

15 straipsnis

SU DARBO SANTYKIAIS SUSIJUSI VEIKLA

Bendrasis komentaras

Šio straipsnio nuostatos paskirsto gyventojų pajamų, gaunamų už samdomąjį darbą, apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių, tačiau nenustato, kaip tos pajamos turi būti apmokestinamos. Kiekviena susitariančioji valstybė, kuriai pagal sutarties nuostatas tenka teisė apmokestinti tokias pajamas, jas apmokestina pagal savo vidaus mokesčių įstatymus.

Pastaba: šio straipsnio nuostatos netaikomos pajamoms, kurių apmokestinimas reglamentuojamas 16 (Direktorių atlyginimai), 18 (Pensijos) ir 19 (Valstybės tarnyba) straipsniuose.

Gyventojų už samdomąjį darbą gautoms pajamoms priskiriamas išmokamas darbo užmokestis, atlyginimas, alga, taip pat natūra gautos pajamos (sumos, kurias darbdavys išmoka sava produkcija ar kitomis prekėmis, sumos, kurias darbdavys pilnai ar iš dalies sumoka už savo darbuotojo sanatorinį, poilsinį ar turistinį kelialapį, gydymo paslaugas, mokslą ir pan.), pajamos, gautos realizavus pasirinkimo sandorį (angl. stock option) (pavyzdžiui, įgyvendinus pasirinkimo sandorį vietoj akcijų gauta piniginė išmoka, kuri lygi skirtumui tarp akcijų įsigijimo kainos pasirinkimo sandorio suteikimo dieną ir akcijų rinkos kainos sandorio įgyvendinimo dieną, arba pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn teisę įsigyti akcijas nemokamai arba mažesne negu rinkos kaina).

1. Atsižvelgiant į 16, 18 ir 19 straipsnių nuostatas, algos, darbo užmokestis ir kiti panašūs atlyginimai, kuriuos Susitariančiosios Valstybės rezidentas gauna už samdomąjį darbą, apmokestinami tik toje Valstybėje, jeigu samdomasis darbas nėra atliekamas kitoje Susitariančiojoje Valstybėje. Jeigu samdomasis darbas atliekamas tokiu būdu, už jį gaunamas atlyginimas gali būti apmokestinamas toje kitoje Valstybėje.

Komentaras

1. Šiame paragrafe išdėstyti pagrindiniai principai, kuriais remiantis apmokestinamos samdomojo darbo pajamos:

- jeigu gyventojas atlieka samdomąjį darbą toje susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentas jis yra, tai už šį darbą jo gaunamos pajamos apmokestinamos tik toje valstybėje (t.y. tik gyventojų rezidavimo valstybėje);

- jeigu gyventojas, būdamas vienos susitariančiosios valstybės rezidentu, atlieka samdomąjį darbą kitoje susitariančiojoje valstybėje, tai už šį darbą gaunamos pajamos gali būti apmokestinamos ir toje kitoje valstybėje (t.y. valstybėje, kurioje atliekamas darbas), jeigu tai numato jos vidaus mokesčių įstatymai. Tačiau ta kita valstybė gali apmokestinti tik tą pajamų dalį, kuri gaunama už toje kitoje valstybėje atliekamą darbą. Tokiu atveju valstybė, kurios rezidentas yra pajamas gaunantis gyventojas, taip pat turi teisę apmokestinti už tokį darbą gaunamas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) nuostatomis, o tais atvejais, kai valstybės vidaus mokesčių įstatymai numato palankesnę pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimą, turi būti atsižvelgiama ir į vidaus mokesčių įstatymų nuostatas;

- jeigu gyventojas atlieka samdomąjį darbą trečiojoje valstybėje, tai už šį darbą jo gaunamos pajamos apmokestinamos tik toje susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentas jis yra.

Šie aukščiau išvardinti principai taikomi neatsižvelgiant į tai, kas yra tokias sumas išmokantis asmuo.

2. Išimtyms pateikiamos šio straipsnio 2 paragrafe (atvejai, kai susitariančiajai valstybei nesuteikiamos teisės apmokestinti gyventojų už joje atliekamą samdomąjį darbą gautų pajamų) ir 3 paragrafe (pajamų, gyventojų gaunamų už samdomąjį darbą jūrų laive ar orlaivyje, apmokestinimo teisių paskirstymas).

