

## 14 straipsnis INDIVIDUALI SAVARANKIŠKA VEIKLA

### *Bendras komentaras*

1. Individuali savarankiška veikla – tai profesinės paslaugos arba kita savarankiško pobūdžio veikla.

2. Šis straipsnis paskirsto pajamų, kurias fiziniai asmenys – vienos valstybės rezidentai gauna vykdydami individualią veiklą kitoje valstybėje, apmokestinimo teises.

3. Fizinis asmuo laikomas užsiimančiu individualia savarankiška veikla, jeigu jis šia veikla užsiima visiškai nepriklausomai, naudodamas savus metodus, gali būti kontroliuojamas tik jo veiklos rezultatas ir, kai kuriais atvejais, duodami tik techninio pobūdžio nurodymai. Todėl samdomasis darbas (t.y. darbas, atliekamas pagal darbo ar panašias sutartis) nėra priskiriamas individualiai savarankiškai veiklai.

4. **Pastaba:** šio straipsnio nuostatos netaikomos direktorių atlyginimams, kurių apmokestinimas reglamentuotas 16 straipsnyje (Direktorių atlyginimai), bei artistų ir sportininkų gaunamoms pajamoms, kurių apmokestinimas reglamentuotas 17 straipsnyje (Atlikėjai ir sportininkai).

**1. Pajamos, kurias fizinis asmuo, Susitariančiosios Valstybės rezidentas, gauna už profesines paslaugas ar kitą savarankiško pobūdžio veiklą, apmokestinamos tik toje Valstybėje, jeigu jis reguliariai savo dispozicijoje neturi jo veiklai reikalingos nuolatinės bazės kitoje Susitariančiojoje Valstybėje. Jeigu jis turi tokią nuolatinę bazę, pajamos gali būti apmokestinamos kitoje Valstybėje, tačiau tik ta jų dalis, kuri priskiriama tai nuolatinei basei. Šiam tikslui, kai fizinis asmuo, Susitariančiosios Valstybės rezidentas, kitoje Susitariančiojoje Valstybėje bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu ištisai arba su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas, jis laikomas reguliariai savo dispozicijoje turinčiu nuolatinę bazę toje kitoje Valstybėje, o pajamos, gaunamos iš aukščiau nurodytos jo veiklos, kuri atliekama toje kitoje Valstybėje, priskiriamos tai nuolatinei basei.**

### *Komentaras*

1. Remiantis šio sutarties straipsnio nuostatomis, užsienio valstybės rezidentas laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje arba Lietuvos rezidentas laikomas turinčiu nuolatinę bazę užsienio valstybėje, jeigu jis:

- Lietuvoje ar užsienio valstybėje atitinkamai turi jo veiklai vykdyti reikalingą pastovią veiklos vietą, kuria jis gali reguliariai naudotis užsiimdamas tokia veikla. Ja gali būti teisininko kontora, gydytojo kabinetas, užsakovo jo darbui atlikti suteiktos patalpos, ir pan. Atkreiptinas dėmesys, kad nustatant, ar asmuo turi pastovią veiklos vietą atitinkamoje valstybėje, svarbus kriterijus yra tai, ar jis turi galimybę reguliariai ja naudotis ja bet kuriuo metu. Arba

- užsiimdamas tokia veikla, dvylikos mėnesių laikotarpiu ištisai arba su pertraukomis Lietuvoje ar užsienio valstybėje, atitinkamai, išbūna ilgiau kaip 183 dienas.

Vadinasi, ir tuo atveju, jei fizinis asmuo ir neturi nuolatinės veiklos vietos kitoje valstybėje, jis yra laikomas turinčiu nuolatinę bazę toje valstybėje, jeigu toje valstybėje, užsiimdamas individualia savarankiška veikla, išbūna ilgiau kaip 183 dienas.

Nustatant fizinio asmens, užsienio valstybės rezidento, buvimo Lietuvoje dienų skaičių, skaičiuojamos visos to asmens faktiškai Lietuvoje išbūtos dienos. Tokiu atveju rekomenduotina vadovautis Finansų ministro 2002-09-25 įsakymu Nr. 300 patvirtintomis Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklėmis (Žin., 2002, Nr. 95-4146).

