

## UŽSIENIO ĮMONIŲ NUOLATINIŲ BUVEINIŲ APMOKESTINIMO METODŲ PASIRINKIMO DILEMA

**Doktorantas Robertas Degesys**

Lietuvos teisės universitetas, Teisės fakultetas, Finansų ir mokesčių teisės katedra  
Ateities g. 20, 2057 Vilnius  
Telefonas 271 45 21  
Elektroninis paštas fmtk@ltu.lt

*Pateikta 2002 m. spalio 29 d.*

*Parengta spausdinti 2002 m. lapkričio 29 d.*

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas  
dr. Algirdas Miškinis ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos  
viršininkės pavaduotojas docentas dr. Mindaugas Strumskis*

### S a n t r a u k a

Globalizacija lemia tai, kad įmonių veikla neapsiriboja vienos valstybės teritorija. Dėl to įmonių gautos verslo pajamos gali būti apmokestinamos pagal bent kelių valstybių jurisdikciją. Atskiroms valstybėms taikant skirtingas apmokestinimo taisykles, gal susidaryti situacijos, kai tos pačios pajamos apmokestinamos kelis kartus arba, priešingai, visiškai neapmokestinamos. Siekdamas išvengti šių neigiamų padarinių, valstybės turi siekti kiek įmanoma geriau derinti vidaus mokesčių įstatymus. Ekonominio bendradarbiavimo ir vystymo organizacija [OECD] ėmėsi kontroliuoti šias pastangas, pateikdama darbinę hipotezę dėl „funkcionaliai atskiro subjekto“ metodo taikymo apmokestinant užsienio įmonių nuolatinės buveinės.

Lietuvai tampant integruota pasaulinės ekonomikos dalimi, itin aktualūs tarptautinio apmokestinimo klausimai, įskaitant užsienio įmonių nuolatinį buveinių apmokestinimą. Kuriant Lietuvos mokesčių įstatymus, susiduriama su tam tikra dilema: kuriuo iš tarptautinėje praktikoje egzistuojančių nuolatinį buveinių apmokestinimo metodų turėtų būti grindžiamas Lietuvos apmokestinimo modelis.

Šiame straipsnyje nagrinėjami pagrindiniai užsienio įmonių nuolatinį buveinių apmokestinimo metodai, OECD naujai suformuluoto „funkcionaliai atskiro subjekto“ metodo pranašumai ir trūkumai, taip pat atskirų metodų taikymo galimybės Lietuvos praktikoje.

### Įvadas

Globalinės ekonomikos sąlygomis vienas iš pagrindinių valstybės fiskalinės politikos tikslų yra sukurti tokią fiskalinę aplinką, kuri pritrauktų užsienio kapitalo srautus bei investicijas į nacionalinę ekonomiką. Kita vertus, būtina užtikrinti, kad užsienio verslo subjektai, veikdami toje valstybėje, sumokėtų vietos mokesčius, kurie yra tos valstybės vykdomų funkcijų bei teikiamų viešųjų paslaugų finansinis pagrindas.

Lietuvai integruojantis į pasaulinę ekonomiką, jos nacionalinis ūkis tampa vis atviresnis užsienio kapitalui bei verslui. Lietuvos Respublikos įstatymuose numatytos įvairios galimybės užsienio valstybių įmonių veiklai vykdyti Lietuvoje [1]. Remiantis Lietuvos Banko statistikos duomenimis, 2001 metais tiesioginės užsienio investicijos Lietuvoje siekė apie 10 662 mln. litų [2]. Taigi Lietuvos kontekste užsienio įmonių pajamų apmokestinimo klausimai itin aktualūs.

Kai vienos valstybės įmonė vykdo veiklą kitoje valstybėje, apmokestinimo antroje valstybėje tikslais būtina atsakyti į du esminius klausimus. Pirma, remiantis antrosios valstybės teise reikia nustatyti, ar laikoma, kad pirmosios (užsienio) valstybės įmonė veikia antro-

joje valstybėje per nuolatinę buveinę. Antra (jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą teigiamas), būtina nustatyti pelną, priskiriamą užsienio įmonės nuolatinėi buveinei ir apmokestinamą antroje valstybėje. 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675, kuriame, kaip, beje, ir kituose Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose, turi būti ieškoma atsakymų į šiuos du klausimus.

Šiame straipsnyje nagrinėjamas „antrasis“ užsienio įmonių apmokestinimo klausimas, t. y. pelno ir nuostolių [3] priskyrimas užsienio įmonių nuolatinėms buveinėms.

Rašyti šį straipsnį paskatino jau minėto naujo Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 priėmimas, taip pat ir 2001 metais Ekonominio bendradarbiavimo ir vystymo organizacijos (OECD) inicijuota vieša diskusija pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms klausimais. Ši diskusija buvo inicijuota siekiant patikrinti OECD parengtą nuolatinės buveinės, kaip hipotetiškai atskiro subjekto, apmokestinimo modelį, ir sulaukė gana prieštaringų vertinimų, reikšmingų tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu.

## 1. Nuolatinių buveinių apmokestinimo metodai

Vadovaujantis tarptautinio apmokestinimo principais, įtvirtintais OECD pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo (toliau – OECD pavyzdinė sutartis) nuostatose [4], pajamų šaltinio valstybės teisė apmokestinti užsienio įmonės pelną yra ribota, t. y. valstybė gali apmokestinti tik tą užsienio įmonės pelną, kuris priskiriamas užsienio įmonės nuolatinėi buveinei, esančiai toje valstybėje [5]. Taigi užsienio įmonių apmokestinimo tikslais svarbu nustatyti, ką laikyti įmonės pelnu, priskirtinu užsienio įmonės nuolatinėi buveinei.