1 PARAGRAFO NUOSTATŲ YPATUMAI PAGAL ATSKIRAS VALSTYBES

Valstybė	Sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ 1 paragrafo nuostatų komentaras
Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanas, Baltarusija, Belgija, Danija, Estija, Graikija, Gruzija, Islandija, Izraelis, Kanada, Kroatija, Latvija, Liuksemburgas, Malta, Moldova, Norvegija, Prancūzija, Rusija, Singapūras, Slovakija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Ukraina, Uzbekistanas, Vokietija	Žiūrėti bendrą sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ 1 paragrafo komentara.
Bulgarija, Čekija, Italija, Ispanija, JAV, Jungtinė Karalystė, Kazachstanas, Kinija, Korėja, Lenkija, Nyderlandai, Portugalija, Rumunija, Slovėnija, Turkija, Vengrija	Atkreiptinas dėmesys, kad sutarties straipsnio 1 paragrafe pateikta nuoroda ne tik į 16 (Direktorių atlyginimai), 18 (Pensijos) ir 19 (Valstybės tarnyba) straipsnių nuostatas, bet ir į straipsnio (Studentai, profesoriai ir tyrinėtojai) arba (Profesoriai ir tyrinėtojai) nuostatas, t.y. šio straipsnio nuostatos netaikomos pajamoms, apmokestinamoms remiantis 16 (Direktorių atlyginimai), 18 (Pensijos) ir 19 (Valstybės tarnyba), (Studentai, profesoriai ir tyrinėtojai) arba (Profesoriai ir tyrinėtojai) straipsnių nuostatomis. Dėl šio straipsnio 1 paragrafo kitų nuostatų žiūrėti bendrą šio straipsnio 1 paragrafo komentara.

2. Neatsižvelgiant į 1 dalies nuostatas, atlyginimas, kurį Susitariančiosios Valstybės rezidentas gauna už samdomąjį darbą, atliekamą kitoje Susitariančiojoje Valstybėje, apmokestinamas tik pirma minėtoje Valstybėje, jeigu:

- a) gavėjas kitoje Valstybėje bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu duotais finansiniais metais, ištiesai arba su pertraukomis išbūna ne ilgiau kaip 183 dienas ir
- b) atlyginimą moka darbdavys, kuris nėra kitos Valstybės rezidentas, arba atlyginimas mokamas jo vardu, ir
- c) atlyginimas nėra priskiriamas nuolatinei buveinei ar nuolatinei veiklavietei, kurią darbdavys turi kitoje Valstybėje.

Komentaras

1. Šio straipsnio 2 dalyje yra numatytos išimtys, kai teisė apmokestinti gyventoją – susitariančiosios valstybės rezidentą už kitoje susitariančiojoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą gaunamas pajamas suteikiama tik pajamas gaunančio gyventoją rezidavimo valstybei.

Jeigu gyventojas, būdamas vienos valstybės rezidentu, atlieka samdomąjį darbą kitoje valstybėje, tai už šį darbą gaunamos pajamos toje kitoje valstybėje neapmokestinamos (t.y. valstybei, kurioje atliekamas samdomasis darbas, nesuteikiama teisė apmokestinti už samdomąjį darbą gautų pajamų), jeigu išpildytos tokios trys sąlygos :

- šis gyventojas toje kitoje valstybėje dvylikos mėnesių laikotarpiu ištiesai ar su pertraukomis išbuvo mažiau negu 183 dienas ir
- kai jo darbdavys nėra tos kitos valstybės rezidentas ir
- kai tokios jam išmokėtos sumos nėra priskiriamos nuolatinei buveinei, kurią jo darbdavys turi toje kitoje valstybėje.

Jeigu šios trys sąlygos nėra išpildytos arba išpildyta tik viena ar dvi iš jų, tai gyventojas, vienos valstybės rezidentas, pajamos, gaunamos už kitoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą, remiantis šio straipsnio 1 paragrafu, apmokestinamos tik pajamų gavėjo rezidavimo valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus.

2. Nustatant gyventoją – Lietuvos rezidentą užsienio valstybėje išbūtų dienų skaičių, vadovaujasi tos užsienio valstybės vidaus teisės aktais.

Nustatant gyventoją, užsienio valstybės rezidentą, buvimo Lietuvoje dienų skaičių (a) punkto sąlyga), skaičiuojamos visos jo faktiškai Lietuvoje išbūtos dienos. Tokiu atveju reikia vadovautis Finansų ministro 2002-09-25 įsakymu Nr.300 patvirtintomis Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklėmis (Žin., 2002, Nr. 95-4146).

3. b) punkte nustatyta sąlyga yra laikoma išpildyta, jeigu gyventojui – vienos susitariančiosios valstybės rezidentui už kitoje susitariančiojoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą atlyginimą moka tokio gyventoją rezidavimo valstybės arba trečiosios valstybės rezidentas. b) punkte nustatyta sąlyga yra laikoma neišpildyta, jeigu gyventoją rezidavimo valstybės ūkio subjektas gyventojui už kitoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą moka atlyginimą toje kitoje valstybėje esančio darbdavio vardu.

