

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS FAKULTETO
TARPTAUTINĖS TEISĖS KATEDRA**

**DARIAUS BUGAILIŠKIO
(TEISĖS MAGISTRO DIENINIŲ STUDIJŲ TARPTAUTINĖS TEISĖS SPECIALICAZIJA)**

**TEMA: TARPTAUTINIŲ SUTARČIŲ DĖL PAJAMŲ BEI KAPITALO DVIKUBO
APMOKESTINIMO IŠVENGIMO IR EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS SANTYKIS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Doc. dr. Ignas Vėgėlė

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS	3
1. TARPTAUTINĖS MOKESČIŲ TEISĖS SAMPRATA IR MOKESTINIŲ SUTARČIŲ REIKŠMĖ	8
1.1.1. Mokestinių sutarčių vieta nacionalinėje teisės sistemoje.....	9
1.1.2. Mokestinių sutarčių aiškinimas	15
1.2. EBPO modelinės konvencijos nuostatos.....	23
2. MOKESTINĖS SUTARTYS EUROPOS SĄJUNGOS TEISĖJE.....	28
2.1. Apmokestinimo reglamentavimas EB sutartyje	28
2.2. Tiesioginio apmokestinimo reglamentavimas antrinėje Bendrijos teisėje	32
2.3. Mokestinių sutarčių vieta Europos Sąjungos teisės sistemoje.....	34
3. DVIGUBO APMOKESTINIMO PANAIKINIMAS EUROPOS SĄJUNGOS LAISVIŲ KONTEKSTE	40
3.1. Nediskriminavimo (lygybės) principas ir kitų apribojimų draudimas	41
3.1.1. Tiesioginė ir netiesioginė diskriminacija	42
3.1.2. Kitų apribojimų draudimas	46
3.1.3. Galimi pateisinimai ir proporcingumas.....	48
3.2. Tarptautinės mokesčių teisės bei Europos Sąjungos teisės kolizija.....	49
3.2.1. Netiesioginė diskriminacija įsisteigimo laisvės kontekste.....	50
3.2.2. Asmeninės lengvatos pagal tarptautinę mokesčių teisę ir Bendrijos teisę	55
3.3. Diskriminacijos draudimas ir palankiausios šalies režimas Bendrijos teisėje.....	60
IŠVADOS	65
NAUDOTOS LITERATŪROS SĄRAŠAS	69
SANTRAUKA	77
SUMMARY	78

IVADAS

Pastarąjį šimtmetį pasaulinė ekonomika vystėsi milžiniškais tempais. Lietuvai 1990 metais atkūrus nepriklausomybę, mūsų šalis taip pat tapo globalinių ekonominių santykių dalyve. Galima nesunkiai pamatyti kaip augo Lietuvos tarptautinės prekybos apimtys vien per pastarąjį dešimtmetį. Antai, remiantis Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės duomenimis 1996 metais Lietuvos eksporto apimtys sudarė apytiksliai 10 622 milijonus litų, o importo apimtys – 15 532 milijonus litų. Tuo tarpu 2005 metais minėti skaičiai išaugo beveik trigubai, t.y. eksporto apimtys sudarė atitinkamai 32 767 milijonus litų, o importo – 43 152 milijonus litų¹. Dar ryškiau tarptautinės prekybos tendencijas iliustruoja pirmaujančių užsienio valstybių duomenys – JAV Prekybos departamento duomenys rodo, kad per 1960 metus JAV eksportavo prekių ir paslaugų beveik už 26 milijardus ir importavo apytiksliai už 22 milijardus JAV dolerių. O vien per 2004 metų gegužės mėnesį JAV eksporto apimtys sudarė 94,7 milijardus, o importo apimtys – 124,7 milijardus JAV dolerių².

Akivaizdu, kad dėl nuolat tobulėjančių technologijų vis sparčiau plečiantis ir augant tarptautinei prekybai, vis didesnės reikšmės įgyja ir tokių ekonominių santykių teisinis reguliavimas. Šiuo aspektu, tarptautinės ekonomikos raidos kontekste, ypač išsiskiria tarptautinė mokesčių teisė, kaip viena pagrindinių teisinių priemonių prisidedanti prie tarptautinės prekybos barjerų naikinimo. Tarptautinės mokesčių teisės esmė bus aptarta dėstomojoje magistro baigiamojo darbo dalyje, tačiau įvade yra tikslinga glaustai paminėti, kad ši teisės šaka yra glaudžiai susijusi tiek su tarptautine viešąja teise, tiek ir su nacionalinėmis mokesčių teisės sistemomis tiesioginių (pagrindė kapitalo ir pajamų, rečiau paveldėjimo) mokesčių srityje, o pagrindinis jos šaltinis yra tarptautinės sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, sukurtos tam tikrų modelinių dokumentų pagrindu (toliau tekste vadinamos – „mokestinėmis sutartimis“)³. Šių specifinių teisinių priemonių pagrindinis tikslas yra panaikinti dvigubą apmokestinimą, kurio neigimas poveikis apsisikeitimui prekėmis ir paslaugomis, o taip pat kapitalo, technologijų ir asmenų judėjimui yra gerai žinomas.

Europos regione prie tarptautinės prekybos plėtros ir ekonomikos skatinimo taip pat esmingai prisideda specifinė, *sui generis* Europos Sąjungos teisės sistema⁴. Šios teisės sistemos

¹ Pagrindiniai ekonominės ir socialinės raidos rodikliai 1996-2005 m.// <http://www.std.lt/lt/pages/view/?id=1116>; prisijungimo laikas: 2006-11-23.

² Doernberg R.L. International Taxation in a Nutshell. St. Paul: West, a Thomson business, Sixth Edition, 2004. P. 1.

³ Praktikoje tikslūs tokio pobūdžio susitarimų pavadinimai yra gana įvairūs, t.y. vienuose be dvigubo apmokestinimo išvengimo minimas taip pat ir mokesčių vengimo panaikinimas ir pan. Tačiau, autoriaus nuomone, patogumui darbe verta naudoti sutrumpintą, didžiojoje dalyje anglų kalba publikuotos užsienio literatūros naudojamo termino „tax treaty“ lietuvišką atitikmenį.

⁴ Šiame darbe sąvokos „Europos Sąjunga“, „Europos Bendrija“ ar „Bendrija“ bus vartojamos kaip sinonimai.

pagrindas yra Europos Bendrijos steigimo sutartis (toliau tekste vadinama – „EB sutartimi“)⁵. Pats EB sutarties tekstas gana aiškiai atskleidžia bendrijos steigimo tikslus, štai EB sutarties 2 straipsnyje numatyta, kad „[b]endrija, įkurdama bendrąją rinką bei Ekonominę ir pinigų sąjungą ir įgyvendindama 3 bei 4 straipsniuose nurodytas bendros politikos kryptis arba veiklą, kelia sau uždavinį visoje Bendrijoje skatinti darnią, subalansuotą ir tolygią ekonominės veiklos plėtrą, <...>“⁶.

Minėtame straipsnyje naudojama sąvoka „bendroji rinka“ reiškia tam tikrą valstybių ekonominės integracijos lygį, kuris apima tiek laisvąją prekybą, tiek muitų sąjungą. Bendroji rinka reiškia, kad yra panaikinti ne tik laisvo prekių judėjimo barjerai bendroje muitų sąjungoje, sudarytoje trečiųjų valstybių atžvilgiu, bet taip pat ir barjerai gamybos veiksnių – darbo, kapitalo ir verslo – judėjimui. Tolimesnis integracijos žingsnis būtų „ekonominė sąjunga“ (šis terminas taip pat vartojamas EB sutarties 2 straipsnyje), kuris iš esmės reiškia bendrąją rinką su visiškai unifikuota monetarine ir fiskaline politika. Tai reiškia, kad atitinkamoje valstybių grupėje turi cirkuliuoti bendra valiuta, kontroliuojama vienos centrinės institucijos, ko pasėkoje valstybės narės turėtų tapti sąjungos regionais⁷.

Taigi, akivaizdu, kad Europos Sąjungos teisės sistema apima kur kas platesnio santykių spektro reglamentavimą ir šia prasme esmingai skiriasi nuo tarptautinės mokesčių teisės. Tačiau, iš esmės, tiek Europos Sąjungos teisės, tiek ir tarptautinės mokesčių teisės priemonėmis *inter alia* yra siekiama panaikinti kliūtis, trukdančias kuo sparčiau vystyti tarptautiniams ekonominiams santykiams⁸. Be to, Europos Sąjungos teisėje yra išskiriamos kai kurios nuostatos tiesiogiai reglamentuojančios tam tikrus apmokestinimo klausimus. Būtent dėl to, Europos Sąjungos ir tarptautinės mokesčių teisės normos kartais reguliuoja tuos pačius santykius, bet, deja, tokia normų konkurencija, dėl skirtingo reglamentavimo, sukelia nemenkų problemų.

Šiame darbe kaip tik ir bus nagrinėjama mokesčių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės santykio problematika, atskleidžiant atitinkamų normų hierarchiją, egzistuojančias santykio problemas, o taip pat aptariant sritis, kuriose potencialiai yra galimos tam tikros kolizinės situacijos. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad šis darbas neapims detalios mokesčių, daugiau techninio pobūdžio normų analizės, o apsiribos bendresnio pobūdžio tarptautinės mokesčių teisės nuostatų analizavimu.

⁵ Darbe Europos Bendrijos steigimo sutartimi vadinama buvusi Romos sutartis, kurios pagrindu 1957 metais buvo įsteigta Europos ekonominė bendrija, taip kaip ji yra pakeista ir papildyta vėlesniais tarptautiniais aktais (Suvestiniu Europos Aktu, Europos Sąjungos (Mastrichto ir Amsterdamo) sutartimis ir kt.).

⁶ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. 2 str.

⁷ Craig P., De Burca G. EU Law, Text, Cases, and Materials. New York: Oxford University Press, Third Edition, 2003. P. 580.

⁸ De Graaf A., Netherlands Ministry of Finance. Workshop on “EC Law and Tax Treaties”. European Commission, 5 July 2005. 1st panel, Tax treaties between Member States. P. 1.// http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/degtraafPresentationWorkshop_5072005_en.pdf ; prisijungimo laikas: 2005-11-19.

Į Europos Sąjungos ir mokesčių sutarčių (arba mokesčių sutarčių teisės, kaip ji kartais vadinama) kolizijų problemas vakarų valstybių autoriai detaliau pradėjo gilintis tik XX amžiaus devintajame ir dešimtajame dešimtmečiuose. Tai paaiškinama tuo, kad pirmuosius tris dešimtmečius po Europos ekonominės bendrijos įkūrimo 1957 metais, valstybės narės pirmiausia stengėsi sukurti vidaus rinką, mokesčių teisės srityje daugiausia dėmesio skirdamos netiesioginių mokesčių harmonizavimui. Nors jau nuo 1962 metų tiesioginių mokesčių harmonizavimo klausimas buvo periodiškai Europos Komisijos keliamas, kaip vienas iš prioritetų siekiant sukurti bendrąją rinką (Neumark komiteto ataskaita, 1967 ir 1969 metų Europos Komisijos memorandumai, 1975 metų Europos Komisijos veiksmų programa apmokestinimo klausimams), tačiau tik sukūrus tinkamai veikiančią vidaus rinką, atsirado poreikis šalinti likusias kliūtis, trukdančias pilnavertiškam bendrosios rinkos funkcionavimui⁹. Todėl visai nenuostabu, kad Lietuvoje Europos Sąjungos ir tarptautinės mokesčių teisės santykio problema iš esmės nėra nagrinėta¹⁰.

Dėl aukščiau išdėstytų priežasčių, vis dar yra nemažai klausimų, kurie nėra detalios nagrinėti literatūroje iš Lietuvos perspektyvos, o būtent, Lietuvos sudarytų mokesčių sutarčių galimo neatitikimo Europos Sąjungos teisei problemos. Autoriaus nuomone, darbo tema yra aktuali ir reikšminga Lietuvai, nes analizuojant užsienio valstybių patirtį galima numatyti potencialias Lietuvos problemas analogiškose situacijose.

Baigiamojo darbo tyrimo objektas – mokesčių sutarčių vieta nacionalinėje teisės sistemoje, jų aiškinimo ypatumai bei jų santykis su Europos Sąjungos teise tiesioginių mokesčių srityje, atsižvelgiant į Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (toliau tekste vadinamo – „ETT“) praktiką.

Baigiamojo darbo tyrimo dalykas – Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir nacionalinių įstatymų bei poįstatyminių aktų nuostatos, tiek kiek jos susijusios su tarptautinių sutarčių vieta nacionalinėje teisės sistemoje bei sudarytų mokesčių sutarčių nuostatos, o taip pat nacionalinių teismų išaiškinimai su tuo susijusiais klausimais; Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau tekste vadinamos – „EBPO“) paruoštos modelinės konvencijos (toliau tekste – „modelinė konvencija“) komentarai kaip tarptautinės mokesčių teisės aiškinimo šaltinis; atitinkamos Europos Sąjungos teisės normos įtvirtintos EB sutartyje ir antrinėje teisėje tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje bei jų aiškinimas, nustatytas ETT praktikoje.

⁹ Chetcuti. J.P. The Process of harmonisation of corporate taxation // <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-harmonisation.htm>; prisijungimo laikas: 2005-06-17.

¹⁰ Artima šiai tema yra parašyta Herkaus Gabarto disertacija, o prieš ją tas pats autorius yra publikavęs mokslinį straipsnį žurnale „Jurisprudencija“ //žr. plačiau Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004; Gabartas H. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė// Jurisprudencija. 2003, Nr. 46 (38).

Mokestinių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės sąveikos apimtis, bei galimos kolizijos. Tačiau pažymėtina, kad į baigiamojo darbo tyrimo dalyką nepateks kenksminga valstybių, Europos Sąjungos narių, mokestinė konkurencija ir su tuo susijusios teisės normos, taip pat normos susijusios su draudžiama valstybių pagalba Europos Sąjungoje.

Pagrindinis baigiamojo darbo tikslas – ištirti mokestinių sutarčių vietą Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės sistemose ir identifikuoti atitinkamų teisės normų hierarchiją esant galimoms kolizinėms situacijoms. Apibūdinti mokestinių sutarčių specifiką, t.y. aiškinimo ypatumus, išplaukiančius iš tokių sutarčių objekto ir tikslo. Remiantis ETT praktika nustatyti tiesioginės ir netiesioginės diskriminacijos Europos Sąjungos teisėje turinį, išskiriant ir kitus bendrosios rinkos funkcionavimo apribojimus, o taip pat diskriminacijos tarptautinėje mokesčių teisėje turinį bei aptarti palankiausio mokestinio režimo taikymo Europos Sąjungoje teorines ir praktines galimybes.

Tikslui pasiekti yra keliami šie **uždaviniai**:

- 1) identifikuoti mokestinių sutarčių vietą Lietuvos nacionalinėje teisės sistemoje, remiantis tarptautinės teisės ir Lietuvos konstitucinės teisės normomis;
- 2) išanalizuoti mokestinių sutarčių aiškinimo ypatumus pasitelkiant aiškinimo pavyzdžius iš kitų valstybių praktikos, o taip pat aptarti EBPO modelinės konvencijos pagrindines nuostatas, siekiant paaiškinti tipinių mokestinių sutarčių nuostatų turinį, tiek kiek jis reikšmingas santykio su Europos Sąjungos teise nustatymui;
- 3) nustatyti Europos Sąjungos teisės turinį tiesioginių mokesčių srityje ir jos poveikį tiesioginio apmokestinimo Europos Sąjungoje reglamentavimui bei apibūdinti valstybių Europos Sąjungos narių pareigas dvigubo apmokestinimo išvengimo srityje, kylančias iš EB sutarties, analizuojant atitinkamas EB sutarties nuostatas ir ETT praktiką;
- 4) išanalizuoti baigiamojo darbo tyrimo objektui reikšminguose ETT sprendimuose pateiktus išaiškinimus bei pateikti jų kritiką tarptautinės mokesčių teisės požiūriu.

Pagrindinis darbe naudojamas tyrimo metodas yra teorinis, sisteminės analizės metodas, kurio pagalba autorius siekė išskirti galiojančiuose teisės aktuose (tarptautinėse sutartyse, Europos Sąjungos antrinės teisės bei nacionaliniuose teisės aktuose) bei egzistuojančioje teismų praktikoje esančius, pasirinktos problemos tyrimui reikšmingus aspektus. Analizuoti įvairūs moksliniai leidiniai, įvairios publikacijos Europos Sąjungos mokesčių teisės bei tarptautinės mokesčių teisės temomis. Be to, autorius naudojo lyginamąjį bei genetinį metodus. Darbe lyginami ir istorinėje perspektyvoje analizuojami tarptautiniai, Europos Sąjungos teisės aktai, kitų valstybių teorija bei praktika, tarptautinių organizacijų specialistų darbo grupių ruoštos ataskaitos ir pranešimai. Rašant darbą taip pat buvo remtasi ir abstrakcijos, apibendrinimo bei dedukcijos metodais.

Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys skyriai. Pirmasis skyrius yra daugiau teorinio pobūdžio, skirtas iš esmės vien tik tarptautinei mokesčių teisei. Jame pateikiama tarptautinės mokesčių teisės sąvoka, mokestinių sutarčių, kaip pagrindinio tarptautinės mokesčių teisės šaltinio apibūdinimas ir jų vieta Lietuvos nacionalinės teisės sistemoje. Taip pat analizuojami mokestinių sutarčių aiškinimo ypatumai jų reguliavimo objekto bei specifinio tikslo kontekste. Paskutinėje pirmojo skyriaus dalyje glaustai aptariamos pagrindinės EBPO modelinės konvencijos nuostatos. Antrajame skyriuje aptariama Mokestinių sutarčių vieta Europos Sąjungos teisėje, remiantis EB sutarties nuostatų analize bei ETT praktika, analizuojamos valstybių narių pareigos dvigubo apmokestinimo panaikinimo srityje. Trečiajame skyriuje nagrinėjamos esminės mokestinių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės santykio problemos pasitelkiant pagrindinius Europos Sąjungos teisės aktus ir ETT jurisprudenciją. Apibūdinamos tiesioginio ir netiesioginio diskriminavimo sąvokos pagrindinių Europos Sąjungos laisvių kontekste, o taip pat aptariamos palankiausio mokestinio režimo taikymo galimybės remiantis Bendrijos teise.

Atsižvelgiant į tai, kad pasirinkta tema yra nauja ir sudėtinga daugiausia dėmesio buvo skiriama užsienio literatūros bei ETT sprendimų analizei. Autorius studijavo žymių Europos Sąjungos ir tarptautinės mokesčių teisės specialistų, teoretikų ir praktikų (Michael Lang, Philip Baker, Ben Terra, Peter Wattel, Paul Craig, Grainne de Burca, Georg W. Kofler ir kt.) darbus, pateiktus išleistose knygose, vadovėliuose, mokslinėse publikacijose. Taip pat analizuota norminė medžiaga – tarptautinės Lietuvos Respublikos mokestinės sutartys, EB sutartis ir atitinkama antrinė Europos Sąjungos teisė bei kai kurie nacionaliniai teisės aktai.

1. TARPTAUTINĖS MOKESČIŲ TEISĖS SAMPRATA IR MOKESTINIŲ SUTARČIŲ REIKŠMĖ

Analizuojant mokestinių sutarčių santykį su Europos Sąjungos teise ir siekiant atskleisti galimų kolizijų pasekmes asmenų teisėms ir pareigoms, yra būtina visų pirma išsiaiškinti mokestinių sutarčių vietą nacionalinėje teisės sistemoje. Todėl šiame skyriuje autorius glaustai apibūdins tarptautinės mokesčių teisės sampratą, daugiausia dėmesio skirdamas mokestinėms sutartims, kaip pagrindiniam šios teisės šakos šaltiniui, jų vietai Lietuvos nacionalinėje teisės sistemoje, mokestinių sutarčių taikymo ir interpretavimo specifikai bei tipinių mokestinių sutarčių nuostatų analizei.

1.1. Tarptautinės mokesčių teisės samprata ir pagrindinis šaltinis

Nėra visuotinai pripažįstamo tarptautinės mokesčių teisės apibrėžimo. Tai gali būti paaiškinama šios teisės šakos dvilypumu, t.y., viena vertus, ji susijusi su tarptautine viešąja teise (pagrindinis šios teisės šakos šaltinis yra jau darbo įvade minėtos mokestinės sutartys), tačiau, antra vertus, tarptautinė mokesčių teisė tampriai susijusi su tarptautiniais nacionalinės mokesčių teisės aspektais. Visų pirma reikia pabrėžti, kad pareiga mokėti mokesčius yra išvedama ne iš tarptautinės, bet iš nacionalinės mokesčių teisės. Yra pripažįstama, kad asmenys įgyja naudos iš buvimo valstybėje dėl valstybės ekonomikos, vykdomų viešųjų funkcijų ir pan., tuo tarpu tokioms funkcijoms įgyvendinti yra reikalingi pinigai¹¹. Mokesčių teisė asmens pareigą mokėti mokesčius, iš vienos pusės, ir valstybės teisę apmokestinti, iš kitos, sieja su tam tikro ryšio tarp valstybės ir asmens buvimu. Tam, kad atsirastų pareiga mokėti mokesčius ir teisė apmokestinti, ryšys tarp valstybės ir asmens turi būti tam tikro masto. Egzistuoja du ryšio su valstybe tipai, t.y. asmeninis ryšys (gyvenimas, rezidavimas toje valstybėje¹², pilietybės turėjimas) arba ekonominis ryšys (pajamų iš tos valstybės gavimas)¹³. Asmeninis ryšys su valstybe siejasi su neribota valstybės teise apmokestinti, t.y. apmokestinti pasaulines (gaunamas tiek iš tos valstybės, tiek ir iš užsienio) asmens pajamas. Tuo tarpu ekonominis ryšys sąlygoja ribotą valstybės teisę apmokestinti – valstybės gali reikalauti mokesčių tik nuo tos pajamų dalies, kuri gaunama iš jos

¹¹ Plačiau žr. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 12; Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 15-18.

¹² Kalbant apie asmeninį mokesčių mokėtojo ir valstybės ryšį, rezidavimo kriterijus arba rezidento statusas mokesčių teisės tikslais yra pagrindinis kriterijus, kurio pagalba yra atribojama valstybių fiskalinė jurisdikcija atitinkamų asmenų apmokestinimo atžvilgiu. Plačiau žr. šio darbo P. 24-25, taip pat 48 ir 74 išnašas.

¹³ Doernberg R.L. International Taxation in a Nutshell. St. Paul: West, a Thomson business, Sixth Edition, 2004. P. 6-10.

teritorijos (t.y. iš veiklos konkrečioje teritorijoje ar iš į konkrečią teritoriją investuoto kapitalo)¹⁴. Būtent dėl to, kad pareiga mokėti mokestį ir teisė apmokestinti išvedamos tiek iš asmeninių (neribota mokestinė atsakomybė), tiek iš ekonominių ryšių (ribota mokestinė atsakomybė), asmuo gali pakliūti į tokią situaciją, kai teisę jį apmokestinti tų pačių pajamų atžvilgiu igis daugiau nei viena valstybė. Profesorius Richard L. Doernberg teigia, kad tarptautinio apmokestinimo studijavimas iš esmės yra dviejų valstybių mokesčių surinkimo institucijų veiksmų koordinavimo studijavimas¹⁵. Taigi, siaurąją prasme¹⁶ tarptautinė mokesčių teisė, tarptautinių sutarčių pagalba, reglamentuoja suverenių valstybių fiskalinės jurisdikcijos pasidalijimo klausimus. Būtent todėl ji iš dalies panaši į tarptautinės privatinės teisės kolizines nuostatas, kurių pagalba yra sprendžiami atitinkamų materialinės teisės normų taikymo klausimai¹⁷.

1.1.1. Mokestinių sutarčių vieta nacionalinėje teisės sistemoje

Nors ir galima ginčytis ir abejoti dėl visų kitų tarptautinės mokesčių teisės šaltinių, tačiau visuotinai sutinkama, kad pagrindinis šios teisės šakos šaltinis yra mokestinės sutartys. Kalbant apie mokestines sutartis visų pirma pastebimas jų dvilypumas, t.y. jos gali būti traktuojamos tiek kaip tarptautinės teisės, tiek ir kaip nacionalinės mokesčių teisės šaltinis¹⁸. Antai lietuviškoje literatūroje aptariant Lietuvos nacionalinės mokesčių teisės šaltinius, kaip vienas nacionalinės mokesčių teisės šaltinių taip pat yra išskiriamos ir mokestinės sutartys¹⁹. Teiginys, kad mokestinių sutarčių prigimtis yra dvilypė turi svarbos kalbant apie mokestinių sutarčių interpretavimą, apie kurį bus kalbama vėliau, tačiau šioje darbo dalyje autorius aptars mokestinių sutarčių, kaip tarptautinės teisės šaltinių vietą Lietuvos teisės sistemoje.

Taigi, mokestinės sutartys yra viso labo specifinė tarptautinės sutarties rūšis. Pagrindinis kodifikuotas tarptautinės teisės aktas, reguliuojantis tarptautinių sutarčių teisę, yra 1969 metų Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės²⁰ (toliau tekste vadinama – „Vienos konvencija“). Vienos konvencijos 2 straipsnio 1 dalies (a) punktas tarptautinę sutartį apibrėžia

¹⁴ Terra B., Wattel P. European Tax Law. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 45.

¹⁵ Doernberg R.L. International Taxation in a Nutshell. St. Paul: West, a Thomson business, Sixth Edition, 2004. P. 3.

¹⁶ Plačiąją prasme tarptautinė mokesčių teisė apima taip pat ir nacionalines materialines mokesčių teisės normas, kurios reglamentuoja apmokestinimui svarbius tarptautinio pobūdžio faktus; žr. Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004. P. 50.

¹⁷ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui. Ten pat. P. 50.

¹⁸ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 20 – 21.

¹⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 36.

²⁰ Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480.

kaip raštu tarp valstybių sudarytą tarptautinį susitarimą, kuriam taikomos tarptautinės teisės normos ir kuris įtvirtintas viename ar keliuose susijusiuose dokumentuose, nesvarbu, koks būtų tokio susitarimo pavadinimas²¹. Beveik analogiškai tarptautinę sutartį apibūdina ir dabartinės Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 1 straipsnio 1 dalis²². Akivaizdu, kad kiekviena mokestinė sutartis pilnai atitinka šiuose teisės aktuose numatytus apibrėžimus.

Tarptautinių sutarčių taikymo specifika praktikoje, t.y. ar konkrečios tarptautinės sutarties nuostatos yra tiesiogiai taikomos ir ar jos turi pirmenybę prieš nacionalinę teisę ar ne kolizijos atveju, didžiąja dalimi lemia ne tik konkrečios sutarties nuostatos, tačiau ir valstybės teisės sistema (konstitucinė sąranga) bei joje atsispindinti vyraujanti doktrina. Literatūroje yra gerai žinomos monistinio ir dualistinio tarptautinės teisės ir nacionalinės teisės santykio aiškinimo mokyklos. Kalbant supaprastintai, remiantis pirmuoju požiūriu (monistinė mokykla) tarptautinė ir nacionalinė teisė yra suprantamos taip tarsi sudarančios vientisą sistemą, kur tarptautinė teisė turi pirmumą nacionalinės teisės atžvilgiu ir esant kolizinei situacijai turi viršenybę²³. Tuo tarpu klasikinės dualistų mokyklos atstovai teigia, kad tarptautinė teisė negali turėti prioriteto nacionalinės teisės atžvilgiu, nes tai yra kita, autonomiška teisės sistema, funkcionuojanti nepriklausomai nuo nacionalinės teisės. Dėl to, kolizijos tarp tarptautinės teisės normų ir nacionalinės teisės normų negali būti²⁴. Literatūroje taip pat išskiriamos inkorporacijos ir transformacijos teorijos, kurios yra susijusios su atitinkamų tarptautinių normų taikymu nacionaliniuose teismuose. Šalyse, kuriose vyrauja transformacijos teorija tarptautinių sutarčių atžvilgiu (pvz. Jungtinėje Karalystėje) norint taikyti tarptautinę sutartį nacionaliniuose teismuose, reikia iš esmės priimti specialų nacionalinį teisės aktą, kuris „transformuotą“ tarptautinę normą į nacionalinę ir įgyvendintų konkrečios sutarties nuostatas, kurios taptų tiesiogiai taikomomis²⁵. Tuo tarpu šalyse su vyraujančia inkorporacijos teorija, bendra taisyklė yra ta, kad tarptautinės sutartys, yra teismų taikomos tiesiogiai, nebent pati sutartis numato, kad

²¹ Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480. 2 str. 1 d. (a) punktas.

²² Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 1 str. 1 d. nustatyto: „Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis - tarptautinės teisės principų ir normų reglamentuotas susitarimas, kurį raštu sudaro Lietuva su užsienio valstybėmis ir tarptautinėmis organizacijomis, nesvarbu, koks sutarties pavadinimas ir ar sutartį sudaro vienas, du ar keli tarpusavyje susiję dokumentai.“// Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas// Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1948.

²³ Nors kai kurie autoriai, literatūroje laikomi klasikiniai monistinės mokyklos atstovais (Hans Kelsen) teigė tarptautinę teisę neturint viršenybės nacionalinės teisės atžvilgiu.// Shaw M.N. International Law. Cambridge: Cambridge University Press, Fifth Edition, 2003. P. 122 – 123.

²⁴ Žr. Akehurst M., Malanczuk P. Šiuolaikinės tarptautinės teisės įvadas. Vilnius: Eugrimas, 2000. P. 95 – 105; Brownlie I. Principles of Public International Law. New York: Oxford University Press, Sixth Edition, 2003. P. 40 – 53; Shaw M.N. International Law. Cambridge: Cambridge University Press, Fifth Edition, 2003. P. 121 – 128.

²⁵ Įdomu pastebėti, kad tokia specifika Anglijos teisėje susiformavo dėl ypatingos konstitucinės sąrangos, kurioje teisė ratifikuoti tarptautines sutartis priklauso monarchui. Taigi, jei nebūtų įgyvendinto transformavimo mechanizmo, monarchas iš esmės, tarptautinių sutarčių sudarinėjimo pagalba įgytų įstatymo leidžiamosios valdžios galių. Dėl to, į „transformuojančiojo“ įstatymo tekstą paprastai būna perkeliamos tarptautinės sutarties nuostatos. Tačiau pažymėtina, kad esant prieštaravimui tarp tokio įstatymo teksto ir tarptautinės sutarties teksto, teisme būtų taikomas įstatymo tekstas. // Žr. Brownlie I. Principles of Public International Law. New York: Oxford University Press, Sixth Edition, 2003. P. 45.

jos įgyvendinimui yra būtinas nacionalinės teisės aktas²⁶. Literatūroje papildomai išskiriamos kelios rūšys valstybių, taikančių šiek tiek skirtingas inkorporacijos teorijos atmainas, t.y. valstybės, kuriose sutartis gali būti tiesiogiai taikoma nuo to momento, kai ji įsigalioja pagal tarptautinę teisę arba kaip numatyta pačioje sutartyje (Nyderlandai, Belgija) ir valstybės, kuriose norint, kad sutartis taptų nacionalinės teisės dalimi yra būtinas tam tikras, dažniausiai parlamentinis, pritarimas (Vokietija, Italija)²⁷.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalis nustato, kad „[t]arptautinės sutartys, kurias ratifikavo Lietuvos Respublikos Seimas, yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis“²⁸. Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnio 1 dalyje teigiama, kad „[i]sigaliojusias Lietuvos Respublikos tarptautines sutartis Lietuvos Respublikoje privaloma vykdyti“²⁹. Iš to galima daryti išvadą, kad Lietuvos teisės sistemoje įtvirtinta inkorporacijos teorija. Šį teiginį taip pat patvirtina ir Lietuvos Aukščiausio Teismo praktika – savo išaiškinimuose Teismas vienareikšmiškai patvirtina savo poziciją, teigdamas, jog „sutarties įsigaliojimas reiškia, kad ši sutartis tampa privaloma valstybėms – tos sutarties dalyvėms, o jų teismai privalo taikyti įsigaliojusias tarptautinės sutarties normas“ (pabraukta autoriaus). Pateiktame išaiškinyje be kita ko atsispindi teisinga mintis, kad tarptautinių sutarčių galiojimas turėtų būti nustatomas remiantis tarptautinės teisės normomis, o ne nacionaline teise, o taip pat dar kartą patvirtinama visuotinai pripažinta taisyklė, kad galiojančios tarptautinės sutarties nevykdymo negalima pateisinti vidaus teisės nuostatomis³⁰. Vadinas įsigaliojusiai tarptautinei sutarčiai taikyti Lietuvoje nereikalingas joks papildomas teisės aktas, perkeliantis atitinkamas jos nuostatas į nacionalinę sistemą. Todėl šiuo aspektu svarbus tarptautinės sutarties įsigaliojimo klausimas. Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra šiuo klausimu išdėstęs kiek kitokią poziciją. Štai 1995 m. spalio 17 d. nutarime, Konstitucinis Teismas pasisakė, kad „<...> tarptautinės teisės ir konkrečiai tarptautinių sutarčių galiojimas valstybės teisinėje sistemoje visada priklauso nuo vidaus teisės“³¹. Minėtame nutarime Konstitucinis Teismas žvelgė į tarptautinių sutarčių galiojimo ir vietos nacionalinėje teisės sistemoje problemą per Konstitucijos prizmę. Toks požiūris logiškai veda prie išvados, kad tarptautinių sutarčių galiojimo ar negaliojimo klausimas turi būti nustatomas pagal nacionalinės teisės taisykles, o tai neatitinka aukščiau minėtos Lietuvos Aukščiausio Teismo pozicijos, kad

²⁶ Shaw M.N. International Law. Cambridge: Cambridge University Press, Fifth Edition, 2003. P. 128 – 143.

²⁷ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 46.

²⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

²⁹ Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas// Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1948. 11 str. 1 d.

³⁰ Lietuvos Aukščiausio Teismo 2000 12 21 nutarimas Nr. 28 „Dėl Lietuvos Respublikos teismų praktikos, taikant tarptautinės privatinės teisės normas“// Teismų praktika. 2000, Nr. 14. P. 349.

³¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 10 17 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių“ 7 straipsnio ketvirtosios dalies ir 12 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“// Valstybės žinios. 1995, Nr. 86-1949.

tarptautinės sutarties galiojimas turėtų būti nustatomas pagal tarptautinę teisę. Šis neatitikimas, autoriaus manymu, turėtų būti sprendžiamas Lietuvos Aukščiausiojo Teismo naudai, nes remiantis Vienos konvencijos 27 straipsniu yra akivaizdu, kad ratifikavimo procedūros, kurios yra nacionalinės teisės dalis, negali paveikti tarptautinės sutarties galiojimo (o tuo pačiu ir valstybės pareigų, išplaukiančių iš galiojančios sutarties egzistavimo)³². Taip pat pažymėtina, kad Vienos konvencija buvo ratifikuota Lietuvos Respublikos Seimo ir remiantis ta pačia Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalimi jos nuostatos yra sudedamoji Lietuvos teisinės sistemos dalis. Tačiau taip pat nereikėtų pamiršti, kad ši problema daugiau teorinio pobūdžio ir nesukelia beveik jokių praktinių implikacijų, nes šiuolaikiškai konstruojamos tarptautinės sutartys visuomet numato detalų jų įsigaliojimo mechanizmą, kuris be kita ko įtraukia ir sutarties šalių konstitucinių mechanizmų nustatytą procedūrų įgyvendinimą.

Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas 2004 m. kovo 23 d. nutartyje nustatė, kad Lietuvos Respublikos ir Rusijos Federacijos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo negalioja ir netaikytina ginčo santykiams³³. Pareiškėjas byloje ginčijo jam, nuo pajamų, kurias uždirbo filialas, įsteigtas ir veikiantis Rusijos Federacijoje, priskaičiuotą kelių mokesčių. Pareiškėjas nurodė, kad jis sumokėjo kelių mokesčių Rusijoje ir, kad mokesčių administratorius turėjo vadovautis tarp Lietuvos ir Rusijos pasirašyta mokesčine sutartimi. Tačiau teismas, atmesdamas apeliacinį skundą, teisingai pastebėjo, kad „[p]areiškėjo argumentai, jog jo filialas nuo gautų pajamų jau yra sumokėjęs kelių mokesčius į Rusijos Federacijos biudžetą, šiuo atveju neturi reikšmės. <...> Į tokią aplinkybę būtų galima atsižvelgti, jeigu atitinkamus įpareigojimus Lietuvos Respublikai nustatytų tarptautinė teisė. Tačiau nagrinėjamu atveju tarptautinės teisės normos neįpareigoja Lietuvos Respublikos atsižvelgti į tai, jog pareiškėjas sumokėjo mokesčius į Rusijos Federacijos biudžetą. Lietuvos Respublikos ir Rusijos Federacijos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo nėra įsigaliojusi, nes Rusijos Federacija pagal savo vidaus įstatymus dar neatliko procedūrų, būtinų sutarčiai įsigaliojti <...>“³⁴.

Nustačius, kad atitinkama tarptautinė sutartis yra galiojanti ir taikoma, kyla klausimas kokią normą, t.y. įtvirtintą tarptautinėje sutartyje ar nacionalinėje teisėje reikia taikyti, esant kolizinei situacijai. Tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnio 2 dalyje yra įtvirtinta griežta nuostata, kad esant prieštaravimų tarp ratifikuotos tarptautinės sutarties ir nacionalinių teisės

³² Jei būtų laikomasi pozicijos, kad tarptautinės sutarties galiojimas turi būti nustatomas pagal nacionalinę teisę, būtų sukurta situacija kur potencialiai tarptautinę teisę būtų galima pažeisti vadovaujantis nacionalinės teisės nuostatomis, t.y. tarptautinei sutarčiai įsigaliojus pagal tarptautinę teisę, tačiau neįsigaliojus pagal nacionalinę (pvz. neatlikus jos ratifikavimo procedūros), nacionaliniai teismai negalėtų taikyti tarptautinės sutarties ir tokiu būdu būtų pažeisti tarptautiniai valstybės įsipareigojimai.

³³ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 03 23 nutartis byloje Nr. A² - 328 - 04// <http://www.infolex.lt/praktika/tekstas.asp?id=26639>; prisijungimo laikas 2006 11 07.

³⁴ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 03 23 nutartis byloje Nr. A² - 328 - 04// Ten pat.

aktų, taikoma ratifikuota tarptautinė sutartis³⁵. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas ne vieną kartą yra konstatavęs, kad ratifikuotos tarptautinės sutartys įgyja įstatymo galia³⁶. Konstitucinis Teismas savo 2006 m. kovo 14 d. nutarime paaiškina, kad tokia doktrininė nuostata reiškia, jog net ir tuo atveju, kai Lietuvos nacionaliniuose įstatymuose ar konstituciniuose įstatymuose yra nustatytas kitoks teisinis reguliavimas negu nustatytasis tarptautinėmis sutartimis, tarptautinių sutarčių vis vien privaloma laikytis³⁷. Teismo teigimu „Konstitucijoje įtvirtintas principas, kad Lietuvos Respublika laikosi sava valia prisiimtu tarptautinių įsipareigojimų, gerbia visuotinai pripažintus tarptautinės teisės principus (Konstitucijos 135 straipsnis, autoriaus pastaba), suponuoja tai, kad tais atvejais, kai nacionaliniuose teisės aktuose (inter alia įstatymuose ar konstituciniuose įstatymuose) nustatomas toks teisinis reguliavimas, kuris konkuruoja su nustatytu tarptautinėje sutartyje, turi būti taikoma tarptautinė sutartis (pabraukta autoriaus)“³⁸. Šis Konstitucinio Teismo nutarimas išsklaido abejones ir kilsteli galiojančias ratifikuotas tarptautines sutartis Lietuvos teisės aktų hierarchijoje ne tik virš įstatymo, tačiau ir virš aukštesnės galios konstitucinio įstatymo (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 69 straipsnio 3 dalis).

Atkreiptinas dėmesys ir į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnį, kuriame yra vienareikšmiškai įtvirtinta nuostata, kad „[j]eigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės“³⁹. Šioje normoje be „galiojimo“ ir „ratifikavimo“ taip pat yra referuojama ir į „taikymą“. Dėl to, gali kilti klausimas ką konkrečiai šiame kontekste reiškia žodis „taikoma“. Šis reikalavimas nėra neįprastas, nes natūraliai išvedamas iš pačių mokesčių sutarčių specifikos, kurios įsigaliojusios (t.y.

³⁵ Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas// Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1948. 11 str. 2 d.

³⁶ P vz. žr. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 01 24 išvada „Dėl Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 4, 5, 9, 14 straipsnių ir jos Ketvirtojo protokolo 2 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 9-199; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 10 17 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių“ 7 straipsnio ketvirtosios dalies ir 12 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 86-1949 ir kt.

³⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 03 14 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, Lietuvos Respublikos miškų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės įstatymo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1608 „Dėl statybų privačioje žemėje reglamento patvirtinimo“ patvirtinto statybų privačioje žemėje reglamento nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės reformos įstatymo nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnio antrojoje dalyje numatyto žemės sklypų įsigijimo nuosavybės subjektų, tvarkos, sąlygų ir apribojimų konstitucinio įstatymo (1996 m. birželio 20 d. redakcija) nuostatoms, taip pat dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1608 „Dėl statybų privačioje žemėje reglamento Patvirtinimo“ patvirtinto statybų privačioje žemėje reglamento 2 punkto atitikties Lietuvos Respublikos miškų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės įstatymo nuostatoms“, bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04 // Valstybės žinios. 2006, Nr. 30-1050.

³⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 03 14 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo...“// Ten pat.

³⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

valstybėms atlikus būtinas konstitucines procedūras) nepradedamos taikyti tuoj pat, nes jų reguliavimas yra siejama su konkrečiu laikotarpiu, nustatomu mokesčių tikslais. Vadinasi, jei šalys pasirašė mokestinę sutartį 2004 metais, viena iš šalių ratifikavo tokią sutartį 2005 metais, o kita – 2006 metais, tai sutartis įsigalios 2006 metais, tačiau bus pradėta taikyti konkrečioms mokestiniams santykiams tik nuo artimiausio laikotarpio, nustatyto mokesčių tikslais, po jos įsigaliojimo. Pavyzdžiui, tokia situacija susiklostė su mokestine sutartimi sudaryta tarp Lietuvos ir Liuksemburgo, kuri nors pasirašyta 2004 m. lapkričio 22 d., Lietuvoje ratifikuota 2005 m. gegužės 12 d., bet mokesčiams išskaitomiems prie pajamų šaltinio bus pradėta taikyti tik nuo 2007 m. sausio 1 d., o kitiems pajamų mokesčiams ir kapitalo mokesčiams – imant mokesčius už bet kuriuos fiskalinius (mokestinius) metus, prasidedančius kalendorinių metų einančių iškart po tų metų, kuriais įsigaliojo sutartis, sausio pirmą dieną arba po jos⁴⁰.

Įdomu pastebėti, kad ne visos valstybės vienareikšmiškai sprendžia mokestinių sutarčių ir nacionalinių įstatymų kolizijos klausimus pirmųjų naudai. Pavyzdžiui, JAV mokestinės sutartys turi tą pačią galią kaip ir federaliniai įstatymai, todėl jei mokestinės sutarties nuostatos neatitinka federalinės teisės bendra taisyklė nacionalinės teisės prasme yra ta, kad turi būti taikomas vėliau priimtas teisės aktas (taikomas principas *lex posteriori derogat legi priori*)⁴¹.

Pažymėtina, kad Lietuvos teisės doktrinoje yra laikomasi pozicijos, kad, kaip jau minėta aukščiau, ratifikuota tarptautinė sutartis turi įstatymo galią. Tuo tarpu neratifikuotų tarptautinių sutarčių galia yra prilyginama poįstatyminio teisės akto galiai⁴². Tokia išvada seka taip pat ir iš jau aukščiau minėto Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. spalio 17 d. nutarimo, kuriame Konstitucinis Teismas pasisakė, kad pasirašyta, bet neratifikuota sutartis neturi įstatymo galios ir turi neprieštarauti Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir kitiems įstatymams⁴³. Šią

⁴⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos // Valstybės žinios. 2005, Nr. 70-2516. 31 str.

⁴¹ Pažymėtina, kad tokio principo taikymas neretai veda tarptautinės teisės pažeidimo link, t.y. JAV Kongresui priėmus įstatymą prieštaraujantį mokestinei sutarčiai nacionalinės teisės prasme turi būti taikomas vėliau priimtas nacionalinis įstatymas, tačiau tai neatleidžia JAV nuo jos tarptautinių įsipareigojimų (Vienos konvencijos 27 straipsnis). Susiklosčius tokiai situacijai nėra jokių praktinių teisinių priemonių JAV nacionalinėje teisėje, kurių mokesčių mokėtojas galėtų imtis JAV atžvilgiu. Galimos pasekmės tokiu atveju, tai kitos mokestinės sutarties šalies atsakomieji veiksmai – abipusiškumo pagrindu taip pat nesilaikant sutarties ar ją visiškai ar iš dalies nutraukiant arba, jei šalys susitaria, kreipiantis į atitinkamą tarptautinį tribunolą (pvz. į Tarptautinį Teisingumo Teismą, jei šalys yra pripažinusios privalomą šios institucijos jurisdikciją), kad šis spręstų klausimą dėl atitinkamo tarptautinės teisės pažeidimo ir galimos žalos atlyginimo. JAV Kongreso dėmesį į galimas neigiamas pasekmes ir valstybės tarptautinės reputacijos ir patikimumo menkinimą dažnai pažeidinėjant mokestines sutartis buvo atkreipę ir Europos Sąjungos valstybių ambasadoriai JAV pateikdami jungtinį memorandumą šiuo klausimu. // plačiau žr. Doernberg R.L. *International Taxation in a Nutshell*. St. Paul: West, a Thomson business, Sixth Edition, 2004. P. 118-119; Baker P. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 51.

⁴² Birmontienė T., Jarašiūnas E., Kūris E. ir kt. *Lietuvos konstitucinė teisė*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2001. P. 71 – 72.

⁴³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 10 17 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių“ 7 straipsnio ketvirtosios dalies ir 12 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 86-1949.

poziciją vėlgi galima kritikuoti, remiantis Vienos konvencijos 27 straipsniu⁴⁴. Tačiau šis klausimas darbe nebus plačiau aptarinėjamas, todėl, kad jis neaktualus nagrinėjamai temai praktiniu požiūriu, nes visos be išimties galiojančios ir taikomos Lietuvos Respublikos mokestinės sutartys yra ratifikuotos ir nėra abejonių, kad tokia praktika bus tęsiama ir toliau atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 16 punktą bei 138 straipsnio 1 dalies 6 punktą⁴⁵.

Kaip jau minėta aukščiau, autorius šiame darbe plačiau nenagrinės monistinės ir dualistinės doktrinų ypatumų, bei nesistengs priskirti Lietuvos teisės sistemos vienam ar kitam dogmatiškam modeliui. Ypač turint mintyje, kad daugelis šiuolaikinių tarptautinės teisės specialistų pripažįsta, kad klasikinės pažiūros jau lieka istorijos dalimi, užleisdamos vietą tam tikroms modernioms jų atmainoms, orientuotoms visų pirma į praktinių problemų sprendimų pagrindimą, o ne į grynai teorinių atitinkamų teisinių kategorijų aptarimą⁴⁶.

Lietuva šiuo metu yra sudariusi 44 dvišales mokestines sutartis, iš kurių trys bus pradėtos taikyti nuo 2007 metų sausio 1 d (mokestinės sutartys su Liuksemburgu, Izraeliu ir Bulgarija). Dėl aukščiau išdėstytų argumentų visos įsigaliojusios mokestinės sutartys turi būti laikomos sudėtine Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalimi ir tiesiogiai taikomos Lietuvos Respublikoje nuo to laikotarpio, kuris numatytas pačios sutarties tekste, taip pat ir esant kolizijai tarp mokestinių sutarčių ir įstatymų ar konstitucinių įstatymų.

1.1.2. Mokestinių sutarčių aiškinimas

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinės sutartys yra tiek viešosios tarptautinės teisės, tiek ir nacionalinės mokesčių teisės šaltinis, kyla klausimas kaip jos turėtų būti aiškinamos, t.y. ar joms taikomos tarptautinės teisės nuostatos dėl tarptautinių sutarčių interpretavimo, ar teismai ir mokesčių administratoriai turėtų aiškinti mokestines sutartis daugiau per nacionalinės mokesčių

⁴⁴ Žr. 32 išnašą ir P. 12.

⁴⁵ Žr. pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos ratifikavimo“// Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-136; arba Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Šveicarijos Federalinės Tarybos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ratifikavimo// Valstybės žinios. 2002, Nr. 111-4897; ir kt.

⁴⁶ Modernaus požiūrio šalininkais laikomi autoriai (tokie kaip Fitzmaurice, Rousseau ir kt.), panašiai kaip ir klasikinio dualizmo atstovai, teigia, kad nei tarptautinė nei nacionalinė teisė negali būti viena už kitą viršesnė, nes tai iš esmės skirtingos teisės sistemos. Todėl valstybė, savo veiksmais ar neveikimu gali pažeisti tiek nacionalinę teisę, tiek tarptautinę ir nuo to priklausys, kokios normos konkrečiam santykiui bus taikomos sprendžiant vieną ar kitą klausimą. Ypač akcentuojama taisyklė, kuri yra visuotinai pripažįstama, tai, kad negalima remtis nacionaline teise pateisinant tarptautinės teisės pažeidimą. Vadinasi, jei valstybė vadovausis nacionaline teise, tačiau pažeis tarptautinę teisę, tai nereikš automatiškai, kad yra kolizija ir, kad tarptautinės teisės taikymas turi paneigti nacionalinę teisę, bet viso labo, tai, kad valstybė pažeidė savo tarptautinius įsipareigojimus ir kyla pasekmės nustatytos tarptautinėje, o ne nacionalinėje teisėje. Lygiai taip pat nereiškia, jog atitinkamas nacionalinės teisės pažeidimas suponuoja ir tarptautinės teisės pažeidimą// žr. Shaw M.N. International Law. Fifth Edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. P. 123.

teisės prizmę. Šis klausimas reikšmingas taip pat ir dėl to, kad pačiose mokestinėse sutartyse dažnai referuojama į nacionalinius mokestinius įstatymus, pavyzdžiui aiškinant terminus naudojamus mokestinėse sutartyse⁴⁷.

Yra bendrai sutariama, kad mokestinėms sutartims yra taikomos tarptautinėje mokesčių teisėje nustatytos interpretavimo taisyklės, nes, kaip jau ir buvo paminėta 1.1.1 poskyryje, tokios sutartys yra viešosios tarptautinės teisės šaltinis. Todėl, jei mokestinės sutarties nuostatos prasmė nėra aiški, ji bus visų pirma interpretuojama remiantis viešosios tarptautinės teisės nuostatomis. Tačiau, atkreiptinas dėmesys, kad mokestinių sutarčių tikslas iš esmės skiriasi nuo įprastinių tarptautinių politinio ar ekonominio pobūdžio sutarčių, nes pirmųjų pagrindinis tikslas yra suderinti dviejų valstybių fiskalines jurisdikcijas ir išvengti dvigubo apmokestinimo abejose valstybėse⁴⁸. Be to, valstybėms, mokestinės sutarties šalims, atlikus atitinkamus konstitucinėje teisėje numatytus veiksmus, atitinkamų mokestinių sutarčių nuostatos tampa nacionalinių teisės sistemų dalimi (kaip, pavyzdžiui, yra ir Lietuvoje, pagal Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalį). Dėl to, sutarties interpretavimui vienu metu yra taikomi du interpretavimo taisyklių rinkiniai, t.y. tarptautinei viešajai teisei taikomos taisyklės ir nacionalinei mokesčių (administracinei) teisei taikomos taisyklės. Tačiau jei interpretavimas remiantis skirtingomis interpretavimo taisyklėmis veda prie skirtingų išvadų, tuomet pirmumą turėtų turėti reikšmė gauta taikant tarptautinės viešosios teisės taisykles⁴⁹.

⁴⁷ Pavyzdžiui, žr. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos// Valstybės žinios. 2001, Nr. 13-485. 3 str. 3 d.; Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1765. 3 str. 2 d.

⁴⁸ Kai kalbama apie dviguba apmokestinimą mokestinių sutarčių kontekste, paprastai turimas mintyje juridinis dvigubas apmokestinimas (t.y. kai daugiau nei vienoje valstybėje yra apmokestinamos to paties asmens tos pačios pajamos ar kapitalas), kurį reikėtų skirti nuo ekonominio dvigubo apmokestinimo. Pastaruoju atveju, yra apmokestinami du skirtingi asmenys tų pačių pajamų ar kapitalo atžvilgiu. Šias dvi sąvokas svarbu atskirti, nes mokestinės sutartys nereglamentuoja ekonominio dvigubo apmokestinimo klausimų. Ekonominio dvigubo apmokestinimo klausimas paprastai sprendžiamas dvišalėms valstybių derybomis arba vienašaliais vienos valstybės veiksmais, todėl šiame darbe kalbėdami apie dvigubą apmokestinimą visuomet turėsime mintyje būtent juridinį dvigubą apmokestinimą, jei nebus aiškiai nurodyta priešingai. Tuo tarpu literatūroje išskiriami juridinio dvigubo apmokestinimo atsiradimo atvejai: 1) kai dvi valstybės apmokestina to paties asmens iš bet kurios valstybės gautas pajamas ar turimą kapitalą; ši problema yra sprendžiama EBPO modelinės konvencijos 4 straipsnio pagalba, apibrėžiant rezidento sąvoką, o taip pat nustatant valstybių teisę apmokestinti asmenį rezidento statuso pagrindu; 2) kai apmokestinamas asmuo yra vienos valstybės rezidentas, o gauna pajamas ar turi kapitalo kitoje valstybėje ir abi valstybės šias pajamas ar kapitalą apmokestina; ši problema sprendžiama modelinės konvencijos 23 straipsnio pagalba; 3) kai abi valstybės apmokestina to paties asmens, nors jis ir nėra nei vienos iš jų rezidentas, gautas pajamas ar turimą kapitalą atitinkamoje valstybėje; tokia situacija, pavyzdžiui, galėtų susidaryti, kuomet nerezidentas vienoje iš valstybių veikia per nuolatinę buveinę, kurios pagalba gauna pajamų iš kitos valstybės. Atkreiptinas dėmesys, kad tokios situacijos paprastai nėra reguliuojamos mokestinių sutarčių. Plačiau šie ir kiti klausimai aptariami darbo 1.2 poskyryje.// taip pat žr. OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 255-258.

⁴⁹ Toks požiūris grindžiamas visų pirma tuo, kad tarptautinė sutartis yra tarptautinės teisės šaltinis, o tarptautinė teisė turi būti aiškinama pagal jai taikomas taisykles (t.y. Vienos konvencijos 31-33 str.)// plačiau žr. Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 21.