Nagrinėjant įvairių valstybių praktiką, galima būtų išskirti du pagrindinius pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms metodus (toliau dar vadinamus „nuolatinių buveinių apmokestinimo metodais“): tiesioginį ir netiesioginį [6, p. 11].

Taikant tiesioginį metodą, nuolatinėi buveinei priskiriamas pelnas, kurį nuolatinė buveinė gautų, jeigu būtų nepriklausoma, nesusijusi ir atskira įmonė, veikianti tokiomis pačiomis ar panašiomis sąlygomis. Tuo tarpu netiesioginis metodas reiškia tai, kad nuolatinės buveinės pajamos apskaičiuojamos pagal bendrąsias visos įmonės pajamas, gautas iš veiklos, kurioje dalyvavo nuolatinė buveinė. Nuolatinėi buveinei tenkančios įmonės pajamos apskaičiuojamos visos įmonės bendrosioms pajamoms taikant koeficientus, paremtus turto, apyvartos, darbo valandų skaičiaus ar kitų reikšmingų veiksnių lyginimu.

OECD pateiktame projekte diskusijai dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms taip pat išskiriami du pagrindiniai pelno priskyrimo metodai, t. y. „funkcionaliai atskiro subjekto“ metodas (angl. *functionally separate entity*) ir „atitinkamos veiklos“ metodas (angl. *relevant activity*) [7], kurie iš esmės atitinka prieš tai minėtus tiesioginį ir netiesioginį metodus. Vis dėlto tikslingiau būtų tyrinėti OECD pateiktus metodus, nes OECD, kaip autoritetinga tarpvalstybinė institucija, koordinuoja atskirų valstybių, siekiančių tam tikro konsensuso šiuo klausimu, pastangas. Be to, OECD inicijuota vieša diskusija dėl OECD pateikto projekto atskleidė aktualiausias tendencijas.

## 1.1. Atitinkamos veiklos metodas

Pagal šį metodą prie nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno priskiriamas įmonės pelnas, gautas iš veiklos, kurioje dalyvauja nuolatinė buveinė, t. y. pelnas iš *atitinkamos veiklos*. Tai reiškia, kad jeigu *atitinkamoje veikloje* dalyvauja keletas įmonės padalinių ir jų veikla nuostolinga, tai nuostoliai, patirti kitų įmonės padalinių, akivaizdžiai mažintų pelną, priskirtiną tam tikrai nuolatinei buveinei, nes atskirų padalinių nuostoliai mažintų bendrąsias įmonės pajamas iš *atitinkamos veiklos*. Kita vertus, kitų įmonės padalinių nuostoliai iš veiklos, nelaikomos *atitinkama veikla*, nuolatinės buveinės apmokestinamajam rezultatui įtakos neturėtų.

Kaip matyti, taikant šį metodą svarbu, kaip plačiai suprantama *atitinkamos veiklos* sąvoka. Tarkime, turime įmonę, kurios pagrindinė būstinė gamina naują produktą. Šį produktą paskirsto ir platina įmonės nuolatinė buveinė kitoje valstybėje. Kuriant naują produktą turėta daug išlaidų, kurių naujo produkto pardavimo pajamos nekompensavo, nes naujas produktas sunkiai priimamas užsienio rinkoje. Dėl to naujo produkto verslas yra nuostolingas. Jeigu atitinkama veikla laikysime ištiesą procesą, apimantį produkto gamybą, produkto sukūrimą ir t. t., minėtu atveju nuolatinės buveinės pajamos iš distribucijos neturėtų būti apmokestinamos (net jeigu nuolatinės buveinės vykdoma distribucijos veikla yra pelninga), nes apskaičiuojant nuolatinės buveinės veiklos rezultatą jai reikėtų priskirti ir nuostolius iš visos *atitinkamos veiklos*, t. y. nuostolius, patirtus dėl produkto gamybos, tyrinėjimų ir pan.

Jeigu *atitinkamos veiklos* sąvoka būtų apibrėžiama siauriau ir nurodytų nuolatinės buveinės vykdomą funkciją (pvz., produkto distribuciją), nuolatinei buveinei turėtų būti priskiriamos ir apmokestinamos tik pajamos iš distribucijos (nepaisant kitų įmonės padalinių, kurie nevykdo distribucijos, veiklos rezultatų). Taikyti funkcinį atitinkamos veiklos apibrėžimą gali būti sunku tais atvejais, kai tiek nuolatinė buveinė, tiek kiti įmonės padaliniai vykdo panašią funkciją. Tarkime, įmonė turi dvi nuolatinės buveines valstybėse A ir B, kuriose abi vykdo distribucijos funkciją. Nuolatinės buveinės, veikiančios valstybėje A, veikla yra pelninga, tuo tarpu nuolatinės buveinės, veikiančios valstybėje B, rezultatas – nuostolis, netgi didesnis už nuolatinės buveinės pelną valstybėje A. Kyla klausimas, ar vadovaujantis funkciniu atitinkamos veiklos apibrėžimu turėtų būti atsižvelgta į nuostolį valstybėje B apskaičiuojant nuolatinės buveinės apmokestinamąjį rezultatą valstybėje A?

Reikia pasakyti, kad atskiros valstybės atitinkamos veiklos metodą taiko skirtingiems parametrams. Pavyzdžiui, vienoje valstybėje nuolatinės buveinės pelnui apskaičiuoti imamos įmonės bendrosios pajamos iš atitinkamos veiklos, kitose – išlaidos, trečioje – visos įmonės kapitalo struktūra [8].