Nustatant fizinio asmens, Lietuvos rezidento, buvimo užsienio valstybėje išbūtų dienų skaičių, vadovaujamosi tos užsienio valstybės vidaus teisės aktais.

Nuolatinės bazės samprata yra nustatyta ir Lietuvos vidaus teisės aktuose. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 13 dalyje pateiktas nuolatinės bazės apibrėžimas (žr. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 13 dalies komentarą).

## 2. Fizinio asmens, užsienio valstybės rezidento, individualios savarankiškos veiklos pajamų apmokestinimas

2.1. Jeigu fizinis asmuo, užsienio valstybės rezidentas, užsiima individualia savarankiška veikla tik užsienio valstybėje arba trečiojoje valstybėje, tačiau pajamų už šią veiklą gauna iš Lietuvos, tai tokios jo pajamos apmokestinamos tik užsienio valstybėje.

### *Pavyzdys*

Fizinis asmuo, Lenkijos rezidentas, gauna pajamų iš Lietuvos įmonės už teisinės paslaugas, kurias jis teikia būdamas Lenkijoje. Jo už šias paslaugas gaunamos pajamos apmokestinamos tik Lenkijoje pagal Lenkijos vidaus teisės aktus.

2.2. Šis sutarties straipsnis nustato kokia individualios savarankiškos veiklos pajamų dalis gali būti apmokestinama atitinkamoje valstybėje. Pagal dvigubo apmokestinimo sutarčių nuostatas, jeigu fizinis asmuo, užsienio valstybės rezidentas, užsiima individualia savarankiška veikla Lietuvoje ir turi Lietuvoje tokiai jo veiklai reikalingą nuolatinę bazę, tai, Lietuvoje gali būti apmokestinama tik ta jo už šią veiklą jo gaunamų pajamų dalis, kuri priskiriama nuolatinėi basei Lietuvoje, neatsižvelgiant į tai, kas yra tokias sumas išmokantis asmuo. Atitinkamai iš nuolatinėi basei tenkančių pajamų gali būti atimama tik ta užsienio valstybės rezidento išlaidų dalis, kuri susijusi su užsienio valstybės rezidento veikla per nuolatinę bazę.

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas, apmokestinama tik ta užsienio rezidento gautų pajamų dalis, kuri uždirbta per nuolatinę bazę Lietuvoje, ir užsienio valstybėse gautos pajamos, priskiriamos tai nuolatinėi basei Lietuvoje tuo atveju, kai jos yra susijusios su nenuolatinio Lietuvos gyventojų veikla per nuolatinę bazę Lietuvoje.

### *1 pavyzdys*

Fizinis asmuo, Danijos rezidentas, Lietuvos įmonei teikia konsultacines paslaugas. Danijos rezidentas neturi nuolatinės veiklos vietos Lietuvoje, bet, teikdamas konsultacines paslaugas, Lietuvoje išbūna ilgiau kaip 183 dienas ištiesai ar su pertraukomis per dvylikos mėnesių laikotarpį.

Fizinis asmuo yra laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje, remiantis Sutarties 14 straipsnio 1 paragrafo nuostatomis, ir tokio fizinio asmens už šias paslaugas gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje, remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

### *2 pavyzdys*

Fizinis asmuo, Čekijos rezidentas, Lietuvos įmonei teikia konsultacines paslaugas. Šias paslaugas jis teikia atvykdamas į Lietuvą penkioms darbo dienoms kiekvieną mėnesį dvejų metų laikotarpiu. Lietuvos įmonė šioms paslaugoms teikti jam leidžia naudotis kabinetu, esančiu jos patalpose. Tokiu atveju jis, remiantis Sutarties 14 straipsnio 1 paragrafo nuostatomis, laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje, ir tokio fizinio asmens už šias paslaugas gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje, remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

### *3 pavyzdys*

Fizinis asmuo, Belgijos rezidentas, pagal sutartį su užsienio valstybės įmone ieško jai Lietuvoje klientų. Paslaugos atliekamos tik Lietuvoje. Užsienio valstybės rezidentas neturi nuolatinės veiklos vietos Lietuvoje, bet ieškodamas klientų, Lietuvoje išbūna ilgiau kaip 183 dienas ištiesai ar su pertraukomis per dvylikos mėnesių laikotarpį.