Pagrindinis tarptautinių sutarčių interpretavimo taisyklių šaltinis yra Vienos konvencijos 31 – 33 straipsniai⁵⁰. Vienos konvencijos 31 straipsnis nustato, kad tarptautinė sutartis aiškinama laikantis geros valios principų, atsižvelgiant į joje vartojamų sąvokų įprastinę reikšmę sutarties kontekste ir atsižvelgiant į sutarties objektą bei jos tikslą. Minėtame straipsnyje, be to, nustatyta, kad sudarytos sutarties kontekstas turi būti suprantamas ne vien kaip sutarties tekstas, preambulė ir priedai, tačiau taip pat ir kaip kiti susitarimai sudaryti tarp konkrečios sutarties šalių dėl jos sudarymo ir pan. Negana to, aiškinant sutartį būtina atsižvelgti į visus vėlesnius susitarimus, tos sutarties šalių sudarytus dėl jos aiškinimo ar jos nuostatų taikymo, visą vėlesnę tos sutarties taikymo praktiką, kuri išreiškia tos sutarties šalių sutarimą dėl sutarties aiškinimo bei tarptautinės teisės normas, taikytinas šalių santykiams. Mokestinių sutarčių atveju, taikymo praktiką gana aiškiai parodo atitinkamų valstybių mokesčių administratorių veiksmai. Kadangi tarptautinės teisės prasme kaip valstybės veiksmai suprantamas ne tik atitinkamas veikimas ar neveikimas, tačiau ir atitinkamų nacionalinių teisės aktų priėmimas⁵¹, tai svarbūs šiuo aspektu yra ir visi su tuo susiję teisės aktai. Dėl to, akivaizdu, kad aiškinant mokestinę sutartį į jos nuostatas reikia žvelgti sistemiskai, kartu turint mintyje ir nacionalinių teisės aktų nuostatas⁵².

Aplinkybę, kad mokestinių sutarčių nuostatos turi būti taikomos sistemiskai su nacionaliniais teisės aktais gana aiškiai pailiustruoja Vilniaus apygardos administracinio teismo pozicija byloje *UAB „Šakių agroservisas“ v. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Finansų ministerijos*, kuri atskleidžiama Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2004 m. kovo 4 d. nutarties aprašomojoje dalyje⁵³. Šioje byloje buvo nustatyta, kad pareiškėjas, sumokėjęs Vokietijos įmonei už tarpininkavimo paslaugas, remdamasis Lietuvos ir Vokietijos mokestinės sutarties nuostatomis, neapskaičiavo ir nesumokėjo atitinkamos sumos mokesčio prie pajamų

⁵⁰ Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480. Literatūroje dažniausiai išskiriami trys pagrindiniai požiūriai į sutarčių aiškinimą: pirmasis požiūris yra grindžiamas sutarties tekstu, kur didžiausias dėmesys yra skiriamas lingvistiniam naudojamų sąvokų interpretavimui (objektyvus požiūris); antrasis požiūris specifinis tuo, kad didžiausias dėmesys aiškinant sutartį skiriamas tikriesiems šalių ketinimams (subjektyvus požiūris); trečiasis požiūris yra platesnis tiek už pirmąjį, tiek už antrąjį, jo atstovai teigia, kad sutartis turi būti aiškinama atsižvelgiant į jos objektą ir tikslą. Pastarasis, teleologinis požiūris nemažai galių ir laisvės suteikia teisėjui arba arbitrai, nes būtent jam ginčo atveju tenka nustatyti konkrečios sutarties objektą ir tikslą. Būtent dėl to, tokios pozicijos suabsolutinimas yra kritikuojamas, kaip suteikiantis ginčų sprendimo institucijoms teisėkūros galių. Vienos konvencijoje nustatytos tarptautinių sutarčių aiškinimo taisyklės iš esmės atspindi trijų, aukščiau minėtų požiūrių samplaiką// taip pat plačiau žr. Shaw M.N. *International Law. Fifth Edition.* Cambridge: Cambridge University Press, 2003. P. 839; Brownlie I. *Principles of Public International Law.* New York: Oxford University Press, Sixth Edition, 2003. P. 607.

⁵¹ Brownlie I. *Principles of Public International Law.* Ibid. P. 38-40.

⁵² Pavyzdžiui, žr. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 25 str. 1 d. 10 p., 28 str., 108 str. 1 d. 3 p.; Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992. 39 str. 7 d., 55 str.; Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 159 „Dėl su tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymu susijusių FR0021 (DAS-1), FR0022 (DAS-2), FR0023 (DAS-3) ir FR0254 (DAS-4) formų pildymo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2001, Nr. 56-2014.

⁵³ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 03 04 nutartis byloje Nr. A² - 280 - 04// <http://www.infolex.lt/praktika/tekstas.asp?id=26388>; prisijungimo laikas: 2006-10-21.

šaltinio. Tačiau, mokesčių administratorius įpareigojo sumokėti mokestį, todėl, kad nebuvo pateikta užsienio bendrovės rezidento statusą patvirtinanti pažyma, kurią reikėjo pateikti, sistemiškai aiškinant mokestinės sutarties, tuo metu galiojusios Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo redakcijos ir šiuo metu nebegaliojančio atitinkamo finansų ministro įsakymo nuostatas. Teismas panaikino atitinkamų sprendimų dalis, kuriais buvo priskaičiuotas ginčijamas mokestis remdamasis tuo, kad posėdžio metu pareiškėjas pateikė atitinkamą dokumentą, patvirtinantį Vokietijos firmos rezidento statusą⁵⁴.

Vienos konvencijos 32 straipsnis numato papildomas sutarties aiškinimo priemones, kurios gali būti naudojamos kai sutarties prasmė lieka neaiški ir dviprasmiška panaudojus pagrindines aiškinimo priemones (aiškinant sutarties tekstą atitinkamame kontekste, atsižvelgiant į sutarties objektą ir tikslą), arba kai toks aiškinimas duoda akivaizdžiai beprasmišką ar nepagrįstą rezultatą. Tokios papildomos priemonės yra rengiant sutartį atliktas darbas (jo metu sudaryti įvairūs paruošiamieji dokumentai, vadinami specialiu terminu *travaux preparatoires*) ir sutarties sudarymo aplinkybės⁵⁵. Vienos konvencijos 33 straipsnis sureguliuoja sutarties tekstų, surašytų skirtingomis kalbomis galią, todėl darbe autorius plačiau šių nuostatų nenagrinės.

Aptariant tarptautinių sutarčių interpretavimo klausimus mokestinių sutarčių kontekste yra būtina paminėti EBPO sukurtos ir nuolat atnaujinamos modelinės konvencijos ir jos komentarų reikšmę. Jau nuo 1963 metų, EBPO modelinė konvencija daro didelę įtaką derantis, aiškinant ir taikant mokestines sutartis. Vadovaujantis modelinės konvencijos nuostatomis buvo sudarytos ne tik EBPO valstybių narių tarpusavio mokestinės sutartys, tačiau ir sutartys tarp EBPO valstybių narių ir trečiųjų šalių. Taip pat valstybės nepriklausančios EBPO sudarinėdamos mokestines sutartis tarpusavyje dažniausiai atsižvelgia į modelinę konvenciją⁵⁶. Toks didelis EBPO modelinės konvencijos pripažinimas suteikė ypatingą reikšmę jos komentarams, vienodinant valstybių praktiką taikant ir aiškinant mokestines sutartis bei vystant tarptautinę mokesčių teisę. Kadangi minėti komentarai yra kuriami EBPO Fiskalinių reikalų komiteto, kurį sudaro ekspertai paskirti EBPO valstybių narių vyriausybėms, todėl jie tam tikra apimtimi gana objektyviai atspindi valstybių pozicijas modelinės konvencijos aiškinimo atžvilgiu. Valstybių mokesčių administratoriai nuolat atsižvelgia į modelinės konvencijos komentarus taikydami mokestines sutartis, todėl palengvinama ir mokesčių mokėtojų padėtis, nes jie gali daug patikimiau numatyti atitinkamų sandorių mokestines pasekmes⁵⁷.

Literatūroje sutinkamas klausimas dėl modelinės konvencijos komentarų taikymo teisinio pagrindo. Atsižvelgiant į Vienos konvencijos 31 – 33 straipsnių formuluotes, nei viena jų

⁵⁴ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 03 04 nutartis byloje Nr. A² - 280 - 04// Ten pat.

⁵⁵ Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480. 32 str.

⁵⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 10.

⁵⁷ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid. P. 14-15.

tiksliai neatitinka EBPO modelinės konvencijos komentarų. Tačiau yra išskiriami trys galimi pagrindimai: (a) 31 straipsnio 2 dalis, t.y. visi su konkrečia sutartimi susiję susitarimai, sudaryti tarp visų tos sutarties šalių dėl jos sudarymo arba dokumentas sudarytas vienos ar kelių atitinkamos sutarties šalių ir priimtas kitos (kitų); (b) 31 straipsnio 3 dalis, vėlesni susitarimai ar sutarties šalių praktika dėl tos sutarties nuostatų aiškinimo ir taikymo; (c) 32 straipsnis, papildomos sutarties aiškinimo priemonės, įskaitant *travaux preparatoires*⁵⁸.

Iš esmės, grindžiant rėmimosi komentarais galimybę, būtų galima taikyti visus aukščiau įvardintus pagrindus. Vienos konvencijos 31 straipsnio 2 dalies (b) punktas galėtų būti pagrindu taikyti modelinės konvencijos komentarus aiškinant mokestines sutartis su valstybėmis nesančiomis EBPO narėmis; 31 straipsnio 3 dalis pagrįstų vėlesnių komentarų, t.y. tų kurie buvo išleisti po atitinkamos sutarties pasirašymo, taikymą; tuo tarpu 32 straipsnis leistų taikyti ankstesnius komentarus, buvusių sutarties pasirašymo metu, kaip *travaux preparatoires*. Atsižvelgiant į tai, kad modelinės konvencijos komentarai yra nuolat atnaujinami, kyla klausimas, kurias komentarų versijas taikyti. EBPO Fiskalinių reikalų komiteto nuomone egzistuojančios mokestinės sutartys turėtų būti interpretuojamos kaip galima artimiau naujesiems komentarams, jei šalys nesusitaria dėl galiojančių mokestinių sutarčių teksto pakeitimo pagal naują modelinę konvenciją⁵⁹. Be abejo, tie komentarai kurie atsiranda esmingai pasikeitusių modelinės konvencijos straipsnių pasėkoje, nedaro įtakos senesnių, galiojančių mokestinių sutarčių, kurių nuostatos neatitinka naujosios modelinės konvencijos teksto, interpretavimui⁶⁰.

Kalbant apie mokestinių sutarčių tikslus galima pasakyti, kad mokestinė sutartis yra susitarimas tarp dviejų suverenių valstybių dėl mokestinės jurisdikcijos viena kitos atžvilgiu. Tokio susitarimo tikslas – abipusiškumo pagrindu⁶¹ skatinti tarptautines investicijas, tuo pačiu surenkant pakankamai mokesčių, t.y. užsitikrinti savo fiskalinius interesus bei užkirsti kelia mokesčių vengimui. Kita vertus, tokia sutartis yra tam tikras ribų nustatymas, skirtas tam, kad subjektai vykdantys verslo operacijas turinčias tarptautinį elementą, galėtų būti tikri dėl vienos ar kitos valstybės veiksmų. Paprastai tariant, mokesčio mokėtojo akimis, mokestinė sutartis parodo „rėmus“, kuriuose yra galimas apmokestinimas⁶². Būtent todėl, literatūroje yra keliamas

⁵⁸ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 29-30.

⁵⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 16.

⁶⁰ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid.

⁶¹ Abipusiškumas (*angl. reciprocity*) yra vienas mokestinių sutarčių teisės principų, kuriuo grindžiami santykiai tarp valstybių, sudariusių mokestinę sutartį, t.y. abipusis susitarimas dėl fiskalinių jurisdikcijų apribojimo, kartu išlaikant aiškius ir pastovius mokesčių šaltinius.// žr. Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 6.

⁶² Pavyzdžiui, jei mokestinėje sutartyje įtvirtinta, kad palūkanos, gali būti apmokestinamos toje valstybėje, kurioje jos susidaro, bet jei faktiškas palūkanų savininkas yra kitos valstybės sutarties šalies rezidentas, taip imamas

klausimas ar mokestinė sutartis gali būti interpretuojama taip, kaip nustatanti blogesnes mokesčių mokėtojų sąlygas nei nacionaliniai įstatymai, pavyzdžiui panaikindama tam tikras lengvatas arba nustatydamas didesnius mokesčių tarifus.

Kadangi šiuo klausimu Lietuvos teismų praktikos nėra, yra vertinga paanalizuoti kaip analogiškas klausimas yra sprendžiamas kitose valstybėse⁶³. Pavyzdžiui, JAV, kaip ir Vokietijoje vyrauja vieninga nuomonė, kad mokestinės sutartys negali pabloginti mokesčio mokėtojo padėties nustatydamas didesnę mokestinę naštą, nei jau yra nustatyta nacionaliniuose teisės aktuose⁶⁴. Štai viename savo sprendime Vokietijos Aukščiausiasis Mokesčių Teismas (*vok. Bundesfinanzhof*) dar 1980 m. kovo 12 d.⁶⁵ ir 1981 m. sausio 12 d.⁶⁶ sprendimuose nustatė, kad mokestinėje sutartyje nėra teisinių pagrindų padidinti apmokestinimą, nebent tokį padidinimą nustatytų nacionaliniai įstatymai. Abejose bylose teismas nagrinėjo klausimą ar galima padidinti apskaičiuotą mokėtiną mokestį pakeičiant sandorio, sudaryto tarp dviejų susijusių asmenų kainodarą, vadovaujantis sandorių tarp susijusių asmenų reguliavimui skirtų mokestinių sutarčių, sudarytų atitinkamai tarp Vokietijos ir Prancūzijos bei tarp Vokietijos ir Nyderlandų, nuostatomis. Viename sprendimų teismas pasisakė taip: „[d]vigubo apmokestinimo konvencijos nesukuria jokių mokestinių pareigų ir nepadidina jokių mokesčių, aukščiau ribų, nustatytų nacionaliniais įstatymais. Įgalinimai, suteikti išsireiškimu „gali“, pateiktu Vokietijos – Nyderlandų sudarytos sutarties 6 straipsnyje, nėra adresuojami valstybių administracijoms (mokesčių administratoriams, autorius pastaba), bet įstatymų leidžiamajai valdžiai“⁶⁷.

mokestis negali būti didesnis kaip 10 procentų bendros palūkanų sumos, tai nebūtinai reiškia, kad abejose valstybėse bus taikomas būtent 10 procentų mokesčio tarifas. Tačiau potencialus mokesčių mokėtojas gali pagrįstai tikėtis, kad, kol nėra pakeistos atitinkamos mokestinės sutarties nuostatos, mokesčio tarifas nebus didesnis nei 10 procentų, t.y. teisiniam reguliavimui yra suteikiama teisinio tikrumo.// Baker P. Double Taxation Conventions Ibid. P. 6-7, 10-13.

⁶³ Svarbu paminėti, kad teismai, taikydami vienas ar kitas mokestinių sutarčių nuostatas turėtų atsižvelgti į analogiškų nuostatų taikymą užsienio valstybių teismuose. Šio reikalavimo galima neabsoliutinti, tačiau taikyti bent jau pačia siauriausia prasme, t.y. atsižvelgti tik į kitos sutarties šalies (atsižvelgiant į tai, kad absoliuti dauguma sutarčių yra dvišalės) teismų praktiką tos pačios sutarties nuostatos atžvilgiu. Tokią poziciją taip pat galima paremti jau anksčiau šiame darbe minėtu Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimu, kuriame pasakyta, kad „[t]arptautinės teisės tikslai tarptautinės <...> teisės srityje gali būti įgyvendinti tik tuo atveju, jeigu tarptautinių sutarčių nuostatos ir normos bus vienodai aiškinamos ir taikomos valstybių – tų sutarčių dalyvių – teismų praktikoje.“// Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2000 12 21 nutarimas Nr. 28 „Dėl Lietuvos Respublikos teismų praktikos, taikant tarptautinės privatinės teisės normas“// Teismų praktika. 2000, Nr. 14. P. 349.

⁶⁴ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 7.

⁶⁵ Bundes Steuer Blatt. 1980, II. P.531// aptariama: Baker P. Double Taxation Conventions Ibid. P. 7.

⁶⁶ Bundes Steuer Blatt. 1981, II. P.517// aptariama: European Taxation. 1980, No. 20. P. 357; Baker P. Double Taxation Conventions Ibid. P. 7.

⁶⁷ Pavyzdžiui, Lietuvos ir JAV sudarytos mokestinės sutarties 9 straipsnio 1 dalyje taip pat yra nuostata, kuri suteikia galimybę priskirti vienos įmonės pelną kitai įmonei apmokestinimo tikslais. Minėtoje normoje taip pat vartojamas terminas „gali“. Jei vadovautumėmės minėta Vokietijos teismo pozicija, tai žodis „gali“ minėtoje normoje turėtų reikšti galimybę susitariančiųjų valstybių įstatymų leidėjams nustatyti atitinkamas normas nacionaliniuose įstatymuose, kurių pagalba mokesčių administratoriai galėtų sistemškai aiškindami mokestinę sutartį ir įstatymą, koreguoti susijusių įmonių pelną. Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalyje yra aiškiai nustatyta mokesčių administratoriaus teisė koreguoti pelną (pajamas), jei susijusių asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos

Kitas įdomus pavyzdys šiuo klausimu yra Nyderlandų Aukščiausiojo Teismo (*oland. Hoge Raad*) 1980 m. kovo 12 d. sprendimas, kuriuo buvo nuspręsta, kad mokesčių mokėtojas, kuris pagal nacionalinius įstatymus buvo Nyderlandų rezidentas, tačiau pagal Belgijos ir Nyderlandų sudarytos mokestinės sutarties nuostatas – Belgijos rezidentas, neturi teisės nuo savo pajamų atskaityti palūkanų, mokamų už nekilnojamajam turtui pirkti paimtą paskolą, kai tuo tarpu, tokia teisė buvo suteikta Nyderlandų rezidentams⁶⁸. Palūkanas mokesčių mokėtojas mokėjo už paskolą namui esančiam Belgijoje įsigyti. Kadangi pagal mokestinę sutartį tokios palūkanos buvo apmokestinamos Belgijoje, jos negalėjo būti atskaitytos iš mokesčio mokėtojo pajamų Nyderlandų mokesčių tikslais. Mokesčių mokėtojas teigė, kad toks mokestinės sutarties interpretavimas ir taikymas uždeda jam didesnę mokestinę naštą, tačiau teismas atmetė šiuos argumentus, teigdamas, kad nėra teisinių nuostatų ribojančių galimybę mokestine sutartimi padidinti mokesčių naštą. Šiuo atveju, teismas esant kolizinei situacijai taikė mokestinės sutarties nuostatas, aiškindamas jas lingvistiniu metodu. Tačiau praktikoje yra ir priešingų nuomonių. Štai panašioje situacijoje Prancūzijos Valstybės Taryba (*pranc. Conseil d'Etat*) nusprendė, kad, priešingai nei teigė mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojas, kuris pagal nacionalinius įstatymus nėra rezidentas, negali būti tokiu laikomas ir remiantis mokestinės sutarties nuostatomis, jei to pasėkoje jam būtų uždedama didesnė mokesčių naštą⁶⁹.

Taigi, kaip galima matyti iš aukščiau apibūdintos užsienio valstybių praktikos, nuspręsti ar mokestinė sutartis gali nustatyti didesnę mokesčių naštą nei nacionaliniai teisės aktai gali būti labai sudėtinga nuspręsti. Autoriaus nuomone, vis tik bendroji mokestinių sutarčių aiškinimo taisyklė turėtų būti, kad mokestinės sutartys negali pasunkinti mokesčio mokėtojo padėties nacionalinių įstatymų atžvilgiu, nes jų paskirtis yra apriboti valstybių mokestinę jurisdikciją, o ne atvirksčiai. Tačiau, be abejo, reikėtų atsižvelgti ir į tai ar siekdamas pasinaudoti atitinkamos mokestinės sutarties suteikiamomis lengvatomis mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiauja sutarties nuostatomis, siekdamas sau naudos du kartus. Todėl kalbant apie mokestinių sutarčių aiškinimą sistemiškai su nacionaline teise, piktnaudžiavimo mokestinių sutarčių suteikiamomis teisėmis kontekste, galima kelti du fundamentalius klausimus: 1) ar mokestinių sutarčių suteikiama nauda mokesčių mokėtojams turėtų būti leidžiama pasinaudoti, kai tam tikri sandoriai sudaromi arba specialiai struktūrizuojami siekiant piktnaudžiauti mokestinių sutarčių nuostatomis (pvz. vienoje valstybėje įsteigiamas juridinis asmuo vien tam, kad būtų išvengta mokesčio prie pajamų šaltinio

kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos nesusijusių asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija.// žr. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

⁶⁸ Beslissingen in Belastingzaken-Nederlandse Belastingrechtspraak. 1980. Nr. 170// aptariama: European Taxation. 1980, No. 20. P. 397; British Tax Review. 1984. P. 14, 90; Baker P. Double Taxation Conventions Ibid. P. 8.

⁶⁹ 36 Droit Fiscal 48, P. 1,436// aptariama: European Taxation 1985. P. 233; Baker P. Double Taxation Conventions Ibid. P. 8.

mokant už suteiktas paslaugas ir pan.), ir 2) ar nacionalinių įstatymų nuostatos, skirtos kovoti su mokesčių vengimu, prieštarauja mokestinėms sutartims? Atsakymai į abu klausimus yra labai glaudžiai susiję. Galima teigti, kad mokesčiai iš esmės nustatomi nacionaliniais teisės aktais, o mokestinės sutartys nustato tik tam tikras nacionalinių įstatymų taikymo ribas. Todėl kiekvienas piktnaudžiavimas mokestinės sutarties suteikiamomis teisėmis turi būti kvalifikuotas kaip nacionalinės teisės, o ne mokestinės sutarties pažeidimas. Šioje vietoje jau reikia atsakyti į prieš tai iškeltą antrąjį klausimą, t.y. ar mokestinės sutartys gali būti panaudotos užkirsti kelią nacionalinių įstatymų, draudžiančių mokesčių vengimą panaudojimui. Atsakymas į šį klausimą galėtų būti toks, kad ta apimtimi, kuria mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos, nustatančios aplinkybes, nuo kurių priklauso mokestinės pareigos atsiradimas yra nacionalinės teisės dalis (pavyzdžiui Lietuvoje tai galėtų būti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis⁷⁰), jų reguliuojami santykiai nėra mokestinių sutarčių reguliavimo objektas ir dėl to šioje vietoje negali būti kolizijos⁷¹. Galimas, taip pat ir kitas požiūris, kuris daugiau pagrįstas tarptautine teise. Toks požiūris veda prie išvados, kad tinkamai aiškinant mokestines sutartis, remiantis Vienos konvencijos 31 – 33 straipsniais, galima neatsižvelgti į sandorius, kurie patys sudaryti (arba formaliai struktūrizuoti tam tikru būdu) vien tam, kad gauti naudos iš mokestinės sutarties, kurios neketino suteikti valstybės, sudarydamos tokią sutartį. Toks interpretavimas sektų iš reikalavimo aiškinti sutartis laikantis geros valios principų, atsižvelgiant į sutarties objektą bei jos tikslą (Vienos konvencijos 31 straipsnis).

Taigi, atsižvelgiant į tai kas išdėstyta aukščiau, jei, pavyzdžiui, prieš tai aptartoje Nyderlandų Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje buvo (ar būtų) nustatyta, kad mokesčių mokėtojas sumažino savo apmokestinamąsias pajamas Belgijoje, atskaitydamas mokamas palūkanas, nes buvo pripažintas rezidentu Belgijoje mokestinės sutarties pagrindu, tai visiškai pagrįstai atrodytų sprendimas neleisti tam pačiam mokesčių mokėtojui antrą kartą susimažinti savo apmokestinamąsias pajamas Nyderlanduose, atskaitant jau vieną kartą Belgijoje atskaitytas palūkanas. Tokia interpretacija nepažeistų ir mokestinių sutarčių objekto ir tikslo, nes be juridinio dvigubo apmokestinimo panaikinimo, šių sutarčių tikslas taip pat yra ir mokesčių

⁷⁰ „Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.“// Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁷¹ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 53.

vengimo panaikinimas. Šis pavyzdys parodo, kad aiškinant mokestinių sutarčių nuostatas yra būtina visapusiškai atsižvelgti į jų tikslą ir objektą.

1.2. EBPO modelinės konvencijos nuostatos

Šiame skyriuje autorius apžvelgs pagrindines EBPO modelinės konvencijos nuostatas. Kadangi detalus šių nuostatų nagrinėjimas galėtų sudaryti atskiro darbo turinį, todėl šiame skyriuje bus apsiribota tik apibendrintu standartinių nuostatų apibūdinimu, nesigilinant į konkrečias problemas. Autoriaus nuomone, nors ir labai apibendrintas, toks pagrindinių EBPO modelinės konvencijos nuostatų aptarimas prisidės prie vėlesniuose darbo skyriuose nagrinėjamų problemų aiškumo, nes trečiame darbo skyriuje bus analizuojamos konkrečių nuostatų kolizijos.

Sąlyginai modelinę konvenciją galima suskirstyti į tam tikras tipines dalis. Visų pirma – modelinės konvencijos taikymo apimtis (I skyrius); toliau – terminų apibrėžimai (II skyrius); pagrindinė dalis, kurioje nustatomos sutarties šalių mokestinių jurisdikcijų ribos bei sprendžiami juridinio dvigubo apmokestinimo klausimai (III – V skyriai); specialiosios nuostatos (VI skyrius); galiausiai, baigiamosios nuostatos (VII skyrius)⁷². Šios dalys atspindi naujausios modelinės konvencijos išorinę struktūrą (forma)⁷³.

Modelinė konvencija yra taikoma visiems asmenims, kurie yra vienos arba abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai (1 straipsnis). Jos taikymo sritis apima pajamų ir kapitalo mokesčius, kurių nebaigtinis sąrašas pateikiamas konvencijos 2 straipsnyje. II dalyje yra apibrėžiamos kai kurios sąvokos, tuo tarpu kitos (tokios kaip, pavyzdžiui, „dividendai“, „pajamos“, „honorarai“, „nekilnojamas turtas“ ir pan.), yra apibrėžiamos konkrečiuose modelinės konvencijos straipsniuose, reglamentuojančiuose šių objektų apmokestinimą.

Modelinės konvencijos 1 straipsnis nustato, kad konvencijos nuostatos bus taikomos tiems asmenims, kurie yra vienos arba abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentai⁷⁴. Šiuo aspektu

⁷² OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid. P. 11.

⁷³ Literatūroje galima sutikti ir kitoki modelinės konvencijos tipinių nuostatų klasifikavimą, daugiau orientuotą į turinį. Remiantis šiuo skirstymo būdu galima išskirti 1) taikymo apimties nuostatas, nustatančias tam tikrą subjektų ratą bei mokesčius, kuriems bus taikoma konvencija, taip pat konvencijos galiojimą ir taikymą laike (į šią grupę patektų tiek 1 straipsnis, tiek ir baigiamųjų nuostatų straipsniai); 2) sąvokų aiškinimo nuostatas, kuriose pateikiami svarbūs apibrėžimai; 3) materialios nuostatos, nustatančios valstybių mokestinės jurisdikcijos ribas ir kurios yra įtvirtintos modelinės konvencijos 6 – 22 straipsniuose (tačiau į šią grupę nepatenka 9 straipsnis dėl asocijuotų įmonių); 4) nuostatos savo turiniu orientuotos į dvigubo apmokestinimo išvengimą, nurodytos 23 (juridinio dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai) ir 25 (abipusio susitarimo procedūra, kurios pagalba aiškinamos atitinkamos nuostatos) modelinės konvencijos straipsniuose; 5) mokesčių vengimo prevencijos nuostatos, sureguliuotos konvencijos 9, 26 ir 27 straipsniuose, kuriuose reglamentuojami susijusių įmonių apmokestinimo principai, mokesčių administratorių keitimasis informacija ir bendradarbiavimas renkant mokesčius; 6) kitos nuostatos, į kurias patenka nediskriminavimo principas, specialus konvencijos taikymas diplomatų ir konsulų atžvilgiu bei galiojimą teritorijoje.// plačiau žr. Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 15.