## 1.2. Funkcionaliai atskiro subjekto metodas

Vadovaujantis funkcionaliai atskiro subjekto metodu, OECD pavyzdinės sutarties 7 straipsnio 1 pastraipa nenustato (priešingai negu atitinkamos veiklos metodas), kuris (kiekybine išraiška) užsienio įmonės pelnas priskirtinas tos įmonės nuolatinei buveinei, o tik pavirtina tai, kad *pajamų šaltinio valstybė neturi teisės apmokestinti* pelno, kurį užsienio įmonė gauna kitoje valstybėje kitaip negu per nuolatinę buveinę.

Funkcionaliai atskiro subjekto metodas reikalauja priskirti nuolatinei buveinei pelną, kurį ji gautų veikdama laikydamosi „ištiesos rankos“ principo [9] kaip atskira įmonė, atliekanti tą pačią ar panašias funkcijas tomis pačiomis ar panašiomis sąlygomis. Pagal šį metodą neveikia „pritraukimo jėgos“ principas (angl. *force of attraction*) [10].

Pagal funkcionaliai atskiro subjekto metodą apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tikslais nuolatinėms buveinėms suteikiamas hipotetinis atskiros įmonės statusas, nors iš tikrųjų nuolatinės buveinės atskiro teisinio subjektiškumo neturi, o yra tik nuolatinė užsienio įmonės veiklos vieta kitoje valstybėje, įskaitant vadovybės buvimo vietą, filialą, įstaigą, gamyklą ir kita [11].

Suteikus nuolatinėms buveinėms funkcionaliai atskiro subjekto statusą, atsiranda galimybė pripažinti nuolatinių buveinių ekonominius sandorius (angl. *dealings*) [12] su užsienio įmonės pagrindine būstine. Nuolatinės buveinės ekonominiai sandoriai yra atskira kategorija.

Jie nesukelia civilinių teisinių padarinių. Ekonominius sandorius apibūdina ekonomiškai reikšmingas vienu tos pačios įmonės padalinių rizikos, įsipareigojimų ir naudos perleidimas kitiems [13]. Vadovaujantis funkcionaliai atskiro subjekto metodu, jeigu užsienio įmonės pagrindinė būstinė perduoda nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje, naudotis ilgalaikį turtą, kurį, įvertinus nuolatinės buveinės vykdomas funkcijas ir prisiimtą riziką, nuolatinė buveinė naudoja kaip nuosavą, laikoma, kad šis ilgalaikis turtas yra nuolatinės buveinės, kaip atskiros įmonės, turtas. Būtent nuolatinių buveinių ekonominių sandorių pripažinimas yra vienas esminių funkcionaliai atskiro subjekto metodo požymių. Atitinkamos veiklos metodas visiškai ignoruoja bet kokius ekonominius sandorius įmonės viduje.

Funkcionaliai atskiro subjekto metodas leidžia apmokestinti nuolatinės buveinės pelną net ir tuo atveju, kai bendras visos užsienio įmonės, įskaitant kitus įmonės padalinius, rezultatas yra nuostolis. Tuo tarpu, kaip jau minėta, pagal atitinkamos veiklos metodą nuolatinės buveinės veikla paprastai nebūtų laikoma pelninga, jeigu visos įmonės lygmeniu tas verslas (atitinkama veikla) nėra pelningas, nes prie nuolatinės buveinės priskiriama dalis visos įmonės atitinkamos veiklos rezultato. Taigi skirtingų apmokestinimo metodų taikymas gali lemti priešingus rezultatus.

## **2. OECD suformuluoto funkcionaliai atskiro subjekto metodo pranašumai ir trūkumai**

Kiekvienas iš prieš tai aptartų metodų turi savo šalininkų. OECD pasirinko funkcionaliai atskiro subjekto metodą, teigdama, kad šis metodas yra paprastesnis, geriau administruojamas ir labiau suderinamas su „ištiestos rankos“ principu, taikytinu [OECD pavyzdinės sutarties] 9 straipsnio kontekste [14].

Funkcionaliai atskiro subjekto metodo paprastumą OECD sieja su tuo, kad jį taikant išvengiama praktikoje dažnai komplikuoto atitinkamos veiklos kriterijaus taikymo ir tai leidžia nuosekliau taikyti „ištiestos rankos“ principą nustatant nuolatinių buveinių apmokestinamąjį rezultatą. Administravimo požiūriu funkcionaliai atskiro vieneto metodas nereikalauja nustatyti įmonės kitose valstybėse gautų (pasaulinių) pajamų. Tai būtų reikalinga taikant atitinkamos veiklos metodą. Taip išvengiama dar nepakankamai efektyvios atskirų valstybių mokesčių administratorių susižinojimo procedūros. Be to, OECD teigimu, funkcionaliai atskiro vieneto metodas užtikrina mokesčio režimo neutralumą nepaisant to, ar ekonominę veiklą vykdo rezidentas ar nerezidentas. Dėl šių motyvų OECD pasirinko funkcionaliai atskiro subjekto metodą kaip darbinę hipotezę, pateikdama ją viešai diskusijai ir tikėdamasi, kad susiformavus tarptautiniam konsensusui šiuo klausimu atskiros valstybės atitinkamai suderins savo vidaus įstatymus.

Vis dėlto laikyti OECD pateiktą funkcionaliai atskiro subjekto metodą tobulu būtų pernelyg paviršutiniška atsižvelgiant vien jau į tai, kad tai tik darbinė hipotezė, kuri nėra visapusiškai patikrinta praktikoje. Be to, jau dabar galima matyti ne tik metodo trūkumus, bet ir tam tikrą jo netobulumą. Atsirado ir tokių, kurie visiškai nepitaria funkcionaliai atskiro subjekto metodui.