Fizinis asmuo yra laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje, remiantis Sutarties 14 straipsnio 1 paragrafo nuostatomis, ir tokio fizinio asmens už šias paslaugas gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje, remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

### 3. Fizinio asmens, Lietuvos rezidento, individualios savarankiškos veiklos pajamų apmokestinimas

3.1. Jeigu fizinis asmuo, Lietuvos rezidentas, užsiima individualia savarankiška veikla tik Lietuvoje, tai už šią veiklą jo gaunamos pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis, neatsižvelgiant į tai, kas yra tokias sumas išmokantis asmuo.

### *1 pavyzdys*

Fizinis asmuo, Lietuvos rezidentas, pagal sutartį su Italijos įmone ieško jai Lietuvoje klientų. Paslaugos atliekamos tik Lietuvoje. Tokiu atveju tokio fizinio asmens už šias paslaugas gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

3.2. Jeigu fizinis asmuo, Lietuvos rezidentas, užsiima individualia savarankiška veikla užsienio valstybėje ir toje užsienio valstybėje turi tokiai jo veiklai reikalingą nuolatinę bazę, tai už šią veiklą jo gaunamos pajamos (neatsižvelgiant į tai, ar šios pajamos gaunamos toje užsienio valstybėje, ar iš kitur), kurios priskiriamos tai nuolatinei bazei, gali būti apmokestinamos toje užsienio valstybėje, jeigu tai numato tos užsienio valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti už tokią veiklą taip gaunamas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) nuostatomis. Tais atvejais, kai Lietuvos vidaus teisės aktai numato palankesnę dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimą, taikomos vidaus teisės aktų nuostatos.

Pažymėtina, kad daugumoje Lietuvos sudarytų dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutarčių numatyta, kad dvigubas pajamų apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant kredito metodą. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnis nustato, kad Lietuvos rezidento valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma sutartis, gautos ir apmokestintos individualios veiklos pajamos, Lietuvoje atleidžiamos nuo mokesčio. Todėl visais atvejais, bus taikomos ne sutarčių nuostatos, o Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatos, kurios yra palankesnės.

*Pavyzdys*

Fizinis asmuo, Lietuvos rezidentas, pagal sutartį (ne darbo sutartį) su Lenkijos aukštąja mokykla kartą per semestrą mėnesiui vyksta į Lenkiją skaityti paskaitų kurso, konsultuoti studentų bei juos egzaminuoti. Šiai veiklai mokykla suteikia jam vieną ar kitą savo patalpose esančią auditoriją. Tokiu atveju jis laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lenkijoje, ir taip jo gaunamos pajamos apmokestinamos Lenkijoje.

Lietuva turi teisę apmokestinti tokias Lietuvos rezidento pajamas, tačiau kartu privalo užtikrinti dvigubo apmokestinimo panaikinimą.

**2. Sąvoka “profesinės paslaugos” pirmiausia apima savarankišką mokslinę, literatūrinę, meninę, auklėjamąją arba dėstytojų, taip pat savarankišką gydytojų, advokatų, inžinierių, architektų, dantistų ir buhalterių veiklą.**

*Komentaras*

Sąvoka “profesinės paslaugos” visų pirma apima profesijas (pvz., gydytojų, advokatų, inžinierių, architektų, dantistų, buhalterių, auditorių, dėstytojų, savarankišką auklėjamąją ar mokslinę veiklą ir pan.), turinčias savarankiškos veiklos pobūdį. Profesinių paslaugų sąrašas nėra baigtinis, o kai kuriais atvejais, esant neaiškumams, tai gali būti nustatyta abipusiu kompetentingų asmenų susitarimu.

