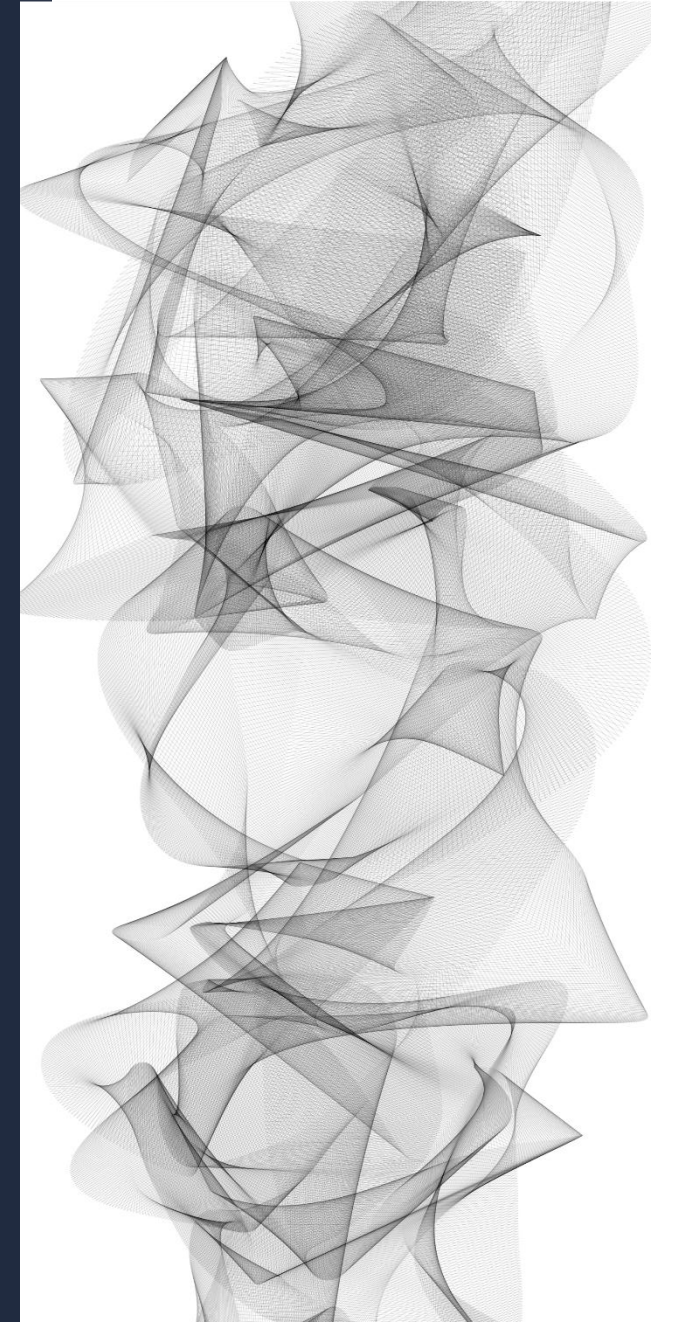


LMKA

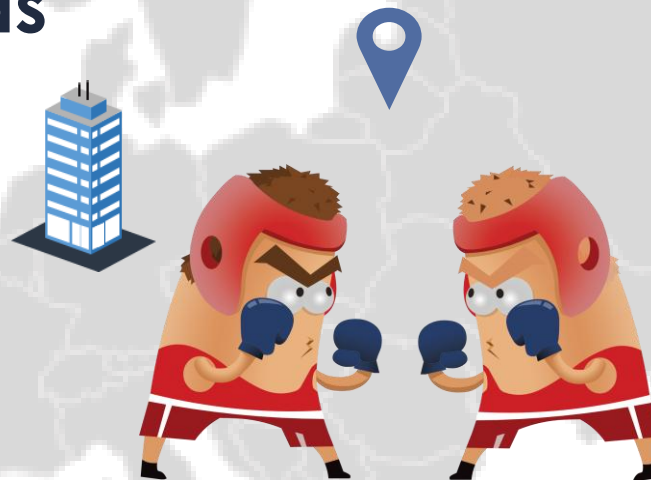
Pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms problematika

2026-01-29



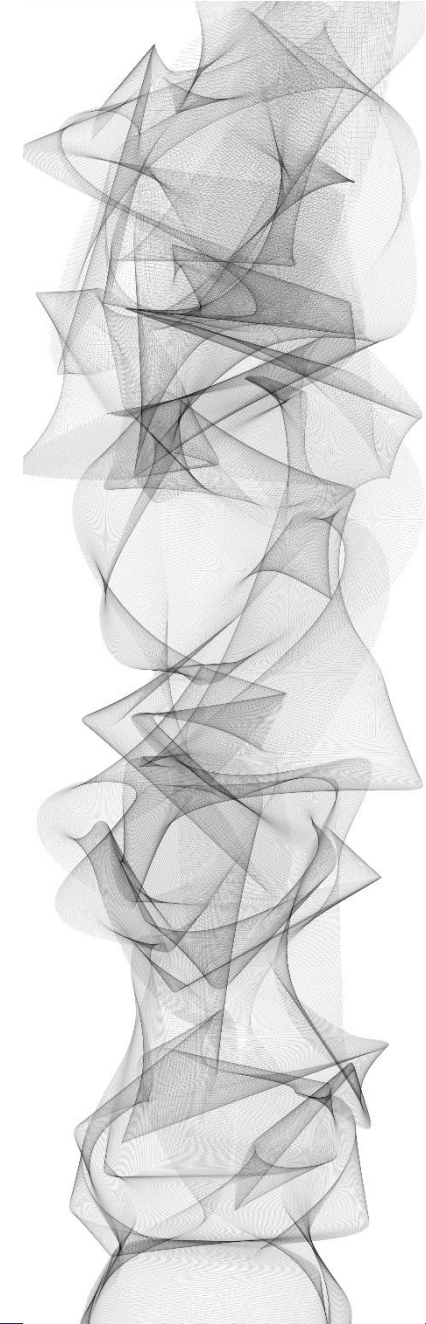
Nuolatinių buveinių mokestiniai iššūkiai

1. Skirtinga valstybių praktika priskiriant pelną nuolatinėms buveinėms
2. Nacionalinių gairių trūkumas
3. Interpretaciniai iššūkiai



LMKA

1. Tarptautiniai pokyčiai ir Lietuva



2001 2003-2007 2008-2009 2010 2013-2015 2016-2017 2018-2019 2020-2024

DISCUSSION DRAFT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS

DISCUSSION DRAFT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENT

PART I (GENERAL CONSIDERATIONS),

PART II (BANKS)

PART III (GLOBAL TRADING)

PART IV (INSURANCE)

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 2005
18 NOVEMBER 2005

REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS
17 JULY 2008

CONSOLIDATED VERSION OF THE DISCUSSION DRAFT ON THE NEW ARTICLE 7 AND THE COMMENTS RECEIVED
17 SEPTEMBER 2009

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 2008
31 AUGUST 2008

REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS
22 JULY 2010

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 2010
17 AUGUST 2010

BEPS ACTION 7
BEPS ACTION 8-10



MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2014
30 OCTOBER 2015

BEPS ACTION 7
ADDITIONAL GUIDANCE ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS
4 JULY - 5 SEPTEMBER 2016

BEPS ACTION 7
ADDITIONAL GUIDANCE ON ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS
22 JUNE-15 SEPTEMBER 2017

MLI

ADDITIONAL GUIDANCE ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2017
25 APRIL 2019

ONGOING DISCUSSIONS ON "DIGITAL PE"

