formuotis. Nuolatinių buveinių tematika atskirai nebuvo plačiau nagrinėta Lietuvos autorių darbuose [5]. Tad šiame straipsnyje nagrinėjami kai kurie pagrindiniai nuolatinės buveinės sampratos aspektai, atspindintys šios sampratos kaitos tendencijas.

Koherentinė tarptautinio apmokestinimo sistema, kuri galėtų užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, reikalauja kiek įmanoma vienodesnio nuolatinės buveinės sampratos aiškinimo ir taikymo teismuose bei mokesčius administruojančiose institucijose. Todėl, nagrinėjant nuolatinės buveinės sampratos klausimus, šiame straipsnyje plačiai remiamasi užsienio valstybių praktika. Straipsnio autoriui pasirodė svarbios tam tikros nuolatinių buveinių apmokestinimo tendencijos Europos Bendrijos teisėje, kurios čia taip pat aptariamoms.

Pažymėtina, kad šis straipsnis nėra viską apimantis tyrimas, nes pati tema verta monografijos lygio studijos. Vis dėlto straipsnyje dėmesys sutelktas į šiuo metu bene aktualiausių nuolatinių buveinių apmokestinimo klausimus ir straipsnio autorius tikisi, kad straipsnyje išreikštos mintys paskatins platesnes mokslines diskusijas šiais klausimais.

1. Nuolatinė buveinė – tarptautinės mokesčių teisės kūrinys

Pirmą kartą nuolatinės buveinės reikalavimas buvo nustatytas dar 1899 m. Austrijos–Vengrijos ir Prūsijos sutartyje [6]. Vėliau nuolatinės buveinės sąvoka buvo suformuluota Tautų lygos 1928 m. parengtame pirmajame pavyzdinėse dvišalės mokesčių sutarties projekte [7]. Tautų lygos pradėtą darbą toliau tęsė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO; ang. *Organisation for Economic Co-operation and Development*), kurios parengti dokumentai, t. y. 1963 m. pajamų ir kapitalo mokesčių sutarties projektas, 1971 m. pavyzdinė pajamų ir kapitalo mokesčių sutartis bei vėlesnės jos redakcijos, taip pat įvirtino nuolatinės buveinės reikalavimą kaip privalomą pajamų šaltinio valstybės apmokestinimo teisės įgyvendinimo sąlygą.

Teisinė nuolatinės buveinės samprata (*permanent establishment; établissement stable*) atsirado ir buvo plėtojama tarptautinių sutarčių lygmeniu. Nors daugelis valstybių akceptavo nuolatinės buveinės reikalavimą ir vidaus teisėje, tokį akceptavimą greičiausiai reikėtų laikyti individualia interpretacija, o ne originaliu darbu. Todėl nuolatinę buveinę būtina tyrinėti ir matyti tarptautinės mokesčių teisės kontekste. Vienas iš reikšmingiausių nuolatinės buveinės tyrinėjimo šaltinių yra EBPO pavyzdinė pajamų ir kapitalo mokesčių sutartis (toliau EBPO pavyzdinė sutartis) [8]. EBPO pavyzdinė sutartis, pradėdant nuo 1963 m. sutarties projekto ir baigiant šiuo metu galiojančia sutarties redakcija, atspindi tarptautinio apmokestinimo normų raidos procesą, taip pat nuolatinę buveinę reglamentuojančių taisyklių kaitą.

Nagrinėjant nuolatinės buveinės sampratą, EBPO pavyzdinė sutartis yra svarbi ne tik gnoseologiniu požiūriu. Ne mažiau reikšmingos ir įvairiapusės yra šios sutarties praktinės implikacijos. Pirmiausia tai – EBPO valstybių narių tarpusavio dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindas. Derantis, sudarant bei taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, EBPO pavyzdine sutartimi bei jos komentaru vadovaujasi ir tos valstybės, kurios nėra EBPO narės [9]. Be to, EBPO pavyzdinė sutartis turi didelę įtaką valstybių vidaus įstatymams. Daugelis Europos valstybių savo vidaus įstatymuose įvirtino EBPO pavyzdinės sutarties nuostatas dėl nuolatinių buveinių. Europos valstybėse EBPO pavyzdinė sutartis ir jos komentaras, taip pat kiti EBPO dokumentai, nors ir neturi įstatymo galios, yra plačiai naudojami kaip papildomos teisės aiškinimo priemonės. Pavyzdžiui, Prancūzijos teismai, aiškindami nuostatas dėl nuolatinių buveinių, dažniausia remiasi EBPO pavyzdine sutartimi [10].

Lietuvos Respublika nėra EBPO narė, tačiau dauguma tarptautinių dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, kurių šalis yra Lietuva, sudarytos pagal EBPO pavyzdinę sutartį. Siekiant vienodesnio mokesčių teisės normų taikymo, kuris yra ypač svarbus tarp-

tautinėje dimensijoje, nacionaliniai teismai ir mokesčius administruojančios institucijos neturėtų ignoruoti EBPO nustatytų ir visuotinai pripažintų taisyklių dėl nuolatinųjų buveinių apmokestinimo, kurios neabejotinai galėtų tarnauti kaip fakultatyviniai teisės šaltiniai.

Užsienio valstybės įmonės nuolatinės buveinės pripažinimas kitoje valstybėje yra fakto konstatavimas, reikalaujantis ištirti aplinkybes, kuriomis užsienio valstybės įmonė veikia kitoje valstybėje. Todėl nuolatinės buveinės sampratos raidai didelę reikšmę turėjo ir turi teismai, kurie individualizuoja universalias normas kiekvienu konkrečiu atveju. Tarptautiniu lygmeniu pripažintų nuolatinųjų buveinių apmokestinimo taisyklių ir jų išaiškinimų paisymas nacionaliniuose teismuose turėtų grįžtamąjį ryšį su nacionaline teisėkūra, kuri galėtų pritaikyti vidaus teisės normas prie tarptautinių apmokestinimo standartų.

2. Nuolatinė buveinė – valstybių kompromiso rezultatas

Nuolatinės buveinės sampratą atskleisti padeda jos teisinės ir ekonominės prigimties aiškinimas. Tarptautiniame kontekste dažni atvejai, kai kelios valstybės siekia apmokestinti to paties mokesčio mokėtojo pajamas. Tai atsitinka dėl to, kad situacijos, kai pajamas vienos valstybės teritorijoje uždirba kitos valstybės rezidentas, suponuoja apmokestinimo teisę tiek valstybei, kurioje pajamos uždirbtos (šaltinio jurisdikcija), tiek valstybei, kurioje reziduoja mokesčio mokėtojas (rezidencijos jurisdikcija). Jeigu abi, šaltinio ir rezidencijos, jurisdikcijos nevaržomai įgyvendina savo apmokestinimo teisę, susiduriama su tarptautiniu dvigubu apmokestinimu, kuris kliudo tarptautiniams prekių ir paslaugų mainams, kapitalo, technologijų bei asmenų judėjimui. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas galėtų būti panaikintas, jeigu valstybės susitartų dėl apmokestinimo teisės priskyrimo išimtinai šaltinio jurisdikcijai arba rezidencijos jurisdikcijai. Tačiau, kaip rodo patirtis, iki šiol tokio visuotinio susitarimo nebuvo įmanoma pasiekti.

Šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų konfliktą lemia skirtingi valstybių ekonominiai interesai. Kapitalą eksportuojančių valstybių interesas yra priskirti apmokestinimo teisę rezidencijos jurisdikcijai, t. y. valstybei, kurioje yra įmonės rezidencija [11]. Tuo tarpu kapitalą importuojančioms valstybėms naudinga, kad apmokestinimo teisė būtų priskirta pajamų šaltinio jurisdikcijai.

Nuolatinė buveinė – tai tam tikras tarpvalstybinio kompromiso rezultatas sprendžiant šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų konfliktą. Pajamų šaltinio valstybė gali įgyvendinti savo apmokestinimo teisę tik tuo atveju, jeigu užsienio įmonė veikia pajamų šaltinio valstybėje per nuolatinę buveinę. Nesant nuolatinės buveinės, teisė apmokestinti verslo pajamas tenka išimtinai rezidencijos valstybei. Rezidencijos valstybė atsisako pirminės apmokestinimo teisės, nes užsienio įmonės veikla per nuolatinę buveinę iš esmės prilygsta įmonės, reziduojančios pajamų šaltinio valstybėje, veiklai.

Intensyvėjant globalizacijos procesams daugelis įmonių tampa daugianacionalinėmis, veikiančiomis keliolikoje ar net keliasdešimtyje valstybių, kiekviena iš kurių siekia apmokestinti daugianacionalinių įmonių pajamas. Tai potencialiai sudaro prielaidas ne tik dvigubam, bet netgi daugkartiniam apmokestinimui. Todėl nuolatinės buveinės reikšmė atribojant šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų apmokestinimo teises tolydžio didėja.

Kompromiso taisykle yra paremta EBPO pavyzdinė sutartis. Pagal EBPO pavyzdinės sutarties 7 straipsnio 1 paragrafą susitariančios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, jeigu įmonė neužsiima verslu kitoje susitariančioje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Ten taip pat pasakyta, kad jeigu įmonė užsiima verslu anksčiau minėtu būdu (aut. – per nuolatinę buveinę), tai įmonės pelnas gali būti apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik ta jo dalis, kuri priskiriama tai nuolatinėi buveinei. Nuolatinė buveinė tarsi nubrėžia skiriamąją liniją tarp konfliktuojančių šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų. Tad kuo platesnė nuolatinės buveinės sąvoka, tuo labiau išplečiama pajamų šaltinio valstybės mokesčių jurisdikcija užsienio valstybių įmonių atžvilgiu. Kadangi nuolatinė buveinė buvo kompromisas tarp dviejų valstybių, nenuostabu, kad toks kompromisas buvo pirmiausia įtvirtintas tarptautinėse sutartyse, kurios veikia abipusiškumo principu, t. y. kiekviena iš su-

sitariančių valstybių įsipareigoja taikyti nuolatinės buveinės reikalavimą kitos susitariančios valstybės įmonėms.

Nuolatinės buveinės reikalavimas yra įtvirtintas ir daugelio valstybių vidaus įstatymuose [12]. Tačiau nesant tarptautinio susitarimo abipusiškumo principas neveikia, todėl nuolatinės buveinės reikalavimas, nustatytas vidaus įstatymuose, nereiškia *ad hoc* kompromiso tarp šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų. Kadangi valstybė vienašališkomis priemonėmis negali užtikrinti, kad ne mažiau palankų mokesčių režimą jos atžvilgiu taikytų kitos valstybės, vidaus įstatymuose paprastai nustatoma platesnė nuolatinės buveinės sąvoka ir taip išplečiama valstybės mokesčių jurisdikcija užsienio įmonių atžvilgiu siekiant apsaugoti nacionalinio biudžeto interesus. *Ad hoc* kompromiso tarp šaltinio ir rezidencijos jurisdikcijų nebuvimas paaiškina ir pateisina tai, kad nuolatinės buveinės sąvoka pagal vidaus teisę paprastai yra platesnė negu ta, kuri yra įtvirtinta daugelyje tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Tai atsispindi ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Pagal EBPO pavyzdinę sutartį statybos teritorija, statybos arba įrangos objektas sudaro nuolatinę buveinę, tik jeigu tai trunka daugiau negu dvylika mėnesių [13], tuo tarpu pagal Pelno mokesčio įstatymą Nr. IX–675 dvylikos mėnesių terminas neskaičiuojamas tam, kad naudojama statybos teritorija, statybos arba įrangos objektas būtų pripažinti nuolatine buveine. Platesnė nuolatinės buveinės sąvoka šiuo atveju atitinka kapitalą importuojančios valstybės interesus. Kita vertus, nuolatinės buveinės sąvoka neturėtų būti pernelyg išplėsta. Kitaip tarptautiniam verslui tektų našta teikti mokesčių ataskaitas ir mokėti pajamų mokesčius vos ne kiekvienoje valstybėje. Anot profesoriaus Reuveno S. Avi–Yonaho, šiuo metu reikalavimai nuolatinei buveinei pripažinti jau yra gana maži: paties fakto, kad užsienio įmonė turi biurą arba atstovą kitoje valstybėje, gali užtekti, jog būtų pripažinta, kad užsienio įmonė turi nuolatinę buveinę minėtoje kitoje valstybėje [14].

3. Nuolatinė buveinė – užsienio valstybės įmonės veiklos išraiška

Bendriausia prasme nuolatinė buveinė yra užsienio valstybės įmonės veiklos išraiška kitoje valstybėje. Philipas Bakeris, tyrinėdamas nuolatinės buveinės sampratą, cituoja vieną Indijos teisėją (byla C.I.T. v Visakhapatnam Port Trust (1983) 144 I.T.R. 146 Per Jannadha Rao, J.): „Žodžiai „nuolatinė buveinė“ postuluoja apie užsienio įmonės esminio elemento, besitęsiančio ar nuolatinio pobūdžio, buvimą kitoje valstybėje, kuris gali būti priskirtas prie nuolatinės veiklos vietos toje valstybėje. Tai turi prilygti virtualiai užsienio valstybės įmonės projekcijai kitos valstybės žemėje“ [15].

Pagal EBPO pavyzdinę sutartį užsienio valstybės įmonės veiklos kitoje valstybėje išraišką apibūdina du nuolatinės buveinės tipai, t. y.:

- nuolatinė veiklos vieta, kurioje užsienio valstybės įmonė vykdo veiklą, arba
- asmuo, turintis užsienio valstybės įmonės įgaliojimus veikti jos vardu ir neturintis nepriklausomo atstovo (agento) statuso.