⁷⁴ Senesnės modelinės konvencijos bendrai buvo taikomos susitariančiųjų valstybių „piliečiams“, tačiau modernesnėse konvencijų versijose buvo atsisakyta pilietybės kriterijaus. Dėl praktinių priežasčių (iš esmės dėl

atskirai reikėtų paminėti 4 modelinės konvencijos straipsnį, kuriame yra pateiktas „rezidento“ sąvokos apibrėžimas. Rezidento sąvoka atlieka įvairias funkcijas modelinėje konvencijoje ir yra itin reikšminga trim aspektais: a) apibrėžiant modelinės konvencijos taikymo asmenims apimtį; b) sprendžiant dvigubo apmokestinimo panaikinimo klausimą dvigubos rezidencijos atvejais; c) sprendžiant dvigubo apmokestinimo atvejų, kurie atsiranda dėl dviejų valstybių konkuruojančios fiskalinės jurisdikcijos, panaikinimo klausimą⁷⁵. EBPO modelinėje konvencijoje nėra pateikiamas tikslus rezidento apibrėžimas, tačiau daroma nuoroda į nacionalinius šalių įstatymus, t.y. sąvoka „susitariančiosios šalies rezidentas“ remiantis konvencijos tekstu, reiškia bet kurį asmenį, kuris, vadovaujantis konkrečios šalies įstatymais, apmokestinamas joje jo nuolatinės gyvenamosios vietos (*angl. domicile*), buvimo vietos (*angl. residence*), vadovybės buvimo vietos (*angl. place of management*) arba bet kokio kito panašaus požymio pagrindu⁷⁶. Iš esmės, EBPO modelinės konvencijos tekste pateiktus pavyzdinius požymius apibūdinančios sąvokos savo turiniu atitinka įmonių teisėje bei tarptautinėje privatinėje teisėje vartojamas sąvokas. Pavyzdžiui konvencijoje naudojamas buvimo vietos požymis gali būti tapatinamas su pagrindinės veiklos vietos (literatūroje dar vadinamo *siège d'exploitation*) požymiu, o vadovybės buvimo vietos požymis – centrinės administracijos (dar vadinamo *siège réel*) kriterijū⁷⁷. Pažymėtina, kad tarp EBPO modelinėje konvencijoje įvardintų požymių neminimas ir inkorporavimas (juridinių asmenų įsteigimo/įregistravimo požymis), tačiau taip pat galima teigti, kad šis požymis gali būti išvedamas iš pagrindinės gyvenamosios vietos požymio (kuris iš esmės gali būti sutapatinamas su registracijos vieta juridinių asmenų atveju)⁷⁸. Modelinės konvencijos 4 straipsnio 1 dalyje taip pat specialiai paminima, kad rezidento sąvoka taip pat apima ir Valstybę ar jos bet kokį politinį padalinį ir vietos valdžią. Be to, yra nustatyta, kad į rezidento sąvoką nepatenka tokie asmenys, kurie atitinkamoje valstybėje apmokestinami tik todėl, kad turi joje pajamų šaltinį ar kapitalo. Be

suderinamumo su absoliučios daugumos valstybių įstatymais, kurie valstybės ir asmens ryšį išveda ne iš pilietybės (formalus kriterijus), tačiau iš rezidavimo (materialus kriterijus)) šiuo metu yra paplitusi ir naudojama „rezidento“ sąvoka. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad kai kurios valstybės tinkamu sąsajos su valstybe kriterijumi laiko taip pat ir pilietybę, ir dėl to savo fiskalinę jurisdikciją išplečia ir savo piliečių, gyvenančių užsienyje atžvilgiu (tokia yra, pavyzdžiui, JAV pozicija). Pagrindinis to argumentas išplaukia iš sąsajos su valstybe per gaunamą naudą, turint teisę pasinaudoti valstybės gynyba, t.y. valstybės piliečiai, net ir nuolat gyvendami užsienyje yra saugomi ir globjami tos valstybės kurios piliečiai jie yra, todėl ir privalo mokėti jai mokesčius. Dėl to, tokių valstybių sudarytose mokesstinėse sutartyse reguliuojami ne tik „rezidentų“ bet ir „piliečių“ apmokestinimo klausimai.// žr. pvz. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1999, Nr. 110-3209, 1 str. 4 d. ir 25 str. 1 d.; taip pat plačiau žr. OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005.

⁷⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid. P. 77.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Pažymėtina, kad atitinkami taikytinos teisės nustatymo kriterijai taip pat yra įvardinti ir EB sutarties 48 str. 1 d.// Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. // Taip pat plačiau žr. Vėgėlė I. Įmonėms taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. Vilnius: Eugrimas, 2002. P. 22-37; Edwards W. Europos Sąjungos bendrovių teisė. Vilnius: Eugrimas, 2002. P. 338-340.

⁷⁸ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 126; tačiau atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse taip pat atskirai išskirtas ir registravimo (inkorporacijos) požymis.

paties apibrėžimo 4 modelinės konvencijos straipsnio 2 dalyje taip pat apibūdinami kriterijai, kuriais vadovaujantis susitarančios valstybės turi nustatyti kurios iš jų rezidentu laikytinas asmuo konvencijos prasme, kai abiejų valstybių nacionaliniai įstatymai jį laiko rezidentu⁷⁹.

Modelinės konvencijos 5 straipsnis apibrėžia nuolatinės buveinės sąvoką. Paprastai tariant, šios sąvokos paskirtis yra sureguliuoti vienos valstybės teisę apmokestinti kitos valstybės asmenį (rezidentą). Analogiška sąvoka taip pat neretai aptinkama ir nacionaliniuose įstatymuose. Antai Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 15 punktą taip pat numato nuolatinės buveinės apibrėžimą⁸⁰. Nuolatinės buveinės koncepcija nubrėžia liniją verslui, atskirdama prekyvimą (verslo vystymą) su valstybe, nuo prekyvimo (verslo vystymo) toje valstybėje, t.y. jei įmonė turi vienoje valstybėje nuolatinę buveinę, tai reiškia, kad ji yra pakankamai susijusi su ta valstybe, kad būtų laikoma užsiimanti verslu joje ir iš čia atsirastų jos pareiga mokėti mokesčius⁸¹. Modelinė konvencija nuolatinę buveinę apibrėžia kaip nuolatinę komercinės-ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa ar dalis įmonės komercinės-ūkinės veiklos. Ši sąvoka pakankamai nekonkreči ir įvairiai interpretuojama skirtingų valstybių teismų. Pavyzdžiui, vienu atveju nekilnojamojo turto, esančio vienoje valstybėje nuoma gali būti kvalifikuojama kaip nuolatinė buveinė, kitu atveju ne⁸². Dar daugiau klausimų gali kilti kalbant apie elektroninę komerciją. Vadovaujantis 5 straipsnio 2 dalyje pateiktu pavyzdiniu sąrašu į nuolatinės buveinės sąvoką patenka vadovybės buvimo vieta, įmonės filialas, biuras, fabrikas ir pan. Taip pat specialiai išskirtos nuostatos dėl statybos darbų, t.y. nustatomas laiko kriterijus kuriuo remiantis galima nustatyti ar įmonė vykdanči statybos darbus kitoje valstybėje turėtų būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę. Aptariamo straipsnio 4 dalis įvardina kas nepatenka į nuolatinės buveinės sąvoką, t.y., pavyzdžiui, patalpos, kurios naudojamos tik įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti; įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, laikomų tik sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti buvimas; nuolatinės

⁷⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 26.

⁸⁰ „Nuolatinė buveinė – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. <...>“// Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

⁸¹ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 140.

⁸² Vienoje JAV mokesčio teismo nagrinėtoje byloje dėl nekilnojamojo turto nuomos buvo pasakyta, kad tokia veikla galėtų būti laikoma savarankišku verslu sukurančiu nuolatinę buveinę tik tuo atveju, kai tokia veikla apimtu daugiau nei paprasčiausią nuosavybės teisės į nekilnojamojį turtą turėjimą ir pajamų iš tokio turto nuomos gavimą, ir jei tokia veikla būtų reikšmingo masto, nuolatinė ir vykdoma reguliariais pagrindais.// *Elizabeth Herbert* (1958) 30 T.C. (U.S.) 26 (U.S. Tax Court).// aptariama: Baker P. Double Taxation Conventions Ibid. P. 142.

komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tik parengiamajai ar pagalbinei įmonės veiklai vykdyti buvimas ir pan⁸³.

Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo modelinė konvencija nustato dvi rūšis taisyklių. Pirmą rūšį: straipsniai nuo 6 iki 21 nustato pajamų šaltinio valstybės ir rezidavimo vietos valstybės teises apmokestinti atitinkamų rūšių pajamas (t.y. tam tikrus apmokestinimo objektus), o 22 straipsnis sureguliuoja atitinkamas teises kapitalo apmokestinimo atžvilgiu. Kai kurių objektų atžvilgiu išimtinė teisė apmokestinti suteikta tik vienai iš konvencijos šalių. Tuo pačiu, kitai šaliai uždedama pareiga susilaikyti nuo tokių objektų apmokestinimo ir tokių būdu, išvengiama dvigubo apmokestinimo. Bendra taisyklė yra ta, kad išimtinė teisė apmokestinti yra suteikiama rezidavimo valstybei (nors gali būti ir priešingai). Kitų objektų atžvilgiu apmokestinimo teisė nėra išimtinė. Kai modelinėje konvencijoje kalbama apie dividendų ir palūkanų apmokestinimą abi valstybės turi teisę apmokestinti, nors tokia pajamų šaltinio valstybės teisė yra ribojama (t.y. nustatomas tam tikras maksimalus tarifas). Taigi, antra rūšis taisyklių yra susijusi su dvigubo apmokestinimo išvengimu tais atvejais, kai tam tikro objekto atžvilgiu konvencija suteikia teisę apmokestinti abejoms valstybėms arba išimtinai tik pajamų šaltinio valstybei. Tokiais atvejais rezidavimo valstybė turi imtis atitinkamų veiksmų, t.y. įgyvendinti nustatytas pareigas tam, kad būtų panaikintas dvigubas apmokestinimas. Tai pasiekama naudojant du metodus, kurie išskirti modelinės konvencijos 23 A ir 23 B straipsniuose, t.y. atleidimo metodą ir kredito (atskaitymo) metodą. Susitariančiosios šalys, derėdamosis dėl mokesstinės sutarties sudarymo ir naudodamos kaip derybų pagrindą mokesstinę sutartį, gali laisvai pasirinkti kurį dvigubo apmokestinimo išvengimo metodą naudoti⁸⁴.

Jei šalys pasirenka atleidimo metodą, rezidavimo valstybė atleidžia nuo apmokestinimo tas pajamas, kurios jau buvo apmokestintos pajamų šaltinio valstybėje, t.y. kalbant mokesčių teisės terminais, pajamos apmokestintos šaltinio valstybėje yra neiškaičiuojamos į mokesčio bazę rezidavimo valstybėje. Atsižvelgiant į 23 A straipsnio 3 dalį, kurią valstybės gali taikyti arba ne atsižvelgdamos į savo nacionalinius teisės aktus, atleidimo metodas gali būti skirstomas į dvi rūšis: 1) suskaičiavus mokesčių rezidavimo valstybėje nuo mokesčio yra tiesiog pilnai atleidžiamos pajamos, kurios jau buvo vieną kartą apmokestintos kitoje valstybėje (toje kur gautos pajamos), t.y. visiško atleidimo metodas (kai 23 A straipsnio 3 dalis netaikoma); 2) suskaičiavus mokesčių nuo mokesčio yra atleidžiamos pajamos, kurios jau buvo vieną kartą apmokestintos kitoje valstybėje, tačiau rezidavimo valstybė atsižvelgia į tokias pajamas, skaičiuodama likusios rezidento pajamų dalies apmokestinimą (kai 23 A straipsnio 3 dalis taikoma), t.y. progresinio atleidimo metodas. Kredito (atskaitymo) metodo taikymo atveju

⁸³ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 27.

⁸⁴ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid. P. 12.

rezidavimo valstybėje, apskaičiuojant apmokestinamas pajamas yra įtraukiamos visos rezidento pajamos, išskyrus pajamas, kurios, remiantis modelinės konvencijos nuostatomis, gali būti apmokestinamos tik pajamų šaltinio valstybėje, tačiau iš apskaičiuoto taikytino mokesčio yra atimama pajamų šaltinio valstybėje sumokėta atitinkamo mokesčio suma. Pastarasis metodas taip pat gali būti dviejų rūšių: 1) nuo apskaičiuoto mokesčio rezidavimo valstybė leidžia atimti visą kitoje valstybėje sumokėto mokesčio sumą, t.y. visiško kredito metodas; 2) nuo apskaičiuoto mokesčio rezidavimo valstybė leidžia atimti kitoje valstybėje sumokėto mokesčio sumą, tačiau bet kuriuo atveju atimama suma negali būti didesnė nei ta suma, kurią turėtų mokėti mokesčių mokėtojas apskaičiuojant mokesčių rezidavimo valstybėje pagal nacionalinę teisę, t.y. įprastinio kredito metodas.

Visose Lietuvos mokestinėse sutartyse, išskyrus sutartį su Latvija, yra naudojamas įprasto kredito metodas. Tuo tarpu mokestinėje sutartyje su Latvija, kuri yra viena seniausiai pasirašytų mokestinių sutarčių, t.y. dar 1993 m. gruodžio 17 d., dvigubas apmokestinimas panaikinamas, taikant progresinio atleidimo metodą⁸⁵. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos nacionaliniuose įstatymuose nėra numatyta progresinio apmokestinimo galimybės, todėl praktiškai neįmanoma taikyti progresinio atleidimo metodo, o vietoj jo faktiškai taikomas visiško atleidimo metodas⁸⁶.

Be jau aptartųjų nuostatų modelinėje konvencijoje taip pat įtvirtintos specialiosios nuostatos (25 – 29 straipsniai). Į šia kategoriją patenka nuostatos dėl diskriminacijos panaikinimo (atkreiptinas dėmesys, kad ši nuostata svarbi nagrinėjant tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Sąjungos teisės santykį ir bus plačiau nagrinėjama darbo trečiajame skyriuje); abipusio susitarimo procedūra, skirta spręsti konvencijos interpretavimo konfliktams, kylantiems tarp valstybių, spręsti; nuostata dėl apsikeitimo informacija; normos dėl tarpusavio pagalbos surenkant mokesčius; specialus diplomatinė ir konsulinių misijų mokestinis traktavimas pagal tarptautinę viešąją teisę bei konvencijos taikymas teritorijoms.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1995, Nr. 13-297.

⁸⁶ Žr. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio 37 str. 1 d. komentaro 6 punktą. // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>; prisijungimo laikas: 2006-11-29; Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 55 str. 1 d. komentaro 6 punktą. // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>. prisijungimo laikas: 2006-11-29.

2. MOKESTINĖS SUTARTYS EUROPOS SĄJUNGOS TEISĖJE

Valstybės Europos Sąjungos narės, prisijungdamos prie EB sutarties perdavė dalį savo suverenių teisių, tokiu būdu apribodamos savo galias atitinkamose sferose. Neišimtis ir valstybių teisės fiskalinio suvereniteto sferoje. Literatūroje sąlyginai išskiriamos penkios skirtingos, tačiau glaudžiai viena su kita susijusios sritys, dėl kurių susiaurėjo valstybių narių fiskalinis suverenitetas: 1) teisinis suverenių galių perdavimas, įtvirtintas atitinkamose EB sutarties nuostatose (ir iš to sekanti pozityvi integracija mokestinio reglamentavimo srityje); 2) vis didėjanti ETT sprendimų įtaka valstybių narių mokestinėms sistemoms (ir iš to sekanti negatyvi integracija mokestinio reglamentavimo srityje)⁸⁷; 3) valstybių narių tarpusavio spaudimas, sukkeliantis kenksmingos mokestinės konkurencijos naikinimą; 4) vis didėjanti Komisijos įtaka neleistinos valstybių pagalbos prevencijos srityje; 5) potencialus valstybių narių kompetencijos, derantis dėl mokestinių sutarčių nuostatų, perėmimas, kuri atliks Komisija⁸⁸. Toliau šiame darbe plačiau bus nagrinėjamos tik 1) ir 2) aukščiau minėtos sritys, tuo tarpu likusios, kaip ir minėta darbo įvade, nepateks į tyrimo objektą.

2.1. Apmokestinimo reglamentavimas EB sutartyje

EB sutarties trečiojoje dalyje „Bendrijos politikos sritys“ yra išdėstyti pagrindiniai principai, svarbūs įtvirtinant muitų sąjungą ir bendrąją rinką. Šioje sutarties dalyje *inter alia* reglamentuojamos keturios laisvės, vaidinančios pagrindinį vaidmenį siekiant Bendrijos tikslų⁸⁹. Kadangi Europos Sąjungos valstybių narių fiskalinė politika yra taip pat labai svarbi siekiant Bendrijos tikslų⁹⁰, todėl natūralu, jog pagrindinės su apmokestinimo reglamentavimu susijusios nuostatos taip pat įtvirtintos minėtoje EB sutarties dalyje. Kalbant apie apmokestinimo reglamentavimą EB sutarties trečiojoje dalyje galima būtų išskirti nuostatas reguliuojančias muitų sąjungą (EB sutarties 23 ir netiesiogiai 25-27 str.), reguliavimo harmonizavimą

⁸⁷ Pozityvia integracija vadinami aktyvus veiksmai vedantys link Europos Sąjungos tikslų pasiekimo, t.y. nacionalinių ekonomikos politikos kryptių koordinavimas, bendrų politikos kryptių ir veiksmų įgyvendinimas bei nacionalinių teisės sistemų (tam tikrą sritį reglamentuojančių teisės aktų) derinimas. Kalbant apie pozityviąją integraciją teisės derinimo kontekste paprastai kalbama apie Europos Sąjungos antrinės teisės aktų priėmimą. Tuo tarpu negatyvioji integracija pasireiškia per tam tikrus teisinius draudimus, nukreiptus atitinkamų valstybių narių naudojamų priemonių, prieštaraujančių Europos Sąjungos teisei, atžvilgiu. Šią intergracijos formą išplėtojo ETT.// plačiau apie pozityviąją ir negatyviąją integraciją žr. Vitkus G. Europos Sąjunga. Enciklopedinis žinynas. Vilnius: Eugrimas, Antrasis leidimas, 2002. P. 222-223.

⁸⁸ Hamaekers H. International Taxation Trends in Europe// Asia-Pacific Tax Bulletin. February 2003, P. 42.

⁸⁹ Craig P., De Burca G. EU Law, Text, Cases, and Materials. New York: Oxford University Press, Third Edition, 2003. P. 581.

⁹⁰ Plačiau apie apmokestinimo reguliavimo svarbą Europos Sąjungoje žr. pvz.: Taxation in the European Union. Discussion paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers. Brussels, 1996// [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec\(1996\)487_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec(1996)487_en.pdf); prisijungimo laikas 2006-12-04.

netiesioginių mokesčių srityje (EB sutarties 90-93 str.) bei tiesioginio apmokestinimo srityje (EB sutarties 94 straipsnis), o taip pat, kai kurias kitas nuostatas (pvz. EB sutarties 58 str., 163 str. 2 d., 174 str. 2 d.). Taip pat galima pastebėti, kad tam tikros su apmokestinimu susijusios nuostatos atsiranda ir šeštojoje EB sutarties dalyje „Baigiamosios nuostatos“, t.y. 293 straipsnio 2 punktas⁹¹. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad itin didelę reikšmę tiesioginio apmokestinimo Bendrijoje reglamentavimui (taip pat ir tarptautinei mokesčių teisei) turi EB sutarties 12 straipsnis, įtvirtinantis diskriminacijos draudimo principą bei nuostatos susijusios su keturiomis pagrindinėmis laisvėmis (ypač negatyvios integracijos prasme), tačiau minėtos normos bus detaliau analizuojamos trečiajame šio darbo skyriuje.

Pagrindinės aukščiau paminėtos EB sutarties nuostatos (t.y. EB sutarties 23 straipsnis bei 25-27 straipsniai ir 90-93 straipsniai) yra susijusios tik su netiesioginiais mokesčiais bei kitomis rinkliavomis, ir nepatenka į šio darbo tyrimo dalyką, todėl plačiau nebus nagrinėjamos.

EB sutarties 56-58 straipsnių nuostatos iš esmės susijusios su kapitalo judėjimo ir mokėjimų laisve, tačiau 58 straipsnyje taip pat nustatyta, kad 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės „taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“, o taip pat „imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo <...> srityje, arba nustatyti duomenų apie kapitalo judėjimą deklaravimo tvarką administravimo ar statistinės informacijos tikslais, arba imtis priemonių, pateisinamų viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo požiūriu“⁹². Taigi, šio straipsnio nuostatos iš esmės patvirtina faktą, kad tiesioginio apmokestinimo reguliavimas paliekamas valstybių narių kompetencijai.

Literatūroje išskiriama, kad EB sutarties 58 straipsnio nuostatos, kalbančios apie mokesčius, buvo įtvirtintos dėl trijų pagrindinių priežasčių: (i) tam, kad valstybių narių, taikančių atskaitymo apmokestinimo sistemą (*angl. imputation system*)⁹³, nacionaliniai įstatymai, nebūtų laikomi pažeidžiančiais kapitalo judėjimo mokėjimų laisvę, nes atskaitymai nuo akcininkų mokamo pajamų mokesčio nėra taikomi dividendų išmokamų į užsienį bei iš užsienio gaunamų dividendų atžvilgiu; (ii) tam, kad neatimtų iš valstybių narių galimybės kovoti su mokesčių vengimu; (iii) tam, kad užtikrintų valstybėms narėms tam tikrą diskreciją atskirti rezidentų ir

⁹¹ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

⁹² Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Ibid. 58 str. 2 d. (a) ir (b) papunkčiai.

⁹³ Šios sistemos taikymu siekiama ekonominio dvigubo apmokestinimo panaikinimo arba jo neigiamų pasėkmių sumenkinimo. Atskaitymo sistemos taikymas iš principo reiškia, kad valstybės leidžia atskaityti pelno mokesť, sumokėta įmonės lygmenyje nuo mokesčio, kuris turėtų būti mokamas už išmokėtus dividendus akcininkų lygmenyje. Atkreiptinas dėmesys, kad tokios sistemos yra pakankamai sudėtingos ir vietoj atskaitymo mechanizmo gali būti naudojamas, pavyzdžiui, atleidimas nuo pelno mokesčio įmonės lygmenyje tai pelno daliai, kuri išmokama kaip dividendai arba mažesnio tarifo taikymas ir pan.// plačiau taip pat žr. Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 168-174.

neresidentų mokesčių tikslais padėties bei pajamų iš vietinių ir užsienio investicijų traktavimą⁹⁴. Šios nuostatos tarnauja kaip teisinis pagrindas, pavyzdžiui, tokioms priemonėms, kurios nustato skirtingą traktavimą vietiniams palūkanų mokėjimams ir palūkanų mokėjimams į užsienį, dėl mokesčių vengimo prevencijos prižasčių, ir leidžia valstybėms taikyti mokesčio prie pajamų šaltinio išskaičiavimą arba momentinio deklaravimo sistemą, kas, pavyzdžiui, nėra paprastai taikoma vietiniams palūkanų mokėjimams ir pan.

Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad išskirtinės reikšmės įgyja to paties straipsnio 3 dalis nustato, kad aukščiau nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta EB sutarties 56 straipsnyje, savavališko tiesioginio ar netiesioginio diskriminavimo⁹⁵. Nors šios nuostatos svarba sumažinama tuo, kad ji gali būti taikoma tik kapitalo judėjimo laisvei bei mokėjimams, ji iš esmės atveria kelią, aiškiai sisteminiam EB sutarties nuostatų interpretavimui, valstybių narių suverenias galias tiesioginio apmokestinimo srityje aiškinant nediskriminavimo principo kontekste. Be to, pažymėtina, kad ETT savo sprendimuose taip pat nekartą rėmėsi analogišku principu bei pasisakė, kad nepaisant specialių harmonizavimo priemonių nebuvimo tiesioginių mokesčių srityje ir nors „tiesioginis apmokestinimas kaip toks ir nepatenka tarp Bendrijai priskirtų sričių, teisės, kurias išlaikė Valstybės Narės privalo būti įgyvendinamos sutinkamai su Bendrijos teise“⁹⁶.

EB sutartyje taip pat yra ir kitų nuostatų, bent iš dalies susijusių su apmokestinimo reglamentavimu. Antai EB sutarties 163 straipsnis, kuris priklauso XVIII antraštinei daliai „Moksliniai tyrimai ir technologijų plėtra“. Šio straipsnio 2 dalis nustato, kad siekiant stiprinti Bendrijos pramonės mokslinį bei technologinį pagrindą ir skatinti pramonę tapti konkurencingesnę tarptautiniu mastu, pati bendrija sieks *inter alia* šalinant teises bei fiskalines visokeriopo bendradarbiavimo kliūtis. Nors ši nuostata ir neprideda nieko konkretaus apmokestinimo reguliavime, tačiau ji netiesiogiai suteikia Komisijai tam tikrų teisių apmokestinimo reguliavimo srityje, susijusioje su moksliniais tyrimais ir technologijų plėtra. Šiek tiek konkretesnis yra 174 straipsnis, aiškinamas sistemiškai su 175 straipsniu, abu esantys XIX antraštinėje EB sutarties dalyje „Aplinka“. 174 straipsnyje įtvirtintas principas teršėjas moka, o 175 straipsnyje vėlgi nustatytos Bendrijos institucijų teisės imtis atitinkamų priemonių, užtikrinant ankstesnių nuostatų įgyvendinimą aplinkos apsaugos srityje. Todėl, kai kurių autorių

⁹⁴ Terra B., Wattel P. European Tax Law. Ibid. P. 18-19.

⁹⁵ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. 58 str. 3 d.

⁹⁶ Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*// European Court reports. 1995, P. I-00225. 21 paragrafas; taip pat žr.: Judgement of the Court of 11 August 1995, case C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*// European Court reports. 1995, P. I-02493. 16 paragrafas.

teigimu tai galėtų būti pagrindu vienodinant Europos Sąjungos valstybių narių aplinkos taršos mokesčius⁹⁷.

Taip pat šioje vietoje verta paminėti ir EB sutarties šeštojoje dalyje įtvirtintą 293 straipsnį, kuriame be kita ko nustatyta, kad „prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų <...> dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje“⁹⁸. Šis straipsnis detaliau bus analizuojamas tolesnėje darbo dalyje, tačiau jau dabar verta pastebėti, kad nors ir literatūroje galima sutikti nuomonių, jog ši norma turėtų būti aiškinama kaip sukurianti pareigas valstybėms narėms panaikinti dvigubą apmokestinimą Europos Sąjungoje, tačiau egzistuojanti ETT jurisprudencija šį požiūrį paneigia⁹⁹.