PILLAR 1 AND 2

LR FINANSŲ MINISTRO 2002 M. VASARIO 27 D. ĮSAKYMAS NR. 54 DĖL UŽSIENIO VIENETO VEIKLOS NUOLATINUMO APIBRĖŽIMO IR UŽSIENIO VIENETO ATSTOVO (AGENTO) STATUSO PRIKLAUSOMUMO AR NEPRIKLAUSOMUMO KRITERIJŲ

LRV 2002 M. KOVO 5 D. N U T A R I M A S NR. 321 DĖL ATSKAITYMŲ, SUSIJUSIŲ SU PAJAMŲ UŽDIRBIMU PER NUOLATINĖS BUVEINĖS, NUSTATYMO TVARKOS IR NUOLATINĖS BUVEINĖS PIRMO IR PASKUTINIO MOKESTINIŲ LAIKOTARPIŲ NUSTATYMO TVARKOS PATVIRTINIMO



PMĮ 2 STRAIPSNIO 22 DALIES KOMENTARAS PARENGTAS PAGAL VMI PRIE FM 2024-12-16 RAŠTĄ NR. (18.32-31-1 E) R-4514

Senoji praktika

Iki 2008

Iki 2008 m. pelno priskyrimas nuolatinėms buveinėms buvo grindžiamas „senosiomis“ metodikomis (pvz., tiesioginis (buhalterinis) priskyrimas), o AOA dar neegzistavo.

Iki 2008 m. tarptautinėje praktikoje egzistavo dvi doktrinos, kurios skirtingai matė nuolatinės buveinės savarankiškumą:

- RBAA („*relevant business activity approach*“): NB nėra savarankiška;
- FSEA („*functionally separate entity approach*“): nuolatinė buveinė funkciškai yra savarankiškas vienetas.

**Itin ribotas
savarankiškumas**

AOA „light“

2008

2008 m. EBPO dokumente pirmą kartą AOA pripažintas kaip oficialus EBPO komentaras, kuriuo visos EBPO šalys sutarė vadovautis aiškindamos, kaip 7 straipsnis (pelno priskyrimas nuolatinėms buveinėms) turėtų būti taikomas praktikoje

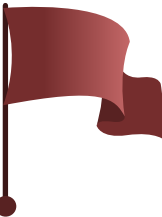
7 straipsnio tekstas tas pats (dar senas), bet AOA pritaikymas yra pasiekiamas interpretaciniu keliu („soft“ priemonėmis)

AOA

Nuo 2010

AOA vienintelė teisėta EBPO metodika nuolatinės buveinės pelnui priskirti. 7 straipsnis perrašytas iš esmės, kad visiškai atspindėtų AOA principus ir užkirstų kelią dvigubo apmokestinimo atsiradimui

**Pilnas
Savarankiškumas**



2 ŽINGSNIŲ ANALIZĖ

Pelno priskyrimui reikia funkcinės analizės ir remtis kainodaros gairėmis. Komentaruose įtvirtintas dviejų etapų AOA metodikos principas:

- NB laikoma funkciškai atskiru vienetu (FSE);
- Vidiniams „dealings“ taikomas išfestsos rankos principas (pagal 9 straipsnį).

EBPO nurodo, jog finansinė atskaitomybė yra tik „useful starting point“ tolimesnei analizei

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits ~~that are~~ of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to ~~the~~ that permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

2. ~~For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State Subject to the permanent establishment referred to in provisions of paragraph 1 are the profits~~ 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a distinct and separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by and dealing wholly independently with the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be ~~adopted~~ **Eliminuoti** apportionment adopted shall, however, be such that the ~~apportionment~~ with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

Kas Lietuvai
naudingiau? „Light AOA“
ar „Full AOA“?

7 straipsnio priartinimas prie AOA

Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State

For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

Naujas

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Pastaba: Norint taikyti light AOA, nebūtina pereiti
prie 7 straipsnio naujos redakcijos

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

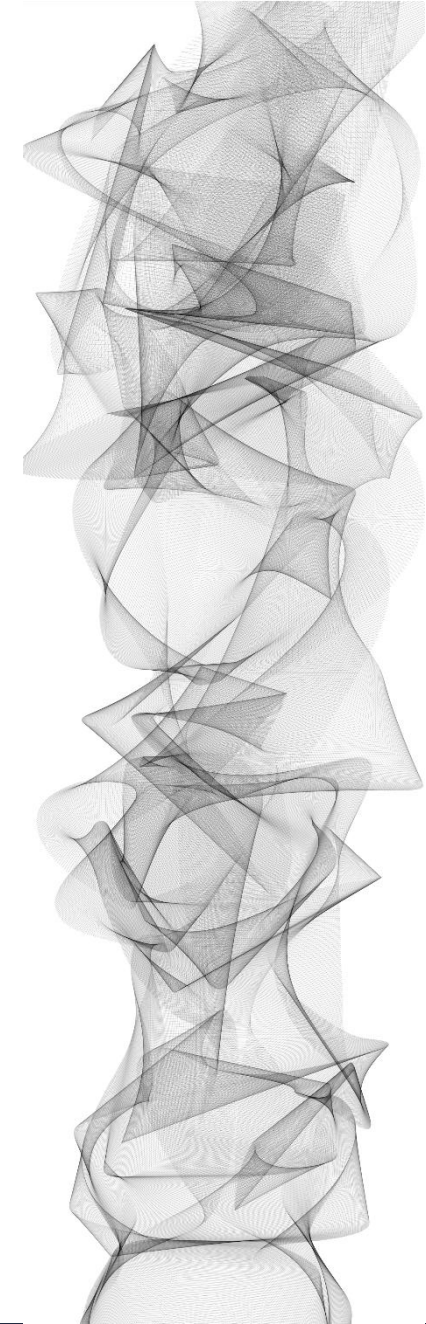
- Atsižvelgiant į tai, kad iki 2010 m. galiojusios 7 str. redakcijos atžvilgiu egzistuoja du pagrindiniai EBPO komentary šaltiniai:
 - iki 2008 m. galioję EBPO komentarai ir
 - 2008 m. EBPO ataskaita, kuria, remiantis AOA nuostatomis, suformuluotas naujas konsensusas dėl senojo MTC 7 str. aiškinimo,
ar VMI, aiškindama DAIS 7 str. taikymą sistemingai remiasi būtent 2008 m. EBPO ataskaita ar tam tikrais aspektais taiko savarankišką aiškinimą ir / ar senesnes komentary versijas?
- Koks VMI požiūris į pasenusių teisės aktų taikymą ir tarptautinės teisės viršenybės principą? Ar VMI taiko nacionalines nuostatas net ir atvejais, kuomet yra prieštaravimai su tarptautine teise ir jos aiškinimais?
- Atsižvelgiant į tai, kad 2008 m. EBPO ataskaitoje dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms buvo pereita prie AOA dviejų žingsnių pelno priskyrimo NB analizės, o „senieji“ pelno priskyrimo metodai – tiesioginis (buhalterinis) ir netiesioginis – nebelaikomi taikytiniais, prašytume paaiškinti, ar VMI taip pat nebetaiko šių senųjų metodikų ir praktikoje remiasi AOA dviejų žingsnių analize, t. y.:
 - pirmajame etape funkcinės analizės pagrindu nuolatinę buveinę traktuoja kaip funkciškai atskirą ir nepriklausomą vienetą; ir
 - antrajame etape, remiantis kainodaros gairėmis *mutatis mutandis*, nustato, kokį atlygį tokiomis aplinkybėmis turėtų uždirbti nuolatinė buveinė?