Pirmajam tipui priskiriama nuolatinė buveinė, kuri yra užsienio valstybės įmonės dalis (padalinys), t. y. įstaiga, filialas ir pan. Šio tipo nuolatinė buveinė yra nuosavybės ir kontrolės ryšiais tiesiogiai susijusi su užsienio valstybės įmone. Kokybiškai skiriasi antrasis nuolatinės buveinės tipas, nes asmuo, veikiantis užsienio valstybės įmonės vardu, yra atskiras teisės subjektas, t. y. užsienio valstybės įmonė veikia kitoje valstybėje per kitą asmenį. Šiuo atveju nuolatinei buveinei nustatyti svarbu, ar asmuo, veikiantis užsienio valstybės įmonės vardu, yra juridiškai ir ekonomiškai priklausomas nuo užsienio valstybės įmonės.

Šiuolaikinės komunikacijos bei technologijos sudaro galimybes įmonėms veikti užsienyje neturint užsienio valstybėse personalo (pvz., transportavimas vamzdynais naudojant automatinę įrangą). Elektroninės komercijos atveju užsienio įmonių veikla iš viso gali neturėti jokių fizinių požymių (biuro, turto ir pan.) kitoje valstybėje. Naujos verslo formos, keičiančios sampratą apie užsienio valstybės įmonės veiklos išraišką, yra iššūkis tarptautinio apmokestinimo normoms, taip pat ir nuolatinės buveinės sampratai.

Užsienio valstybės įmonės veikla kitoje valstybėje naudojant automatinę įrangą yra vienas iš diskutuotinų klausimų. Kaip reikšmingą besiformuojančios tarptautinės praktikos

indikatorių reikėtų laikyti Vokietijos federalinio mokesčių teismo sprendimą byloje [16], kurioje Nyderlandų įmonė, transportuojanti naftą požeminiu vamzdynu į Vokietiją, buvo pripažinta turinti nuolatinę buveinę. Vamzdynas priklausė Nyderlandų įmonei, tačiau Vokietijoje personalo ji neturėjo. Naftos transportavimas buvo visiškai automatizuotas. Vamzdyno dalies, esančios Vokietijoje, priežiūrą vykdė nepriklausomos trečiosios šalys. Vis dėlto teismas pripažino, kad transportavimas vamzdynu rodo Nyderlandų įmonės ir Vokietijos, kaip pajamų šaltinio valstybės, ryšį, kad būtų galima nustatyti Nyderlandų įmonės nuolatinę buveinę Vokietijoje. Teismo sprendimas minėtoje byloje sutampa su EBPO pozicija, kad nuolatinė buveinė gali atsirasti ir tuo atveju, kai užsienio valstybės įmonė neturi personalo kitoje valstybėje [17].

Vis didesnio masto elektroninė komercija taip pat pagrįsta automatinės įrangos veikimo principais. Kilo diskusijos dėl to, ar vien tik kompiuterinės įrangos naudojimas elektroninėje komercijoje, o galbūt netgi interneto svetainė, gali būti pripažinti nuolatine buveine. Siekiant atsakyti į šį klausimą buvo padaryti EBPO pavyzdinės sutarties 5 straipsnio komentaro papildymai. Prieita prie šių išvadų [18]:

- interneto svetainė savaime nesudaro nuolatinės buveinės;
- kitiems asmenims priklausančios interneto svetainės naudojimas paprastai nėra įmonės, kuri užsiima verslu per tą interneto svetainę, nuolatinė buveinė;
- įprastinėmis aplinkybėmis interneto paslaugų teikėjas nebus pripažįstamas kitos (užsienio) įmonės priklausomu agentu, kurio veikla laikoma užsienio įmonės nuolatine buveine;
- vieta, kur yra kompiuterinė įranga (pvz., serveris), gali tam tikromis aplinkybėmis reikšti nuolatinę buveinę, jeigu vykdomos funkcijos yra reikšmingos ir sudaro esminę įmonės veiklos dalį.

Pateiktose interpretacijose EBPO liko ištikima savo pradinei nuostatai – nuolatinė buveinė yra siejama su nuolatine veiklos vieta, kuri elektroninės komercijos atveju yra serverio buvimo vieta. Taigi ir toliau remiamasi fiziniiais įmonės buvimo kitoje valstybėje požymiais.

EBPO pateiktas nuolatinės buveinės aiškinimas gali pasirodyti patrauklus teoriniu požiūriu, nes jis atitinka neutralumo principą, pagal kurį apmokestinimo tikslais vienodai turi būti traktuojama tiek įmonė, kuri turi savo personalą kitoje valstybėje, tiek įmonė, kuri vykdo iš esmės tą pačią veiklą kaip ir pirmoji įmonė, tačiau vietoj personalo naudoja automatinę įrangą. Vis dėlto nuolatinės buveinės aiškinimas, kuris yra bendrai tinkamas automatinės įrangos naudojimo atveju, elektroninėje komercijoje gali būti neveiksmingas. Šiuolaikinės kompiuterinės technologijos sudaro galimybes nesunkiai išvengti nuolatinės buveinės ir su ja susijusių mokesčių įsipareigojimų. Kompiuterių serveriai gali būti perkelti iš vienos valstybės į kitą, o serverio buvimo vieta beveik neturi įtakos prienamumui prie interneto tinklo. Materialaus elemento (serverio) buvimo vieta nėra esminė elektroninėje komercijoje. Prekyba internetu iš esmės gali būti vienodai sėkminga nepaisant to, ar serveris yra toje valstybėje, kur prekes įsigyja vartotojai, ar bet kurioje kitoje valstybėje (pvz., mažų mokesčių jurisdikcijoje). Šiuo aspektu EBPO pateiktas nuolatinės buveinės aiškinimas yra kritikuotinas, nes lengvai apeinamų taisyklių formulavimas nėra gera mokesčių politika. Be to, nedaug prasmės turi ieškojimas materialių ir fizinių požymių, patvirtinančių įmonės veiklą kitoje valstybėje, kai šie materialūs požymiai nėra esminiai tai veiklai vykdyti. Kita vertus, bandyti remtis nematerialiais įmonės veiklos požymiais, kurie atitiktų dabartinę nuolatinės buveinės sampratą, taip pat abejotina, ar būtų tikslinga. Pavyzdžiui, pripažinus pačią interneto svetainę, kuri yra nemateriali įmonės veiklos išraiška, nuolatine buveine, įmonei tektų mokesčiai įsipareigojimai beveik visose pasaulio valstybėse, kuriose prieinamas internetas. Tokiu atveju pasekmės akivaizdžiai prasilenktų su ketinimais. Todėl kyla retorinis klausimas, ar galėjo remiantis egzistuojančiomis taisyklėmis būti priimtas tinkamesnis nuolatinės buveinės išaiškinimas.