**YPATUMAI PAGAL ATSKIRAS VALSTYBES**

<b>Valstybė</b>	<b>Sutarties straipsnio „Individuali savarankiška veikla“ 1 paragrafo nuostatų komentaras</b>
Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanas, Baltarusija, Bulgarija, Belgija, Čekija, Danija, Didžioji Britanija ir Š. Airija, Estija (nuo 2006 01 01) Graikija, Gruzija, Italija, Islandija, Ispanija, Izraelis, Kanada, Kazachstanas, Kinija, Lenkija, Liuksemburgas, Malta, Moldova, Nyderlandai, Norvegija, Prancūzija, Rumunija, Rusija, Singapūras, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanas, Vengrija,	Žiūrėti bendrą straipsnio „Individuali savarankiška veikla“ 1 paragrafo komentarą.
Estija, Kroatija, Latvija.	Atkreiptinas dėmesys, kad šių sutarčių 14 straipsnio 1 paragrafe nustatyta: <b>1. Pajamos, kurias vienos Susitariančiosios Valstybės</b>

	<p><b>rezidentas gauna teikdamas profesines paslaugas ar vykdydamas kitokią savarankišką veiklą, apmokestinamos tik toje Valstybėje, jei kitoje Susitariančiojoje Valstybėje savo veiklai jis neturi nuolatinės veiklos vietos, kuria reguliariai gali naudotis. Jei jis tokią nuolatinę veiklos vietą turi, pajamos gali būti apmokestinamos kitoje Valstybėje, tačiau tik ta jų dalis, kuri yra priskirtina tai nuolatinei veiklos vietai.</b></p> <p>Šiose sutartyse nėra numatytas 183 dienų terminas, t.y. vertinant, ar asmuo turi nuolatinę bazę atitinkamoje valstybėje, neatsižvelgiama į toje valstybėje išbūtą laikotarpį. Todėl Estijos, Kroatijos ar Latvijos rezidentas laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje ar Lietuvos rezidentas atitinkamoje užsienio valstybėje (t.y. Estijoje, Kroatijoje ar Latvijoje) tik tuo atveju, jei jis turi veiklai vykdyti reikalingą pastovią veiklos vietą.</p> <p>Dėl šio straipsnio 1 paragrafo nuostatų, nesusijusių su 183 dienų laikotarpiu, žiūrėti bendrą straipsnio „Individuali savarankiška veikla“ komentarą.</p>
JAV	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad šios sutarties 14 straipsnis turi papildomą antrą paragrafą:</p> <p><b>2. Pirmojo paragrafo tikslams kitoje Susitariančiojoje Valstybėje apmokestinamos pajamos nustatomos tuo pačiu būdu, kaip ir tos kitos Valstybės rezidentų pajamos, gaunamos už profesines paslaugas ar kitą savarankiško pobūdžio veiklą. Tačiau šis paragrafas negali būti aiškinamas kaip įpareigojantis Susitariančiąją Valstybę apmokestinant teikti kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentams kokias nors asmenines nuolaidas, lengvatas ir sumažinimus dėl jų civilinės padėties ar šeimyninių įsipareigojimų, kokius ji teikia savo rezidentams.</b></p> <p>Atsižvelgiant į tai, JAV rezidentų individualios savarankiškos veiklos pajamos, gautos Lietuvoje, Lietuvoje apskaičiuojamos remiantis tais pačiais principais, kaip ir Lietuvos rezidentų individualios savarankiškos veiklos pajamos. Atitinkamai, Lietuvos rezidentų individualios savarankiškos veiklos pajamos, gautos JAV, JAV nustatomos remiantis tais pačiais principais, kaip ir JAV rezidentų individualios savarankiškos veiklos pajamos. Tačiau nei Lietuva, nei JAV neprivalo viena kitos rezidentams taikyti nuolaidų ar lengvatų, kurios taikomos tik saviems rezidentams, <u>bet tik dėl jų civilinės padėties ar šeimyninių įsipareigojimų.</u></p> <p>Dėl šio straipsnio 1 paragrafo nuostatų žiūrėti bendrą straipsnio „Individuali savarankiška veikla“ komentarą.</p>
Portugalija, Korėja	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad šios sutarties 14 straipsnio 1 paragrafe nustatyta:</p> <p><b>1. Pajamos, kurias fizinis asmuo, Susitariančiosios Valstybės rezidentas, gauna teikdamas profesines paslaugas arba vykdydamas kitokią savarankiško pobūdžio veiklą, apmokestinamos tik toje Valstybėje. Tačiau tokios pajamos gali būti taip pat apmokestinamos ir kitoje Susitariančiojoje</b></p>