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

- Ar Finansų ministerija mato poreikį peržiūrėti Lietuvos Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis 7 straipsnio (pelno priskyrimas nuolatinėms buveinėms) kontekste, siekiant suderinti jų taikymą su AOA logika ir OECD komentarų nuostatomis (maksimaliai taikyti AOA)?
- Ar Finansų ministerijos ir VMI vertinimu galiojančios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys ir praktikoje taikomas NB pelno priskyrimo modelis leidžia tinkamai ir efektyviai priskirti pelną nuolatinėms buveinėms?

LMKA

2. Pajamų priskyrimas nuolatinei buveinei



PELNO PRISKYRIMAS NUOLAČINEI BUVEINEI: EKONOMINĖS REALYBĖS, O NE MECHANINĖS APSKAITOS REZULTATAS (1)

Balansas

Turtas	Laisvas kapitalas
	Įsipareigojimai

Pelno-nuostolio ataskaita

Rinkos kainos



Išorinės pajamos, priskirtinos iš išorės klientų

Išorės tiekėjų sąnaudos

DAIS 9 straipsnis



Išorinės pajamos iš susijusių asmenų

Išorinės sąnaudos dėl sandorių su asocijuotais asmenimis

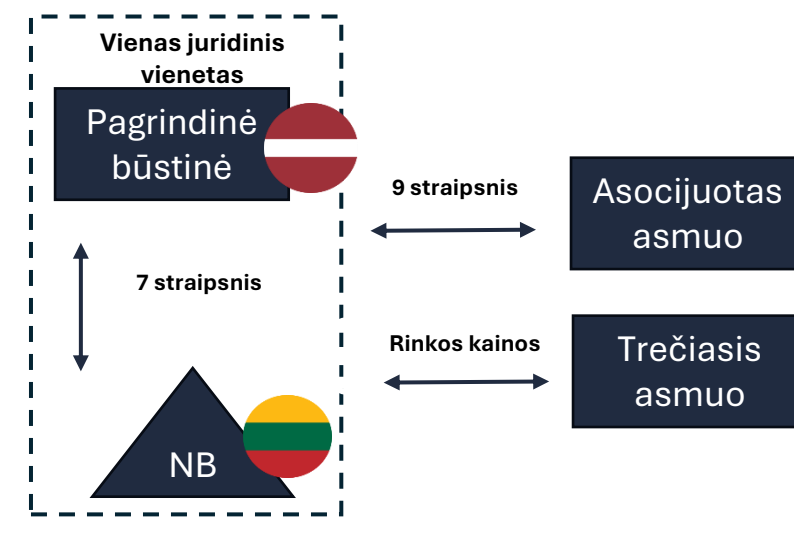
DAIS 7 straipsnis



Vidinės pajamos iš sandorių su pagrindine būstine

Sąnaudos dėl sandorių su pagrindine būstine

Dažnai išorinės pajamos/sąnaudos negali būti tiesiogiai priskiriamos nuolatinei buveinei, nes tiek pagrindinės būstinės darbuotojai, tiek nuolatinės būstinės darbuotojai aptarnauja tuos pačius išorinius sandorius.



PELNO PRISKYRIMAS NUOLAČINEI BUVEINEI: EKONOMINĖS REALYBĖS, O NE MECHANINĖS APSKAITOS REZULTATAS (2)

Tiesioginis („buhalterinis“) pelno priskyrimas yra suvokiamas tik kaip rekomendacinis startinis veiksmas „*useful starting point*“

Buhalterinės nuostatos nėra adaptuotos nuolatinių buveinių pelno klausimams

PVM bazė
≠
nuolatinės buveinės pelno mokesčio bazė

Remiasi skirtingomis apmokestinamosios bazės susiformavimo taisyklėmis

Pagal EBPO, „Force of attraction“ nederu su 7 straipsniu

EBPO šalys neturi vadovautis FOA principu (buvo draudžiamas net iki 2008)

PELNO PRISKYRIMAS NUOLAČINEI BUVEINEI: EKONOMINĖS REALYBĖS, O NE MECHANINĖS APSKAITOS REZULTATAS (3)

Tuo atveju, kai užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, kuri verčiasi priežiūros, tiekimo, gamybinių, prekybinių ar mokslinių įrenginių gamybos, patalpų įrangos ar statybos veikla, ar panašiomis veiklomis ir vienas ar keli projekto etapai atliekami Lietuvos Respublikos teritorijoje, bei vienas ar keli projekto etapai atliekami už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų, nuolatinės buveinės mokesčio bazę sudaro tik pajamos gautos dėl Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos. Ši nuostata taikoma tais atvejais kai nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje ir ne Lietuvos Respublikos teritorijoje atliekami darbai yra konkrečiai atskirti, užmokestis už skirtingus projekto etapus yra aiškiai atskirtas sudarytose sutartyse ar kituose dokumentuose.

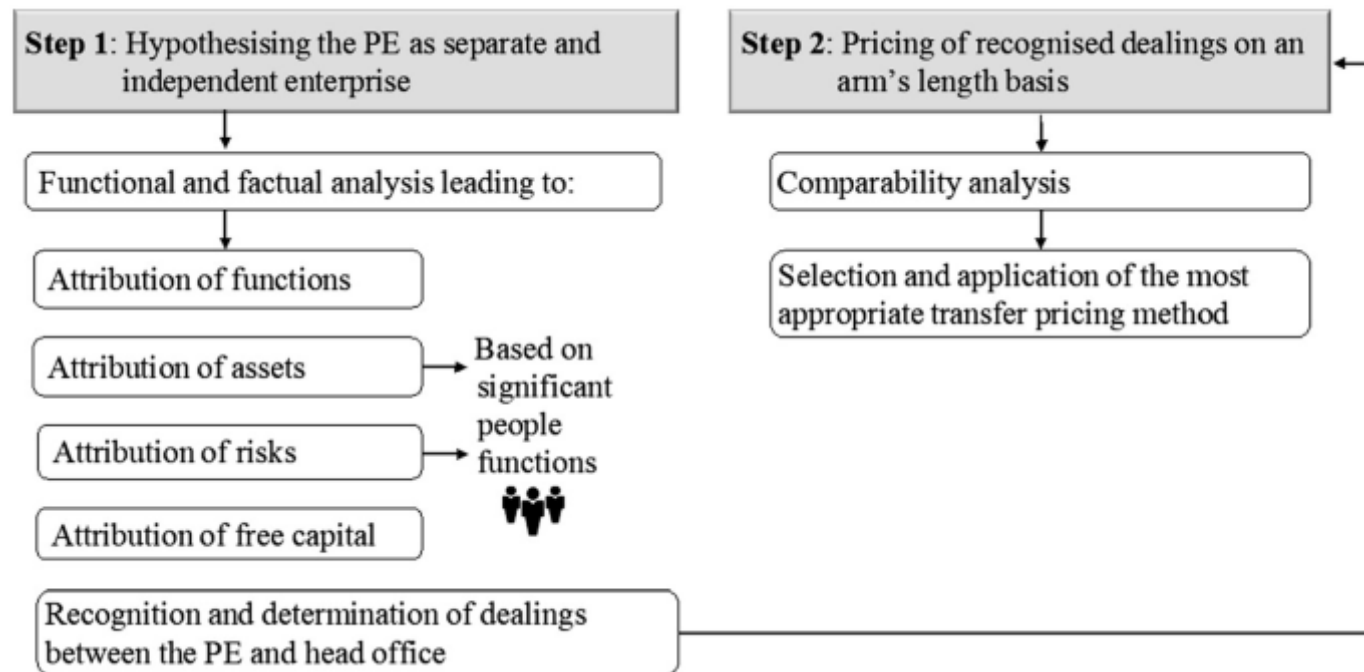
(PMĮ 4 str. 3 d. komentaras)

Praktikoje panašūs projektai retai turi atskirus įkainius atskiriems projekto etapams, be to, retai projekto įgyvendinimo darbai funkciškai atliekami vien tik NB darbuotojų, todėl tiesioginis buhalterinis pajamų priskyrimas nuolatinei buveinei retu atveju yra įmanomas

Pajamų pripažinimas pagal lokacijos principą iš esmės prieštarauja OECD draudimui taikyti force of attraction (FOA).