Kadangi EB sutartyje nėra nuostatų aiškiai reglamentuojančių tiesioginių mokesčių ar dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimus, kiti straipsniai, kuriuos galima pritaikyti siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo iš esmės yra tik papildomas priemonės ir kompetenciją joms priimti nustatančios normos, kurios, nesant kitokių nuostatų, tampa be galo svarbios. Tačiau, net ir šioje srityje tiesioginių mokesčių harmonizavimas neturi tokio aiškaus teisinio pagrindo, kaip netiesioginių mokesčių harmonizavimas. Vienintelės nuostatos, kuriomis būtų galima remtis harmonizuojant tiesioginius mokesčius yra bendrosios normos, susijusios su valstybių Europos Sąjungos narių teisės harmonizavimu (t.y. EB sutarties 94 straipsnis, nes 95 straipsnio 2 dalyje aiškiai pasakyta, kad jo nuostatos netaikomos fiskalinėms nuostatoms), o taip pat 308 straipsnis, leidžiantis Tarybai, tam tikrais atvejais, kurių sprendimas aiškiai nenumatytas EB sutartyje, vienbalsiu sutarimu imtis reikiamų priemonių¹⁰⁰. Iš to galima daryti išvadą, kad valstybės Europos Sąjungos narės yra nepasirengusios perduoti (apriboti) savo suverenias teises tiesioginių mokesčių srityje Bendrijos naudai, neturėdamos galimybės vetuoti priimamus sprendimus.

Galima nesunkiai nustatyti, kad vienintelis aiškesnis pagrindas vienodinti tiesioginių mokesčių sistemas yra įtvirtintas EB sutarties 94 straipsnyje, tačiau ir šiame straipsnyje numatyta procedūra reikalauja vienbalsiškumo. Be abejo, galima dar išskirti kitas nuostatas, kurių pagalba

⁹⁷ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 12-13.

⁹⁸ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. Atkreiptinas dėmesys, kad oficialus lietuviškas Konsoliduotos Europos Bendrijos sutarties 293 str. vertimas yra nevisiškai tikslus, nes sutarties angliškame tekste vietoj lietuviško žodžio „prireikus“ yra vartojamas žodžių junginys „*so far as is necessary*“, kuris, autoriaus nuomone, turėtų būti verčiamas naudojant konstrukciją „tiek, kiek tai yra būtina“. Žodžių junginys „tiek, kiek tai yra būtina“ iš esmės reiškia šios nuostatos taikyma tuomet, kai atsiranda būtinybė panaikinti dvigubą apmokestinimą Bendrijoje nacionalinių subjektų atžvilgiu, tuo tarpu žodis „prireikus“, nors ir taip pat suponuoja tam tikros priežasties (poreikio) atsiradimą, tačiau negali būti siejamas su būtinybe ir todėl iš esmės yra mažiau griežto pobūdžio (t.y. potencialiai apimantis platesnį santykių ar situacijų ratą). EB sutarties tekstą anglų kalba žr. Treaty Establishing the European Community (consolidated text)// Official Journal. 2002, C 325.

⁹⁹ Išsamesnė EB sutarties 293 str. analizė pateikiama šio darbo P. 38-39.

¹⁰⁰ Jei pasirodytų, kad veikiant bendrajai rinkai vienam iš Bendrijos tikslų pasiekti reikia imtis Bendrijos veiksmų, kuriems ši Sutartis nenumato reikalingų įgaliojimų, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu, vieningu sprendimu imasi reikiamų priemonių// Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 308 str.

galima išvengti vienbalsiškumo reikalavimo. Tai nuostatos draudžiančios valstybės pagalbą (EB sutarties 87-88 straipsniai), kurių pagrindu Komisija gali iki tam tikro lygmens daryti įtaką valstybių narių fiskalinei politikai tiesioginių mokesčių srityje (t.y. uždraudama arba leisdama vienokias ar kitokias priemones). Tai pat galbūt būtų galima netiesiogiai pritaikyti EB sutarties 96 straipsnį, kuris leidžia kvalifikuota dauguma priimti direktyvas, kurios yra reikalingos panaikinti rinkos iškraipymams, kuriuos sukelia skirtingi valstybių narių nacionaliniai įstatymai. Tačiau nei vienos, nei kitos priemonės nepatenka į šios darbo tyrimo dalyką, nes yra daugiau susijusios su Europos Sąjungos konkurencijos teise, todėl plačiau nebus nagrinėjamos¹⁰¹.

2.2. Tiesioginio apmokestinimo reglamentavimas antrinėje Bendrijos teisėje

Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta aukščiau galima pagrįstai teigti, kad reguliavimo harmonizavimui tiesioginių mokesčių srityje gali būti priimamos tik direktyvos, kadangi minėtas 94 straipsnis šią teisinę priemonę nurodo kaip vienintelę, kurios gali imtis Bendrija, straipsnio nurodytiems tikslams pasiekti. Šiuo metu tiesioginių mokesčių srityje galima išskirti penkias direktyvas. Viena jų yra susijusi su valstybių tarpusavio bendradarbiavimu, t.y. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje¹⁰² (toliau tekste vadinama „Bendradarbiavimo direktyva“). Šios direktyvos nuostatų šiame darbe plačiau nenagrinėsime, nes jos daugiausia susijusios su administracinio bendradarbiavimo klausimais dėl keitimosi informacija.

Likusios keturios direktyvos reglamentuoja įmonių bei fizinių asmenų tiesioginio apmokestinimo srities klausimus, tai: (i) Tarybos direktyva dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis¹⁰³ (toliau tekste vadinama „Jungimosi direktyva“), (ii) Tarybos direktyva dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms

¹⁰¹ Plačiau apie kenksmingą mokesstinę konkurenciją Europos Sąjungoje bei neteisėtą valstybių pagalbą tiesioginių mokesčių srityje žr. pvz.: Kube H.E. Competence Conflicts and Solutions: National Tax Exemptions and Transnational Controls// Columbia Journal of European Law. Fall, 2002, No. 9. P. 79-108; O'Brian M. Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Cooperation// European Law Review. 2005, vol. 30, No. 2. P. 209-233; Blue J.R. The Celtic Tiger Roars Defiantly: Corporation Tax in Ireland and Competition within the European Union// Duke Journal of Comparative and International Law. Spring/Summer, 2000, No. 10. P. 443-467; Stewart M. Commentary// Tax Law Review. New York University School of Law, Fall 2000, No. 54. P. 111-130.

¹⁰² 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje// Oficialusis leidinys. 1977, L 336.

¹⁰³ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą// Oficialusis leidinys. 1990, L 225.

bendrovėms¹⁰⁴ (toliau tekste vadinama „Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyva“), (iii) Tarybos direktyva dėl taupymo pajamų palūkanų forma apmokestinimo¹⁰⁵ (tekste vadinama „Taupymo pajamų direktyva“) ir (iv) Tarybos direktyva dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos palūkanų ir honorarų mokėjimams, atliekamiems tarp įvairių valstybių narių susijusių bendrovių¹⁰⁶ (tekste vadinama „Honorarų direktyva“). Be to, valstybės narės taip pat yra pasirašiusios tarptautinę konvenciją dėl pelno koregavimų tarp susijusių asmenų¹⁰⁷ (tekste vadinama „Arbitražo konvencija“).

Visos aukščiau paminėtos direktyvos yra priimtose EB sutarties 94 straipsnio pagrindu ir yra skirtos užtikrinti bendrosios rinkos funkcionavimą. Trys iš aukščiau minėtų direktyvų, t.y. Jungimosi direktyva, Patronuojančių-dukterinių bendrovių direktyva bei Honorarų direktyva, o taip pat Arbitražo konvencija yra susijusios su juridinių asmenų pelno apmokestinimu. Tuo tarpu Taupymo pajamų direktyva reglamentuoja fizinių asmenų apmokestinimo klausimus.

Jungimosi direktyva reglamentuoja įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo bei keitimosi akcijomis, kai tokiuose sandoriuose dalyvauja skirtingų valstybių narių juridiniai asmenys, apmokestinimo tvarką. Iš esmės ši direktyva nustato reorganizavimo bei kai kurių kitų, susijusių sandorių apmokestinimą¹⁰⁸. Kadangi, bendra taisyklė nacionalinėje mokesčių teisėje yra ta, jog reorganizavimo metu vykstantis turto bei teisių perdavimas nėra apmokestinamas bendra tvarka, taip kaip įprastas turto pardavimas¹⁰⁹, todėl direktyvos nustatytu reguliavimu, minėtą taisyklę siekiama perkelti į Bendrijos lygmenį, tam, kad tokios mokesstinės taisyklės būtų taikomos ir analogiškiems (panašiams) sandoriams tarptautiniu mastu. Tokiu būdu Jungimosi direktyva panaikina mokesčius barjerus tarptautiniam įmonių jungimuisi, skaidymuisi ir kitiems joje apibrėžtiems sandoriams. Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyva reglamentuoja patronuojančių ir dukterinių įmonių apmokestinimą skirstant pelną, t.y. siekiama panaikinti galimą dvigubą apmokestinimą išmokant dividendus iš vienoje Europos Sąjungos valstybėje narėje esančios dukterinės įmonės kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje esančiai patronuojančiai įmonei, nustatant tokių pajamų atleidimo nuo mokesčio arba kredito

¹⁰⁴ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms// Oficialusis leidinys. 1990, L 225.

¹⁰⁵ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments// Official Journal. 2003, L 157.

¹⁰⁶ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States// Official Journal. 2003, L 157.

¹⁰⁷ 90/436/EEC Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustments of profits of associated enterprises-Final Act-Joint Declarations-Unilateral Declarations// Official Journal. 1990, L 225.

¹⁰⁸ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE restruktūros buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą// Oficialusis leidinys. 1990, L 225. 2-5 str., 7-10 str.

¹⁰⁹ Pvyzdžiui žr. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992, 41-42 str.

(atskaitymo) metodą¹¹⁰. Honorarų direktyva skirta panaikinti galimam dvigubam apmokestinimui bei administraciniams formalumams kai palūkanos ar honorarai yra mokami iš vienoje valstybėje narėje įsisteigusios bendrovės (ar nuolatinės buveinės) kitoje valstybėje narėje esančiai bendrovei (ar nuolatinėi buveinei), uždraudžiant tokių sumų apmokestinimą šaltinio valstybėje¹¹¹. Šios direktyvos nuostatos taikomos taip pat tik sandoriams tarp susijusių bendrovių¹¹². Arbitražo konvencija skirta sureguliuoti derybas tarp dviejų valstybių mokesčių administratorių tais atvejais, kai kyla galimo dvigubo apmokestinimo klausimas koreguojant asocijuotų (susijusių) įmonių pelną. Jei vienos valstybės mokesčių administratoriui pakoregavus pelną, atsiranda dvigubas apmokestinimas, nes pelnas, kuris buvo priskirtas kitos valstybės įmonei ir ten apmokestintas po koregavimo yra priskiriamas koregavusios pelną valstybės įmonei ir apmokestintas antrą kartą, tai mokesčių mokėtojas gali kreiptis į mokesčių administratorių, kad šis išspręstų susidariusią situaciją bendradarbiaudamas su atitinkamos kitos valstybės mokesčių administratoriumi. Jei mokesčių administratoriams nepavyksta išspręsti tokio klausimo bendru sutarimu, jiems spręsti pagal Arbitražo konvenciją yra sudaroma speciali patariamoji komisija, kuri pataria valstybių mokesčių administratoriams kaip reikėtų spręsti susidariusią situaciją¹¹³.

Taupymo pajamų direktyva nustato, kad pagrindinis jos tikslas yra efektyvus taupymo pajamų susidarančių iš palūkanų mokėjimų, kurie atliekami iš vienos valstybės narės kitoje valstybėje narėje esančiam naudos gavėjui (fiziniam asmeniui), apmokestinimas. Tuo tikslu direktyva įtvirtina tam tikras pareigas, susijusias su informacijos perdavimu iš vienos valstybės kitai.

Be aukščiau apibūdintų antrinės teisės priemonių dėl fizinių asmenų dividendų bei pensijų apmokestinimo Komisija atitinkamai 2003 m. gruodžio 19 d. bei 2001 m. balandžio 19 d. yra pateikusi specialius komunikatus Tarybai bei Europos Parlamentui, kuriuose yra išdėstytos su šiais klausimais susijusios problemos bei siūlomi jų sprendimo būdai¹¹⁴. Kadangi šie dokumentai nėra privalomojo pobūdžio teisės aktai, jie šiame darbe nebus plačiau analizuojami.

2.3. Mokestinių sutarčių vieta Europos Sąjungos teisės sistemoje

¹¹⁰ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms// Oficialusis leidinys. 1990, L 225. 1-6 str., taip pat žr. preambulę.

¹¹¹ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States// Official Journal. 2003, L 157. Žr. 1 str., taip pat dėl išimčių žr. 4-5 str.

¹¹² Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation ... // Ibid. Žr. 1 str. 7 d., 3 str.

¹¹³ 90/436/EEC Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustments of profits of associated enterprises-Final Act-Joint Declarations-Unilateral Declarations// Official Journal. 1990, L 225. Žr. 6-14 str.

¹¹⁴ Plačiau žr. Oficiali Europos Sąjungos svetainė <http://europa.eu/scadplus/leg/en/s10000.htm#DIRECTE>; prisijungimo laikas 2006 11 29.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio akto dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje 2 straipsniu Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis, o jeigu atitinkamos normos kyla iš sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus¹¹⁵. Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 14 d. nutarimu galima teigti, kad Konstitucijoje Europos Sąjungos teisės atžvilgiu „<...> yra expressis verbis nustatyta kolizijos taisyklė, įtvirtinanti Europos Sąjungos teisės aktų taikymo pirmenybę tais atvejais, kai Europos Sąjungos teisės nuostatos <...> konkuruoja su teisiniu reguliavimu, nustatytuju Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose (nesvarbu, kokia jų teisinė galia) (pabraukta autoriaus), išskyrus pačią Konstituciją“¹¹⁶.

Kaip jau aptarta pirmajame šio darbo skyriuje, ratifikuotos mokesstinės sutartys yra sudedamoji Lietuvos teisinės sistemos dalis. Atsižvelgiant į tai, kad visa nacionalinė teisė turi neprieštarauti EB sutarties nuostatomis, galima būtų teigti, kad mokesčių sutarčių nuostatos taip pat turėtų būti suderintos su EB sutartimi¹¹⁷. Tačiau, autoriaus nuomone, mokesčių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės santykį teisingiau būtų grįsti remiantis tarptautinės teisės taisyklėmis, o ne nacionaline teise.

Visų pirma paminėtina, kad Europos Sąjungos pirminės teisės autonomiškumas nacionalinių teisės sistemų atžvilgiu, o taip pat tarptautinės teisės kontekste nekartą buvo pabrėžtas ETT. Štai viename savo sprendimų ETT pasisakė, kad „<...> Bendrija sudaro naują tarptautinės teisės teisinę sistemą, kurios labai valstybės, nors ir tik tam tikrose nustatytose srityse, apribojo savo suverenias teises<...>“ ir „<...> todėl ši Sutartis yra daugiau negu paprastas

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 111-4123.

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 03 14 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, Lietuvos Respublikos miškų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės įstatymo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1608 „Dėl statybų privačioje žemėje reglamento patvirtinimo“ patvirtinto statybų privačioje žemėje reglamento nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės reformos įstatymo nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnio antroje dalyje numatyto žemės sklypų įsigijimo nuosavybės subjektų, tvarkos, sąlygų ir apribojimų konstitucinio įstatymo (1996 m. birželio 20 d. redakcija) nuostatomis, taip pat dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1608 „Dėl statybų privačioje žemėje reglamento Patvirtinimo“ patvirtinto statybų privačioje žemėje reglamento 2 punkto atitikties Lietuvos Respublikos miškų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės įstatymo nuostatomis“, bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04 // Valstybės žinios. 2006, Nr. 30-1050.

¹¹⁷ Taip teigia kai kurie autoriai, remdamiesi savo nacionalinėmis teisės sistemomis, kuriose ratifikuotos, galiojančios ir taikomos mokesstinės sutartys visais atžvilgiais yra laikomos tapačiomis vidaus teisės normoms. Plačiau žr. Hofbauer I. Tax Treaty Interpretation in Austria// Tax Treaty Interpretation/ ed. Lang M. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, 2000. P. 18-20.

susitarimas, kuris nustatytų tik abipusius Susitariančiųjų Valstybių įsipareigojimus¹¹⁸. Be to, ETT taip pat yra pastebėjęs, kad „[k]itaip negu paprastos tarptautinės sutartys, EEB sutartis nustatė savą teisinę sistemą, kuri, Sutarčiai įsigaliojus, buvo integruota į valstybių narių teisinę sistemą ir kurią privalo taikyti jų teismai“¹¹⁹. Tačiau antrą vertus, pačioje Europos Sąjungos teisėje ir yra pabrėžiama tarptautinės mokesčių teisės reikšmė (pvz. EB sutarties 293 straipsnis; Jungimosi direktyvos 3 straipsnio (b) punktas; Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyvos 2 straipsnio (b) punktas)¹²⁰.

Kalbant apie mokesčių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės santykį teisės aktų hierarchijos prasme, nereikėtų pamiršti, kad valstybių narių sudarytos mokesčių sutartys nėra lygiavertės ne tik savo turiniu, tačiau taip pat ir subjektų bei sudarymo laiko prasme. Remiantis šiais kriterijais būtų galima išskirti konkrečios valstybės narės mokesčių sutartis sudarytas su kitomis valstybėmis narėmis bei su trečiosiomis šalimis, o taip pat mokesčių sutartis sudarytas iki to momento kai atitinkamai valstybei narei pradėjo galioti EB sutarties nuostatos ir po to.

Savaime suprantama, kad visos mokesčių sutartys, sudarytos tarp valstybių Europos Sąjungos narių (pvz. tarp Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių) negali prieštarauti EB sutarties nuostatomis. Kitaip tariant, Europos Sąjungos teisė kolizijos atveju turi pirmumą tokių mokesčių sutarčių atžvilgiu. Be pačios EB sutarties nuostatų tai taip pat paaiškinama ir remiantis Vienos konvencijos 30 straipsnio 3 dalimi, kuri nustato, kad „[j]ei visos ankstesnės sutarties šalys taip pat yra ir vėlesnės sutarties šalys, tačiau ankstesnė sutartis nėra nutraukta ar jos galiojimas nėra sustabdytas <...>, tuomet ankstesnė sutartis galioja tik tiek, kiek jos nuostatos atitinka vėlesnės sutarties nuostatas“¹²¹. Taip pat neginčytina, kad aukščiau minėtos taisyklės galioja tiek mokesčių sutartims tarp valstybių narių sudarytomis iki EB sutarties nuostatų įsigaliojimo joms, tiek ir mokesčių sutartims, kurios būtų sudarinėjamos po to (žr. EB sutarties 10 str. ir kt.).

Vadovaujantis EB sutarties 307 straipsnio nuostatomis EB sutartis nepakeičia ir nepanaikina jokių tarptautinių susitarimų sudarytų tarp valstybių Europos Sąjungos narių ir trečiųjų valstybių iki tokių valstybių Europos Sąjungos narių įstojimo į Europos Sąjungą dienos¹²². Tokia nuostata reiškia, kad jokia valstybės narės iki įstojimo į Europos Sąjungą su

¹¹⁸ Judgement of the Court of 5 February 1963, case C-26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*// European Court reports. English special edition, P. 00001. Žr. B dalį, trečią paragrafą.

¹¹⁹ Judgement of the Court of 15 July 1964, case C-6/64 *Flaminio Costa v E.N.E.L.*// European Court reports. English special edition. 1964, P. 00585. Žr. dalį dėl pareiškimo, kad Teismas turėjo taikyti nacionalinę teisę.

¹²⁰ EC Law and Tax Treaties. Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, 2005// http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/Documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf; prisijungimo laikas 2006-12-05.

¹²¹ Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480.

¹²² Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

trečiaja valstybe sudaryta tarptautinė sutartis nėra pakeičiama EB sutarties nuostatomis. Tokios nuostatos yra logiškos, nes anksčiau sudarytų sutarčių su trečiosiomis valstybėmis negalima pakeisti be pačių trečiųjų šalių sutikimo. Vadinasi tokios EB sutarties nuostatos yra numatytos tam, kad valstybės narės nepažeidintų savo tarptautinių įsipareigojimų trečiųjų šalių atžvilgiu. Taigi, remiantis tokiais EB sutarties nuostatomis bei Vienos konvencijos 30 straipsnio 2 dalimi, kuri nustato, kad „[j]ei sutartyje nurodoma, kad ji sudaroma atsižvelgiant į ankstesnę ar vėlesnę sutartį arba kad ji neturi būti laikoma prieštaraujančia tokiai sutarčiai, tuomet tos kitos sutarties nuostatos yra viršesnės“¹²³, Lietuvos mokestinės sutartys, kurios sudarytos su trečiosiomis šalimis iki Lietuvos narystės Europos Sąjungoje gali prieštarauti EB sutarčiai ir Lietuva teisėtai galės vykdyti iš jų kylančius savo tarptautinius įsipareigojimus nepažeisdama Europos Sąjungos teisės. Šią išvadą taip pat patvirtina ir ETT, teigdamas, kad EB sutarties 307 straipsnis taikomas bet kokiam tarptautiniam susitarimui, tačiau toks leidimas nukrypti nuo Bendrijos teisės yra nukreiptas tik į galimybę konkrečiai valstybei narei įgyvendinti savo tarptautinius įsipareigojimus ir niekaip neįpareigoja pačios Bendrijos trečiosios šalies atžvilgiu¹²⁴. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad pagal to paties EB sutarties 307 straipsnio 2 dalį, valstybėms narėms nustatyta pareiga stengtis pašalinti egzistuojantį nesuderinamumą su EB sutartimi, t.y. valstybė yra įpareigota imtis aktyvių veiksmų tam, kad ištaisytų susidariusią padėtį, ten kur reikia netgi denonsuodama atitinkamą tarptautinį susitarimą¹²⁵.

Literatūroje sutinkama pozicija, kad EB sutarties tekstas nepalieka abejonių, kad tarptautiniai susitarimai, kuriuos sudaro valstybės jau būdamos Europos Sąjungos narėmis su trečiosiomis šalimis privalo nepažeisti EB sutarties nuostatų¹²⁶. Autoriaus nuomone, nėra pagrindo nesutikti su tokia pozicija, juolab, kad EB sutarties 10 straipsnyje gana aiškiai įtvirtintas draudimas imtis kokių nors priemonių, galinčių trukdyti siekti EB sutarties tikslų¹²⁷. Tuo tarpu mokestinės sutarties, kurios nuostatos prieštarautų EB sutarčiai, pasirašymas neabejotinai trukdytų siekti EB sutartyje įtvirtintų tikslų. Netgi tuo atveju, kai prieštaraujančią Europos Sąjungos teisei nuostatą mokestinėje sutartyje pasiūlo kita sutarties šalis, valstybė narė, sutikusi su tokia sąlyga būtų laikoma pažeidusia EB sutarties 10 straipsnį¹²⁸.

¹²³ Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480.

¹²⁴ Judgement of the Court of 14 October 1980, case C-812/79 *Attorney General v Juan C. Burgoa* // European Court reports. 1980, P. 02787.

¹²⁵ EC Law and Tax Treaties. Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, 2005// http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf; prisijungimo laikas 2006-12-05.

¹²⁶ Hofbauer I. Tax Treaty Interpretation in Austria// Tax Treaty Interpretation/ ed. Lang M. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, 2000. P. 18.

¹²⁷ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

¹²⁸ EC Law and Tax Treaties. Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, 2005// http://ec.europa.eu/taxation_customs/

Šiuo metu net ne visos Europos Sąjungos valstybės narės yra tarpusavyje sudariusios mokestines sutartis (pavyzdžiui, Lietuva nėra sudariusi mokestinės sutarties su Kipru), nors EB sutarties 293 straipsnis nurodo, kad valstybės narės tiek, kiek tai yra būtina¹²⁹ turi vesti tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje¹³⁰. Šioje vietoje kyla klausimas dėl kompetencijos pasidalijimo tarp Bendrijos ir valstybių narių dvigubo apmokestinimo panaikinimo srityje (kuri yra susijusi su tiesioginio apmokestinimo reguliavimu Europos Sąjungoje). Remiantis klasikiniu 293 straipsnyje pateiktą žodžių „tiek, kiek tai yra būtina“ aiškinimu, šis straipsnis yra laikomas esančiu subsidiaraus pobūdžio, nes nustato, kad derybos bus vedamos tik „tiek, kiek tai yra būtina“. Kai kurių autorių teigimu, tokia formuluotė reiškia, kad 293 straipsniu galima remtis tik tais atvejais, kai neįmanoma pritaikyti kitų EB sutarties straipsnių tam, kad panaikinti dvigubą apmokestinimą (pavyzdžiui priimant direktyvas vadovaujantis EB sutarties 94 straipsniu), t.y. pirminė kompetencija šioje srityje tenka Bendrijai, o valstybių narių kompetencija subsidiari¹³¹.

Tačiau literatūroje sutinkama klasikinio požiūrio kritika, kuri remiasi tuo, kad toks šio straipsnio aiškinimas prieštarauja EB sutarties 5 straipsniui, nustatančiam, kad „[p]agal subsidiarumo principą Bendrija imasi veiksmų srityse, kurios nepriklauso jos išimtinai kompetencijai, tik tada ir tokia apimtimi (pabraukta autoriaus), kai siūlomo veiksmo tikslų valstybės narės negali deramai pasiekti, o Bendrija dėl siūlomo veiksmo masto arba poveikio gali juos pasiekti geriau“¹³². Atsižvelgiant į tai, kad tiesioginio apmokestinimo reglamentavimas nėra perduotas išimtinai Bendrijos kompetencijai, galima daryti išvadą, kad EB sutarties 293 straipsnis visų pirma sukuria pareigas valstybėms narėms, o tuo atveju, kai atitinkamų tikslų valstybės narės pačios negali deramai pasiekti ir Bendrija gali tai padaryti geriau ir efektyviau, pastaroji turi galimybę pasinaudoti jai EB sutartyje suteiktomis teisėmis¹³³. Taigi, pagal tokį aiškinimą kompetencijos tarp Bendrijos ir valstybių narių pasidalijimas priklauso nuo atitinkamu veiksmu (ar priemone) siekiamų tikslų bei tų tikslų pasiekimo efektyvumo, lyginant valstybių narių ir Bendrijos veiksmus¹³⁴.

Atsižvelgiant į klasikinio 293 straipsnio aiškinimo kritiką galima daryti išvadą, kad dėl nesuderintų mokestinių sutarčių bei nacionalinių mokesčių sistemų išlikus dvigubam apmokestinimui Europos Sąjungoje, asmenys galėtų apkaltinti valstybes nares Bendrijos teisės

resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf; prisijungimo laikas 2006-12-05.

¹²⁹ Dėl lietuviško EB sutarties vertimo žr. 98 išnašą.

¹³⁰ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

¹³¹ Hinnekens. Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules// EC Tax Review. 1994. P. 146.

¹³² Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

¹³³ Lehner M. EC Law and the Competence to Abolish Double Taxation// Tax Treaties and EC Law./ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. P. 5-6.

¹³⁴ Lehner M. EC Law and the Competence to Abolish Double Taxation// Ibid, P. 6

pažeidimu. Tačiau ETT savo sprendime byloje C-336/96 konstatavo, kad 293 straipsnis nėra tiesiogiai taikomas. Teismas pasisakė, kad aptariamas straipsnis nenustato jokių tiesiogiai taikomų taisyklių, tačiau viso labo apibrėžia dalykus, dėl kurių valstybės narės, tiek, kiek tai yra būtina, turi vesti derybas, o iš šios nuostatos formuluotės aišku, kad ji negali būti tiesiogiai taikoma¹³⁵. Be to, minėtoje byloje buvo paneigta, kad 293 straipsnis gali būti aiškinamas kaip nepaliekantis jokių teisių dvigubo apmokestinimo panaikinimo srityje pačiai Bendrijai, nes, anot Teismo, dvigubo apmokestinimo panaikinimas, kaip vienas iš tikslų neišvengiamai patenka ir į Bendrijos kompetenciją, todėl, kad jis gali daryti tiesioginį poveikį bendrosios rinkos funkcionavimui¹³⁶.