Jungtinės Karalystės Tarptautinės Prekybos Rūmų Mokesčių Komitetas nesutinka su tuo, kad funkcionaliai atskiro subjekto metodas tinkamesnis negu atitinkamos veiklos metodas [15]. Komiteto manymu, atitinkamos veiklos metodas yra vienintelis teisingas OECD pavyzdinės sutarties 7 straipsnio ir daugelio dvišalių dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutarčių aiškinimas. Tuo tarpu funkcionaliai atskiro subjekto metodas daugeliu atvejų gali nulemti neteisingą rezultatą, nes pagal šį metodą įmonei gali tekti reikšmingi mokesčiai įsipareigojimai nuolatinės buveinės dislokacijos valstybėje net tuo atveju, kai visos įmonės mastu atitinkama veikla (kurioje nuolatinė buveinė dalyvauja) būtų nuostolinga. Komiteto nuomone, apmokestinimo tikslais nėra tinkama visais atvejais nuolatinę buveinę laikyti ekvivalentiška atskirai įmonei, o pelno priskyrimo metodas turi atspindėti dviejų verslo organizavimo formų, t. y. filialo (nuolatinės buveinės) ir antrinės įmonės, praktinius skirtumus.

Gana griežtai OECD nuostatą kritikuoja ir JAV mokesčių analitikas Lee A. Sheppardas, kuris OECD pasirinktą funkcionaliai atskiro subjekto metodą laiko ne tik netinkamu taikyti

praktikoje, bet ir netgi teoriškai nepagrįstu [16]. Autorius šį metodą ypač kritikuoja dėl to, kad pagal jį pripažįstami nuolatinės buveinės ekonominiai sandoriai, kurie nėra fiksuojami formaliose sutartyse ir dėl to būtų sunkiai administruojami pagal „ištiesos rankos“ principą. Lee A. Sheppardas gina proporcingo paskirstymo (angl. *formulary apportionment*) metodą (aut. past. – iš esmės ekvivalentišką atitinkamos veiklos metodui), jo žodžiais tariant, „pa-prastesnį, naudotą Amerikoje ir Britanijoje daugelį metų, duodantį pakankamai gerą ir ne daugiau atsitiktinį rezultatą negu taikant „ištiesos rankos“ principą“.

Teisiniu aspektu svarbus aptariamų metodų ir valstybių vidaus įstatymų bei tarptautinės teisės formalus atitikimas. Tarptautinė audito ir konsultacijų firma Pricewaterhouse Coopers kvestionuoja funkcionaliai atskiro subjekto metodo suderinamumą su OECD pavyzdinės sutarties 7 straipsnio nuostatomis teigdama, kad šio naujo metodo taikymas gali pareikalauti iš naujo įvertinti daugelį dvišalių dvigubo apmokestinimo sutarčių nuostatas bei atitinkamai pakeisti vidaus įstatymus [17]. Tai svarus argumentas. OECD pavyzdinės sutarties 7 straipsnio 1 pastraipą galima įvairiai interpretuoti (funkcionaliai atskiro subjekto metodo šalininkai teigia, kad OECD pavyzdinė sutartis pakeitimų nereikalauja ir užtektų tik pakoreguoti jos komentarą), tačiau atskirų valstybių vidaus įstatymus greičiausiai tektų keisti. Naujo metodo taikymas tam tikrais atvejais galėtų reikšti padidėjusius mokesčius įsipareigojimus, o mokesčių naštos padidėjimas nekeičiant įstatymų daugelyje valstybių galėtų būti pripažintas antikonstituciniu. Valstybių vidaus įstatymų keitimas gali pareikalauti nemažai laiko ir pastangų. Be to, ir rezultatas atskirose valstybėse greičiausiai nebūtų visiškai adekvatus. Kita vertus, ši kritika nepaneigia metodo esmės.

Tam tikrą tarpinę poziciją vertinant abu metodus užima Jungtinių Valstijų taryba tarptautiniam verslui (toliau – taryba), kuri iš esmės pritaria funkcionaliai atskiro subjekto metodu, tačiau įžvelgia praktinių sunkumų jį taikant [18]. Iš tiesų vadovaujantis griežtais civilinės teisės terminais nuolatinė buveinė nėra atskiras asmuo, todėl negali sudaryti sandorių (sutarčių) su įmonės pagrindine būstine. Nuolatinės buveinės ekonominių sandorių pripažinimas yra tarsi nukrypimas nuo tradicinės doktrinos, kuri pripažįsta tik atskirų asmenų teisinius sandorius. Tuo tarpu ekonominių sandorių pripažinimas suteikia funkcionaliai atskiro subjekto metodui daug dirbtinumo nustatant tokių ekonominių sandorių turinį. Būtent dėl šios priežasties, tarybos nuomone, hipotetinis funkcionaliai atskiro subjekto metodo taikymas dalykams, kuriuos paprastai apibrėžia sutartys, pavyzdžiui, finansavimui, rizikos paskirstymui, nuosavybės perleidimui, gali būti problemiškas, kai tokių sutarčių nėra. Praktiniai funkcionaliai atskiro subjekto metodo taikymo sunkumai gali priversti grįžti prie atitinkamos veiklos metodo arba bandyti ieškoti išorinių indikatorių, nurodančių, kokie ekonominiai nuolatinės buveinės ir pagrindinės būstinės santykiai turėtų būti buvę. Tačiau, tarybos nuomone, nuolatinės buveinės atskiros finansinės atskaitomybės sudarymas bei ekonominių sandorių sudarymas raštu turėtų padėti taikyti funkcionaliai atskiro subjekto metodą. Taip pat pasakytina, kad taryba, nors ir priimdama funkcionaliai atskiro subjekto metodą, daro svarbią išlygą. Anot tarybos, tam tikromis aplinkybėmis mokesčių mokėtojams turėtų būti leista ginčyti pelno priskyrimą nuolatinei buveinei, kai visos įmonės mastu patiriami nuostoliai. Reikia pripažinti, kad dirbtinis pelno priskyrimas nuolatinei buveinei pagal funkcionaliai atskiro vieneto metodą būtų abejotinas tam tikrais atvejais, pavyzdžiui, kai nuolatinė buveinė teikia paslaugas įmonės pagrindinei būstinei ir pati negauna pajamų [iš trečiųjų šalių], o visos įmonės veikla yra nuostolinga.