Nuolatinė buveinė pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais yra laikoma atskiru vienetu. Nuolatinei buveinei priskiriama tiek pajamų, kiek ji gautų kaip atskirai veikiantis vienetas, atsižvelgiant į tai, kokias teises ir pareigas ji prisiima vykdydama jai paskirtas užduotis, kokias funkcijas atlieka ir kokią riziką prisiima nuolatinės buveinės darbuotojai šias užduotis ir funkcijas atlikdami, bei kokia turto, rizikos ir kapitalo nuosavybės dalis yra priskiriama nuolatinei buveinei.

(PMĮ 4 str. 3 d. komentaras)



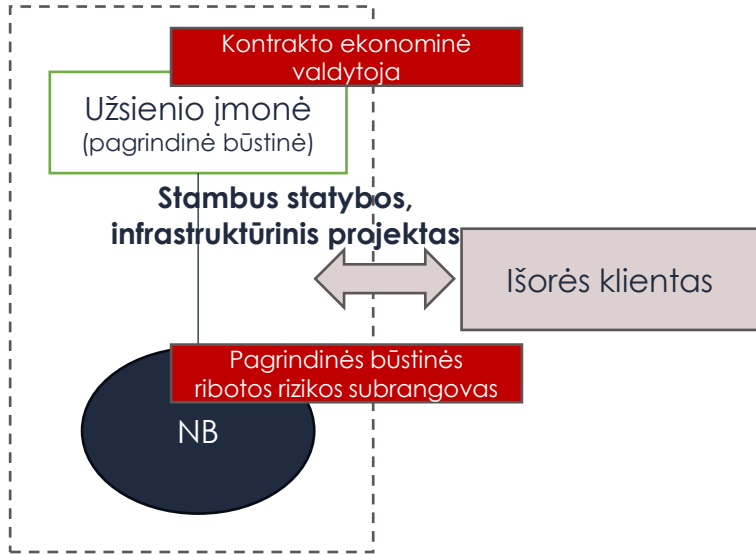
Šaltinis: Sven Hentschel. The Taxation of Permanent Establishments. A Critical Analysis of the Authorised OECD Approach and Its Implementation in German Tax Law under Specific Consideration of the Challenges Imposed to the PE Concept by the Digitalisation of the Economy (2021)

Funkcinė analizė yra pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms ašis.

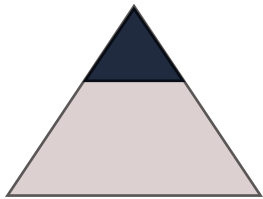
Kadangi tarp nuolatinės buveinės ir pagrindinės būstinės negali būti sutarčių, pelno priskyrimas nuolatinėms buveinėms išimtinai remiasi funkcinės analizės rezultatais ir kaip nuolatinės buveinės funkcinis profilis yra interpretuojamas

Pelno priskyrimui turi reikšmingos įtakos, kokios reikšmingos funkcijos („significant people function“, SPF) gali būti priskirtos nuolatinei buveinei

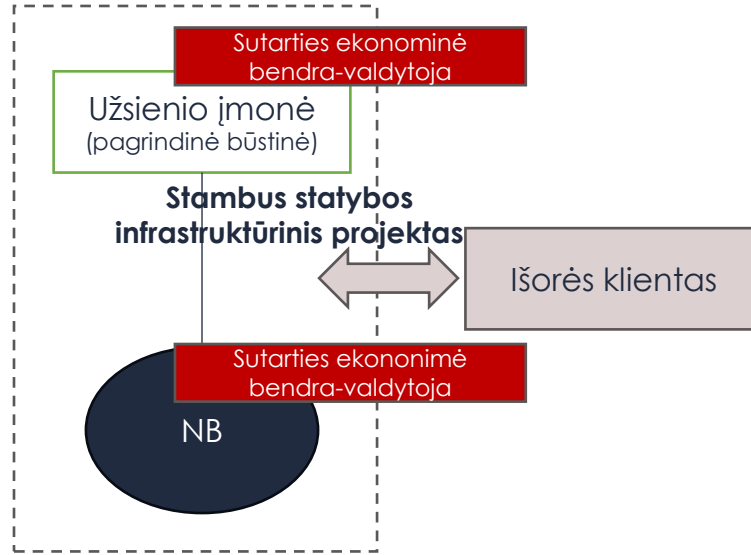
Nuolatinė buveinė suvokiama kaip ribotos rizikos paslaugų teikėjas pagrindinei būstinei



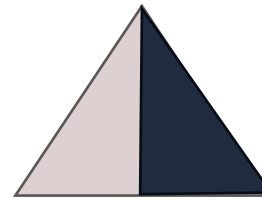
Rutininis atlygis už ribotos rizikos paslaugas. Pagrindinė būstinė turi teisę į „residual profit“



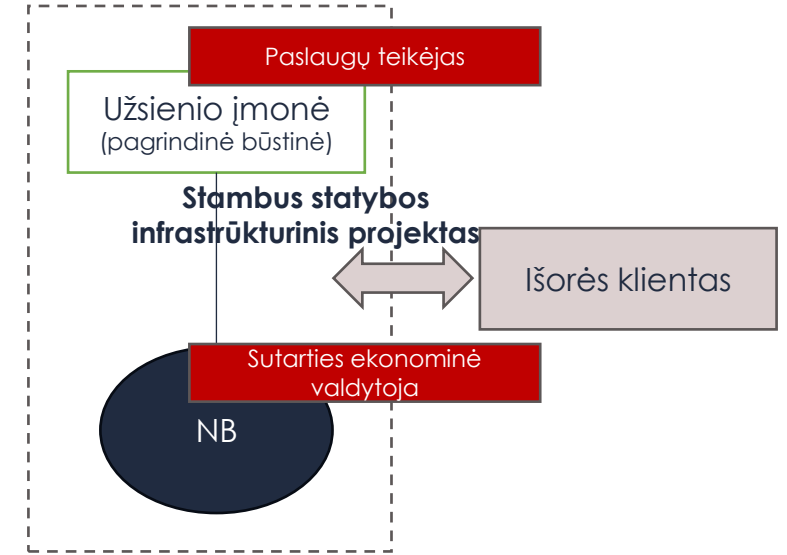
Nuolatinė buveinė ir pagrindinė būstinė suvokiama kaip bendro kontrakto valdytojai kartu nešantys galimų nuostolių riziką



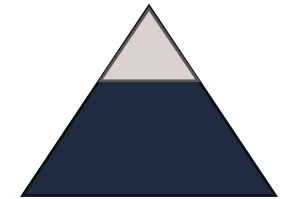
Bendro pelno ir galimų nuostolių pasidalinimas



Nuolatinė buveinė kontrakto valdytoja, o pagrindinė būstinė teikia jai tam tikras paslaugas



Nuolatinė buveinė uždirba „residual profit“ ir prisiima nuostolių riziką, pagrindinė būstinė kompensuojama už suteiktas paslaugas nuolatinėi buveinei



Pelno priskyrimo rezultatas labai priklauso nuo funkcinės analizės išvadų ir santykių tarp nuolatinės buveinės ir pagrindinės būstinės rolių aptarnaujant tą patį sandorį konceptualizavimo

Kas jei šaltinio ir rezidavimo valstybė skirtingai interpretuoja nuolatinės buveinės funkcinį profilį išorinio sandorio aptarnavime?

Rutininis vienetas?