Galimybė, kad interneto svetainė arba serveris gali būti laikomi nuolatine buveine, reiškė netikrumą įmonėms, ketinančioms užsiimti elektronine komercija užsienio valstybėse. EBPO išaiškinimai šį netikrumą sumažino, tačiau jau dabar matyti, kad tai greičiausiai laikinas sprendimas ir diskusija šiuo klausimu nėra baigta [19]. Yra nuomonių, kad nuolatinės

buveinės samprata, kuri iš esmės pagrįsta principais, Tautų lygos suformuluotais dar praėjusio amžiaus trečiajame dešimtmetyje, yra atgyvenusi, todėl būtinas iš esmės naujas reguliavimas. Profesorius Keesas van Raadas teigia: „Diskusija dėl to, ar serveris yra nuolatinė buveinė, yra beprasmiška. Turime paklausti, ar pajamų apmokestinimo taisyklės gali būti pritaikytos naujoms technologijoms, ar mums reikia permąstyti mokesčių sistemą. Manau, kad išgyvename pereinamąją fazę, kai tikimės, kad galime sėdėti audros metu remdamiesi senomis taisyklėmis. Aš įsitikinęs, kad tai nebus veiksminga ir kad mums reikia radikaliai permąstyti mokesčių taisykles“ [20].

Iš esmės pakeisti nusistovėjusią nuolatinės buveinės sampratą, kuria remiasi tarptautinės dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartys ir daugelio valstybių vidaus įstatymai, yra sudėtinga, todėl EBPO bando veikti pagal egzistuojančias taisykles. Tačiau bent jau naujosios verslo formos, tokios kaip elektroninė komercija, reikalauja specifiškesnio reguliavimo. Priešingu atveju šaltinio jurisdikcijos galimybės apmokestinti nerezidento pajamas tobulėjant komunikacijoms ir technologijoms gali tolydžio mažėti.

Lietuvos Respublikos įstatymai nenumato specialių taisyklių užsienio įmonių pajamoms, gautoms iš elektroninės komercijos, apmokestinti. Pažymėtina, kad Lietuvos vidaus teisės aktuose, priešingai nei EBPO pavyzdinėje sutartyje, nenaudojamas „nuolatinės veiklos vietos“ kriterijus siekiant nustatyti, ar egzistuoja nuolatinė buveinė [21]. Užtenka, kad užsienio valstybės įmonė vykdo nuolatinę veiklą Lietuvos Respublikoje, jog būtų pripažinta įmone, turinčia nuolatinę buveinę. Iš tiesų sunku apibrėžti ir nustatyti veiklos vietą, kai pati veikla (pvz., elektroninė komercija) yra virtuali. Tačiau ar pasiteisina „nuolatinės veiklos vietos“ kriterijaus netaikymas kitais atvejais? Pavyzdžiui, netaikant „nuolatinės veiklos vietos“ kriterijaus, užsienio įmonei priklausančio kilnojamojo turto išnuomojimas Lietuvos subjektui griežtai pagal įstatymo raidę galėtų būti laikomas užsienio įmonės veiklos išraiška, prilygtančia nuolatinėi buveinei. Nesant „nuolatinės veiklos vietos“ kriterijaus, nuolatinės buveinės sąvoka gali būti aiškinama pernelyg plačiai. Pagal EBPO pavyzdinės sutarties komentarą nuolatinė buveinė atsirastų tik tada, jeigu nuomos veikla būtų vykdoma per nuolatinę veiklos vietą [22].

4. Nuolatinė buveinė – funkciniu požiūriu atskiras subjektas

Nuolatinė buveinė nėra juridinis asmuo, o tik užsienio įmonės veiklos išraiška kitoje valstybėje, taip pat vadovybės buvimo vieta, filialas, įstaiga, gamykla ir kt. Nuolatinė buveinė paprastai nereikalauja teisinės registracijos, ji registruojama tik mokesčių tikslais [23]. Komercinių teisinių santykių srityje nuolatinė buveinė neturi teisinio subjektiškumo. Sandorių šalis yra užsienio įmonės valstybės įmonė, veikianti per nuolatinę buveinę, o ne pati nuolatinė buveinė. Vis dėlto nuolatinės buveinės subjektiškumo klausimas nėra vienareikšmis mokesčių teisės prasme.

EBPO pavyzdinės sutarties 7 straipsnio 2 paragrafe nustatyta, kad „nuolatinėi buveinei priskiriamas pelnas, kurį ji galėtų gauti, jeigu būtų atskira ir savarankiška įmonė“. Taigi apmokestinamojo pelno nustatymo tikslais EBPO pavyzdinė sutartis tarsi prilygina nuolatinę buveinę „atskirai ir savarankiškai įmonei“, kuri veikia kaip funkciniu požiūriu atskiras subjektas.

Nuolatinės buveinės, kaip funkciniu požiūriu atskiro subjekto, koncepcija buvo išplėtotą EBPO pateiktame projekte diskusijai dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms [24]. Pagal šią koncepciją suteikus nuolatinėms buveinėms funkciniu požiūriu atskiro subjekto statusą nuolatinėms buveinėms apmokestinamo pelno nustatymui yra reikšmingi ne tik įmonės (jos padalinių) sandoriai su trečiosiomis šalimis, bet ir vadinamieji „ekonominiai sandoriai“ (*dealings*) dėl turto, įsipareigojimų ir rizikos paskirstymo [25] tarp nuolatinės buveinės ir kitų tos pačios įmonės padalinių. Ekonominiai sandoriai atspindi ekonominės naudos paskirstymą tos pačios įmonės, teisės subjekto, viduje tarp atskirų įmonės padalinių, todėl ekonominiai sandoriai peržengia civilinės teisės ribas. Tai išimtinai mokesčių teisės kategorija. Ekonominiai sandoriai iš esmės pagrįsti turinio viršenybės formos atžvilgiu principu. Įprastinės teisinės kategorijos, tokios kaip juridinis asmuo, šiuo atveju nėra taip svarbios. Ekonominių san-

dorių turinį lemia faktinės ekonominės aplinkybės, kuriomis veikia nuolatinė buveinė, vykdydama jai priskirtą funkciją.

Ekonominių sandorių administravimas, reikalaujantis atlikti funkcinę analizę tam, kad būtų galima nustatyti ekonomiškai reikšmingą turto, įsipareigojimų ir rizikos priskyrimą nuolatinėi buveinei, gali būti ganėtinai sudėtingas, nes nėra išsamių ir praktiškai patikrintų taisyklių dėl ekonominių sandorių traktavimo. Atskiros valstybės laikosi skirtingų požiūrių dėl ekonominių sandorių. Čekijos Respublika, Italija, Vengrija pripažįsta ekonominius sandorius pagal EBPO rekomendacijas, tačiau netgi kai kurios EBPO narės, pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė ir Vokietija, ekonominiams sandoriams neteikia reikšmės [26].