4. c) punkte nustatyta sąlyga yra laikoma išpildyta, jeigu gyventoją – vienos valstybės rezidentą už kitoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą gaunamas atlyginimas nėra priskiriamas toje kitoje valstybėje esančiai nuolatinei buveinei, per kurią veiklą vykdo gyventoją rezidavimo valstybės arba trečiosios valstybės įmonė. Sąvoka “priskiriamas nuolatinei buveinei” reiškia, kad susitariančiojoje valstybėje gyventoją atliekamas samdomasis darbas, už kurį mokamas atlyginimas, yra susijęs su toje valstybėje esančios nuolatinės buveinės pajamų uždirbimu. Tai nereiškia, kad nuolatinė buveinė, skaičiuodama savo apmokestinamąjį pelną, būtinai priskiria tokį išmokėtą atlyginimą savo sąnaudoms, o tik tai, kad ji gali tai padaryti.

5. Gyventoją - Lietuvos rezidentą pajamų, gaunamų už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą, apmokestinimas

Jeigu gyventojas - Lietuvos rezidentas už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą gauna pajamų iš užsienio valstybės ūkio subjekto arba iš Lietuvoje esančios užsienio valstybės ūkio subjekto nuolatinės buveinės, tai tokios jo pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymo nuostatomis. Šiuo atveju užsienio valstybės ūkio subjektais laikomi užsienio valstybės juridiniai asmenys ir kiti vienetai, įsteigti ar kitaip organizuoti pagal tos užsienio valstybės vidaus įstatymus, užsienio valstybės nuolatiniai gyventojai, taip pat toje užsienio valstybėje esančios Lietuvos ir trečiųjų valstybių įmonių nuolatinės buveinės.

1 pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas yra sudaręs darbo sutartį su Lenkijos įmone. Pagal šią sutartį jis dirba Lietuvoje, o atlyginimą jam išmoka ir į banko sąskaitą perveda Lenkijos įmonė. Nuolatinės buveinės Lietuvoje minėta Lenkijos įmonė neturi. Teisė apmokestinti tokias pajamas tenka tik Lietuvai. Mokestį nuo taip gaunamų pajamų nuolatinis Lietuvos gyventojas moka pats pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą.

2 pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas dirba Lietuvoje. Atlyginimą už šį darbą jam moka Lietuvoje esantis Latvijos įmonės filialas. Teisė apmokestinti tokias pajamas tenka tik Lietuvai. Latvijos įmonės filialas, išmokėdamas tokiam gyventojui atlyginimą, nuo jo pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą privalo išskaičiuoti pajamų mokestį ir pervesti į Lietuvos Respublikos biudžetą.

6. Gyventojų - Lietuvos rezidentų pajamų, gaunamų už užsienio valstybėje atliekamą samdomąjį darbą, apmokestinimas

6.1. Jeigu gyventojas - Lietuvos rezidentas už užsienio valstybėje atliekamą samdomąjį darbą gauna pajamų iš Lietuvos rezidento arba iš trečiosios valstybės rezidento, tai tokios jo pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu, jeigu:

- toje užsienio valstybėje dvylikos mėnesių laikotarpiu ištiesai arba su pertraukomis jis išbūna ne ilgiau kaip 183 dienas ir
- atlyginimas nėra priskiriamas nuolatinei buveinei, kurią jo darbdavys turi toje užsienio valstybėje.

Kitais atvejais gyventojų - Lietuvos rezidentų už užsienio valstybėje atliekamą samdomąjį darbą iš darbdavio, kuris nėra tos užsienio valstybės rezidentas, gaunamos pajamos gali būti apmokestinamos toje užsienio valstybėje, jeigu tai numato tos užsienio valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti tokias pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti dvigubą apmokestinimą, remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis.

1 pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas, kuris yra Lietuvos įmonės darbuotojas, tos Lietuvos įmonės yra komandiruojamas dirbti į Baltarusiją dvylikai mėnesių (ilgiau kaip 183 dienas). Atlyginimą jam už tai moka Lietuvos įmonė. Taip jo gaunamą atlyginimą gali apmokestinti Baltarusija pagal savo vidaus mokesčių įstatymus, jeigu tai juose numatyta.

Lietuva, apmokestindama tokias jo pajamas, naikina dvigubą apmokestinimą remdamasi Lietuvos ir Baltarusijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 22 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis.