Taigi, nors ir remiantis EB sutarties 5 straipsniu yra logiška teigti, kad pagal 293 straipsnį valstybėms Europos Sąjungos narėms tenka pirminė kompetencija dvigubo apmokestinimo panaikinimo srityje, tačiau, atsižvelgiant į aukščiau aptartame ETT sprendime pateiktą aiškinimą, EB sutartyje įtvirtinami viso labo deklaratyvaus pobūdžio tikslai, o ne konkrečios valstybių narių pareigos. Antrą vertus, Teismas netiesiogiai nustatė Bendrijos institucijų kompetenciją dvigubo apmokestinimo panaikinimo srityje, t.y. Bendrijos institucijos turi aktyviai dalyvauti siekiant 293 straipsnyje nustatytų dvigubo apmokestinimo panaikinimo tikslų. Pažymėtina, kad dauguma specialistų sutinka su tuo, kad bet koku atveju, dvigubo apmokestinimo panaikinimas Europos Sąjungoje gali būti daug efektyviau pasiektas tik vienaip ar kitaip dalyvaujant Bendrijos institucijoms¹³⁷.

Taigi, apibendrinant galima pasakyti, kad visos mokesinės sutartys sudarytos tarp valstybių Europos Sąjungos narių negali prieštarauti EB nuostatoms. Mokesinėms sutartims, sudarytomis tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių iki įstojimo į Europos Sąjungą EB sutartis nedaro įtakos, tačiau pagal EB sutarties 307 straipsnio 2 dalį visos valstybės narės turi siekti pašalinti egzistuojančius (jei tokių yra) nesuderinamumus su EB sutartimi. Tuo tarpu mokesinės sutartys sudarytos tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių po įstojimo į Europos Sąjungą (arba po to kai joms pradėjo galioti EB sutarties nuostatos) negali prieštarauti EB sutarties nuostatoms, vadovaujantis EB sutarties 10 straipsniu.

¹³⁵ Judgement of the Court of 12 May 1998, case C-336/96 *Mr. and Mrs. Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* // European Court reports. 1998, P. I-02793. Žr. 15-16 paragrafus.

¹³⁶ Judgement of the Court of 12 May 1998, case C-336/96// Ibid. Žr. 16 ir 23 paragrafus.

¹³⁷ Lehner M. EC Law and the Competence to Abolish Double Taxation// *Tax Treaties and EC Law*/ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. P. 6-13; taip pat žr. Stewart M. Commentary// *Tax Law Review*. New York University School of Law, Fall 2000, No. 54. P. 120-123; EC Law and Tax Treaties. Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, 2005// http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf; prisijungimo laikas 2007-01-04.

3. DVIGUBO APMOKESTINIMO PANAIKINIMAS EUROPOS SĄJUNGOS LAISVIŲ KONTEKSTE

Išsiplėtusioje Europos Sąjungoje, kuri jungia 25 valstybes (27 valstybes, nuo 2007 m. sausio 1 d.), egzistuoja daugiau nei trijų šimtų mokesčių sutarčių, sudarytų tarpusavyje tarp valstybių narių, o taip pat tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių, tinklas, reglamentuojantis tarptautinį apmokestinimą¹³⁸. Kiekviena mokesčių sutartis, nors ir sudaryta atsižvelgiant į tam tikrus pagrindinius principus, yra skirtinga ir iš esmės pagrįsta ir pritaikyta tą mokesčių sutartį sudariusių šalių nacionalinėms mokesčių sistemoms. Skirtingos mokesčių sistemos taip pat atlieka ir skirtingas funkcijas, priklausomai nuo konkrečios valstybės ekonominės, socialinės ar netgi politinės padėties. Valstybės gali būti išsivysčiusios pramoninės, kaimyninės, esančios Europos Sąjungos narėmis ar jomis neesančios, besivystančios šalys ar žemų mokesčių šalys. Visi šie faktoriai daro įtaką konkrečios mokesčių sutarties nuostatomis, taip pat kaip ir ekonominiai ryšiai, egzistuojantys tarp skirtingų valstybių, kurie yra iš esmės nevienodi. Visa ši sudėtinga mokesčių sutarčių sistema kartu su abipusiškumo principu¹³⁹, sukūrė beprecedentę mokesčių teisės fragmentacijos lygį¹⁴⁰. Štai, pavyzdžiui, Vokietija yra sudariusi daugiau nei septyniasdešimt mokesčių sutarčių¹⁴¹, o Lietuva, kaip jau buvo minėta pirmajame šio darbo skyriuje, – 44 mokesčių sutartis. Pagrindinė tokios fragmentacijos problema yra tai, kad tokia didelė mokesčių sutarčių įvairovė neišvengiamai sukelia sunkumų asmenims, siekiantiems laisvai naudotis EB sutartyje įtvirtintomis laisvėmis. Pavyzdžiui, siekiančiam pasinaudoti įsisteigimo laisve verslininkui, tenka galvoti koku būdu tai padaryti kreipiant dėmesį ne tik į verslo priežastis, bet ir į mokesčius veiksmus. Taip yra dėl to, kad jam iškyla grėsmė būti skirtingai apmokestintam priklausomai nuo jo nacionalinės priklausomybės ar rezidavimo vietos, o taip pat grėsmė būti dvigubai apmokestintam, dėl to, kad valstybių narių nacionaliniai teisės aktai bei jų sudarytos mokesčių sutartys nėra harmonizuotos¹⁴². Tokia situacija nėra normali, nes tinkamai veikianti, neutrali mokesčių taisyklių visuma „turėtų likti užnugary, o verslo,

¹³⁸ EC Law and Tax Treaties. Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, 2005// http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf; prisijungimo laikas 2006-12-05.

¹³⁹ Žr. 61 išnašą aukščiau.

¹⁴⁰ Wassermeyer F. Does the EC Treaty Force the Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty?// *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*/ ed. Lang M. London; Boston: Kluwer Law International, 1998. P. 17.

¹⁴¹ Wassermeyer F. Does the EC Treaty Force the Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty?// Ibid.

¹⁴² EC Law and Tax Treaties. Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, 2005// http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_en.pdf; prisijungimo laikas 2006-12-05.

investavimo ir vartojimo sprendimai turėtų būti daromi ne dėl mokesčių priešasčių¹⁴³. Vadinasi, mokesčių teisės susiskaldymas akivaizdžiai trukdo efektyviam bendrosios rinkos funkcionavimui¹⁴⁴, kuris visų pirma grindžiamas lygybės ir nediskriminavimo principu.

3.1. Nediskriminavimo (lygybės) principas ir kitų apribojimų draudimas

Lygybė (arba vienodas traktavimas vienodose situacijose) ir nediskriminavimas yra universaliai pripažįstami principai. Lygybė (*angl. "equal treatment"*) ir diskriminacijos draudimas yra suprantami kaip skirtingos, to paties principo pusės ir dažniausiai literatūroje laikomi sinonimais¹⁴⁵. Autorius pritaria tokiai nuomonei, todėl šiame darbe tiek „lygybės“, tiek „vienodo traktavimo“, tiek ir „nediskriminavimo“ principai iš esmės atspindės tą patį turinį.

Nediskriminavimo principas, nors ir yra bendrasis Bendrijos teisės principas, sukuriantis atitinkamas pareigas tiek valstybėms Europos Sąjungos narėms, tiek ir pačiai Bendrijai, taip pat yra aiškiai nustatytas pačioje EB sutartyje. Šis principas pasireiškia įvairiose srityse. Nuostatų susijusių su diskriminacijos uždraudimu galima aptikti EB sutarties 2, 3, 137 ir 141 straipsniuose (lyčių lygybė), 34 straipsnyje (gamintojų ir vartotojų diskriminacijos draudimas), o taip pat 90 straipsnyje (diskriminuojančio apmokestinimo draudimas, taikomas kalbant apie netiesioginius mokesčius)¹⁴⁶. Tačiau bendroji norma šioje srityje, kuri gali taip pat būti taikoma ir nevienodam traktavimui tiesioginių mokesčių tikslais, yra įtvirtinta EB sutarties 12 straipsnyje, kuriame teigiama, kad „[š]ios Sutarties taikymo srityje, nepažeidžiant joje esančių specialių nuostatų, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės (pabraukta autoriaus)“¹⁴⁷.

Nediskriminavimo principas yra bendras leitmotyvas, jungiantis visas keturias laisves: EB sutarties 39 straipsnis garantuoja darbuotojų judėjimo laisvę, kartu panaikinant ir nacionalinės priklausomybės pagrindu nustatytą diskriminaciją; 43 straipsnis uždraudžia vienai valstybei priklausančio asmens įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimus; 49 straipsnis nustato paslaugų teikimo suvaržymų draudimą; ir galiausiai 56 straipsnis uždraudžia kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių

¹⁴³ Doernberg R.L. *International Taxation in a Nutshell*. St. Paul: West, a Thomson business, Sixth Edition, 2004. P. 4.

¹⁴⁴ Kaip buvo teigiama 1992 metais Komisijos užsakymų parengtame Nepriklausomų ekspertų komiteto įmonių apmokestinimo klausimais parengtame raporte: „<...> visiškai nepriimtina, kad bendrojoje rinkoje dvišalės mokesinės sutartys, sudarytos tarp Valstybių Narių, suteiktų preferencinį mokesinį traktavimą įmonėms rezidentėms vienoje ar keliose Valstybėse narėse ir tuo pačiu nesuteiktų tokio pat traktavimo įmonėms, reziduojančioms likusiose Valstybėse Narėse.“ (Ruding Report 378 (1992))// op.cit.: Kofler G.W. *Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?*// *Houston Business and Tax Law Journal*. 2005, No. 5, P. 14.

¹⁴⁵ Craig P., De Burca G. *EU Law, Text, Cases, and Materials*. New York: Oxford University Press, Third Edition, 2003. P. 387.

¹⁴⁶ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

¹⁴⁷ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Ten pat.

ribojimus, atsižvelgiant į tam tikrus ypatumus, nustatytus 58 straipsnyje. Visi šie EB sutarties straipsniai yra specialiosios normos 12 straipsnio atžvilgiu. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nuostatos reglamentuojančios visas keturias laisves yra tiesiogiai taikomos visose valstybėse narėse ir turi pirmumą nacionalinės teisės atžvilgiu¹⁴⁸. Be abejonės, kaip jau minėta aukščiau, EB sutarties nuostatos dėl keturių laisvių taip pat sąveikauja ir su mokestinių sutarčių nuostatomis ir žinoma, Bendrijos teisė išlaiko viršenybę ir mokestinių sutarčių atžvilgiu¹⁴⁹.

Kai kurių valstybių narių naudojamų fiskalinių priemonių diskriminacijos draudimas gali ir neapimti. Tačiau, nepaisant to jos galėtų būti pripažintos prieštaraujančiomis Bendrijos teisei, jei būtų nustatyta, kad tokios priemonės nepagrįstai riboja pasinaudojimo atitinkamomis laisvėmis galimybę. Ši, nediskriminuojančių priemonių, kitaip ribojančių galimybę pasinaudoti atitinkamomis laisvėmis koncepcija susiformavo ETT jurisprudencijoje nelabai senai¹⁵⁰ ir sėkmingai padeda užpildyti teisės spragas, kurios atsiranda taikant vien diskriminacijos draudimo principą.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, ETT yra vienareikšmiškai pasisakęs, kad nors tiesioginio apmokestinimo klausimai ir priklauso valstybių Europos Sąjungos narių kompetencijai, valstybės narės, besinaudodamos šia diskrecija turi paisyti Bendrijos teisės nuostatų, be abejo, įskaitant ir pagrindinius Europos Sąjungos teisės principus. Kadangi vienas pagrindinių principų šioje srityje yra bet kokios diskriminacijos uždraudimo ir vienodo traktavimo principas, valstybės narės nustatydamos tiesioginio apmokestinimo taisykles, tiek savo nacionaliniais įstatymais, tiek ir mokestinių sutarčių pagalba, privalo išvengti tiek tiesioginės, tiek ir netiesioginės diskriminacijos.

3.1.1. Tiesioginė ir netiesioginė diskriminacija

Remiantis ETT byloje C-13/63¹⁵¹ pateiktu diskriminacijos apibūdinimu pagal Bendrijos teisę, kuris buvo vėliau buvo naudojamas vėlesnėse bylose (*Sermide* ir kt.)¹⁵², tam, kad atitinkamos priemonės nebūtų laikomos diskriminacija „sulyginamos aplinkybės neturi būti

¹⁴⁸ Žr. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 111-4123; taip pat Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 1986 01 28 sprendimas byloje C-270/83 *Commission of the European Communities v French Republic* // European Court reports. 1986, P. 00273.

¹⁴⁹ Žr. aukščiau šiame darbe P. 34-37.

¹⁵⁰ Barnard C. Europos Sąjungos materialinė teisė. Keturi laisvės. Vilnius: Eugrimas, 2006. T. 2. P. 11.

¹⁵¹ Judgement of the Court of 17 July 1963, case C-13/63 *Italian Republic v Commission of the European Economic Community* // European Court reports. English special edition. 1963, P. 00165. Dalis 4 (A).

¹⁵² Žr. pvz.: Judgement of the Court of 13 December 1984, case C-106/83 *Sermide SpA v Cassa Conguaglio Zucchero and others* // European Court reports. 1984, P. 04209; Judgement of the Court of 12 May 1998, case C-336/96 *Mr. and Mrs. Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* // European Court reports. 1998, P. I-02793; Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* // European Court reports. 1995, P. I-00225; etc.

traktuojamos skirtingai ir skirtingos aplinkybės neturi būti traktuojamos vienodai, nebent toks traktavimas yra objektyviai pateisinamas¹⁵³.

Kaip jau minėta anksčiau, pagrindinės nuostatos tiesiogiai įvardijančios diskriminacijos draudimą yra įtvirtintos EB sutarties 12 straipsnyje. Iš straipsnio formuluotės akivaizdu, kad yra draudžiama bet kokia diskriminacija pilietybės (*angl. "nationality"*) pagrindu¹⁵⁴. „Pilietybės“ sąvoka yra pakankamai aiški kalbant apie fizinius asmenis, tuo tarpu mažiau aiški kalbant apie juridinius asmenis. Pagal EB sutarties nuostatas juridiniai asmenys, įsteigti pagal valstybės Europos Sąjungos narės teisę bei turintys Bendrijoje registruotą buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą yra prilyginami atitinkamos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims¹⁵⁵. Taigi, detalai nenagrinėjant sąvokų, pagrindinis faktorius, lemiantis juridinio asmens¹⁵⁶ ryšį su valstybe (atitinkantį fizinio asmens pilietybės ryšį) yra jam taikytina teisė, kuris turi būti taikomas kartu su vienu iš papildomų alternatyvių kriterijų (registruota buveinė, centrinės administracijos vieta ar pagrindinė verslo vieta). Paprastumo tikslais, autorius EB sutarties 48 straipsnyje apibūdintam ryšiui su valstybe įvardinti vietoj kriterijų daugeto naudos vieną terminą. Kadangi „pilietybės“ termino taikymas juridinių asmenų atžvilgiu yra kritikuojamas kaip ydingas (nes pilietybė suponuoja tam tikrą fizinio asmens ryšį su valstybe), šiame darbe bus naudojamas „taikomos teisės“ terminas, t.y. šio darbo tikslais, juridinis asmuo bus laikomas turinčių atitinkamą ryšį su ta valstybe, kurios teisė jam taikoma¹⁵⁷.

Taigi, atsižvelgiant į EB sutarties 12 straipsnyje išdėstytos nuostatos formuluotę bei į diskriminacijos apibūdinimą pateiktą ETT, yra akivaizdu, kad Bendrijoje draudžiamos bet kokios priemonės, kurios diskriminuoja tiesiogiai pilietybės (fizinių asmenų atžvilgiu) ar taikomos teisės (juridinių asmenų atžvilgiu) pagrindu, t.y. yra draudžiama tiesioginė diskriminacija. Kalbant mokesčių teisės kontekste, tiesioginė diskriminacija atsiras, pavyzdžiui, tuo atveju, jei nacionalinis įstatymas nustatys skirtingą mokesčio tarifą piliečiams ar juridiniams asmenims, kuriems taikoma namų valstybės teisė ir kitos valstybės narės piliečiams ar juridiniams asmenims, kuriems taikoma tos kitos valstybės teisė vien pagal pilietybės ar taikomos teisės požymį¹⁵⁸. Pažymėtina, kad minėti asmenys kitais atžvilgiais turėtų būti

¹⁵³ Judgement of the Court of 13 December 1984, case C-106/83 *Sermide SpA v Cassa Conguaglio Zuccheri and others* // European Court reports. 1984, P. 04209. 28 paragrafas.

¹⁵⁴ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. 12 str.

¹⁵⁵ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Ten pat. 48 str. 1 d.

¹⁵⁶ Atkreiptinas dėmesys, kad ne bet kuris juridinis asmuo gali naudotis EB sutartyje suteikiamomis laisvėmis. Vadovaujantis EB sutarties 48 str. 2 d. naudotis įsisteigimo laisve gali tik tas, kuris veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančiuosius pelno.// Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Ten pat. 48 str. 2 d.

¹⁵⁷ Apie juridinių asmenų pilietybės Europos Sąjungoje klausimus ir vartotinas sąvokas taip pat plačiau žr. Vėgėlė I. Įmonėms taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. Vilnius: Eugrimas, 2002. P. 22-37 ir 40-44.

¹⁵⁸ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniui reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004. P. 58.

vienodose (sulyginamose) aplinkybėse, t.y. tam, kad būtų tiesioginė diskriminacija, atitinkamas teisės aktas turėtų mokesčio tarifą sieti ne su kitomis aplinkybėmis, bet su pilietybe (taikoma teise).

Be to, remiantis ETT praktika, EB sutartyje įtvirtintos lygybės principo taisyklės draudžia taip pat ir netiesioginę diskriminaciją, kurios atveju yra taikomi kiti, t.y. ne pilietybės ar taikomos teisės kriterijai, tačiau faktiškai yra pasiekimas toks pat rezultatas¹⁵⁹. Pavyzdžiui, netiesioginė diskriminacija gali būti konstatuojama kai konkreti nacionalinės teisės norma daro esminį poveikį ar paveikia daugumą asmenų diskriminuojamoje kategorijoje, arba tiesiog kai egzistuoja rizika, kad taisyklės taikymas gali turėti „ypatingos žalos“ diskriminuojamai kategorijai¹⁶⁰. Ši ETT išvesta taisyklė yra ypač svarbi mokesčių teisei, nes valstybės mokesčių tikslais skirtingai traktuoja asmenis besiremdamas ne pilietybės (taikomos teisės) kriterijumi, tačiau rezidencijos kriterijumi¹⁶¹. Taigi, skirtingas traktavimas rezidavimo pagrindu gali potencialiai sukurti netiesioginės diskriminacijos situaciją dėl to, kad nerezidentai daugelyje atvejų tuo pačiu būna ir kitos valstybės piliečiai arba juridiniai asmenys, kuriems taikoma kitos valstybės narės teisė¹⁶². Tačiau vėlgi, atsižvelgiant į ETT pateiktą apibūdinimą, dviejų asmenų aplinkybės turi būti „sulyginamos“.

Mokestinėse sutartyse taip pat išskiriamas „pilietybės“ terminas¹⁶³. Remiantis EBPO modelinės konvencijos 3 straipsnio (g) punktu terminas „pilietis“ reiškia (i) bet kurį fizinį asmenį

¹⁵⁹ Žr. pvz.: Judgement of the Court of 12 April 1994, case C-1/93 *Halliburton Services BV v Staatssecretaris van Financiën* // European Court reports. 1994, P. I-01137. 15 paragrafas.

¹⁶⁰ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniui reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004. P. 59.

¹⁶¹ Jann M. How Does EC Law Affect Benefits Available to Non-Resident Taxpayer under Tax Treaties?// *Tax Treaties and EC Law*/ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. P. 33-48.

¹⁶² Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93 *Finanzamt Köln-Alstadt v Roland Schumacker*// European Court reports. 1995, P. I-00225. 28 paragrafas.

¹⁶³ Žr. pvz.: Lietuvos Respublikos ir Švedijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1994, Nr. 17-276, 3 str. (f) p., 25 str.; Lietuvos Respublikos ir Suomijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1994, Nr. 17-276, 3 str. (f) p., 25 str. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad daugelyje Lietuvos mokesčių sutarčių lietuviškame tekste naudojamas terminas „nacionalas“, kuris iš esmės yra vertinys angliško žodžio „national“ reiškiančio konkrečią tautybę turintį asmenį arba pilietį. Autoriaus nuomone, tokia praktika nėra labai gera, t.y. turėtų būti vartojama vienoda „pilietybės“ sąvoka tam, kad būtų išlaikytas sąvokų vienodumas visose mokestinėse sutartyse (nes tautybės sąvoka Lietuvių kalboje turi šiek tiek netinkamą mokestinėms sutartims interpretuoti reikšmę). Nors antrą vertus, tokį sąvokų vartojimą galima iš dalies pateisinti, t.y. reikia turėti mintyje, kad sutartyse anglų kalba vartojamas jau minėtas terminas „national“, tačiau greta jo taip pat neretai naudojamas ir kitas žodis „citizenship“ (žr. EBPO modelinės konvencijos 3 str. 1 d. (g) p.), kuris lietuvių kalba turėtų būti taip pat verčiamas kaip „pilietybė“. EBPO modelinės konvencijos komentare pateikimas šių sąvokų paaiškinimas, kuriame teigiama, kad žodis „national“ yra platesnio turinio ir apima žodį „citizenship“, tačiau pastarasis į modelinės konvencijos tekstą buvo įtrauktas vien tik todėl, kad kai kuriose valstybėse jis yra dažniau vartojamas. Tačiau kokybinio skirtumo tarp šių terminų nėra. Vadinas, atsižvelgiant į Lietuvių kalbos ypatumus, nustatant mokesčių sutarčių formuluotes sutarčių tekste reikėtų numatyti tik vieną terminą anglų kalba, t.y. arba „national“ arba „citizenship“, o į Lietuvių kalbą versti kaip „pilietybė“// plačiau žr. OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005. P. 74-75.

turintį Susitariančiosios valstybės pilietybę¹⁶⁴ ir (ii) bet kurį juridinį asmenį, bendriją ar asociaciją, tokį statusą igijusius pagal galiojančius susitariančiosios valstybės įstatymus¹⁶⁵.

Atkreiptinas dėmesys, kad visose Lietuvos sudarytose mokestinėse sutartyse apibūdinant susitariančiosios valstybės ir juridinio asmens ryšio kriterijų vartojama analogiška formuluotė. Ši formuluotė parodo, kad tarptautinėje mokesčių teisėje, kaip ir Bendrijos teisėje, ryšio su valstybe nustatymui naudojamas tas pats, taikomos teisės, kriterijus. Aiškus diskriminacijos mokesčių tikslais uždraudimas yra įtvirtintas EBPO modelinės konvencijos 24 straipsnio 1 dalyje, kurioje įtvirtinta nuostata draudžianti diskriminaciją pilietybės pagrindu (kaip ir EB sutarties 12 straipsnyje). Minėtame straipsnyje nustatyta, kad esant tokioms pat (sulyginamoms) aplinkybėms¹⁶⁶ vienos valstybės piliečių (taip pat ir juridinių asmenų, kuriems taikoma vienos iš susitariančiųjų valstybių teisė) bet koks apmokestinimas arba su juo susiję reikalavimai kitoje valstybėje nebus kitokie arba didesni nei jos pačios piliečių esamas arba galimas apmokestinimas¹⁶⁷. Minėtame EB modelinės konvencijos straipsnyje išskiriama (ši pozicija taip pat vienareikšmiškai patvirtinama ir literatūroje)¹⁶⁸, kad skirtingų valstybių rezidentai yra nelaikomi esančiais vienodose padėtyse, t.y. skirtingų valstybių rezidentų skirtingas apmokestinimas yra pilnai pateisinamas (nes aplinkybės nėra tapačios)¹⁶⁹. Todėl EBPO modelinės konvencijos 24 straipsnyje įtvirtinta nuostata nesuteikia visapusiškos apsaugos nuo bet kokios diskriminacijos, nes neužtikrina, kad užsienio valstybių piliečiai ar užsienio juridiniai asmenys turės tokias pat teises ir pareigas apmokestinimo atžvilgiu, kaip ir namų valstybės piliečiai bei juridiniai asmenys¹⁷⁰. Todėl darytina išvada, kad tarptautinėje mokesčių teisėje yra uždrausta tik tiesioginė diskriminacija pilietybės (taikomos teisės juridinių asmenų atžvilgiu) pagrindu.

Taigi, šioje vietoje galima konstatuoti pagrindinį diskriminacijos sampratų pagal Bendrijos teisę ir pagal tarptautinę mokesčių teisę skirtumą – pirmosios atveju draudžiama ne tik tiesioginė diskriminacija, tačiau taip pat ir netiesioginė diskriminacija (t.y. tokios poveikio

¹⁶⁴ Autorius pateikia ne visiškai tikslų EBPO modelinės konvencijos teksto vertimą šioje vietoje, nes konvencijos tekste anglų kalba yra vartojami du terminai “nationality” ir “citizenship” ir visas sakinytis yra toks: “the term “national”, in relation to a Contracting State, means: (i) any individual possessing the nationality or citizenship (pabraukta autoriaus) of that Contracting State <...>”.// OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid. P. 25.

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ EBPO modelinės konvencijos komentare minima, kad aplinkybės neturi būti būtinai identiškoms. Pakanka, kad aplinkybės būtų iš esmės panašios tiek teisiškai, tiek faktiškai.// OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention Ibid. P. 284.

¹⁶⁷ Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994. P. 399-402.

¹⁶⁸ Terra B., Wattel P. European Tax Law. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 45-46.

¹⁶⁹ Taip yra iš esmės dėl to, kad ryšys su valstybe rezidentu atveju yra asmeninis, o nerezidentu atveju – ekonominis, su visomis iš to išplaukiančiomis pasekmėmis (apmokestinimo teisių ir pareigų ribos). Žr. plačiau šio darbo P. 8-9.

¹⁷⁰ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniui reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004. P. 52.

priemonės, kurio praktinis efektas *de facto* yra prilyginamas diskriminaciniam efektui), o antrosios atveju – tik formali, tiesioginio pobūdžio diskriminacija. Iš čia išplaukia taip pat ir nacionalinių mokestinių įstatymų neatitikimas Bendrijos teisei, nes nacionalinė mokesčių teisė šiuo aspektu taip pat iš esmės yra grindžiama nusistovėjusiomis tarptautinės mokesčių teisės nuostatomis¹⁷¹.

Aukščiau minėtas diskriminacijos sampratų neatitikimas iš esmės atsiranda dėl to, kad nevienodai suprantama, jau anksčiau minėta, „tokių pat (sulyginamų) aplinkybių“¹⁷² samprata. Kaip minėta, tarptautinė mokesčių teisė be išimčių laiko, kad rezidento ir nerezidento statusas negali būti tapatinamas mokesčių tikslais, t.y. daugiau formalus požiūris, atsižvelgiantis į asmens statusą pagal galiojančią teisę. Tuo tarpu Europos Sąjungos teisėje svarbus yra ne tik formalus rezidento ir nerezidento atskyrimas, tačiau taip pat ir šių asmenų aplinkybių faktinis palyginimas. Nors ETT savo praktikoje yra ne kartą pabrėžęs, kad tarptautinėje mokesčių teisėje rezidento ir nerezidento aplinkybės nėra tapačios ir dėl to skirtingas jų traktavimas mokesčių tikslais yra leidžiamas, tačiau Bendrijos teisės prasme toks skirtingas traktavimas ne visuomet pateisinamas¹⁷³. ETT pozicija šiuo klausimu tokia, kad skirtingas rezidento ir nerezidento traktavimas pagal Bendrijos teisę yra galimas tik tuo atveju, kuomet egzistuoja tam tikras objektyvus skirtumas, pateisnantis skirtingą tokių asmenų traktavimą mokesčių tikslais¹⁷⁴, t.y. objektyvus (faktinių aplinkybių) skirtumas yra būtina sąlyga norint skirtingai traktuoti rezidentą ir nerezidentą. Tuo tarpu, kai rezidento ir nerezidento (pvz. vietinės įmonės ir užsienio įmonės filialo) padėtis visais atžvilgiais yra vienoda, toks skirtingas traktavimas remiantis vien formaliu rezidavimo kriterijumi, įtvirtintu mokesčių teisėje yra nepateisinamas ir prieštarauja Bendrijos teisei¹⁷⁵.