Lietuvos Respublikos vidaus įstatymai laiko neleidžiamais atskaitymais užsienio įmonės sąnaudas, susijusias su nuolatinės buveinės valdymu, taip pat autorinius atlyginimus, kuriuos nuolatinė buveinė moka užsienio įmonei [27]. Iš to galima daryti išvadą, kad ekonominiai sandoriai nėra pripažįstami pagal Lietuvos vidaus teisę. Vis dėlto ekonominiai sandoriai ir funkcinio požiūriu atskiro subjekto koncepcija yra reikšmingi ir Lietuvos kontekste, nes traktuoti nuolatinės buveinės kaip „atskiras ir savarankiškas įmones“ gali būti reikalaujama pagal tarptautines dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurių šalis yra Lietuvos Respublika.

Nors nuolatinė buveinė yra mokestinė konstrukcija, neturinti teisinio subjektiškumo, pagal EBPO pavyzdinę sutartį apmokestinamojo pelno nustatymo tikslais nuolatinė buveinė yra prilyginama atskirai ir savarankiškai įmonei. Ryškėja tendencija mokesčių teisės prasme nuolatinę buveinę laikyti funkciškai atskiru subjektu [28]. Toks nuolatinės buveinės traktavimas yra pažangus, nes yra nukreiptas į neutralaus mokesstinio režimo sukūrimą, kai apmokestinimo tikslais tiek rezidentas, tiek nerezidentas yra traktuojami vienodai.

Bet kuriuo atveju nuolatinėi buveinei gali būti priskiriamas tik menamas subjektiškumas, kuris apibūdina nuolatinę buveinę kaip atskirą ir savarankišką ekonominį, bet ne teisinį vienetą. Skirtumai tarp nuolatinės buveinės ir įmonės, kaip teisės subjekto, t. y. ribota turtinė atsakomybė, kapitalo reikalavimai ir pan., išlieka. Nuolatinės buveinės, kaip funkcinio požiūriu atskiro subjekto, statusą mokesčių teisėje galėtų apibūdinti naujas terminas – ekonominis (funkcinis) subjektiškumas.

5. Nuolatinės buveinės mokestinis statusas pagal Europos Bendrijos teisę

Nagrinėjant nuolatinės buveinės sampratą būtina atsižvelgti į Europos Teisingumo Teismo priimtus sprendimus dėl nuolatinės buveinės mokesstinio statuso. Nors Europos Bendrijos įgaliojimai tiesioginio apmokestinimo srityje yra riboti, Europos Teisingumo Teismo (toliau ETT) jurisprudencijos ir Europos Bendrijos steigimo sutartyje (toliau EB sutartis) [29] įtvirtinto nediskriminacijos principo įtaka valstybių narių nacionalinėms tiesioginių mokesčių sistemoms apibūdinama revoliucine [30].

Nuolatinųjų buveinių apmokestinimo bylose, kurias nagrinėjo ETT, paprastai buvo kvestionuojamas steigimosi laisvės, įtvirtintos EB sutarties 43–48 straipsniuose, pažeidimas. EB sutarties 43 straipsnis draudžia apribojimus steigti atstovybes, filialus arba antrines įmones valstybių narių teritorijoje. *Avoir Fiscal* byloje [31] ETT pirmą kartą nusprendė, kad skirtingas rezidentų ir nerezidentų pajamų apmokestinimas gali reikšti diskriminaciją, draudžiamą pagal EB sutarties 43 straipsnį. ETT konstatavo, kad konkrečiu atveju užsienio įmonei, siekiančiai tam tikros mokesstinės naudos, buvo būtina įsteigti Prancūzijoje būtent antrinę įmonę. Taigi buvo pažeista steigimosi laisvė, garantuojanti neutralų pasirinkimą tarp teisinių veiklos formų kitoje valstybėje narėje. ETT išaiškino, kad steigimosi laisvė, garantuota EB sutartyje, implikuoja tiesioginio apmokestinimo kontekste valstybių narių pareigą kitų valstybių narių įmonių nuolatinėms buveinėms taikyti vienodą pajamų apmokestinimą, kaip ir įmonėms rezidentėms.

Profesorius Servaas van Thielas pažymi, kad ETT išvengė išvadų, jog bet koks apmokestinimo skirtumas rezidencijos pagrindu yra draudžiamas [32]. ETT rėmėsi bendra nuostata, kad rezidentų ir nerezidentų pajamų apmokestinimo skirtumai gali reikšti diskriminaciją, tačiau nebūtinai – tai priklauso nuo aplinkybių. Toks traktavimas paliko bent teorinę ga-

limybę, jog tam tikri apmokestinimo skirtumai nebūtų laikomi draudžiamais. Tačiau ETT aiškiai pasakė, kad ir nesant glaudesnės integracijos tarp valstybių narių tiesioginio apmokestinimo srityje, valstybių narių įmonių nuolatinių buveinių diskriminacija kitoje valstybėje narėje įmonių rezidencijų atžvilgiu būtų sunkiai pateisinama.

Dauguma bylų, kuriose ETT taikė nediskriminacijos principą, pajamų šaltinio valstybė sutapo su nuolatinės buveinės vietos valstybe. *Saint–Gobain* byloje [33] pajamų šaltinio ir nuolatinės buveinės vieta skyrėsi. Remiantis bylos faktais, *Compagnie de Saint–Gobain SA* įmonė, įsteigta Prancūzijoje, vykdė veiklą Vokietijoje per nuolatinę buveinę, kuriai priklausė dviejų Vokietijos antrinių įmonių akcijų paketai. Vokietijos antrinėms įmonėms savo ruožtu dar priklausė antrinės įmonės kitose užsienio valstybėse. Pagal Vokietijos įstatymus nuolatinė buveinė ir antrinės įmonės Vokietijoje sudarė fiskalinį vienetą (*Organschaft*), todėl antrinių įmonių pajamos buvo priskiriamos nuolatinėi buveinei. Kilo klausimas dėl nuolatinės buveinės gaunamų dividendų iš antrinių įmonių užsienyje apmokestinimo.

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

Sprendimas *Saint–Gobain* byloje patvirtino valstybių narių įsipareigojimą užtikrinti kitų valstybių narių įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimą, koks taikomas įmonėms rezidentėms. Tačiau svarbiausia šio sprendimo reikšmė yra ta, kad vienodas rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo koncepcijos taikymas buvo išplėstas mokesčio lengvatoms pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, t. y. buvo pripažinta valstybės narės įmonės nuolatinės buveinės kitoje valstybėje narėje teisė į mokesčio lengvatą, nustatytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tarp valstybės narės, kurioje yra nuolatinės buveinės vieta, ir trečiųjų (pajamų šaltinio) valstybių.