Gali būti taikoma kaštais ir antkainiu pagrįsta kainodaros metodika?

Nuolatinė buveinė



Sudėtingi instaliavimo darbai valstybinės svarbos gamykloje, trunkantys 3 metus

Pagrindinė būstinė



Pagrindinės būstinės darbuotojų pastangomis laimėtas viešojo pirkimo konkursas, turintis fiksuotą darbų kainą už viso projekto įgyvendinimą

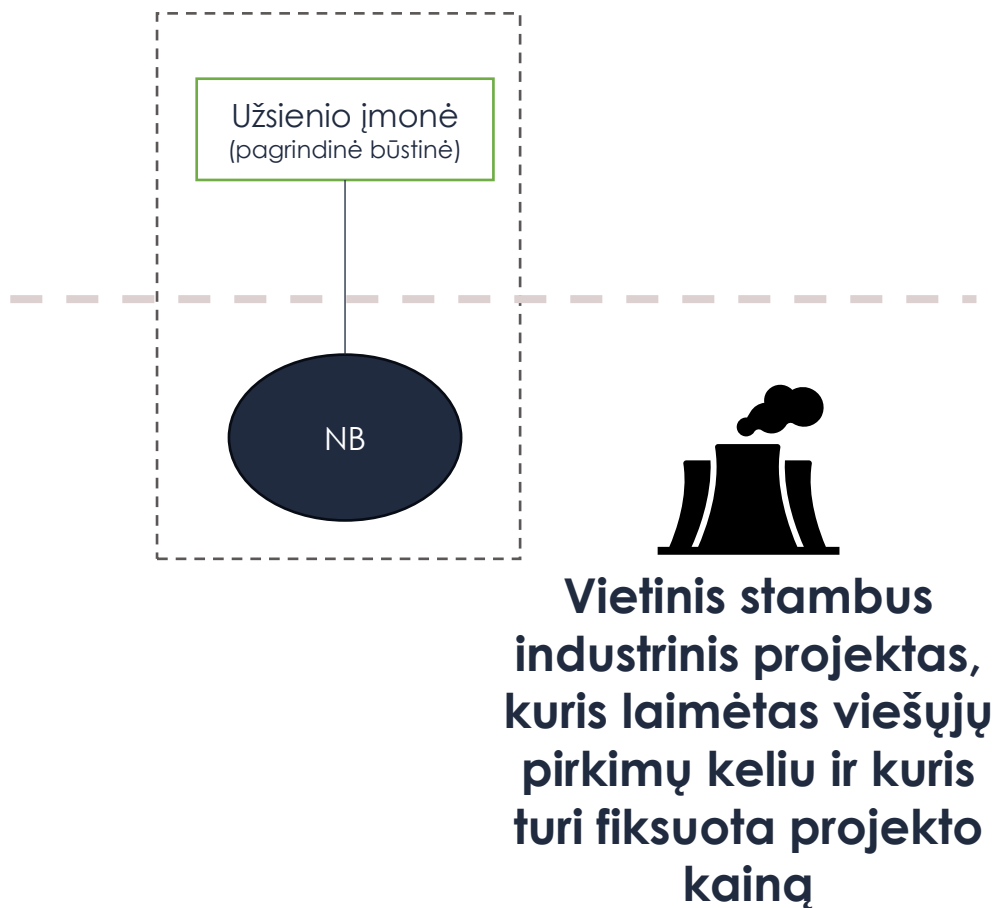


Projekto valdymas, inžinieriniai sprendiniai, privalomos projektinės dokumentacijos rengimas (be šios dokumentacijos darbai nepriimami)



Įmonė suteikia 10 metų garantiją dėl atliktų darbų

Kada nuolatinė buveinė „neša“ galimų nuostolių riziką stambiuose vietiniuose industriniuose projektuose?



Pagal EBPO, vienetas neturi teisės į „residual profit“ jei, esant priešingam rezultatui, neprisiimtų nuostolių



Vokietijos geroji praktika, suteikianti daugiau apibrėžtumo

Vokietija reguliavime išsako savo poziciją kuomet mato, jog nuolatinė buveinė tik rutininis vienetas:

§ 32 – Construction and Installation Permanent Establishments

1. The involvement of a construction and installation permanent establishment in the performance of the construction and installation contract concluded by the construction and installation enterprise is rebuttably **presumed to constitute an assumed legal relationship which is to be regarded as a service provided by the construction and installation permanent establishment to the rest of the enterprise. The transfer price for this service shall as a rule be determined on the basis of a cost-based transfer pricing method.**
2. The costs of the construction and installation permanent establishment to be taken into account for the application of this method particularly include all necessary personnel costs that are directly caused by the performance of personnel functions in the construction and installation permanent establishment.(2)If the service of the construction and installation permanent establishment to the rest of the enterprise consists of different bundles of services, these shall be priced on a combined basis, unless separate transfer prices for each service bundle lead, in the specific case, to a result that better complies with the arm's-length principle.
3. The service rendered by the construction and installation permanent establishment to the rest of the enterprise shall be invoiced on a current basis in accordance with the services actually performed, irrespective of whether the construction and installation enterprise only obtains a payment claim against the customer upon acceptance or partial acceptance of the owed work. A different internal invoicing between the construction and installation permanent establishment and the rest of the enterprise shall be undertaken only if, in the specific case, this leads to a result that better complies with the arm's-length principle.
4. Services that are performed in the rest of the enterprise in connection with the construction and installation contract of the construction and installation enterprise shall not be regarded as rendered to the construction and installation permanent establishment, even if they are connected with the service provided by the permanent establishment.

Neofficialus § 32 Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die als Dienstleistung anzusehen sind vertimas

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

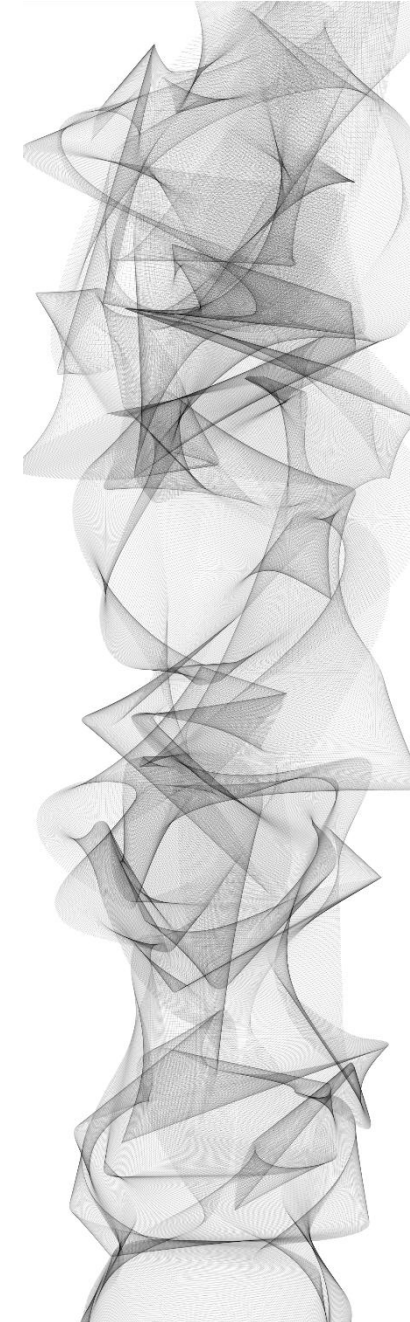
- Ar NB pelnas gali būti priskirtas tik tiek, kiek NB faktiškai prisideda prie jo generavimo funkcinė prasmė? Ar pajamų kilmės vieta, lokalizacija (pvz., projektas įgyvendinamas Lietuvoje) turi įtakos nuolatinei buveinei priskirtino pelno lygiui?
- Ar nustatant nuolatinei buveinei priskirtiną pelną gali būti naudojama kainodaros metodika?
- Kada išorinių sandorių ekonominė valdytoja laikoma nuolatinė buveinė, o kada pagrindinė būstinė?
- Pagal kokius kriterijus VMI nustato, koks yra NB funkcinis profilis ir kokį pajamų lygį nuolatinė buveinė kaip nepriklausomas vienetas turi generuoti?
- Kaip priskirti pelną nuolatinei buveinei, kuomet nuolatinė buveinė ir pagrindinė būstinė integruotai įgyvendina vieną projektą ir tiek nuolatinės buveinės darbuotojai, tiek pagrindinės būstinės darbuotojai valdo reikšmingas projekto rizikas?