3.1.2. Kitų apribojimų draudimas

Pagrindinės laisvės yra dvejetainio pobūdžio, t.y. jos reikalauja ne tik bet kokios diskriminacijos to asmens, kuris naudojasi tokiomis teisėmis atžvilgiu, uždraudimo, tačiau taip pat ir bet kokių kitokių ribojimų, net jei jie taikomi nedarant skirtumo nacionalinės priklausomybės pagrindu, panaikinimo. Nors istoriškai pagrindinės laisvės buvo traktuojamos

¹⁷¹ Gabartas H. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė// Jurisprudencija. 2003, Nr. 46 (38). P. 43.

¹⁷² ETT taip pat dažnai vartojama frazė „sulyginama situacija“ (*angl. comparable situation*) iš esmės reiškia tą patį.// plačiau žr. Gabartas H. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata Ten pat. P. 50-53.

¹⁷³ Ten pat.

¹⁷⁴ Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*// European Court reports. 1995, P. I-00225. 37 paragrafas.

¹⁷⁵ Žr. pvz.: Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93 // Ibid; Judgement of the Court of 11 August 1995, case C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*// European Court reports. 1995, P. I-02493; etc.

būtent kaip specialios normos bendrojo nediskriminavimo principo, išvedamo iš EB sutarties 12 straipsnio, atžvilgiu, tačiau ETT savo praktikoje išplėtė pagrindinių laisvių taikymo sritį už diskriminacijos ribų (žr. pavyzdžiui ETT sprendimą *Cassis de Dijon* byloje)¹⁷⁶. Tokią poziciją ETT užėmė ir dėl to, kad EB sutarties nuostatos, reglamentuojančios pagrindines laisves aiškiai referuoja bendrai į „apribojimus“ (*angl. “restrictions”*), t.y. lingvistinis EB sutarties nuostatų interpretavimas veda būtent prie tokios išvados¹⁷⁷.

Apribojimų draudimo koncepcijos atsiradimas parodo, kad ETT nediskriminuojančias priemones taip pat priskiria EB sutarties taikymo sferai, jei jos neleidžia ar iš esmės trukdo patekti į rinką¹⁷⁸. Šis požiūris, nors ir reikšmingas tuo, kad leidžia užpildyti teisės spragas tais atvejais, kai tam tikra priemonė negali būti kvalifikuojama kaip diskriminacinė, tačiau taip pat parodo vis didesnę ETT brovimąsi į nacionalinio reguliavimo autonomiją¹⁷⁹. Vis tik, galima teigti, kad apribojimų draudimais paremtas požiūris nesusilaukė didelės sėkmės tiesioginio apmokestinimo byloje ir tai galima paaiškinti dviem pagrindinėm priežastim: (i) didžioji dalis mokesčių bylų yra aiškiai paremtos klasikiniu atskyrimu (skirtingu traktavimu) tarp vietinių (*angl. “domestic”*) ir tarptautinių (*angl. “cross border”*) situacijų (sandorių) ir todėl gali būti sprendžiamos remiantis vien tik nediskriminavimo principu; (ii) apribojimų draudimais paremto požiūrio apimtis turėtų būtų labai susiaurinta taikant ją tiesioginių mokesčių srityje, todėl, kad aiškinant šį požiūrį plačiai galima būtų atsidurti situacijoje, kurioje iš valstybių narių būtų reikalaujama pateisinti visų rūšių mokesčines nuostatas (pavyzdžiui net pelno mokesčio tarifus ir pan.), nes bet kas galėtų teigti, jog bet kokios nuostatos taikymas naudojimąsi pagrindinėmis laisvėmis daro mažiau patraukliu¹⁸⁰.

Todėl, verta pažymėti, kad ETT šį požiūrį nedviprasmiškai naudojo tik analizuodamas tam tikrų daugiau administracinio pobūdžio reikalavimų, tik iš dalies susijusių grynai su mokesčių teise, taikymą (pavyzdžiui filialo apskaitos tvarkymas, siekiant pagrįsti sąnaudas mokesčių tikslais¹⁸¹). Taip pat pažymėtina, kad tam tikrais retais atvejais iš Teismo sprendimo turinio apskritai yra sunku pasakyti ar atitinkama priemonė yra diskriminacinė ar turi būti kvalifikuojama kaip kitoks apribojimas¹⁸².

¹⁷⁶ Judgement of the Court of 20 February 1979, case C-120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* // European Court reports. 1979, P. 00649.

¹⁷⁷ Pavyzdžiui žr. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. 31 str., 43-44 str., 47 str., 56-58 str. ir kt.; taip pat žr. Judgement of the Court of 25 July 1991, case C-76/90 *Manfred Säger v Dennemeyer & Co. Ltd* // European Court reports. 1991, P. I-04221.

¹⁷⁸ Barnard C. Europos Sąjungos materialinė teisė. Keturios laisvės. Vilnius: Eugrimas, 2006. T. 2. P. 36.

¹⁷⁹ Barnard C. Europos Sąjungos materialinė teisė. Ten pat. P. 37.

¹⁸⁰ Kofler G. W. Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?// Houston Business and Tax Law Journal. 2005, No. 5. P. 23.

¹⁸¹ Judgement of the Court of 15 May 1997, case C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* // European Court reports. 1997, P. I-02471.

¹⁸² Plačiau žr. Cunha P., Carbal P. The Internal Market and Discriminatory Taxation: Just How (Un)Steady is the Ground// European Law Review. 1999, vol. 24, No. 4. P. 396-402.

3.1.3. Galimi pateisinimai ir proporcingumas

Pažymėtina, kad tarptautinėje mokesčių teisėje diskriminacijos draudimas įtvirtintas EBPO modelinės konvencijos 24 straipsnyje yra absoliutus ir jokiais atvejais nepateisinamas¹⁸³. Tai reiškia, kad nustačius, jog tam tikra nacionalinės teisės norma diferencijuoja mokesčių mokėtojus ne rezidavimo, bet vien tik pilietybės arba taikomos teisės (kalbant apie juridinius asmenis) pagrindu, tokia norma automatiškai negali būti taikoma, nes prieštarauja tarptautinei sutarčiai (žinoma jei atitinkama mokesstinė sutartis sudaryta). Tuo tarpu, pagal Bendrijos teisę nustačius, kad egzistuoja tiesioginė ar netiesioginė diskriminacinė situacija arba kad atitinkama priemonė nepagrįstai riboja galimybę pasinaudoti atitinkamomis laisvėmis, reikia išsiaiškinti ar tokia priemonė negali būti pateisinta. Vadinas faktiškai, pagal Bendrijos teisę atitinkama norma bus laikoma prieštaraujančia Bendrijos teisei, tik tuo atveju, kai jos nebus galima pateisinti¹⁸⁴.

Tiesioginę diskriminaciją, galima pateisinti labai siauru ratu aplinkybių, kurios yra tiesiogiai įtvirtintos EB sutartyje, t.y. viešojo tvarka, visuomenės saugumas ir visuomenės sveikata¹⁸⁵. Tuo tarpu, netiesioginės diskriminacijos ir (ar) kitų apribojimų atveju atitinkamos priemonės gali būti pateisinamos ne tik jau minėtomis aplinkybėmis įtvirtintomis EB sutartyje, bet taip pat ir „viešųjų“ ar „bendrujų interesų“ reikalavimais¹⁸⁶. Reikia taip pat pabrėžti, kad netiesioginės diskriminacijos (kitų ribojimų) atveju ETT yra pritaręs tik labai ribotam kiekiui imperatyviais „viešųjų“ ar „bendrujų interesų“ reikalavimais pagrįstų pateisinimų. Kalbant apibendrintai, netiesioginę diskriminaciją ar kitokį ribojimą nustatanti priemonė protingumu gali būti pateisinta tik tuo atveju, jei ja siekiama legitimaus tikslo, kuris suderinamas su EB sutartimi ir yra pateisinamas viešojo intereso gynimu, t.y. tam tikromis objektyviomis aplinkybėmis, nesusijusiomis su pilietybe ar taikoma teise¹⁸⁷. Literatūroje išskiriami viso labo trys pateisinimai, kurie buvo sėkmingi netiesioginės diskriminacijos atvejais: (i) poreikis apsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos integralumą (fiskalinis integralumas); (ii) efektyvios fiskalinės priežiūros poreikis; (iii) poreikis užkirsti kelią teisės pažeidimams¹⁸⁸. Antrą vertus, ETT atmetė nemažai kitų valstybių narių pateiktų argumentų, daugelį iš jų po kelis kartus. Tarp atmestųjų buvo tokie

¹⁸³ Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniui reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004. P. 67-68.

¹⁸⁴ Jann M. How Does EC Law Affect Benefits Available to Non-Resident Taxpayer under Tax Treaties?// Tax Treaties and EC Law./ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. P. 33-48.

¹⁸⁵ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. 39 str. 3 d., 46 str. 1 d. ir 55 str.

¹⁸⁶ Barnard C. Europos Sąjungos materialinė teisė. Keturiolikos laisvės. Vilnius: Eugrimas, 2006. T. 2. P. 9, 40.

¹⁸⁷ Žr. pvz.: Judgement of the Court of 28 January 1992, case C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State* // European Court reports. 1992, P. I-00249; Judgement of the Court of 27 September 1988, case C-81/87 *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc* // European Court reports. 1988, P. 05483; etc.

¹⁸⁸ Terra B., Wattel P. European Tax Law. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 63.

argumentai kaip teisės harmonizavimo tiesioginių mokesčių srityje nebuvimas; alternatyvios įsisteigimo formos pasirinkimo galimybė, siekiant išvengti skirtingo mokesčio traktavimo; valstybės mokesčių pajamų sumažėjimas; abipusiškumo tarp dviejų valstybių narių nebuvimas ar iškreipimas ir kt.

Kalbant apie laisvą kapitalo judėjimą reikia pažymėti, kad ypatingą vietą šiuo aspektu užima jau anksčiau šiame darbe minėtas EB sutarties 58 straipsnis, kuris tiesiogiai įvardija valstybėms narėms galimybę skirtingai traktuoti rezidentus ir nerezidentus, tuo pačiu iš esmės įtvirtindamas taisyklę, kad toks skirtingas traktavimas neturi tarpti savavališku diskriminavimu ar užslėptu apribojimu. ETT *Verkooijen* byloje iš esmės patvirtino, kad EB sutarties 58 straipsnio nuostatos yra ankstesnės Teismo praktikos kodifikavimas¹⁸⁹, t.y. valstybės narės iš tiesų gali besiremdamos EB sutarties 58 straipsnio 1 d. (a) punktu taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, skirtingai traktuodamos mokesčių mokėtojus dėl jų skirtingos rezidavimo vietos arba kapitalo investavimo vietos, su sąlyga, kad tokios mokesčių mokėtojų situacijos negalėtų būti objektyviai sulyginamos arba tokių priemonių negalima būtų atitinkamai pateisinti tam tikromis priežastimis, susijusiomis su mokesčių sistemų integralumu¹⁹⁰.

Bet net ir pateisinamos priemonės turi būti tokio pobūdžio, kad užtikrinant atitinkamo tikslo siekimą nebūtų neproporcingos¹⁹¹. Tam, kad užtikrinti proporcingumo testo patenkinimą, ginčijamos priemonės turi būti būtinos ta prasme, kad neturi egzistuoti jokių alternatyvių, mažiau ribojančio pobūdžio priemonių, kuriomis taip pat galima būtų apginti atitinkamą viešąjį interesą.

Apibendrinant galima pasakyti, kad nustatant diskriminacijos ar kitų ribojančių priemonių buvimą ar nebuvimą pagal Bendrijos teisę, galima išskirti šias sąlyginės stadijas: a) atitinkamos priemonės analizė atitinkamos laisvės bei nediskriminavimo principo kontekste, o nustatant atitinkamą priemonę esant diskriminacinio pobūdžio ar ribojant pasinaudojimą atitinkama laisve b) ištyrimas ar nėra pateisinimo tokios priemonės naudojimui ir galiausiai, jei yra nustatoma, kad atitinkamas pateisinimo pagrindas egzistuoja c) ištyrimas ar tokia priemonė yra proporcinga siekiamam tikslui.

3.2. Tarptautinės mokesčių teisės bei Europos Sąjungos teisės kolizija

Nors, kaip jau minėta aukščiau, nediskriminavimo principas yra susijęs su visomis EB sutartyje įtvirtintomis laisvėmis, tačiau daugiausia bylų tiesioginių mokesčių srityje yra susiję su

¹⁸⁹ Judgement of the Court of 6 July 2000, case C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen* // European Court reports. 2000, P. I-4071. 48 paragrafas.

¹⁹⁰ Judgement of the Court of 6 July 2000, case C-35/98// Ibid. 44 paragrafas.

¹⁹¹ Žr. pvz.: Judgement of the Court of 15 May 1997, case C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* // European Court reports. 1997, P. I-02471.

asmenų judėjimo laisvės (tiek darbuotojų judėjimo, tiek ir įsisteigimo laisvės) taikymu¹⁹². Kaip tik šioje srityje kyla susiformavusių tarptautinės mokesčių teisės normų ir Europos Sąjungos pagrindinių laivių bei principų kolizija, todėl toliau darbe tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Sąjungos teisės kolizijos bus nagrinėjamos iš esmės tik asmenų judėjimo laisvės kontekste.

3.2.1. Netiesioginė diskriminacija įsisteigimo laisvės kontekste

Tipinė netiesioginės diskriminacijos forma, kurią ETT pripažino esant neteisėta pagal Bendrijos teisę, atsiranda tose situacijose, kur vietinių įmonių (t.y. įmonių rezidenčių) apmokestinimas yra palankesnis vienokiu ar kitokiu aspektu, nei tų įmonių, kurioms taikoma kitos valstybės Europos Sąjungos narės teisė (t.y. įmonių nerezidenčių). Antai ETT ne vieną kartą pripažino, kad mažiau palankus nuolatinių buveinių (filialų), priklausančių įmonėms, kurioms taikoma kitos valstybės narės teisė, traktavimas mokesčių tikslais yra diskriminacinis ir nesuderinamas su EB sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis.

Pirmą kartą ETT savo sprendime išplėtė keturių laisvių taikymo praktiką tiesioginių mokesčių sričiai 1986 metais byloje Komisija v. Prancūzija (geriau žinoma kaip „*Avoir Fiscal*“ byla). Toje byloje teismas pateikė išvadą, kad nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kurios neleido taikyti tam tikros mokesčio atskaitymo sistemos dividendams, kuriuos moka Prancūzijos kompanijos užsienio kompanijų (t.y. ne Prancūzijos rezidentų) nuolatinių buveinių naudai, tuo pačiu leisdamos taikyti tokius atskaitymus kai dividendai buvo mokami kompanijų, esančių rezidentėmis (t.y. Prancūzijos kompanijoms) naudai, prieštaravo Bendrijos teisei¹⁹³. Nagrinėjant bylą buvo nustatyta, kad pagal Prancūzijos nacionalinę teisę, pritaikius mokesčio atskaitymą, vadinamą „*avoir fiscal*“, tam tikra pelno mokesčio, kurį sumokėjo dividendus išmokanti Prancūzijos kompanija dalis gali būti atskaityta nuo mokesčio, kurį privalo sumokėti dividendų gavėjas nuo savo pajamų. Tačiau ši taisyklė buvo taikoma tik Prancūzijos rezidentams, o taip pat tų valstybių rezidentams, su kuriomis Prancūzija buvo sudariusi atitinkamas nuostatas turinčias mokestines sutartis. Tačiau tokios atskaitymo taisyklės nebuvo taikomos užsienio kompanijų nuolatiniams buveinėms (pvz. filialams), esančioms Prancūzijoje ir gaunančioms dividendus iš Prancūzijos kompanijų. Remdamasi EB sutarties 43 straipsniu (buvęs 52 straipsnis) Komisija ginčijo, kad toks nepagrįstas apribojimas buvo iš tiesų netiesioginė kitų valstybių narių juridinių asmenų diskriminavimas ir antrinio įsisteigimo laisvės ribojimas. Tuo tarpu Prancūzijos Vyriausybė pateikė kontrargumentus, teigdama, kad toks skirtingas traktavimas mokesčių

¹⁹² Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004. P. 44.

¹⁹³ Judgement of the Court of 28 January 1986, case C-270/83 *Commission of the European Communities v French Republic* // European Court reports. 1986, P. 00273.

tikslais negali būti laikomas diskriminacija, nes *inter alia* nerezidentų ir rezidentų padėtis mokesčių teisės prasme¹⁹⁴ yra skirtinga. Prancūzija teigė, kad ši taisyklė yra pripažįstama visų teisinių sistemų, o taip pat įtvirtinta tarptautiniu mastu, dėl to ji taip pat turėtų būti taikoma aiškinant atitinkamas EB sutarties nuostatas. Prancūzijos Vyriausybės teigimu, toks skirtingas nerezidentų ir rezidentų traktavimas yra neišvengimas dėl nesuderintų valstybių narių mokesčių sistemų ir skirtingų mokestinių sutarčių nuostatų. Be to, buvo teigiama, kad nuolatinės buveinės gauna kitokios naudos, kurios negauna vietinės įmonės rezidentės ir tokiu būdu jų padėtis yra subalansuojama (perduodant nuolatinės buveinės pajamas į užsienį, t.y. ją įsteigusiai įmonei, nemokamas joks mokestis prie pajamų šaltinio, skirtingai nei skirstant pajamas dividendų forma iš Prancūzijoje įsteigtų dukterinių įmonių). Tačiau teismas atmetė Prancūzijos argumentus teigdamas, kad tam tikros mokestinės naudos sukūrimas negali būti pateisinimų pažeisti lygybės principą ir ypač atkreipė dėmesį į tai, kad pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais pagal Prancūzijos teisę tiek Prancūzijos kompanijoms, tiek užsienio kompanijų nuolatinėms buveinėms yra taikomos analogiškos taisyklės. Todėl teismas pasisakė, kad „[n]et jei negali būti paneigta, kad skirtingas traktavimas, remiantis įmonės registruotos buveinės ar fizinio asmens nuolatinės gyvenamosios vietos pagrindu, gali būti tam tikrais atvejais pateisinamas, ypač mokesčių teisės srityje, tai būtina pastebėti, kad šioje byloje Prancūzijos mokesčių teisė nedaro skirtumo tarp kompanijų, turinčių registruotą buveinę Prancūzijoje, ir turinčių registruotą buveinę užsienyje pajamų, nuo kurių skaičiuojamas korporacijų mokestis, apskaičiavimo tikslais (pabraukta autoriaus). <...> Kadangi mokestinių taisyklių pagalba kompanijos turinčios registruotą buveinę Prancūzijoje ir veikiančios per filialus ar atstovybes Prancūzijoje <...> atsiduria tokioje pačioje padėtyje jų pelno apmokestinimo prasme, tokios taisyklės (t.y. draudimas taikyti atitinkamą atskaitymą, autoriaus pastaba) negali nediskriminuodamos traktuoti jų skirtingai mokestinių lengvatų taikymo atžvilgiu“¹⁹⁵. Taigi, ETT konstatavo, kad šiuo atveju tarp nerezidentų nuolatinėms buveinėms ir įmonių rezidenčių mokestinio traktavimo nebuvo objektyvaus skirtumo. Be to, ETT pažymėjo, kad faktas, jog valstybių narių nacionaliniai įstatymai nebuvo suderinti negali pateisinti tokio skirtingo traktavimo, koks buvo nagrinėjamoje byloje. Argumentus, kad skirtingas rezidentų ir nerezidentų traktavimas išvedamas taip pat ir iš skirtingų mokestinių sutarčių nuostatų teismas atmetė ir pasakė, kad „teisės, kurias sukuria 52 straipsnis (dabar 43 straipsnis, autoriaus pastaba) yra besąlyginės ir valstybė narė negali jų taikymo padaryti priklausomu nuo susitarimo, sudaryto su kita valstybe nare, turinio (pabraukta autoriaus). O ypač, šis straipsnis neleidžia tokias teises (įsisteigimo laisvę, autoriaus pastaba) padaryti

¹⁹⁴ Žr šio darbo P. 24-25 bei 48 ir 74 išnašas aukščiau.

¹⁹⁵ Judgement of the Court of 28 January 1986, case C-270/83 *Commission of the European Communities v French Republic* // European Court reports. 1986, P. 00273. 19-20 paragrafai.

priklausomas nuo abipusiškumo sąlygos, nustatytos tam, kad gauti atitinkamos naudos kitose valstybėse narėse¹⁹⁶.

Labai svarbu pabrėžti, kad ETT aukščiau *Avoir Fiscal* byloje priėjo prie išvados egzistuojant diskriminaciją netgi atmesdamas Prancūzijos argumentus, kad užsienio rezidentai, norėdami pasinaudoti palankesniu mokestiniu traktavimu išmokamų dividendų atžvilgiu, laisvai galėjo pasirinkti kitokią antrinio įsisteigimo formą, vietoj nuolatinės buveinės įsteigdami dukterinę įmonę, kuri būtų laikoma Prancūzijos rezidente. Tačiau teismas pažymėjo, kad įsisteigimo laisvė *inter alia* reiškia taip pat ir laisvę pasirinkti tokio įsisteigimo formą, o to taip pat negalima riboti mokestinėmis priemonėmis¹⁹⁷. Prie panašių išvadų ETT priėjo taip pat ir *Commerzbank* byloje¹⁹⁸, kurioje buvo nustatyta, kad Jungtinės Karalystės nacionalinėje mokesčių teisėje įtvirtinta nuostata, kad tik Jungtinės Karalystės rezidentai mokesčių tikslais, gali gauti specialius delspinigius už permokėta mokesčių yra diskriminacinio pobūdžio ir prieštarauja EB sutartyje įtvirtintai įsisteigimo laisvei.

Tačiau pažymėtina, kad rezidentai ir nerezidentai vis tik kartais turi būti ir gali būti traktuojami mokesčių tikslais skirtingai. Kaip ETT pats pažymėjo, diskriminacija atsiranda ne tik tais atvejais kai tapačioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės, tačiau ir tais atvejais, kai skirtingoms situacijoms taikomos tapačios taisyklės. Antai *Futura* byloje buvo išsakyta ETT nuomonė, kad negalima reikalauti tokių pačių apskaitos taisyklių taikyti tiek vietinėms įmonėms, tiek ir užsienio įmonių filialams (t.y. nerezydentams)¹⁹⁹. Anot teismo, tokiu būdu būtų neleistinai ribojama įsisteigimo teisė, t.y. būtų apsunkinta galimybė laisvai pasirinkti įsisteigimo formą (šiuo atveju filialą), nes tiek pati įmonė nerezydentė turėtų vesti apskaitą, tiek ir jos filialas, tam, kad galėtų parodyti savo buvimo vietos valstybei, kiek pajamų buvo uždirbta joje, o tokiu būdu būtų žymiai apsunkintas įmonės administravimas.

Taigi, lyginant aukščiau minėtus sprendimus *Avoir Fiscal* ir *Commerzbank* bylose su sprendimu *Futura* byloje galima daryti išvadą, kad skirtingo traktavimo galimumas ar draudimas priklauso nuo faktinių bylos aplinkybių, t.y. (i) nuo to ar konkrečiu atveju subjektai yra sulyginamose situacijose ar ne ir, (ii) koks atitinkamos priemonės poveikis. Autoriaus nuomone, vis tik reikia sutikti, jog retai kada galima sulyginti nerezidento nuolatinės buveinės mokesčių tikslais ir nuolatinės buveinės situacijas netgi objektyviai. Akivaizdu, kad šios dvi verslo formos skiriasi viena nuo kitos visų pirma savo teisine išraiška – nerezidento nuolatinė buveinė (paprastai išreikšta filialo forma) nėra atskiras juridinis asmuo, o tik juridinio asmens, kuriam

¹⁹⁶ Judgement of the Court of 28 January 1986, case C-270/83// Ibid. 26 paragrafas.

¹⁹⁷ Ibid. 18 paragrafas.

¹⁹⁸ Judgement of the Court of 13 July 1993, case C-330/91 *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*// European Court reports. 1993, P. I-04017.

¹⁹⁹ Judgement of the Court of 15 May 1997, case C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* // European Court reports. 1997, P. I-02471. 24-26 paragrafai.

taikoma kitos valstybės teisė struktūrinis padalinys, tuo tarpu įmonė turi savarankišką juridinį subjektiškumą. Juolab, skirtumai išryškėja kai kalbame apie ribotos atsakomybės įmones. Tokiu atveju skiriasi iš šių dviejų formų atsakomybė – nuolatinės buveinės (filialo) atveju atsakomybė neribota, t.y. už jos prievolės visu savo turtu atsako ją įsteigęs juridinis asmuo, o įmonės atveju – ribota. Visi šie skirtumai yra objektyvus ir tai yra visiškai natūralu, nes jei šios dvi verslo organizavimo formos nesiskirtų viena nuo kitos, tai vienos iš jų pasirinkimo galimybė taptų beprasmė²⁰⁰.

Filialo ir vietinės įmonės apmokestinimo skirtumų santykis taip pat buvo išsamiai nagrinėtas kitoje ETT byloje – *Saint Gobain*²⁰¹. Šios bylos aplinkybės savo esme labai panašios į anksčiau analizuotos bylos *Avoir Fiscal* aplinkybes. Šioje byloje buvo iškeltas klausimas ar Prancūzijos kompanijos filialas, įsteigtas Vokietijoje, turi teisę pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis taikomomis kompanijų grupėms, t.y. dalyvavimo išimtimi (*angl. participation exemption*) ir mokesčio atskaitymo (*angl. tax credit*) galimybe dividendų, mokamų nuo filialo užsienio (t.y. tiek kitų Europos Sąjungos narių, tiek trečiųjų valstybių) kompanijose turimų akcijų, atžvilgiu. Atitinkamos mokesčio lengvatos buvo suteiktos Vokietijos įmonėms mokestinių sutarčių su kitomis valstybėmis arba nacionalinės Vokietijos teisės pagrindu.

ETT konstatavo, kad „<...> atsisakymas suteikti mokesčines lengvatas Vokietijoje esančioms kompanijų nerezidenčių nuolatinėms buveinėms, sumenkina patrauklumą tokioms kompanijoms turėti Vokietijoje tarpines korporatyvinės kontrolės grandis (*angl. “intercorporate holdings”*) filialų forma, nes pagal Vokietijos teisę ir dvigubo apmokestinimo sutartis tokios mokesčines lengvatos suteikiamos tik Vokietijoje esančioms dukterinėms įmonėms, kurios, būdamos atskirais juridiniais asmenimis, turi neribotą mokesčinę atsakomybę, o tai riboja laisvę ekonominei veiklai kitoje valstybėje narėje pasirinkti labiausiai tinkamą teisinę formą <...>. Skirtingas kompanijų nerezidenčių filialų traktavimas, lyginant juos su kompanijomis rezidentėmis, o taip pat antrinio įsisteigimo laisvės ribojimas turi būti laikomi vienu mišriu Sutarties 52 ir 58 straipsnių pažeidimu“²⁰². Toliau teismas analogiškai *Avoir Fiscal* bylos argumentacijai nustatė, kad iš užsienio gautų dividendų apmokestinimo prasme (t.y. tokie dividendai įtraukiami į mokesčio bazę) užsienio įmonių filialai ir vietinės kompanijos buvo tapačiose stacijose, nepaisant to, kad vienu mokesčine atsakomybė ribota, o kitų – ne²⁰³. Teismas atvirksčiai, pabrėžė tai, jog mokesčines atsakomybės ribų buvimas ar nebuvimas šiuo atveju negali būti laikomas reikšmingu, nes iš tiesų, dėl aptariamų lengvatų, yra sukuriamas priešingas

²⁰⁰ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 88.