Pagal EBPO pavyzdinę sutartį mokesčio mokėtojas turi būti susitariančios valstybės rezidentas tam, kad galėtų pasinaudoti sutartyje nustatytu lengvatiniu apmokestinimo režimu. Atsižvelgiant į tai, kad kalbant griežtai tarptautinės mokesčių teisės terminais nuolatinė buveinė nėra rezidentė, kai kurių autorių nuomone, ETT sprendimas *Saint–Gobain* byloje parodo Europos Bendrijos teisės neatitiktį visuotinai priimtiems tarptautinės mokesčių teisės principams, įtvirtintiems EBPO pavyzdinėje sutartyje [34].

Suteikus nuolatinėi buveinei mokesstinį statusą, ekvivalentišką rezidento statusui, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių prasme išplečiamas asmenų ratas, kuriems būtų taikomos šių sutarčių nustatytos mokesčio lengvatos. Kartu sudaromos papildomos galimybės planuoti tarptautinius mokesčius. Tai gali reikšti neigiamas pasekmes valstybių fiskaliniams interesams. Vis dėlto *Saint–Gobain* byloje bendros rinkos argumentai pasirodė svarūs, kad ETT leistų nuolatinėi buveinei pasinaudoti dvigubo apmokestinimo sutartyje nustatytomis mokesčio lengvatomis, taikytinomis rezidento statusą turinčiam mokesčio mokėtojui.

Sprendimas *Saint–Gobain* byloje keičia pagrindinių tarptautinio apmokestinimo principų – šaltinio ir rezidencijos – santykį. *Saint–Gobain* byloje nuolatinė buveinė buvo iš esmės prilyginta rezidentui valstybėje, su kuria nuolatinę buveinę sieja tik pajamų šaltinis. Tarptautinėje mokesčių teisėje nuolatinės buveinės samprata atspindi kompromisą tarp besiskiriančių kapitalą eksportuojančių ir importuojančių valstybių interesų. Kaip matyti, Europos Są-

jungos kontekste valstybių interesų priešpriešą vis labiau nusveria bendros rinkos perspektyva. Galima teigti, kad Europos Bendrijoje didesnę reikšmę įgyja šaltinio principas, pagal kurį pajamos apmokestinamos neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo rezidenciją. Atitinkamai keičiasi ir nuolatinės buveinės samprata.

Sprendimas *Saint-Gobain* byloje buvo motyvuotas Europos Bendrijos siekiu vienodai apmokestinti rezidentus ir nerezidentus. Tačiau šiuo atveju vienodas apmokestinimas nereikia tokios pačios bendrosios pajamų mokesčio naštos, tenkančios investuotojui, priklausomai nuo teisinės įmonių veiklos formos – antrinės įmonės arba filialo (nuolatinės buveinės). Ekonominiu (turinio) požiūriu nuolatinė buveinė nesiskiria nuo antrinės įmonės ir pagal valstybių vidaus įstatymus jų mokesčio bazė paprastai nustatoma pagal tas pačias taisykles [35]. Tačiau skiriasi paskirstyto pelno apmokestinimas. Nuolatinė buveinė paskirstytas pelnas, kitaip nei antrinės įmonės išmokėti dividendai, nėra apmokestinamas mokesčiu prie pajamų šaltinio. Tam, kad būtų panaikintas toks skirtumas, kai kurios valstybės, pavyzdžiui, Jungtinės Valstijos, taiko filialo pelno mokesť, kuriuo apmokestinama vadinamoji „dividendams ekvivalenti suma“. Taigi užsienio įmonių, veikiančių Jungtinėse Valstijose per ten registruotus filialus, pajamos, kaip ir JAV įmonių pajamos, apmokestinamos dviem lygmenimis. Jungtinėse Valstijose filialo pelno mokesčiu siekiama užsienio įmonės filialą prilyginti JAV įmonei [36]. Nors filialo pelno mokesťis suvienodina užsienio investuotojui tenkančią bendrąją pajamų mokesčio našta, toks mokesťis gali reikšti didesnius nerezidentų mokesťinius įsipareigojimus ir dėl to mažiau palankų užsienio įmonės filialo (nuolatinės buveinės) apmokestinimą, palyginti su vietinių įmonių filialais toje pačioje valstybėje. Filialo pelno mokesťis būtų nesuderinamas su Europos Bendrijos bendrosios rinkos interesais [37]. Maža to, tai, kad nuolatinės buveinės paskirstytas pelnas nėra apmokestinamas prie pajamų šaltinio, negali būti laikoma pranašumu, dėl kurio nuolatinė buveinė būtų taikomas kitais atžvilgiais blogesnis apmokestinimas. Tai buvo patvirtinta *Avoir Fiscal* ir *Commerzbank* [38] bylose.

Pažymėtina, kad Pelno mokesčio įstatymas Nr. IX–675 suteikia teisę į užsienyje sumokėto pelno mokesčio kreditą tik Lietuvos vienetais, t. y. Lietuvoje registruotoms įmonėms [39]. Užsienio įmonių nuolatinės buveinės tokios teisės neturi. Kaip buvo minėta, skirtingas vietinių ir užsienio įmonių apmokestinimas gali būti pripažintas prieštaraujančiu Europos Bendrijos sutarties nuostatoms. Nuo 1980-ųjų ETT išnagrino apie 65 tiesioginių mokesčių bylas, kuriose į ETT buvo kreiptasi beveik iš visų Europos Sąjungos valstybių. 60 bylų laimėjo mokesčio mokėtojai arba Europos Komisija [40]. Tai turėtų papildomai skatinti valstybės nares suderinti savo vidaus įstatymus tiesioginio apmokestinimo srityje su Europos Bendrijos teise.

Išvados

Nuolatinės buveinės samprata atsirado ir buvo plėtojama tarptautinių sutarčių lygmeniu, todėl netgi sprendžiant vidaus teisės klausimus tikslinga šią sampratą interpretuoti tarptautinės mokesčių teisės kontekste.

Nuolatinės buveinės sampratą apibūdina kompromisas tarp priešingų kapitalą importuojančių ir eksportuojančių valstybių interesų. Kompromisas reiškia, kad veiklos pajamų apmokestinimo teisė priskiriama išimtinai rezidencijos jurisdikcijai tol, kol užsienio įmonės veikla šaltinio jurisdikcijoje nesudaro nuolatinės buveinės. Juridinę išraišką šis kompromisas įgyja tarptautinėse dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Valstybių vidaus įstatymuose įtvirtinta nuolatinės buveinės sąvoka dažnai esti platesnė negu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, nes valstybės vidaus teisinėje erdvėje kompromiso taisyklė, pagrįsta abipusiškumo principu, neveikia ir vidaus įstatymai šiuo atveju atspindi vien tik pajamų šaltinio valstybės interesus.

Bėgant laikui nuolatinės buveinės sąvokos teisinė sąranga keitėsi nedaug, tačiau būtų neteisinga teigti, kad nuolatinės buveinės samprata išlieka tokia pat, kokia ji buvo *in statu nascendi*.