Funkcionaliai atskiro vieneto metodo akceptavimas iš esmės reikštų tai, kad pelno mokesčio tikslais užsienio įmonių antrinės įmonės ir užsienio įmonių filialai (aut. past. – klasikinė nuolatinės buveinės forma) turėtų būti vienodai traktuojami. Mokestinio režimo neutralumas verslo organizavimo formų atžvilgiu gali būti vertinamas dvejopai. Mokestinio režimo neutralumas lyg ir sudarytų palankesnes sąlygas mokesčiams administruoti. Tarptautinė audito ir konsultacijų firma *Ernst & Young* pareiškė savo pritarimą funkcionaliai atskiro vieneto metodui, pagal kurį ekonominė veikla tam tikroje jurisdikcijoje būtų apmokestinama tokiu pačiu būdu ir nepriklausytų nuo korporatyvinės formos, kurią veiklai vykdyti pasirenka įmonė, nes jo taikymas sumažintų mokesčių administravimo išlaidas bei mokesčių taisyklių prieštaravimus [19]. Kita vertus, verta suabejoti, ar gali būti besąlygiškai taikomos tos pačios

apmokestinimo taisyklės iš esmės skirtingoms verslo organizavimo formoms. Turėtume atminti, kad antrinė įmonė yra atskiras ribotos turtinės atsakomybės juridinis asmuo, tuo tarpu filialas tėra steigėjų struktūrinis padalinys, neturintis savarankiško juridinio asmens statuso ir atitinkamai neturintis atskiro turto. Iš minėtų esminių šių verslo organizavimo formų skirtumų organiškai turėtų būti išvedami ir jiems taikomo mokesčio režimo ypatumai. Bent jau taip diktuotą tradicinę teisės doktriną, nepripažįstanti ekonominių sandorių, ir ja paremtas atitinkamos veiklos metodas.

Funkcionaliai atskiro subjekto metodas, teikdamas prioritetą mokesčio režimo neutralumui, atskirų verslo organizavimo formų skirtumus bando sušvelninti tam tikslui pasitelkdamas ekonominių sandorių koncepciją. Egzistuoja nuomonė, kad mokesčių tikslais vienintelis reikšmingas antrinių įmonių ir filialų skirtumas yra dokumentų, patvirtinančių filialų ekonominius sandorius, nebuvimas [20]. Vis dėlto net jeigu filialo (nuolatinės buveinės) ekonominiai sandoriai būtų dokumentuoti, jie kokybiškai skirtųsi nuo civilinių teisinių sandorių. Galima sutikti su tuo, kad pagrindinės bei antrinės įmonių sandoriams būdingas ir tam tikras dirbtinumo elementas, ir tuo jie panašūs į filialų ekonominius sandorius. Deja, iš dokumentuotų civilinių teisinių pagrindinės ir antrinės įmonių sandorių galima nustatyti objektyvuotus teisinius santykius, tačiau ekonominiai sandoriai tokio teisinio tikrumo kaip civiliniai teisiniai sandoriai neužtikrina, kol nėra aiškių ir visuotinių taisyklių dėl ekonominių sandorių turinio nustatymo ir jų interpretavimo. Civiliniai teisiniai sandoriai ir ekonominiai sandoriai nėra adekvatūs savo sukuriama padariniais. Ekonominiais nuolatinės buveinės ir jos steigėjo sandoriais galima apibrėžti, kuris įmonės padalinys naudoja tam tikrą turtą, tačiau šiais sandoriais negalima perleisti nuosavybės į turtą [21]. Abejotina, ar filialų ekonominius sandorius galima būtų prilyginti civiliniams teisiniams sandoriams. Pavyzdžiui, kokią reikšmę galėtų turėti daikto atsitiktinio žuvimo rizikos priskyrimas nuolatinėi buveinei?

Būtina pabrėžti ir tai, kad nuoseklus funkcionaliai atskiro vieneto metodo taikymas reikalautų apmokestinti mokesčiu prie pajamų šaltinio nuolatinės buveinės sąlygines išlaidas, t. y. tas išlaidas, kurias patirtų nuolatinė buveinė kaip hipotetiškas atskiras santykių su užsienio įmonės pagrindine būstine subjektas (pvz., mokėdama atlyginimą už vadovavimo paslaugas). Šis klausimas nėra nagrinėjamas OECD pateiktoje darbinėje hipotezėje. Be to, kritikos sulaukė ir tai, kad OECD hipotezėje neapartas dvigubo apmokestinimo panaikinimo klausimas pagal OECD pavyzdinės sutarties 23 straipsnį [22].

### **3. Nuolatinių buveinių apmokestinimo modelis pagal Lietuvos įstatymus**

Nuolatinės buveinės samprata Lietuvos Respublikos įstatymuose atsirado gana neseniai, t. y. 1998 m. liepos 2 d., kai buvo atitinkamai pakeistas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas Nr. I-442. Lietuvoje nuolatinių buveinių apmokestinimas nėra išsamiai reglamentuotas, o praktika dar tik formuojasi. Pagrindinis vidaus teisės aktas, reglamentuojantis nuolatinių buveinių apmokestinimą, yra 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojęs Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675.

Šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalies 1 punkte nustatyta, kad „užsienio vieneto mokesčio bazė yra užsienio vieneto per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvoje Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje.“

Kaip matyti, tam, kad būtų nustatytos nuolatinių buveinių pajamos, įstatyme siūloma taikyti pajamų susietumo su nuolatinės buveinės veikla kriterijų. Deja, įstatymą nagrinėjantis asmuo pasigies jame susietumo kriterijaus turinio. Taip ir lieka neaišku, kaip plačiai traktuoti susietumo kriterijų. Siauriausia prasme susijusios pajamos būtų nuolatinės buveinės tiesiogiai gautos pajamos. Vis dėlto žodinė įstatymo teksto analizė reikalautų dar plačiau aiškinti susijusias pajamas. Taigi prie nuolatinių buveinių pajamų galima būtų priskirti ir pajamas, gautas kitų įmonės padalinių, jeigu tenkinama vienintelė sąlyga – pajamos gautos iš veiklos, kurioje dalyvauja nuolatinė buveinė. Vis tiek išlieka tam tikras neapibrėžtumas dėl to, kokias

pajamas laikyti „susijusiomis su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės“. Pavyzdžiui, įsivaizduokime situaciją, kai nuolatinė buveinė atlieka vieną iš perdirbimo operacijų ir siunčia tarpinį produktą į kitą valstybę, kurioje gaminys užbaigiamas ir realizuojamas. Ar gaminio pardavimo pajamos turėtų būti priskirtos tik gaminių užbaigusio ir realizavusio įmonės padalinio pajamoms, ar minėtos pajamos (jų dalis) tektų ir perdirbimo operaciją atlikusiai nuolatinėi buveinei?

Įstatymo leidėjas buvo lakoniškas šiuo klausimu ir paliko jį „atvirą“. Tokia situacija viešojoje (mokesčių) teisėje, kurioje neveikia šalių lygiateisiškumo principas, ypač nepageidautina, nes taip sukuriama prielaida mokesčių administratoriui traktuoti įstatymą sau dinga linkme. Būtina atkreipti dėmesį į tai, kad plačiausias susietumo kriterijaus aiškinimas netgi leistų taikyti „pritraukimo jėgos“ principą nustatant nuolatinių buveinių apmokestinamąsias pajamas pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą Nr. IX-675.

Siekiant visapusiškai išnagrinėti nuolatinių buveinių apmokestinimo modelį, svarbu išanalizuoti ir nuolatinės buveinės atskaitymų nustatymo taisykles. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme Nr. IX-675 (12 straipsnio 2 dalyje) nustatyta, kad „nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas iš uždirbtų pajamų atimant neapmokestinamąsias pajamas, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus bei tokius atskaitymus, kurie susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės.“ Taigi tam, kad būtų nustatyti atskaitymai, kurie atimami iš nuolatinių buveinių apmokestinamųjų pajamų, įstatyme siūloma taikyti susietumo kriterijų. *Susijusių atskaitymų sąvoka* detalizuojama 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 321 „Dėl atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos ir nuolatinės buveinės pirmo ir pasutinio mokesčių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo“. Šios tvarkos 3.2 punkte su nuolatinė buveine susijusiais atskaitymais, be kita ko, įvardytos „užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę faktiškai patirtos sąnaudos, tiesiogiai susijusios su ta nuolatinė buveine“. Formulotė „tiesiogiai susijusios su ta nuolatinė buveine“ suteikia tam tikro aiškumo ir neleidžia pernelyg plečiamai interpretuoti *atskaitymų susietumo sąvokos*. Manytina, kad ir *pajamų susietumo sąvokos* aiškinimas turi būti adekvatus labiau teisės aktuose apibrėžtai *atskaitymų susietumo sąvokai*.

Būtina pabrėžti, kad apskaičiuojant nuolatinių buveinių apmokestinamąjį pelną, nuolatinėms buveinėms leidžiama priskirti užsienio vieneto atskaitymų dalį, apskaičiuojamą proporcingai pagal užsienio vieneto pajamų ir nuolatinės buveinės pajamų santykį [23]. Kitaip tariant, Lietuvos teisės aktuose yra įtvirtintas proporcingo paskirstymo principas, būdingas atitinkamos veiklos metodui.

Analizuojant nuolatinių buveinių apmokestinimo modelį, įtvirtintą Lietuvos teisės aktuose, reikšminga ir tai, kad neleidžiama atskaityti užsienio vieneto faktiškai patirtų sąnaudų, susijusių su tos nuolatinės buveinės valdymu (sprendimų dėl užsienio vieneto veiklos priėmimo) [24]. Iš to išplaukia, kad nuolatinės buveinės nėra laikomos atskiromis įmonėmis mokesčių tikslais. Atitinkamai nepripažįstami ir ekonominiai užsienio įmonės pagrindinės būstinės ir nuolatinės buveinės sandoriai.

Lietuvos teisės aktuose įtvirtinti nuolatinių buveinių apmokestinimo modelio požymiai nurodo, kad Lietuvos apmokestinimo modelis paremtas atitinkamos veiklos apmokestinimo metodu. Atitinkamos veiklos metodas dabartinėmis sąlygomis atrodytų esąs priimtinesnis Lietuvos praktikai negu funkcionaliai atskiro subjekto metodas. Galima tik įsivaizduoti, kiek mokesčio administratoriaus išteklių ir pastangų pareikalautų teisingas nuolatinių buveinių ekonominių sandorių vertinimas pagal funkcionaliai atskiro subjekto metodą. Vis dėlto OECD parengtas diskusijos projektas bei gauti vieši atsiliepimai atspindi įsivyrąjančią tendenciją – mokesčių tikslais nuolatinės buveinės laikyti funkcionaliai atskirais subjektais. Lietuvai dar gali tekti koreguoti vidaus teisę šiuo klausimu, atsižvelgiant į pažangiausius tarptautinius apmokestinimo modelius.