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

- Kaip išvengti situacijų, kuomet Lietuvos ir užsienio valstybės pozicija dėl nuolatinėi buveinei priskirtino pelno lygio nesutampa?
- Kaip turėtų būtų tinkamai dokumentuojamas pelno priskyrimas nuolatinėi buveinei? Kokį vaidmenį pelno priskyrimui turi atskira nuolatinės buveinės finansinė atskaitomybė?
- Kada nuolatinė buveinė yra ribotos rizikos pagrindinės būstinės sub-tiekėjas, kuris neturėtų generuoti nuostolių, o kada nuolatinė buveinė „neša“ galimų nuostolių riziką?
- Ar sudėtingose industriniuose projektuose NB funkcinis profilis gali būti rutininis ir atlyginimas pagal kaštais paremtą kainodaros metodologiją? Ar tokiuose projektuose nuolatinė buveinė gali veikti kaip verslininkas, prisiimantis galimus nuostolius dėl projekto? Kaip tuomet turėtų būti kompensuojama pagrindinė būstinė už laimėtą viešąjį konkursą ir ilgalaikius garantinius įsipareigojimus (funkcijas, kurios buvo/bus įgyvendinamos nesant NB)?

LMKA

3. VIDINIAI SANDORIAI



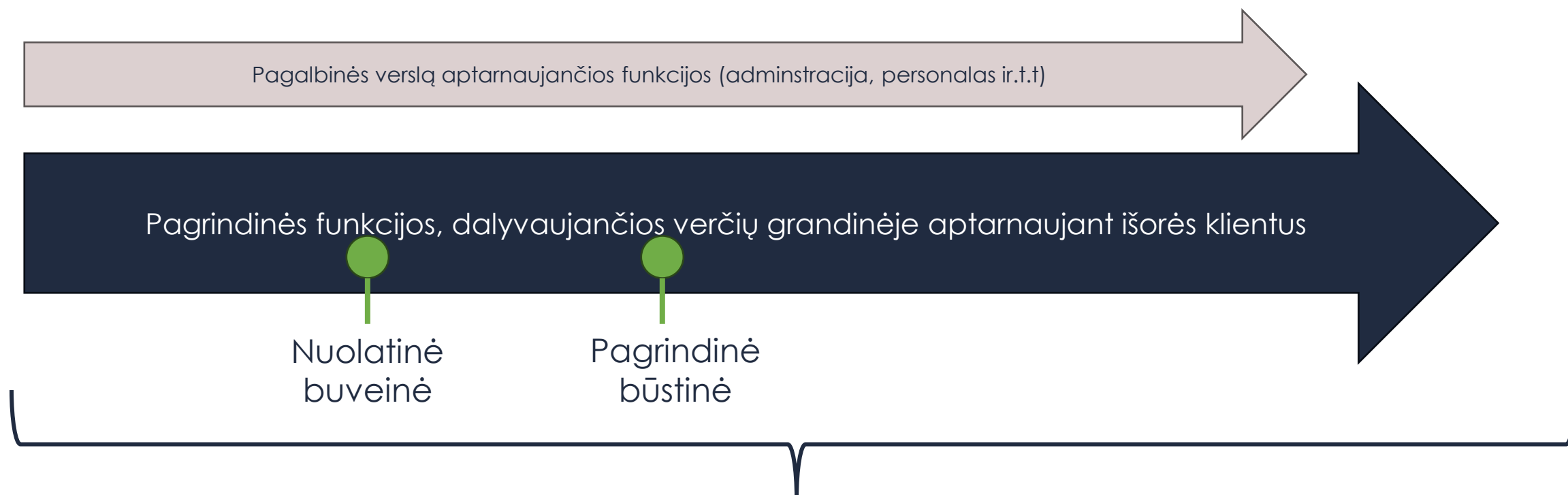
	Vidiniai sandoriai „Internal Dealings“		Pajamos iš išorės
Pobūdis	<p>Vidiniai sandoriai (internal dealings) tarp pagrindinės būstinės ir nuolatinės buveinės mokesčių tikslais pripažįstami kaip vidiniai koregavimai, atspindintys suteiktas funkcijas, naudojamą turtą ar prisiimtas rizikas. Internal dealings imituoja sandorius tik tam, kad būtų galima apskaičiuoti, kokia pelno dalis priklauso NB ir pagrindinei būstinei, tačiau jie nesukurti kaip realūs sandoriai, nesukuria išorinių pajamų ir nėra savarankiški teisiniai sandoriai. Tai tik pelno paskirstymo mechanizmas vieno juridinio asmens viduje. Pripažįstama mokesčių tikslais kaip vidiniai atsiskaitymai už atliktas funkcijas, naudojamą turtą ar prisiimtas rizikas.</p> <p>Pvz., Pagrindinė būstinė parduoda prekes klientui, valdo gamybos procesą ir prisiima visą komercinę riziką, susijusią su pardavimu. Lietuvos nuolatinė buveinė pagrindinės būstinės labui atlieka konkrečias funkcijas, būtinas veiklos įgyvendinimui. Kadangi išorinis sandoris yra sudaromas tik pagrindinės būstinės vardu, išorinės pajamos priskiriamos būstinei, o nuolatinė buveinė savo pelno dalį gauna per vidinius koregavimus (internal dealings), kurie imituoja tarsi subrangos ar vidinio paslaugų įsigijimo elementą tarp pagrindinės būstinės ir NB.</p>	≠	<p>Pajamų paskirstymas reiškia, kad išorinės pajamos (iš sandorių su trečiosiomis šalimis) yra priskiriamos NB ir pagrindinei būstinei atsižvelgiant į jų atitinkamą indėlį į veiklą, kuri tas pajamas sugeneravo.</p> <p>Pvz., Pavyzdžiui, abi įmonės dalys materialiai prisideda prie konkretaus sandorio su trečiaja šalimi: pagrindinė būstinė gamina produktą ir nustato kainodarą, o nuolatinė buveinė veda derybas su klientu ir išpildo dalį sandorio. Kadangi be abiejų dalių indėlio sandoris nebūtų įvykęs, išorinės pajamos turi būti paskirstytos tarp pagrindinės būstinės ir nuolatinės buveinės. Išorinės pajamos negali būti 100 % priskirtos pagrindinei būstinei arba nuolatinei buveinei — nes abi įmonės dalys materialiai ir tiesiogiai prisideda prie pajamų generavimo.</p>
Tikslas	Atspindėti vidinius koregavimus		Atspindėti NB ir pagrindinės būstinės ekonominį indėlį į trečiųjų šalių pajamas, užtikrinant teisingą išorinių pajamų paskirstymą.
Pripažinimas	Pripažįstama mokesčių tikslais kaip vidiniai atsiskaitymai už paslaugas, įnašus ar kitus funkcinis veiksmus		Pripažįstama NB ir pagrindinės būstinės pelno (nuostolių) ataskaitose kaip vieno juridinio asmens pajamų paskirstymas.
Šaltinio valstybės apmokestinimo teisės	Šaltinio valstybė apmokestina NB pelną, kuris apskaičiuojamas naudojant šiuos vidinius sandorius kaip koregavimus pagal pelno priskyrimo taisykles.		Šaltinio valstybės teisės apsiriboja tik ta pajamų dalimi, kuri priskiriama NB. Pajamų dalis, priskirta pagrindinei būstinei už jos indėlį, turi būti eliminuojama iš šaltinio valstybės apmokestinimo.