Pirma, naujos verslo formos, tokios kaip elektroninė komercija, keičia tradicinę sampratą apie įmonės veiklos išraišką kitoje valstybėje, o kartu ir nuolatinės buveinės sa-

mpratą. Šiandien užsienio įmonių veikloje gali nebūti jokių materialių ir fizinių požymių, kuriais remiantis buvo suformuluota nuolatinės buveinės sąvoka. Siekdama užpildyti teisinio reguliavimo spragas, tačiau išvengti radikalių reformų, reikalaujančių keisti esamas tarptautinės dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartis, EBPO bando veikti pagal egzistuojančias taisykles, interpretuodama šias taisykles naujomis sąlygomis. Vis dėlto tobulėjant komunikacijoms ir technologijoms radikalesnių pokyčių poreikis tampa vis akivaizdesnis.

Antra, nors nuolatinė buveinė nėra atskiras juridinis asmuo, apmokestinamojo pelno nustatymo tikslais nuolatinėi buveinei priskiriamas menamas subjektiškumas. Vyraujanti doktrina traktuoja nuolatinę buveinę esant funkcinio požiūriu atskiru subjektu, prilygina ją atskirai ir savarankiškai įmonei. Šiuo atveju viršenybė aiškiai teikiama ekonominiam turiniui, o ne teisinei formai.

Trečia, remiantis Europos Teisingumo Teismo išaiškinimais Europos Bendrijos teisė reikalauja, kad nuolatinėi buveinei būtų suteiktas iš esmės rezidentės mokesstinis statusas. Tai liudija, kad Europos Bendrijoje, nustatant nuolatinės buveinės mokesstinį statusą, rezidencijos kriterijui teikiama mažiau reikšmės negu pajamų šaltinio vietos kriterijui.

Aptarti nuolatinės buveinės sampratos pokyčiai atspindi bendrą tendenciją, nukreiptą į teisinei veiklos formai neutralaus mokesstinio režimo sukūrimą, – suteikti nuolatinėi buveinei mokestinį statusą, artimą įmonės rezidentės statusui. Šiuolaikinis nuolatinės buveinės interpretavimas mokesčių teisėje, pagrįstas nediskriminacijos ir turinio viršenybės formos atžvilgiu principais, sumažina skirtumus tarp rezidento ir nerezidento, tarp antrinės įmonės ir filialo.



LITERATŪRA IR PASTABOS

1. Iki Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo Nr. I–442 1 straipsnio pakeitimo, padaryto 1998 m. liepos 2 d. priėmus įstatymą Nr. VIII–836, pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio buvo apmokestinamos tik tam tikros užsienio valstybių įmonių pajamų rūšys.
2. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto tinklapis <http://www.finmin.lt>
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX–675 2 straipsnio 12 dalis.
4. Žr., pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvi-gubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 5 straipsnį.
5. **Degeys R.** Užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimo metodų pasirinkimo dilema // Jurisprudencija: mokslo darbai. – Vilnius, 2002. T. 34(26).
6. **Skaar A. A.** Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991.
7. Plačiau žr. **Graetz M. J., O'Hear M. M.** The "Original Intent" of U.S. International Taxation. Duke Law Journal. 1997. Vol. 46.
8. Žr. Articles of the Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital, [As they read on 28 January 2003].
9. Model Tax Convention on Income and on Capital, EBPO, January 2003.
10. Žr. **Todd M.** Landau and Nicasio del Castillo. How to minimize the global PE risk. International Tax Review. 2002.
11. Atskiros valstybės taiko skirtingus kriterijus įmonių rezidencijai nustatyti. Skiriami du pagrindiniai rezidencijos kriterijai: steigimo vieta (*de jure* rezidencija) ir valdymo vieta (*de facto* rezidencija). Plačiau žr. **Couzin R.** Corporate Residence and International Taxation, 2002.
12. Pažymėtina, kad kai kurios pramoninės valstybės taiko kitokius kriterijus negu nuolatinė buveinė. Pavyzdžiui, pagal JAV vidaus mokesčių įstatymus užsienio įmonės yra apmokestinamos Jungtinėse Valstijose, jeigu užsienio įmonių veikla yra efektyviai susijusi su prekyba arba verslu Jungtinėse Valstijose (I.R.C. § 882). Jungtinė Karalystė vidaus teisėje nuolatinės buveinės sąvoka įvesta tik nuo 2003 m., nors iki tol jau buvo taikomos užsienio įmonės filialo ir agento sąvokos, savo esme pagal EBPO terminologiją artimos nuolatinės buveinės sąvokai (**Clavey C. and Morgan S.** Non-resident companies with UK branches face new tax status. International Tax Review, 2002).
13. EBPO Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital. Art 5 para. 3.
14. **Reuven S. Avi-Yonah.** The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification. Texas Law Review. 1995–1996. Vol. 74.
15. **Baker Ph.** Double Taxation Conventions and International Tax Law. 1994.
16. **Bundesfinanzhof [BFH]** II R 12/92, Betriebs-Berater, 52 (1997).
17. Žr. **Eicker K.** EBPO PE guidance consistent with German case law and decree. International Tax Review, August 2001. Svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, kad pagal EBPO pavyzdinės sutarties 5 straipsnio komentaro 26.1 punktą įmonė, užsiimanti naftos perdirbimu ir transportuojanti naftą jai priklausančiu vamzdynu, kuris kerta kitos valstybės teritoriją, nelaikoma turinti nuolatinę buveinę toje kitoje valstybėje. EBPO nuomone, *įmonei priklausančios* (išskirta autoriaus) naftos transportavimas vamzdynu yra išimtis, numatyta EBPO pavyzdinės sutarties 5 straipsnio 4 a) subparagrafe, kad sąvoka „nuolatinė buveinė“ neapima įrangos naudojimo tik tai įmonei priklausantiems gaminiams arba prekėms sandėliuoti arba pristatyti. Šiuo atveju svarbus kriterijus yra „gaminų ar prekių (naftos) priklausomybė įmonei, transportuojančiai naftą jai priklausančiu vamzdynu“.
18. EBPO pavyzdinės sutarties 5 straipsnio komentaro 42.1–42.10 punktai. Žr. **Model** Tax Convention on Income and on Capital, EBPO, January 2003.
19. Pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė laikosi nuomonės, kad bet koku atveju kompiuterio serveris, kurį naudoja įmonė, užsiimanti elektronine komercija, nėra nuolatinė buveinė. Žr. **Model** Tax Convention on Income and on Capital, EBPO, January 2003.
20. Žr. **Ralph O.** Changing world leaves PE standing, International Tax Review. February 1999.
21. EBPO pavyzdinės sutarties 5 straipsnio komentaro 2 punktas įvardija veiklos vietą kaip esminį nuolatinės buveinės požymį. Pelno mokesčio įstatymas Nr. IX–675 veiklos vietos požymio nenumato. Šio įstatymo 2 straipsnio 12 dalyje nustatyta, kad užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.
22. EBPO pavyzdinės sutarties 5 straipsnio komentaro 8 punktas. Žr. **Model** Tax Convention on Income and on Capital, EBPO, January 2003.