## Išvados

1. Tarptautinėje praktikoje vyrauja du pagrindiniai nuolatinių buveinių apmokestinimo metodai: tiesioginis ir netiesioginis. OECD taip pat išskiria du metodus: funkcionaliai atskiro subjekto ir atitinkamos veiklos metodus. Globalinės ekonomikos sąlygomis, kai įmonės veikia keleto ar net daugiau valstybių jurisdikcijose, nesant bendro apmokestinimo metodo, galimi dvigubo apmokestinimo atvejai, arba priešingai, visiškas neapmokestinimas. Didėjant pasaulinės prekybos mastams bei sparčiai kuriantis elektroninei komercijai, tokie atvejai gali tapti vis dažnesni.

2. Siekdama užkirsti kelią galimiems neigiamiems padariniams, OECD pateikė darbinę hipotezę, pagal kurią nuolatinės buveinės turėtų būti apmokestinamos laikantis funkcionaliai atskiro subjekto metodo. Šis metodas paremtas fundamentaliais tarptautinio apmokestinimo principais, t. y. neutralumo ir „ištiestos rankos“ principais. Kita vertus, funkcionaliai atskiro subjekto metodui būdingas naujoviškumas. Šis metodas nukrypsta nuo tradicinės doktrinos apmokestinimo tikslais pripažindamas nuolatinę buveinę atskiru subjektu. Be to, funkcionaliai atskiro subjekto metodas paremtas naujoviška ekonominių sandorių koncepcija.

3. Vieša diskusija parodė, kad OECD suformuluotas funkcionaliai atskiro subjekto metodas nėra visiškai tobulas. Ekonominių sandorių koncepcija, kaip vienas esminių metodo elementų, nėra pakankamai išplėta. Praktikoje gali būti sudėtinga nustatyti ekonominių sandorių turinį vadovaujantis hipotetiniais rizikos, įsipareigojimų ir naudos perleidimo kriterijais bent jau tol, kol tokie ekonominiai sandoriai nėra dokumentuoti. Administravimo aspektu dabartinėmis sąlygomis patikimesnis atrodytų atitinkamos veiklos metodas. Be to, būtina pabrėžti, kad OECD pateiktame projekte diskusijai liko nenagrinėti svarbūs nuolatinės buveinės sąlyginių išlaidų apmokestinimo prie pajamų šaltinio bei dvigubo apmokestinimo panaikinimo pagal OECD pavyzdinės sutarties 23 straipsnį klausimai.

4. Esant neaiškumams dėl funkcionaliai atskiro subjekto metodo taikymo, užsienio įmonės, besirinkdamos verslo organizavimo kitoje valstybėje formas, pirmenybę gali teikti antrinei įmonei, o ne filialui (nuolatinėi buveinei) dėl to, kad antrinių įmonių apmokestinimo taisyklės yra skaidresnės. Implementuoti funkcionaliai atskiro subjekto metodą būtų tikslinga tik pašalinus minėtus neaiškumus.

5. Lietuvos Respublikos įstatymuose įtvirtintas nuolatinių buveinių apmokestinimo modelis paremtas atitinkamos veiklos apmokestinimo metodu. Remiantis atlikta teisės aktų, reguliuojančių nuolatinių buveinių apmokestinimą, analize, galima konstatuoti, kad juose dar pasigendama preciziškesnio reglamentavimo, kuris būtinas viešojoje [mokesčių] teisėje, ypač naujose teisinio reglamentavimo srityse, kuriose dar nėra susiformavusi praktika. Kitiškai reikėtų vertinti tai, kad kai kurios itin reikšmingos sąvokos, pavyzdžiui, *susijusios pajamos*, gali būti gana įvairiai interpretuojamos, ir tai gali lemti skirtingus nuolatinių buveinių apmokestinimo rezultatus.

6. Neturint ilgametės nuolatinių buveinių apmokestinimo administravimo patirties, atitinkamos veiklos apmokestinimo metodo pasirinkimas gali būti pateisinamas Lietuvos praktikoje. Kita vertus, tarptautinėje praktikoje akivaizdi tendencija mokesčių tikslais nuolatinės buveines traktuoti kaip atskiras įmones, todėl būtų tikslinga tobulinti Lietuvos apmokestinimo modelį atsižvelgiant į tarptautinėje praktikoje naujai sukurtus ir patikrintus apmokestinimo metodus.



## LITERATŪRA IR PASTABOS

1. Lietuvos Respublikos įmonių įstatyme Nr. I-196 (12 str. 5 d.) nustatyta, kad „užsienio valstybės įmonė gali veikti Lietuvos Respublikoje, įsteigusi filialą ir (ar) atstovybę, taip pat sudarydama sandorius su Lietuvos Respublikos asmenimis“. Ten pat pasakyta, kad „užsienio valstybės įmonės iš šios veiklos gautas pelnas (pajamos) apmokestinamas vadovaujantis Lietuvos Respublikos įstatymais ir Lietuvos Respublikos tarptautinėmis sutartimis“.
2. Lietuvos Banko statistika – Tarptautinių investicijų balansas. <http://www.lbank.lt/>
3. Tie patys principai taikytini tiek pelno, tiek nuostolių priskyrimui nuolatinėi buveinei, todėl pato-