„The difficulty arises in making a distinction between these circumstances and the cases where a cost incurred by an enterprise should not be considered as an expense of the permanent establishment and the relevant property or service should be considered, on the basis of the separate and independent enterprises principle, to have been transferred between the head office and the permanent establishment at a price including an element of profit. **The question must be whether the internal transfer of property and services, be it temporary or final, is of the same kind as those which the enterprise, in the normal course of its business, would have charged to a third party at an arm's length price, i.e. by normally including in the sale price an appropriate profit.**

On the one hand, the answer to that question will be in the affirmative if the expense is initially incurred in performing a function the direct purpose of which is to make sales of a specific good or service and to realise a profit through a permanent establishment. On the other hand, the answer will be in the negative if, on the basis of the facts and circumstances of the specific case, it appears that the expense is initially incurred in performing a function the essential purpose of which is to rationalise the overall costs of the enterprise or to increase in a general way its sales.

Where goods are supplied for resale whether in a finished state or as raw materials or semi-finished goods, it will normally be appropriate for the provisions of paragraph 2 to apply and for the supplying part of the enterprise to be allocated a profit, measured by reference to arm's length principles. The area of services is the one in which difficulties may arise in determining whether in a particular case a service should be charged between the various parts of a single enterprise at its actual cost or at that cost plus a mark-up to represent a profit to the part of the enterprise providing the service. **The trade of the enterprise, or part of it, may consist of the provision of such services and there may be a standard charge for their provision. In such a case it will usually be appropriate to charge a service at the same rate as is charged to the outside customer“**

EBPO numatė dar iki 2008 atvejus, kai antkainis turi būti taikomas

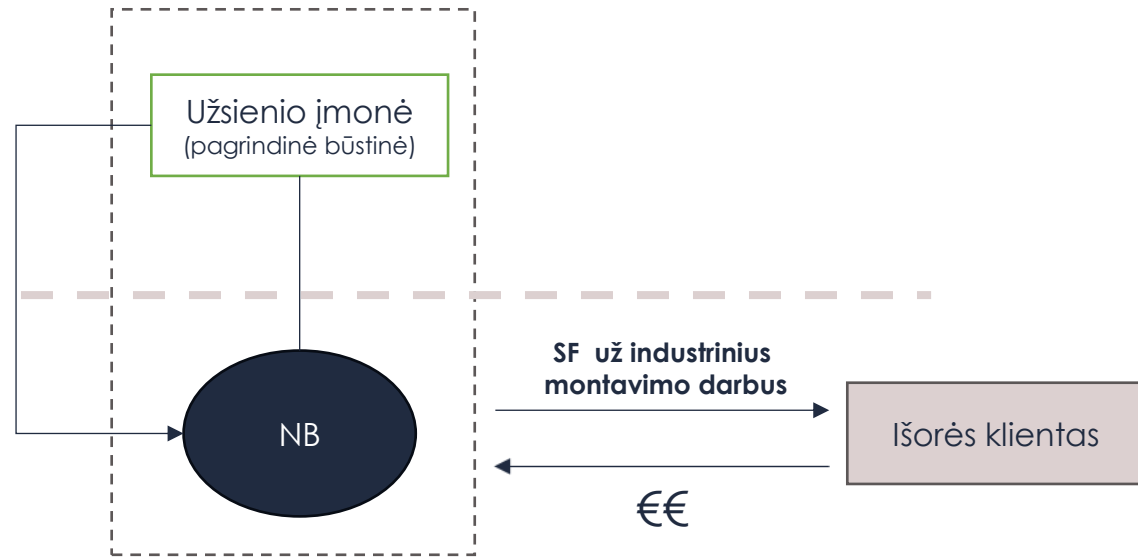


Bendra EBPO logika leidžia teigti, jog jeigu specifinės pagrindinės būstinės teikiamos paslaugos ar prekės tiesiogiai prisideda prie NB vykdomų sandorių su išoriniu klientu, tuomet paprastai jos turėtų būti įkainojamos su atkainiu, o ne tik kaip sąnaudų kompensavimas („pass-through“)

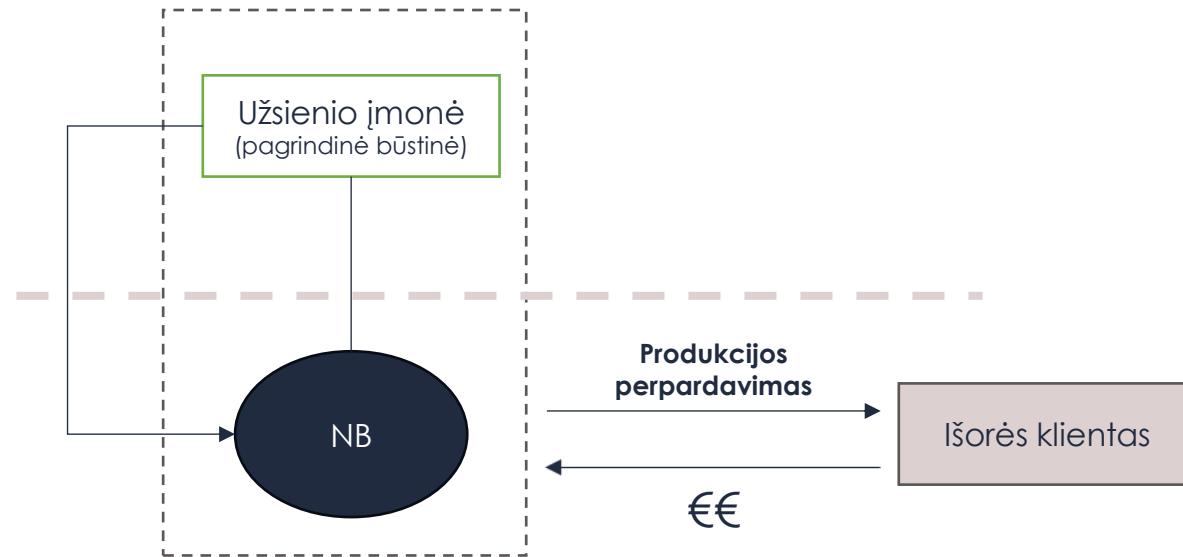
Lietuvoje užsienio įmonės pagrindinės būstinės antkainis pagal 2002 m. kovo 5 d. nutarimą Nr. 321 būtų neleidžiami atskaitymai, todėl atsiranda dvigubas apmokestinimas

Ar atvirkštinio scenarijaus vietoje, nuolatinė buveinė neturėtų generuoti antkainio?

Inžineriniai sprendiniai ir projektinė dokumentacija, pagal kuriuos atliekami darbai ir kurie pateikiami klientui kartu su atliktais darbais



Pagamintos produkcijos perleidimas nuolatinėi buveinei



ES TEISĖ

Įsisteigimo laisvė suteikia įmonėms teisę laisvai steigti filialus, nuolatinės buveines ir vykdyti veiklą kitose ES valstybėse tokiomis pačiomis sąlygomis kaip vietiniai ūkio subjektai.

Nediskriminavimo principas pagal ES teisę reiškia, kad užsienio įmonė ar jos nuolatinė buveinė negali būti traktuojama blogiau nei analogišką veiklą vykdančios vietos juridinis asmuo.