23. Lietuvos teisės aktuose nuolatinių buveinių registracija mokesčių tikslais taip pat skiriama nuo užsienio įmonių teisinės registracijos. Pavyzdžiui, Užsienio valstybių įstaigų, įmonių, organizacijų nuolatinių buveinių, neįregistruotų Lietuvos Respublikos įmonių rejestre, registravimo draudėjais, valstybinio socialinio draudimo įmokų mokėjimo, duomenų apie apdraustuosius pateikimo ir išregistravimo tvarkos, patvirtintos Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos direktoriaus 2002 m. birželio 6 d. įsakymu Nr. 277, 1 punkto 2 pastraipoje nustatyta, kad minėtoji tvarka netaikoma nuolatinėms buveinėms, kurios vykdo veiklą kaip užsienio valstybės įstaigos, įmonės, organizacijos filialai, atstovybės ir užsienio banko filialai (skyriai), t. y. turi teisinį registravimą. Taigi pripažįstama, kad užsienio įmonei, veikiančiai per nuolatinę buveinę, teisinė registracija nėra privaloma.
24. Plačiau žr. **Discussion** Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, EBPO, 2001.
25. Nuolatinės buveinės ekonominiai sandoriai yra *sui generis*. Kitaip nei civiliniai teisiniai sandoriai, ekonominiai sandoriai nesukuria civilinių teisiųjų pasekmių. Ekonominius sandorius apibūdina ekonomiškai reikšmingas rizikos, įsipareigojimų ir naudos perleidimas tarp atskirų tos pačios įmonės padalinių. Tai turi būti realus ir identifikuojamas įvykis, pavyzdžiui, fizinis prekių atsargų perdavimas, paslaugų teikimas, nematerialaus turto naudojimas, finansinio turto perleidimas. Žr. **Discussion** Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, EBPO, 2001.
26. Žr. **Todd M.** Landau and Nicasio del Castillo, How to minimize the global PE risk, *International Tax Review*. 2002.
27. Atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. kovo 5 d. nutarimu Nr. 321, 6.2 ir 6.4 punktai.
28. Įgyvendindama funkcinį požiūrį atskiro subjekto koncepciją, Jungtinė Karalystė ketina taikyti kapitalizavimo reikalavimus filialui (nuolatinėi buveinei), taip lyg filialas prilygtų atskirai ir savarankiškai įmonei. Žr. **Debt-to-equity** ratio to apply to UK branches, Herbert Smith, *International Tax Review*, October 2002.
29. **Treaty** Establishing The European Community, 1992 O.J. (C 224) 31. Reprinted in [1992] 1 C.M.L.R. 573.
30. Žr. **Vanistendael F.**, Tax Revolution in Europe: The impact of Non-discrimination, *European Taxation*. January/February 2000.
31. **Case** 270–83, *Commission v. France*, 1986 ECR 273.
32. **Servaas van Thiel**. The Prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean? *European Taxation*, 1994. Vol. 34.
33. **Case** C–307/97. *Compagnie de Saint-Gobain, Zwegniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, 1999 ECR I–6161.
34. **Offermans R. and Romano C.** Treaty Benefits for Permanent Establishments, *European Taxation*. 2000. Vol. 40.
35. **Schuch J.** Bilateral Tax Treaties Multilateralized by the EC Treaty / Multilateral Tax Treaties. *New Developments in International Tax Law*. 1998.
36. Žr. **Richard L. Doernberg**. *International Taxation*, 1990. Tiesa, esant tam tikroms sąlygoms, filialo pelno mokestis nebūtų taikomas dėl dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, neleidžiančių apmokestinti įmonės pelno, kuris nėra priskirtinas įmonės nuolatinėi buveinei. Plačiau žr. **Isenbergh J.** *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*, 1990.
37. Kai kurių autorių teigimu, filialo pelno mokestis yra suderinamas su Europos Bendrijos teise, argumentuodami, kad toks mokestis sudaro prielaidas užsienio investuotojams priimti apmokestinimo atžvilgiu neutralų sprendimą renkantis veiklos formą, t. y. filialą arba antrinę įmonę kitoje valstybėje. Tačiau reikėtų sutikti su nuomone, kad šis argumentas prarado savo reikšmę Europos Bendrijoje panaikinus paskirstyto pelno apmokestinimą prie pajamų šaltinio pagal patronuojančių ir antrinių įmonių direktyvą (Council Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJEC L 225 of 20 August 1990). Žr. **Servaas van Thiel**, *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*, 2002.
38. **Case** 330/91, *R v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, 1993 E.C.R. I–4017.
39. **Lietuvos Respublikos** pelno mokesčio įstatymo Nr. IX–675 55 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Lietuvos vienetas iš šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pelno mokesčio sumos gali atskaičiuoti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje. Minėto įstatymo prasme (2 str. 2 d.) nuolatinė buveinė nepatenka į Lietuvos vieneto sąvoką, tad nuolatinė buveinei nebūtų taikomos šio įstatymo 55 straipsnio 1 dalies nuostatos dėl užsienyje sumokėto pelno mokesčio kredito.



The Changing Concept of Permanent Establishment in Tax Law

Doctoral Candidate Robertas Degesys

Law University of Lithuania

SUMMARY

The requirement of a permanent establishment as a precondition to taxing active income of non-residents in a source country was originally introduced more than a century ago. Nowadays permanent establishment continues to be one of the core elements of international taxation.

Permanent establishment represents the compromise between diverging interests of capital importing and exporting countries, from the legal point of view the concept operates by limiting the taxing powers of source and residence jurisdictions. Based on the compromise rule, a foreign enterprise becomes tax liable in the source country only if it maintains a permanent establishment in that country. In absence of a permanent establishment, the residence country has the exclusive taxing power. The coherent international taxation system, which could effectively prevent double taxation, requires a uniform interpretation of the concept of permanent establishment by national courts as well as tax law enforcement agencies.

This article elaborates on the issues of the changing concept of permanent establishment. The article begins with the attempt to answer the question why the requirement of a permanent establishment has been first introduced and developed in the international tax treaties and how this has influenced the economical substance of the concept. Afterwards, the changes in the concept of permanent establishment due to the new forms of business as e-commerce are discussed. Further, the treatment of a permanent establishment as a functionally separate entity is also addressed here. Finally, the article discusses the requirement of EC law to grant permanent establishments the tax status close to the one of resident enterprises.

The main conclusion of the article is that the recent changes in the concept of permanent establishment reflect the general trend towards the creation of neutral tax regime irrespective of legal forms of business, reducing the differences between a subsidiary and a branch. At the same these changes, which are based on the interpretation of the concept, apparently indicates the need for a more radical reform of tax rules applicable to permanent establishments.