2 pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas, sudaręs darbo sutartį su Austrijos įmone, keturis mėnesius dirba Prancūzijoje. Už tai atlyginimą jam moka Austrijos įmonė, kuri Prancūzijoje neturi nuolatinės buveinės. Toks atlyginimas apmokestinamas tik Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

6.2. Jeigu gyventojas - Lietuvos rezidentas už užsienio valstybėje atliekamą samdomąjį darbą gauna pajamų iš užsienio valstybės ūkio subjekto, tai tokios jo pajamos 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) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis. Šiuo atveju užsienio valstybės ūkio subjektais laikomi užsienio valstybės juridiniai asmenys ir kiti vienetai, įsteigti ar kitaip organizuoti pagal tos užsienio valstybės vidaus įstatymus, užsienio valstybės nuolatiniai gyventojai, taip pat toje užsienio valstybėje esančios Lietuvos ir trečiųjų valstybių įmonių nuolatinės buveinės.

Pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas yra sudaręs dvejų metų darbo sutartį su Norvegijos įmone. Pagal šią sutartį jis dirba Norvegijoje ir gauna už tai atlyginimą. Kadangi visus tuos dvejus darbo Norvegijoje metus asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų minėtas gyventojas turi daugiau Lietuvoje, negu Norvegijoje (Norvegijoje tik dirba), tai darbo Norvegijoje laikotarpiu jis yra laikomas Lietuvos rezidentu. Nuolatinio Lietuvos gyventojas iš Norvegijos įmonės gaunamas atlyginimas apmokestinamas Norvegijoje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus.

Lietuva, apmokestindama tokias jo pajamas, naikina atsiradusį dvigubą apmokestinimą, remdamasi Lietuvos ir Norvegijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 24 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis.

7. Gyventojas - Lietuvos rezidentas pajamų, gaunamų už trečiojoje valstybėje atliekamą samdomąjį darbą, apmokestinimas

Jeigu gyventojas - Lietuvos rezidentas dirba samdomąjį darbą trečiojoje valstybėje, o su darbo santykiais susijusių pajamų gauna iš susitariančiosios valstybės rezidento, tokios pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

Pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas yra sudaręs darbo sutartį su Estijos įmone. Pagal šią sutartį gyventojas dirba Ukrainoje. Tokio Lietuvos rezidentas iš Estijos įmonės už darbą Ukrainoje gaunamas su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas

8. Gyventojų - užsienio valstybės rezidentų pajamų, gaunamų už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą, apmokestinimas

8.1. Jeigu gyventojas - užsienio valstybės rezidentas už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą gauna pajamų iš Lietuvos ūkio subjekto, tai tokios jo pajamos apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis. Šiuo atveju Lietuvos ūkio subjektais laikomi Lietuvos Respublikos juridiniai asmenys, nuolatiniai Lietuvos gyventojai, taip pat Lietuvoje esančios užsienio valstybių ir trečiųjų valstybių nuolatinės buveinės ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę bazę.

Pavyzdys

Gyventojas – Danijos rezidentas yra sudaręs darbo sutartį su Lietuvos įmone. Pagal šią sutartį jis dirba Lietuvoje ir už tai gauna atlyginimą iš tos Lietuvos įmonės. Tokios šio gyventojų gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

8.2. Jeigu gyventojas - užsienio valstybės rezidentas už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą gauna pajamų iš darbdavio, kuris nėra Lietuvos rezidentas, tai tokios jo pajamos apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu, jeigu:

- Lietuvoje dvylikos mėnesių laikotarpiu ištisai arba su pertraukomis jis išbūna ilgiau kaip 183 dienas arba
- atlyginimas priskiriamas nuolatinei buveinei ar nuolatinei bazei, kurią jo darbdavys turi Lietuvoje.

Kitais atvejais gyventojų - užsienio valstybės rezidentų už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą iš darbdavio, kuris nėra Lietuvos rezidentas, gaunamos pajamos Lietuvoje neapmokestinamos pagal sutarties nuostatas.

Jeigu gyventojas - užsienio valstybės rezidentas už Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą gauna pajamų iš darbdavio, kuris nėra Lietuvos rezidentas, ir, atlikdamas šį darbą, Lietuvoje dvylikos mėnesių laikotarpiu ištisai arba su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas, tai Lietuvoje apmokestinamos jo pajamos, gaunamos nuo pat pirmos jo buvimo Lietuvoje dienos.

1 pavyzdys

Gyventojas – Lenkijos rezidentas dirba Lietuvoje dešimt mėnesių (ilgiau kaip 183 dienas). Atlyginimą jam už tai moka Lenkijos įmonė. Toks šio gyventojų atlyginimas (gautas per visus dešimt mėnesių) apmokestinamas Lietuvoje pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas.