	<p><b>Valstybėje:</b></p> <p>a) jei jis turi nuolatinę bazę, kurią gali reguliariai naudoti kitoje Susitariančiojoje Valstybėje savo veiklai vykdyti; tačiau tik tiek pajamų, kiek priskiriama tai nuolatinei bazei; arba</p> <p>b) jeigu jis kitoje Susitariančiojoje Valstybėje bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais fiskaliniiais metais, ištisai arba su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas; tokiu atveju tik tiek pajamų, kiek gaunama iš jo veiklos jo buvimo toje kitoje Valstybėje metu.</p> <p>Tuo atveju, kai vienos valstybės rezidentas bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais fiskaliniiais metais, ištisai arba su pertraukomis išbūna kitoje valstybėje ilgiau kaip 183 dienas, tai ta kita valstybė gali apmokestinti tik tiek to asmens pajamų, kiek jų buvo gauta iš jo veiklos jo <u>buvimo toje kitoje valstybėje metu</u>, t.y.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kai Lietuvos rezidentas bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais fiskaliniiais metais, ištisai arba su pertraukomis išbūna Portugalijoje ar Korėjoje ilgiau kaip 183 dienas, tai šios valstybės gali apmokestinti Lietuvos rezidento pajamas, jeigu tą numato jų vidaus teisės aktai, tačiau tik tokią pajamų dalį, kuri buvo gauta iš jo individualios savarankiškos veiklos jo buvimo šiose valstybėse metu.</li> <li>- kai Portugalijos ar Korėjos rezidentas bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais fiskaliniiais metais, ištisai arba su pertraukomis išbūna Lietuvoje ilgiau kaip 183 dienas, tai Lietuva gali apmokestinti šių valstybių rezidento pajamas, tačiau tik tokią pajamų dalį, kuri buvo gauta iš jo individualios savarankiškos veiklos jo buvimo Lietuvoje metu.</li> </ul> <p>Dėl kitų šio paragrafo nuostatų žiūrėti bendrą straipsnio „Individuali savarankiška veikla“ komentarą.</p>
Vokietija	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad šios sutarties 14 straipsnio 1 paragrafe nustatyta:</p> <p><b>1. Pajamos, kurias fizinis asmuo, Susitariančiosios Valstybės rezidentas, gauna už profesines paslaugas ar kitą savarankiško pobūdžio veiklą, apmokestinamos tik toje Valstybėje, jeigu jis reguliariai savo dispozicijoje neturi šiai veiklai reikalingos nuolatinės veiklavietės kitoje Susitariančiojoje Valstybėje. Jeigu jis turi tokią nuolatinę veiklavietę, jo pajamos gali būti apmokestinamos toje kitoje Valstybėje, tačiau tik ta pajamų dalis, kuri priskiriama tai nuolatinei veiklavietei. Šiam tikslui, kai fizinis asmuo, Susitariančiosios Valstybės rezidentas, kitoje Susitariančiojoje Valstybėje duotais finansiniais metais, ištisai arba su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas, jis laikomas reguliariai savo dispozicijoje turinčiu nuolatinę veiklavietę toje kitoje Valstybėje, o pajamos, gaunamos iš aukščiau nurodytos jo veiklos, kuri atliekama toje kitoje Valstybėje, priskiriamos tai nuolatinei veiklavietei.</b></p>

	<p>Šios sutarties 14 straipsnio 1 paragrafe nustatytos kitokios 183 dienų termino skaičiavimo taisyklės: fizinis asmuo laikomas turinčiu nuolatinę bazę užsienio valstybėje tik tuo atveju, jei jis toje valstybėje išbuvo daugiau kaip 183 d. per vienerius finansinius metus, t.y. nuo kalendorinių metų sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., o ne bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu.</p> <p>Dėl kitų šio paragrafo nuostatų žiūrėti bendrą straipsnio „Individuali savarankiška veikla“ komentarą.</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------