- gumo dėlei tekste pateikiamos nuorodos į „pelno“ priskyrimą vienodai taikytinos „nuostolių“ priskyrimui, išskyrus atvejus, kai iš konteksto išplaukia priešingai.
4. OECD pavyzdinė sutartis dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo (angl. *OECD Model Tax Convention On Income And On Capital*). Ši pavyzdinė sutartis bei jos komentaras, nors ir nėra tiesiogiai taikomi teisės aktai, plačiai laikoma autoritetingu šaltiniu sprendžiant dvigubo apmokestinimo bei kitus tarptautinius tiesioginio apmokestinimo klausimus. Kai kurios valstybės yra priėmusios savo pavyzdines sutartis, paremtas OECD pavyzdine sutartimi. Šių pavyzdinių sutarčių pagrindu sudaromos dvišalės sutartys dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo. OECD pavyzdinė sutartis svarbi tiek atskirų valstybių administracinės ir teisminės praktikos, tiek bendrai teisės doktrinos formavimo požiūriu. Žr.: Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital. [As they read on 29 April 2000].
  5. OECD pavyzdinės sutarties 7 str. 1 pastraipa: „Susitariančios Valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje Valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė vykdo verslo veiklą kitoje Susitariančioje Valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu įmonė vykdo verslo veiklą kaip minėta, įmonės pelnas gali būti apmokestinamas kitoje Valstybėje, bet tik ta jo dalis, kuri priskirtina tai nuolatinėi buveinei“.
  6. International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation. Revised 3<sup>rd</sup> edition, 1996.
  7. Plačiau žr.: Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. OECD, 2001.
  8. OECD Commentary on Model Tax Convention On Income And On Capital, 24 para. of the commentary on Art 7.
  9. „Ištiesos rankos“ principas (angl. *arm's length principle*) – sąvoka, dažnai vartojama mokesčių įstatymuose, nukreipianti į nesusijusias šalis, veikiančias viena su kita visiškai nepriklausomai. „Ištiesos rankos“ kaina yra ta kaina, dėl kurios susitartų nesusijusios šalys esant toms pačioms ar panašioms aplinkybėms. Žr.: International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation. Revised 3<sup>rd</sup> edition. 1996.
  10. Principas, pagal kurį valstybėje, kurioje nuolatinė buveinė yra dislokuota, nuolatinėi buveinei priskiriamos ir apmokestinamos visos pajamos, gautos užsienio įmonės minėtoje valstybėje, neatsižvelgiant į tai, ar užsienio įmonės gauna tas pajamas (t. y. veikia) kitoje valstybėje per nuolatinę buveinę ar ne. Šio principo taikymas neleistinas pagal OECD pavyzdinę sutartį. Žr.: International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation. Revised 3<sup>rd</sup> edition. 1996.
  11. Žr.: OECD pavyzdinės sutarties 5 str.
  12. Straipsnio autoriaus nuomone, nesant tikslaus atitikmens teisinėje terminologijoje lietuvių kalba, menamus nuolatinės buveinės ir užsienio įmonės pagrindinės būstinės sandorius galima būtų vadinti ekonominiiais sandoriais, nes jie nesukuria civilinių teisinių padarinių, o tik nukreipia į nuolatinės buveinės ir užsienio įmonės pagrindinės būstinės santykių ekonominį turinį.
  13. Žr.: Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. OECD, 2001.
  14. Ibid.
  15. Plačiau žr.: Comments on the Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. By Taxation Committee of ICC United Kingdom, 2001.
  16. Plačiau žr.: Lee A. Sheppard. NATWEST Revisited in New British Treaty. 2001. Tax Analysts.
  17. Plačiau žr.: Comments on the Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. By Pricewaterhouse Coopers, 2001.
  18. Plačiau žr.: Memorandum Re: OECD Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. By United States Council for International Business, 2001.
  19. Žr.: Comments on the Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions. By Ernst & Young, 2001, 48 pastraipa.
  20. Žr.: Public comments received on Discussion Draft On the Attribution of Profits to Permanent Establishment: Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. By Brian J. Arnold, Goodmans LLP., 2001, 4 pastraipa.
  21. Žr.: Public Comments received on the Discussion Draft on the Attribution of Profits of Permanent Establishments - Part I (General Considerations). An excerpt from a report by Mr. Reichard Baron, "Taxing Profits from E-commerce: Challenges for the OECD", June 2001, 14 pastraipa.
  22. Žr.: Public comments received on Discussion Draft On the Attribution of Profits to Permanent Establishment: Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. By Brian J. Arnold, Goodmans LLP., 2001, 11 pastraipa.
  23. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 321 „Dėl Atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos ir nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokesčių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo“, 3.2 punktas.



## ***Dilemma of Choice between Methods of Taxation of Permanent Establishments***

***Doctoral Candidate Robertas Degesys***

*Law University of Lithuania*

### **SUMMARY**

*In the global economy activities of enterprises extend to the territory of more than one country. It means that business profits of enterprises may become subject to tax in several jurisdictions. When countries apply different taxation rules, situations of double taxation or less than single taxation are likely to occur. In order to avoid these negative consequences, countries have to approximate, to the extent possible, their domestic tax laws. The Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD] undertook the initiative for co-ordination of such efforts, presenting the working hypothesis on uniform application of a „functionally separate entity“ method for taxation of permanent establishments of foreign enterprises. Lithuania, developing its own taxation model of permanent establishments, is facing the dilemma of choice between the taxation methods existing in the international practice. This article discusses the existing methods of taxation of permanent establishments as well as strengths and weaknesses of the „functionally separate entity“ method as proposed by OECD. The article also elaborates on possibilities of application of these methods in the Lithuanian practice.*