2 pavyzdys

Gyventojas – Italijos rezidentas dirba Lietuvoje penkis mėnesius (mažiau kaip 183 dienas). Atlyginimą jam už tai moka Italijos įmonė, kuri Lietuvoje nevykdo ūkinės veiklos per nuolatinę buveinę. Pagal Lietuvos ir Italijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas Lietuvai nesuteikiama teisė apmokestinti tokio Italijos rezidentų gauto atlyginimo, nors pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas tokios pajamos galėtų būti apmokestinamos Lietuvoje.

3 pavyzdys

Gyventojas – Ukrainos rezidentas dirba Lietuvoje penkis mėnesius (mažiau kaip 183 dienas). Atlyginimą jam už tai moka Lietuvoje registruota Ukrainos įmonės nuolatinė buveinė. Tokios šio gyventojų gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis, neatsižvelgiant į tai, kad darbas buvo atliekamas tik penkis mėnesius.

4 pavyzdys

Gyventojas - Švedijos rezidentas trejiems metams yra sudaręs darbo sutartį su Lietuvos įmone. Pagal ją toks gyventojas dirba Lietuvoje ir už tai gauna atlyginimą iš tos Lietuvos įmonės. Papildomą atlyginimą už šį Lietuvoje atliekamą darbą jis gauna iš Švedijos įmonės, kuri yra tos Lietuvos įmonės akcininkė.

Šio gyventojų – Švedijos rezidentų už Lietuvoje atliekamą darbą gaunamos pajamos apmokestinamos taip:

- Lietuvos įmonė, išmokėdama jam atlyginimą, išskaičiuoja iš jo mokesčių, nustatytą Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme,
- mokesčių nuo iš Švedijos įmonės už Lietuvoje atliekamą darbą gaunamų pajamų jis moka pats Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatyta tvarka.

9. Gyventojų - užsienio valstybės rezidentų pajamų, gaunamų iš Lietuvos ūkio subjekto už ne Lietuvoje atliekamą samdomąjį darbą, apmokestinimas

9.1. Jeigu gyventojas - užsienio valstybės rezidentas už samdomąjį darbą, kurį jis atlieka savo rezidavimo valstybėje arba trečiojoje valstybėje, gauna pajamų iš Lietuvos ūkio subjekto, tai tokios jo pajamos Lietuvoje neapmokestinamos.

Pavyzdys

Gyventojas - Norvegijos rezidentas yra sudaręs darbo sutartį su Lietuvos įmone. Pagal šią sutartį jis dirba savo rezidavimo valstybėje - Norvegijoje, taip pat darbo reikalais važinėja ir po kitas užsienio valstybes. Už tai atlyginimą jam moka Lietuvos įmonė.

Tokiu atveju Norvegijos rezidentų už šį darbą gaunamas atlyginimas Lietuvoje neapmokestinamas.

9.2. Jeigu gyventojas - užsienio valstybės rezidentas už samdomąjį darbą, kurį jis atlieka savo rezidavimo valstybėje arba trečiojoje valstybėje, gauna pajamų iš užsienio valstybėje ar toje trečiojoje valstybėje esančios Lietuvos įmonės nuolatinės buveinės, tai tokios jo pajamos Lietuvoje neapmokestinamos.

2 PARAGRAFO NUOSTATŲ YPATUMAI PAGAL ATSKIRAS VALSTYBES

Valstybė	Sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ 2 paragrafo nuostatų komentaras
Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanas, Baltarusija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Gruzija, Italija, Ispanija, Izraelis, Islandija, JAV, Jungtinė Karalystė,	Žiūrėti bendrą sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ 2 paragrafo komentara.

Kanada, Kazachstanas, Kinija, Korėja, Kroatija, Latvija, Lenkija, Liuksemburgas, Malta, Moldova, Nyderlandai, Norvegija, Portugalija, Prancūzija, Rumunija, Rusija, Singapūras, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanas, Vengrija	
Vokietija	Atkreiptinas dėmesys, kad sutarties straipsnio 2 paragrafo a) dalyje nustatytos kitokios vienos susitariančiosios valstybės rezidento buvimo kitoje susitariančiojoje valstybėje 183 dienų termino apskaičiavimo taisyklės: a) gavėjas kitoje Valstybėje duotais finansiniais metais, ištiesai arba su pertraukomis išbūna ne ilgiau kaip 183 dienas ir Vienos valstybės rezidentas kitoje valstybėje turi išbūti ne ilgiau kaip 183 dienas per vienerius finansinius metus (t.y. nuo kalendorinių metų sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.), o ne bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu. Dėl šio straipsnio 2 paragrafo kitų nuostatų žiūrėti bendrą šio straipsnio 2 paragrafo komentarą.