Šiuo metu Lietuvoje šie principai yra pažeidžiami

Kokius sandorius pripažįsta Lietuva?

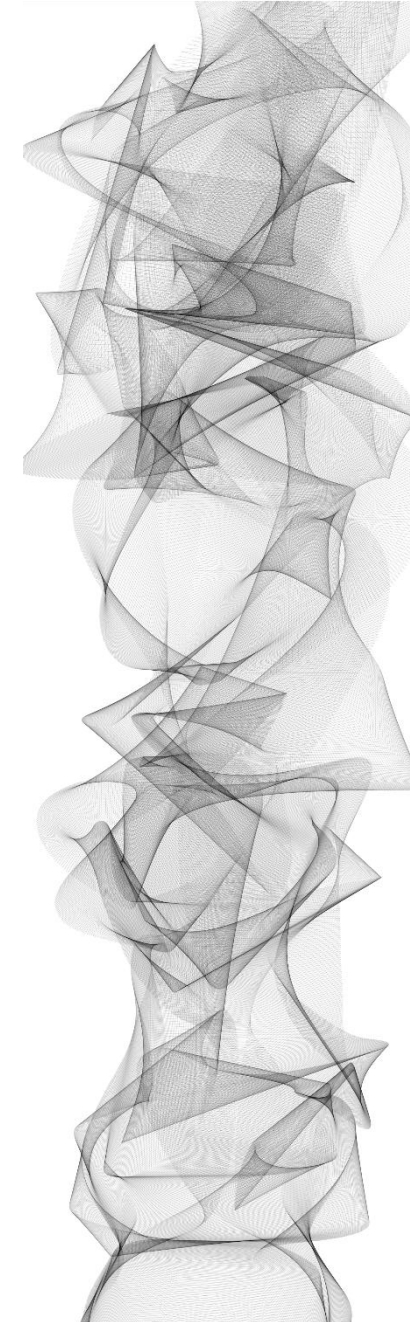
„INTERNAL DEALINGS“	Pre-2008	2008 OECD (light AOA)	Post-2010 Article 7 OECD Model (full AOA)
Royalties	Vidiniai autoriniai atlyginimai nepripažįstami. IP laikomas priklausančiu tam pačiam juridiniam asmeniui; galima tik sąnaudų pasidalijimo logika.	Vidiniai autoriniai atlyginimai nepripažįstami. IP laikomas priklausančiu tam pačiam juridiniam asmeniui; galima tik sąnaudų pasidalijimo logika.	Ištiesos rankos principas (turi būti atlyginama už DEMPE funkcijas)
Palūkanos	Nepripažįstami vidiniai sandoriai. „Notional“ palūkanos netaikomos.	Nepripažįstami vidiniai sandoriai. „Notional“ palūkanos netaikomos.	Ištiesos rankos principo taikymas ir vertinimas ar NB atlieka „treasury“ funkcijas
Vidinės paslaugos: specifinės paslaugos	Galima taikyti ištiesos rankos principą (pvz., paslaugos, kurio tiesiogiai prisidėjo aptarnaujant išorės klientą)	Ištiesos rankos principas	Ištiesos rankos principas
Vidinės paslaugos: bendrosios paslaugos (administracinės, „overheads“)	Sąnaudų paskirstymas pagal tiesioginius / netiesioginius metodus	Sąnaudų paskirstymas pagal tiesioginius / netiesioginius metodus	Ištiesos rankos principas (paslaugos gali būti atlyginamos be antkainio, jei rinkoje tokios paslaugos nebūtų kompensuojamos su antkainiu)
Materialaus turto ar prekių perdavimas	Ištiesos rankos principas turi būti taikomas, jei prekės buvo skirtos perparduoti	Ištiesos rankos principas	Ištiesos rankos principas
Laikinas turto perdavimas naudotis	Nepripažįstami vidiniai sandoriai dėl turto naudojimo. Sąnaudų persidalinimas	Nepripažįstami vidiniai sandoriai dėl turto naudojimo. Sąnaudų persidalinimas	Ištiesos rankos principas. Ar trečiosios šalys už turto naudojimą turėtų mokėti nuoma? Ekonominio turto savininko nustatymas

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

- Kokius vidinius sandorius tarp pagrindinės būstinės ir nuolatinės buveinės pripažįsta Lietuva?
- Ar, atsižvelgiant į tai, jog pagrindinės būstinės antkainis yra neleidžiami atskaitymai (vidiniai sandoriai neprižįstami), nuolatinė buveinė taip pat neturėtų taikyti antkainio vidiniams sandoriams ir turėtų būti kompensuojama kaštų lygmenyje, jei teikia tokias paslaugas pagrindinei būstinei?

LMKA

4. NUOLATINIŲ BUVEINIŲ REGISTRACIJOS KLAUSIMAI



5 str. 4 d. išimtys

BEPS & MLI

Opcijos dėl MLI 13 straipsnio „Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions“

Opcijos A pasirinktis dėl MLI 13 str.: pagal ją konkrečios veiklos, nurodytos mokesčių sutartyse, nebus laikomos nuolatine buveine, tiek, kiek tos veiklos yra parengiamojo arba pagalbinio pobūdžio. Kitaip tariant, net jeigu nuolatinė buveinė vykdo veiklą, patenkančią į 5 straipsnio 4 dalies a–f papunkčius, tokia veikla bus nepripažįstama nuolatine buveine tik tuo atveju, jei bendras veiklos pobūdis yra parengiamasis ar pagalbinis (taikomas papildomas testas).

Opcijos B valstybės laikosi neigiamo sąrašo be papildomo testo, siekdamos suteikti daugiau aiškumo tiek mokesčių administracijoms, tiek mokesčių mokėtojams.

Lietuva yra pasirinkusi opciją B dėl MLI 13

Nuolatinė buveinė pagal
nacionalinę teisę

≠

Nuolatinė buveinė pagal
tarptautinę teisę

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

- Ar Lietuvoje, taikant Modelinės konvencijos 5 straipsnio 4 dalies išimtis, atliekamas papildomas vertinimas, ar konkreti veikla iš tiesų yra pagalbinio arba paruošiamojo pobūdžio konkretaus verslo verčių grandinėje, ar šios išimties taikomos preziumuojant, kad jose nurodytos veiklos savaimė laikytinos pagalbinėmis / paruošiamosiomis?
- Ar savo esme „back office“ funkcijos neturėtų sukurti nuolatinės buveinės Lietuvoje? Ar būtina vertinti tokios veiklos reikšmę konkretaus verslo verčių grandinėje?
- Ar nacionalinėje teisėje numatyta prievolė registruoti nuolatinę buveinę taikoma ir tais atvejais, kai pagal atitinkamą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį tokia nuolatinė buveinė nebūtų laikoma egzistuojančia? Jeigu taip, kaip nacionalinės registravimo taisyklės yra derinamos su tarptautinių sutarčių viršenybės principu ir sutartinėmis išlygomis dėl pelno apmokestinimo?

KLAUSIMAI DISKUSIJAI

- Kaip užtikrinama, kad mokesčių mokėtojo atlikta nuolatinės buveinės registracija, paremta tik nacionaliniais kriterijais, nebūtų vėliau interpretuojama kaip mokesčių mokėtojo savarankiškas įsivertinimas („self-assessment“) dėl nuolatinės buveinės egzistavimo ir pagal taikytiną dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį? Jeigu registracijos prievolė kyla net ir esant neatitikčiais tarptautiniams kriterijams, ar mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių dėl privalomojo pobūdžio sprendimo, patvirtinančio, kad pagal tarptautinę teisę nuolatinė buveinė nėra susidariusi?