3. Neatsižvelgiant į ankstesnes šio straipsnio nuostatas, atlyginimas už samdomąjį darbą, atliekamą Susitariančiosios Valstybės įmonės tarptautiniams pervežimams naudojamame jūrų laive ar orlaivyje, gali būti apmokestinamas toje Valstybėje.

Komentaras

1. Šio paragrafo nuostatos taikomos gyventojams, pagal sutartis su tarptautinius gabenimus vykdančiomis įmonėmis atliekančiais samdomąjį darbą jūrų laivuose ar orlaiviuose, kurias tos įmonės naudoja tarptautiniams gabenimams.

„Tarptautinio gabenimo“ sąvoka apibrėžta 3 straipsnio (Bendrosios sąvokos) 1 paragrafo g punkte.

Jeigu gyventojas atlieka samdomąjį darbą tokiame laive ar orlaivyje, tai jo už taip atliekamą darbą gaunamos pajamos apmokestinamos toje valstybėje, kurios rezidentė ta įmonė yra. Valstybė, kurios rezidentu yra gyventojas, taip pat turi teisę apmokestinti tokias pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) nuostatomis, o tais atvejais, kai valstybės vidaus mokesčių įstatymai numato palankesnę pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimą, turi būti atsižvelgiama ir į vidaus mokesčių įstatymų nuostatas.

2. Gyventojas - Lietuvos rezidentas pajamų, gaunamų už samdomąjį darbą užsienio valstybės įmonės tarptautiniams gabenimams naudojamame jūrų laive ar orlaivyje, apmokestinimas

Jeigu gyventojas - Lietuvos rezidentas atlieka samdomąjį darbą užsienio valstybės įmonės tarptautiniams gabenimams naudojamame jūrų laive ar orlaivyje, tai už šį darbą jo gaunamos pajamos gali būti apmokestinamos toje valstybėje, jeigu tai numato jos vidaus mokesčių įstatymai. Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti už tokį darbą gaunamas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis.

Pavyzdys

Gyventojas - Lietuvos rezidentas dirba Norvegijos įmonės (kuri yra Norvegijos rezidentė) tarptautinius gabenimus vykdančiame laive. Nors darbas atliekamas ne Norvegijoje (įvairių kitų užsienio valstybių teritorijose ar tarptautiniuose vandenyse), šio gyventojų už tokį darbą gaunamos pajamos apmokestinamos Norvegijoje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, jeigu juose numatytas tokių pajamų apmokestinimas.

Lietuva, apmokestindama tokias nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas, naikina atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi Lietuvos ir Norvegijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 24 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis.

3. Gyventojų - užsienio valstybės rezidentų pajamų, gaunamų už samdomąjį darbą tarptautiniams gabenimams naudojamame jūrų laive ar orlaivyje, apmokestinimas

Jeigu gyventojas - užsienio valstybės rezidentas atlieka samdomąjį darbą Lietuvos įmonės tarptautiniams gabenimams naudojamame jūrų laive ar orlaivyje, tai už šį darbą jo gaunamos pajamos gali būti apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

Pavyzdys

Gyventojas - Latvijos rezidentas pagal darbo sutartį dirba Lietuvos įmonės tarptautinius gabenimus vykdančiame orlaivyje. Nors darbas atliekamas ne Lietuvoje (įvairių užsienio valstybių teritorijose), šio gyventojų už tokį darbą gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

3 PARAGRAFO NUOSTATŲ YPATUMAI PAGAL ATSKIRAS VALSTYBES

Valstybė	Sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ 3 paragrafo nuostatų komentaras
Airija, Austrija, Azerbaidžanas, Baltarusija, Belgija, Čekija, Danija, Estija (taikoma nuo 2006-01-01), Gruzija, Italija, Ispanija, Islandija, Izraelis, JAV, Jungtinė Karalystė, Kanada, Kazachstanas, Kinija, Korėja, Kroatija, Liuksemburgas, Malta, Norvegija, Nyderlandai, Portugalija, Rumunija, Prancūzija, Rusija, Singapūras, Slovakija,	Žiūrėti bendrą sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ 3 paragrafo komentara.

Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanas, Vengrija, Vokietija	
Armėnija, Moldova	Atkreiptinas dėmesys, kad šių sutarčių 3 paragrafo nuostatos taikomos apmokestinant gyventojų, atliekančių samdomąjį darbą tik tarptautiniams gabenimams naudojamuose orlaiviuose (o ne ir laivuose), gautas pajamas. Dėl šio straipsnio 3 paragrafo kitų nuostatų žiūrėti bendrą šio straipsnio 3 paragrafo komentarą.
Bulgarija	Atkreiptinas dėmesys, kad sutarties 3 paragrafo nuostatos taikomos apmokestinant gyventojų, atliekančių samdomąjį darbą tarptautiniams gabenimams naudojamuose laivuose, orlaiviuose ir kelių transporto priemonėse, gautas pajamas. Dėl šio straipsnio 3 paragrafo kitų nuostatų žiūrėti bendrą šio straipsnio 3 paragrafo komentarą.
Estija (taikoma nuo 1994-01-01 iki 2005-12-31), Latvija	Atkreiptinas dėmesys, kad šių sutarčių 3 paragrafo nuostatos taikomos apmokestinant gyventojų, atliekančių samdomąjį darbą tarptautiniams gabenimams naudojamuose laivuose, orlaiviuose, geležinkeliuose ir autokelių transporto priemonėse, gautas pajamas. Dėl šio straipsnio 3 paragrafo kitų nuostatų žiūrėti bendrą šio straipsnio 3 paragrafo komentarą.
Graikija	Atkreiptinas dėmesys, kad sutarties 3 paragrafe nustatyta: 3. Nepaisant šio straipsnio ankstesnių nuostatų, atlyginimas už samdomąjį darbą, atliekamą tarptautiniam gabenimui naudojamame laive arba orlaivyje, gali būti apmokestinamas toje Susitariančiojoje Valstybėje, kurioje iš laivo ar orlaivio naudojimo gaunamas pelnas yra apmokestinamas pagal 8 straipsnio nuostatas. Jeigu gyventojas atlieka samdomąjį darbą tarptautiniam gabenimui naudojamame laive ar orlaivyje, tai jo už taip atliekamą darbą gaunamos pajamos gali būti apmokestinamos toje valstybėje, kurioje pagal sutarties 8 straipsnį yra apmokestinamas tokiu laivu ar orlaiviu tarptautinius gabenimus vykdančios įmonės gaunamas pelnas. Todėl gyventojas už samdomąjį darbą tarptautiniam gabenimui naudojamame laive gautos pajamos gali būti apmokestinamos toje valstybėje, kurioje įregistruotas toks laivas. Gyventojas už samdomąjį darbą tarptautiniam gabenimui naudojamame orlaivyje gautos pajamos gali būti apmokestinamos toje valstybėje, kurios rezidentė yra tarptautinius gabenimus vykdanči įmonė.
Lenkija	Atkreiptinas dėmesys, kad šios sutarties 3 paragrafo nuostatos taikomos apmokestinant gyventojų, atliekančių samdomąjį darbą tarptautiniams gabenimams naudojamuose jūrų laivuose, orlaiviuose, autokelių transporto priemonėse arba upių laivuose, naudojamuose pervežimuose vidaus vandenų keliais, gautas pajamas. Dėl šio straipsnio 3 paragrafo kitų nuostatų žiūrėti bendrą šio straipsnio 3 paragrafo komentarą.

STRAIPSNIO NUOSTATŲ YPATUMAI PAGAL ATSKIRAS VALSTYBES

Valstybė	Sutarties straipsnio „Su darbo santykiais susijusi veikla“ komentaras
Belgija	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad sutarties protokole nurodyta: susitarta, kad atlyginimas, kurį Susitariančiosios Valstybės rezidentas gauna už savo, kaip kompanijos (bet ne kompanijos su akciniu kapitalu), kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentės, dalininko, veiklą, gali būti apmokestinamas remiantis 15 straipsnio nuostatomis ir taip, lyg tas atlyginimas būtų atlyginimas, kurį darbuotojas gauna už samdomą darbą, o nuoroda į „darbdavį“ būtų nuoroda į kompaniją.</p> <p>Atlyginimas už paslaugas, kurį vienos valstybės rezidentas gauna iš kitos valstybės kompanijos, kurios dalininku jis yra, apmokestinamas pagal 15 straipsnio nuostatas.</p>
Danija, Islandija, Norvegija, Suomija, Švedija	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad šių sutarčių protokole dėl 15 straipsnio 2 paragrafo nurodyta:</p> <p>15 straipsnio 2 paragrafo nuostatos netaikomos užverbuotam darbuotojui. Šiuo tikslu darbuotojas, sutartį sudarančios šalies rezidentas, laikomas užverbuotu, jeigu jis buvo asmens (verbuotojo) perleistas kito asmens dispozicijon, kad užsiimtų to kito asmens (viršininko) komercine-ūkine veikla kitoje sutartį sudarančioje šalyje, su sąlyga, kad viršininkas yra tos kitos šalies rezidentas arba turi joje nuolatinę buveinę ir kad verbuotojas nėra nei kiek nors atsakingas už darbo rezultatus, nei kiek nors rizikuoja dėl jų.</p> <p>Apibrėžiant, ar darbuotojas laikomas užverbuotu, atliekamas išsamus patikrinimas, ypač atsižvelgiant į tai, ar:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) visam darbui vadovauja viršininkas, b) darbas atliekamas tokioje darbo vietoje, kuri yra viršininko dispozicijoje ir už kurią jis atsakingas, c) verbuotojo atlyginimas skaičiuojamas pagal išdirbtą laiką arba pagal bet kokį kitą santykį tarp atlyginimo ir darbuotojo gaunamo darbo užmokesčio, d) pagrindine įrankių ir medžiagų dalimi aprūpina viršininkas ir e) verbuotojas vienas pats nesprenžia apie darbuotojų skaičių ir jų kvalifikaciją. <p>Vadinasi, tuo atveju, kai susitariančiosios valstybės vienetas „išnuomoja“ darbuotoją – susitariančiosios valstybės nuolatinį gyventoją kitos susitariančiosios valstybės vienetui, ir toks darbuotojas dirba toje kitoje susitariančiojoje valstybėje, toks gyventojas nuo iš jį išnuomojusio vieneto gauto atlyginimo privalo mokėti pajamų mokestį toje kitoje susitariančiojoje valstybėje, neatsižvelgiantį į išbūtų dienų toje valstybėje skaičių.</p> <p><i>Pavyzdžiui, Lietuvos vienetas „išnuomoja“ darbuotoją – nuolatinį Lietuvos gyventoją Norvegijos vienetui. Lietuvos vieneto darbuotojas yra laikomas „išnuomotu“ Norvegijos vienetui, jeigu:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Lietuvos vienetas - „nuomotojas“ nei atsako už „išnuomoto“ darbuotojo darbo Norvegijos kompanijoje rezultatus, nei nors kiek

	<p>dėl jų rizikuoja,</p> <ul style="list-style-type: none"> - tokio darbuotojo darbui vadovauja Norvegijos kompanija - „nuomininkas”, kuri ir naudojasi jo darbo rezultatais, - darbuotojas dirba Norvegijos kompanijos turimoje darbo vietoje Norvegijoje ir yra atskaitingas šiai kompanijai, - „nuomininkas” pats sprendžia apie darbuotojo kvalifikaciją, - medžiagomis ir įrankiais darbuotoją aprūpina pats „nuomininkas” ir pan. <p>Lietuvos vieneto Norvegijos vienetui „išnuomotas” darbuotojas – nuolatinis Lietuvos gyventojas nuo iš Lietuvos vieneto už darbą Norvegijoje gautų su darbo santykiais susijusių pajamų privalo mokėti pajamų mokestį Norvegijoje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, neatsižvelgiant į tai, kiek dienų jis išbūna Norvegijoje ir į tai, kad atlyginimą jam moka Lietuvos vienetas.</p>
Norvegija	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad šios sutarties protokole dėl 15 straipsnio 3 paragrafo nurodyta:</p> <p>Kai atlyginimas mokamas už darbą laivuose, įregistruotuose Norvegijos tarptautinių laivų registre (N.I.S.) (arba bet kokiame kitame panašiam laivų registre, dėl kurio gali susitarti sutartį sudarančių šalių kompetentingi asmenys), tai toks atlyginimas apmokestinamas tik toje sutartį sudarančioje šalyje, kurios rezidentas yra gavėjas. Šis paragrafas netaikomas, jeigu gavėjas rezidencijos šalyje apmokestinamas palankiau negu asmuo, esant tokioms pat sąlygoms, ypač rezidencijos atveju, dirbantis ne tokiu būdu įregistruotame laive.</p> <p><i>Pavyzdžiui</i>, Nuolatinis Lietuvos gyventojas dirba laive, įregistruotame Norvegijos tarptautinių laivų registre. Šio gyventojas už tokį darbą gaunamos pajamos apmokestinamos tik Lietuvoje pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą.</p>
Danija, Norvegija, Švedija	<p>Atkreiptinas dėmesys, kad šių sutarčių 15 straipsnis turi papildomą 4 paragrafą:</p> <p>4. Kai sutartį sudarančios šalies rezidentas gauna atlyginimą už darbą oro transporto priemonėje, kurią tarptautiniuose gabenimuose naudoja oro transporto konsorciumas, sudarytas iš skirtingų šalių bendrovių, įskaitant bendrovę, tos šalies rezidentę, tai toks atlyginimas apmokestinamas tik toje šalyje.</p> <p>Todėl tuo atveju, kai gyventojas – vienos valstybės rezidentas atlieka samdomąjį darbą orlaivyje, kurį tarptautiniams gabenimams naudoja konsorciumas, tai tokio gyventojas už taip atliekamą darbą gaunamos pajamos apmokestinamos tik gyventojas rezidavimo valstybėje.</p>