²⁰¹ Judgement of the Court of 21 September 1999, case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* // European Court reports. 1999, P. I-06161.

²⁰² Judgement of the Court of 21 September 1999, case C-307/97// Ibid. 42-43 paragrafai.

²⁰³ Apie ribotą ir neribotą mokesčinę atsakomybę žr. šio darbo P. 8-9.

efektas: Vokietijos kompanijos (rezidentai), nors ir būdamos teoriškai neribotos mokesstinės atsakomybės, dėl tokio reguliavimo (t.y. taikomų lengvatų) iš tiesų neturi pareigos mokėti mokesčių nuo iš tam tikrų užsienio kompanijų gautų dividendų, tuo tarpu nerezidentų filialai, būdami ribotos atsakomybės (turėdami pareigą mokėti mokesčius tik nuo Vokietijoje sugeneruotų pajamų), privalo mokėti mokesť nuo tapačių, iš užsienio gautų dividendų.

Vokietijos Vyriausybė pateikė svarbų argumentą, siekdama įtikinti teisną, kad kompanijų nerezidentų filialai ir Vokietijos kompanijos rezidentės nėra tapačiose situacijose (beje tapatų argumentą buvo iškėlus ir Prancūzijos Vyriausybė *Avoir Fiscal* byloje). Argumento esmė slypėjo tame, kad, jei pajamos, gautos dividendų forma, vėliau būtų išmokamos vokiškų kompanijų į užsienį, jų akcininkams, tai Vokietija galėtų apmokestinti tokį kapitalo pasitraukimą taikydama mokesť prie pajamų šaltinio, tuo tarpu toks mokesť negalėtų būti taikomas tuo atveju, kai dividendų pavidalu gautas pajamas į savo centrinės būstinės valstybę esančią užsienyje pervestų filialas, nes tai nebūtų laikoma dividendų išmokėjimu, o viso labo pinigų iš vienos kompanijos sąskaitos pervedimu į kitą (filialas ir jį įsteigusi nerezidente kompanija iš tiesų yra vienas ir tas pats subjektas). Tačiau teismas, remdamasis savo sprendimais kitose bylose²⁰⁴, atmetė tokius argumentus, teigdamas, kad pajamų Vokietijos nacionaliniame biudžete sumažėjimas nėra tinkamas argumentas pagrįsti skirtingą traktavimą. ETT taip pat pasirėmė savo samprotavimais išdėstytais *Avoir Fiscal* ir *Commerzbank* bylose teigdamas, kad tam tikros naudos sukūrimas²⁰⁵ negali pateisinti skirtingo traktavimo. Pažymėtina, kad šiuo metu argumentą analogišką tam kurį naudojo Vokietijos Vyriausybė būtų sudėtinga pateikti, nes remiantis Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyva dividendų mokėjimai tarp susijusių įmonių Europos Sąjungoje negali būti apmokestinami mokesčiu prie pajamų šaltinio²⁰⁶.

Vis tik šioje byloje Teismas pateikė labai svarbią išvadą mokesťinių sutarčių, sudarytų su trečiosiomis valstybėmis atžvilgiu. Kaip jau buvo minėta aukščiau, mokesťinės lengvatos buvo suteiktos mokesťinių sutarčių pagrindu. Konkrečiai šiuo atveju tokios mokesťinės sutartys buvo sudarytos su JAV ir Šveicarija. Teismas pakartojo savo samprotavimus, išsakytus ankstesnėse bylose, kad tiesioginių mokesčių reglamentavimas iš esmės patenka į valstybių narių kompetenciją, o sudarydamos mokesťines sutartis jos gali elgtis laisvai, nustatydamos atitinkamus kriterijus dėl mokesťinių jurisdikcijų pasidalijimo, bet privalo paisyti Bendrijos teisės nuostatų. Tačiau taip pat sprendime ETT vienareikšmiškai pasisakė, kad mokesťinių

²⁰⁴ Teismas rėmėsi savo sprendimu byloje C-264/96// žr. Judgement of the Court of 16 July 1998, case C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*// European Court reports. 1998, P. I-04695.

²⁰⁵ Nauda pasireiškia tuo, kad iš pradžių filialas nemoka mokesčio nuo iš užsienio gautų dividendų, o vėliau nemoka jokio mokesčio prie pajamų šaltinio buvimo vietos valstybei pervesdamas pinigus į užsienį savo kompanijai steigėjai.

²⁰⁶ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms// Oficialusis leidinys. 1990, L 225.

sutarčių, sudarytų tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių atveju, lygaus traktavimo principas²⁰⁷ reikalauja, kad valstybė narė, esanti mokestinės sutarties šalimi išplėstų sutartimi suteikiamas lengvatas tokiais pat pagrindais ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių kompanijų filialams esantiems toje valstybėje. Teismas pabrėžė, kad toks lengvatų išplėtimas neprieštarautų tokios valstybės narės įsipareigojimams pagal sutartį, o taip pat nesukurtų nei papildomų pareigų nei teisių trečiosioms valstybėms, tokių sutarčių šalims²⁰⁸.

Tačiau literatūroje tokios ETT išvados yra gana smarkiai kritikuojamos visų pirma, todėl, kad mokestinių sutarčių nauda, remiantis abipusiškumo principu, yra skirta tik vienos arba kitos valstybės rezidentams, nes nepagrįstas naudos išplėtimas trečiosios valstybės rezidentams sukurtų nepageidaujamą trišalę situaciją, kur kitos valstybės, nesančios konkrečios mokestinės sutarties šalimi, rezidentas galėtų naudotis jos teikiamais privalumais²⁰⁹. Be to, jei rezidento, įsteigusio filialą, valstybė (aptariamoje byloje Prancūzija) taiko kredito (atskaitymo) metodą²¹⁰ dvigubo apmokestinimo panaikinimui, tai pats rezidentas dėl tokių ETT išvadų negauna jokios naudos, nes neapmokestinus iš užsienio gautų dividendų filialo valstybėje nebus ko atskaityti nuo mokesčio apskaičiuoto paties rezidento valstybėje, nes į mokesčio bazę pastarajam mokesčiui apskaičiuoti bus įtrauktos ir filialo pajamos. Todėl, regis, nuo tokio ETT sprendimo laimi viso labo tik tokio rezidento valstybė (šiuo atveju Prancūzija), nes į jos biudžeta surenkama daugiau įplaukų²¹¹.

3.2.2. Asmeninės lengvatos pagal tarptautinę mokesčių teisę ir Bendrijos teisę

ETT praktika rodo, kad reikia skirti objektyvias mokestines lengvatas²¹² (t.y. su pajamomis glaudžiai susijusių tam tikrą naudą, pavyzdžiui, išlaidų susijusių su pajamų uždirbimu atskaitymas ar pan.) ir asmenines lengvatas (pavyzdžiui, su tam tikromis asmeninėmis

²⁰⁷ Šiam principui apibūdinti šiuo atveju teismo sprendime angli kalba vartojamas terminas „national treatment“, kuris iš esmės atitinka terminą „equal treatment“ ir reiškia lygybės principą.

²⁰⁸ Judgement of the Court of 21 September 1999, case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* // European Court reports. 1999, P. I-06161. 58-59 paragrafai.

²⁰⁹ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 91.

²¹⁰ Apie kredito (atskaitymo) metodą panaikinant dvigubą apmokestinimą žr. šio darbo P. 27.

²¹¹ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 91.

²¹² Remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 8 d., mokesčio lengvata, tai mokesčių mokėtojiui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis.// Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. Autorius mokestinės lengvatos sąvokai šiame poskyryje suteiks šiek tiek platesnį turinį ir šiuo terminu vadins įvairias mokesčių mokėtojų teises dėl kurių sumažėja mokestinė našta (išmokos (pašalpas); atleidimai nuo mokesčio, žemesni tarifai, sumažinta mokesčio bazė bei kitokios priemonės, kurios apibendrintai galėtų būti vadinamos tam tikra mokestine nauda (literatūroje dažnai sutinkamo angliško termino „tax benefits“ vertimas). Šios priemonės detalios šiame darbe nebus nagrinėjamos, nes jų suteikimo mechanizmai dažnai nustatomi sudėtingomis techninio pobūdžio mokestinėmis taisyklėmis).

aplinkybėmis susijusi nauda, tokia kaip bazinės išmokos (pašalpos), pajamų dalinimas tarp sutuoktinių ir kiti atskaitymai susiję su asmeninėm ir šeimyninėm aplinkybėm). Remiantis esamais ETT sprendimais galima teigti, kad šaltinio valstybė turi suteikti su pajamomis susijusias lengvatas nerezidentams, lygiai taip pat kaip ir jos pačios rezidentams, todėl, kad tokio tipo mokestinė nauda yra objektyviai tokia pati tiek rezidentams, tiek nerezidentams. Taigi, tuo atveju, kai, pavyzdžiui, šaltinio valstybės rezidentas turi teisę atskaityti iš savo pajamų kelionės išlaidas, ar išlaidas rūbams bei profesinei literatūrai, tai kitos valstybės, Europos Sąjungos narės, rezidentas dirbantis tokioje valstybėje taip pat turėtų turėti analogišką teisę atskaityti, tiek kiek tokie atskaitymai yra susiję su pajamomis gaunamomis iš šaltinio valstybės²¹³.

Kadangi su pajamomis susijusios mokestinės lengvatos gali būti priskiriamos konkrečioms pajamų dalims, todėl teoriškai jas galima priskirti arba rezidavimo valstybei, arba šaltinio valstybei, priklausomai nuo to kur buvo sugeneruotos konkrečios pajamos. Tuo tarpu asmeninės lengvatos nėra susijusios su jokia specifine pajamų dalimi. Jos susijusios su asmeninėmis aplinkybėmis, tokiomis kaip vedybinė padėtis, vaikų skaičius šeimoje, ligos, mokesčio mokėtojo amžius, ir t.t. Dėl to tokios aplinkybės negali būti vienareikšmiškai priskiriamos rezidavimo valstybei, ar šaltinio valstybei. Išlaidos, kurias siekiama kompensuoti asmeninėmis lengvatomis yra sietinos su bendru mokesčio mokėtojo finansiniu pajėgumu, o ne su konkrečia pajamų dalimi. Būtent todėl asmeninės mokestinės lengvatos iš esmės turi būti suteikiamos tik vieną kartą (nes asmuo turi tik vieną asmeninių aplinkybių „rinkinį“)²¹⁴.

Tarptautinėje mokesčių teisėje ir praktikoje yra aiškiai įtvirtinta taisyklė, kad į asmenines aplinkybes turi atsižvelgti būtent namų (rezidavimo) valstybė. Taip yra dėl to, kad (i) namų valstybė apmokestina pasaulines rezidento pajamas (t.y. bendrą pajėgumą mokėti) ir (ii) namų valstybė yra daug geresnėje pozicijoje nustatyti asmenines mokesčio mokėtojo aplinkybes, kadangi jis ten nuolat gyvena. Vadinasi, remiantis tarptautine mokesčių teise šaltinio valstybė neturi rūpintis asmeninių aplinkybių nustatymu ir į jas atsižvelgti. Pagrindinių laisvių kontekste šaltinio valstybės rezidentai ir nerezidentai šiuo aspektu nėra objektyviai toje pačioje situacijoje, nes nerezidentai asmenines lengvatas gauna iš namų valstybės²¹⁵.

Tačiau situacija tampa kur kas sudėtingesnė, jei nerezidentas didžiąją dalį savo pajamų (arba visas pajamas) uždirba šaltinio valstybėje, ko pasėkoje jam neužtenka apmokestinamų pajamų gaunamų namų valstybėje, tam, kad jam būtų suteikiama atitinkama asmeninė mokestinė

²¹³ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 48-49.

²¹⁴ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. Ibid. P 49.

²¹⁵ Farmer P. *Article 48 EC and the Taxation of Frontier Workers*// *European Law Review*. 1995, vol. 20, No. 3. P. 311.

lengvata. Būtent šį aspektą nagrinėjo ETT *Schumacker* byloje²¹⁶. Ponas Schumackeris buvo Belgijos rezidentas, kuris visas savo pajamas uždirbo Vokietijoje ir dėl to buvo atleistas nuo Belgijos mokesčių (nes visos jo pajamos buvo apmokestinamos Vokietijoje). Ko pasekmė buvo tai, kad jis negalėjo pasinaudoti tam tikromis asmeninėmis lengvatomis ir su asmeninėmis aplinkybėmis susijusiais atskaitymais (nes paprasčiausiai negaudavo Belgijoje apmokestinamų pajamų, nuo kurių būtų galima padaryti atitinkamus atskaitymus). Todėl ponas Schumackeris pareikalavo Vokietijos mokesčių administratoriaus suteikti jam tokias asmenines lengvatas (mokestinę naudą), kurias gauna Vokietijos rezidentai. Teismas šioje byloje pažymėjo, kad faktiškai rezidentų ir nerezidentų padėtis asmeninių lengvatų aspektu nėra tapati. Tačiau sprendime taip pat pabrėžė, kad „mokestinės lengvatos, kuri nėra suteikiama nerezidentui atveju skirtumas šių dviejų kategorijų (t.y. rezidentų ir nerezidentų, autoriaus pastaba), traktavime gali <...> sukurti diskriminacinę situaciją, tuo atveju, kai nėra atitinkamo objektyvaus skirtumo, pateisinančio skirtingą traktavimą<...>“²¹⁷. Teismo nuomone, šioje byloje objektyvaus skirtumo tarp p. Schumacker'io ir vietinių Vokietijos rezidentų nebuvo, nes visas savo apmokestinamas pajamas jis gaudavo būtent Vokietijoje. Todėl ETT vienareikšmiškai pasisakė, kad „Nerezidento, gaunančio didžiąją dalį asmeninių ir beveik visas šeimynines pajamas (pabraukta autoriaus) kitoje nei jo rezidavimo Valstybėje Narėje, diskriminacija atsiranda todėl, kad į jo asmenines bei šeimynines aplinkybes neatsižvelgia nei jo rezidavimo Valstybė, nei Valstybė kurioje jis dirba“²¹⁸. Savo išvadoje atsakydamas Vokietijos teismui ETT pabrėžė, kad EB sutarties „49 straipsnis (dabartinis 39, autorius) <...> draudžia tokių Valstybės narės taisyklių, kuriomis vadovaujantis darbuotojas, kitos Valstybės narės pilietis ir rezidentas, dirbantis pirmojoje Valstybėje yra apmokestinamas labiau nei darbuotojas, reziduojantis pirmojoje Valstybėje <...>, su sąlyga <...>, kad antrosios Valstybės pilietis gauna visas arba beveik visas savo pajamas (pabraukta autoriaus) iš darbo, atliekamo pirmojoje Valstybėje, ir negauna antrojoje Valstybėje pakankamai pajamų, kad būtų ten apmokestintas ir tai leistų jam pasiremti jo asmeninėmis ir šeimyninėmis aplinkybėmis“²¹⁹. Nors Vokietijos Vyriausybė pateikė argumentą, kad šaltinio valstybė objektyviai negali nustatyti (patikrinti) ne jos rezidento asmenines ir/ar šeimynines aplinkybes, tačiau Teismas atmetė tokį pasiteisinimą, teigdamas, jog Vokietija galėtų pasinaudoti Bendradarbiavimo direktyvoje²²⁰ nustatytu mechanizmu tam, kad gauti atitinkamą informaciją.

²¹⁶ Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*// European Court reports. 1995, P. I-00225.

²¹⁷ Judgement of the Court of 14 February 1995, case C-279/93// Ibid. 37 paragrafas.

²¹⁸ Ibid. 38 paragrafas.

²¹⁹ Ibid. 41 paragrafas.

²²⁰ 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje// Oficialusis leidinys. 1977, L 336.

Iš ETT sprendimo *Wielockx* byloje²²¹ tapo aišku, kad *Schumacker* bylos sprendime įtvirtintos taisyklės taip pat galioja ir asmenų teikiančių paslaugas (t.y. ne tik darbuotojų atžvilgiu).

Remiantis šiuo sprendimu panašu, kad ETT nerūpėjo faktinė nauda kurią gauna konkretus mokesčių mokėtojas ar jos apimtis, tol kol mokesčių mokėtojas apskritai gauna kiek nors naudos. Tokia išvada peršasi ypač paanalizavus ETT sprendimą *Gilly* byloje²²², kurioje Teismas nustatė, jog valstybės narės turi teisę remdamosi tarptautine mokesčių teise pačios nustatyti atitinkamus kriterijus, pagal kuriuos yra padalijama tarpusavio fiskalinė jurisdikcija. Šioje byloje remiantis Bendrijos teise buvo ginčijamos tam tikros mokestinės sutarties, sudarytos tarp Vokietijos ir Prancūzijos nuostatos, kurių pritaikymo pasekmė buvo ta, jog mokesčių mokėtojas – šiuo atveju mokytoja Vokietijoje dirbusi Prancūzijos rezidentė, pone Gilly – pritaikius dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmą atsidurdavo prastesnėje padėtyje, nei būtų atsidūrusi, jei uždirbtų visas savo pajamas namų valstybėje. Teismas pasakė, kad net jei vienas iš kriterijų padalinti fiskalinei jurisdikcijai yra pilietybė, tai gali nesukurti diskriminacijos tam tikrais atvejais, nes tai iš esmės neprieštarauja nusistovėjusiai tarptautinei mokesčių teisei. Teismas dar kartą pabrėžė, kad vis tik rezidento ir nerezidento situacijos yra skirtingos, nes nerezidentai gauna tik dalį pajamų šaltinio valstybėje²²³. Kadangi dalis šeimos pajamų buvo gaunama Prancūzijoje (t.y. rezidavimo valstybėje) ir jų pakako tam, kad jos būtų naudojamos gaunant atitinkamas lengvatas, todėl Vokietija, neturėjo pareigos atsižvelgti į p. Gilly asmenines aplinkybes²²⁴.

Literatūroje aukščiau aptartos taisyklės, ETT išvestos sprendimuose *Schumacker* ir *Gilly* bylose yra gana smarkiai kritikuojamos mokesčių teisės specialistų, kurie teigia, jog Teismas priimdamas tokius sprendimus nevisapusiškai įsigilino į nusistovėjusias tarptautinės mokesčių teisės taisykles ir, kad toks sprendimas iš tiesų įneša tik daugiau painiavos, o ne aiškumo į tarptautinio tiesioginio apmokestinimo reglamentavimo sferą²²⁵.

1) Visų pirma yra keliamas neutralumo klausimas, tuo atveju jei mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybė savo mokestinės sutarties pagrindu taiko kredito (atskaitymo) metodą tam,

²²¹ Judgement of the Court of 11 August 1995, case C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*// European Court reports. 1995, P. I-02493.

²²² Judgement of the Court of 12 May 1998, case C-336/96 *Mr. and Mrs. Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* // European Court reports. 1998, P. I-02793.

²²³ Šiuo atveju p. Gilly dirbo mokytoja Vokietijoje ir visas asmenines pajamas, kurios sudarė apytikriai 55 % jos bendrų šeimos pajamų, gaudavo Vokietijoje, tačiau Prancūzijos mokesčių sistema gyventojų pajamų mokesčių tikslais ir atitinkamos mokestinės naudos tikslais skaičiuodavo ne asmenines pajamas, bet šeimos pajams. Taigi, kadangi ponios Gilly vyras dirbo Prancūzijoje ir uždirbdavo apie 45 % visų šeimos pajamų, jos buvo pakankamos (skirtingai nei *Schumacker* byloje) tam, kad abu šeimos nariai galėtų pasinaudoti atitinkamomis teisėmis (gautų tam tikras, nors ir mažesnes, mokestines lengvatas).

²²⁴ Judgement of the Court of 12 May 1998, case C-336/96 *Mr. and Mrs. Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* // European Court reports. 1998, P. I-02793. 24, 30-31, 43, 46-50 paragrafai.

²²⁵ Farmer P. Article 48 EC and the Taxation of Frontier Workers// European Law Review. 1995, vol. 20, No. 3. P. 312-318.; B.Terra, P.Wattel. European Tax Law. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 52-59; 159-165.

kad išvengtų dvigubo apmokestinimo. Pastaruoju atveju, jei mokesčio mokėtojo rezidavimo valstybėje mokesčio tarifas yra pakankamai aukštas, tai mokestinės lengvatos, kurias, remiantis ETT praktika, turi suteikti šaltinio valstybė tokiais pat pagrindais kaip ir savo rezidentams neduos jokios naudos pačiam mokesčio mokėtojui, nes tą sumą, kurią mokesčio mokėtojas gaus iš šaltinio valstybės lengvatų pavidalu, atims jo rezidavimo valstybė, apmokestindama atitinkamai didesniąją dalį jo pajamų (nes sumokėjus mažiau mokesčio šaltinio valstybėje, bus galima mažesnę sumą atskaityti rezidavimo valstybėje). Šis neatitikimas veikia tiek su pajamomis susijusią (objektyvią) mokestinę naudą (pvz. galimybę pasinaudoti atskaitymais ir pan.), tiek asmenines mokestines lengvatas (pvz. lengvatinių mokesčio tarifą tam tikros kategorijos asmenims). Dar daugiau, asmeninių lengvatų atveju toks mokesčių mokėtojas niekada negalės patenkinti *Schumacker* byloje nustatyto testo, nes dalis jo pajamų, uždirbtų kitoje valstybėje vistiek bus apmokestinama namuose (vėl gi, jei rezidavimo valstybės taikomas mokesčio tarifas didesnis nei šaltinio valstybės mokesčio tarifas). Atkreiptinas dėmesys, kad absoliuti dauguma Lietuvos sudarytų mokestinių sutarčių nustato kredito (atskaitymo) metodą²²⁶.

2) *Schumacker* byloje išvesta taisyklė taip pat kritikuojama už tai, kad neatsako į klausimą ką daryti tiems mokesčių mokėtojams, kurie visas savo pajams uždirba ne vienoje šaltinio valstybėje, o keliose (sakykim dviejose valstybėse po 50 % pajamų) ir tokiu būdu negali įveikti ETT pateikto testo, t.y. jie nei vienoje iš šaltinio valstybių neuždirba „visų arba beveik visų“ savo pajamų²²⁷.

3) Pagal tarptautinės mokesčių teisės principus, asmuo, uždirbantis dalį pajamų kitoje nei savo rezidavimo valstybėje, visuomet netenka dalies savo lengvatų, dėl to, jog namų (rezidavimo) valstybės taiko visuotinai priimtina proporcingą dvigubo apmokestinimo prevencijos metodą. Valstybės, taikančios atleidimo metodą, apskaičiuoja bendro pasaulinėms mokesčio mokėtojo pajamoms pritaikyto mokesčio sumažėjimą naudodamos trupmeną, kurioje užsienyje uždirbtos pajamos (t.y. tos, kurios atleidžiamos nuo mokesčio) yra skaitiklio vietoje, o namų (rezidavimo) valstybėje uždirbtos pajamos yra vardiklio vietoje. Kredito metodą taikančios valstybės panašiai, proporcingai riboja galimą pritaikyti atskaitymą. Naudojant tokį proporcingą metodą dalis mokesčio mokėtojo lengvatų yra automatiškai perkeliama į šaltinio valstybę, t.y. jei pvz. mokesčio mokėtojas uždirba 40 % bendrų savo pajamų šaltinio valstybėje, tai jam namų valstybėje taikomos lengvatos sumažėja proporcingai, t.y. 40 %. Toks proporcingo metodo naudojimas yra grindžiamas keliais motyvais: (i) dėl galimybės taikyti progresinio atleidimo metodą²²⁸ bei (ii) proporcingą teritorinį asmeninės mokestinės naudos (t.y. su asmeniu susijusių

²²⁶ Žr. šio darbo P. 26-27. Nors taip pat verta paminėti, kad Lietuvos mokesčių tarifai nėra patys didžiausi Europos Sąjungoje.

²²⁷ Žr. šio darbo P. 57.

²²⁸ Žr. šio darbo P. 26.

lengvatų) pasiskirstymą, kuris įvyksta todėl, kad, kaip jau buvo minėta aukščiau, asmeninės lengvatos yra sietinos su bendru mokesčio mokėtojo finansiniu pajėgumu, o ne su konkrečia pajamų dalimi, t.y. jos skaičiuojamos nuo bendrų pajamų, o ne nuo jų dalies uždirbtos namų valstybėje²²⁹.

Akivaizdu, kad ETT neatsižvelgė į visus aukščiau paminėtus aspektus, kuriuos vėliau išskėlė mokesčių specialistai. Pavyzdžiui, *Gilly* byloje, nebuvo atsižvelgta į tai, kad dėl aukščiau apibūdinto proporcingo dvigubo apmokestinimo panaikinimo skaičiavimo metodo, įtvirtinto tarptautinėje mokesčių teisėje, ponios Gilly šeima neteko apytikriai 55 % Prancūzijos nacionalinėje teisėje nustatytų mokesčių lengvatų, tuo pačiu negaudama jokios kompensacijos iš Vokietijos. Tokia pati problema gali būti nustatyta analizuojant ir kitą, analogišką ETT sprendimą *Gschwind* byloje²³⁰.

3.3. Diskriminacijos draudimas ir palankiausios šalies režimas Bendrijos teisėje

Nors rodosi, kad iš ETT jurisprudencijos galima aiškiai išvesti nediskriminacijos principo egzistavimą Bendrijoje, o taip pat valstybių narių pareigą elgtis su kitų Europos Sąjungos valstybių narių piliečiais (juridiniais asmenimis, kuriems taikoma kitos valstybės narės teisė) taip pat kaip su savo, literatūroje neretai buvo keliamas klausimas, kaip valstybės narės turi elgtis su skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių piliečiais. Šis klausimas atsiremia į gana gausiai nagrinėtą palankiausios šalies režimo suteikimo kitų valstybių mokesčių mokėtojams problemą²³¹. Pažymėtina, kad šis klausimas, t.y. palankiausio nacionalinio režimo (ar statuso) taikymo klausimas, itin aktualus, tiesioginio apmokestinimo srityje, atsižvelgiant į tą faktą, kad valstybės ES narės yra sudariusios daugybę skirtingų mokesčių sutarčių tarpusavyje, o taip pat su trečiosiomis valstybėmis, kurių pagrindu vieni mokesčių mokėtojai atsiduria palankesnėje padėtyje nei kiti. Tokia situacija gali sukelti pasekmės, kur vienos valstybės rezidentas, ES valstybei priklausantis asmuo ar trečiosios valstybės pilietis, bus palankesnėje situacijoje nei

²²⁹ Literatūroje taip pat išskiriama, kad tai, jog šaltinio valstybė atsižvelgia tik į pajamas, kurios yra susijusios su ja (nors norint atitinkamai suteikti šaltinio valstybei perkeltų mokesčių lengvatų dalį, reikėtų atsižvelgti į bendras, pasaulines mokesčio mokėtojo pajamas) nėra vienareikšmiškai blogai mokesčių mokėtojui, nes šaltinio valstybė tokiu būdu negali pritaikyti progresinio mokesčio (jei žinoma toks yra įtvirtintas jos nacionalinėje teisėje), kuris antraip būtų pritaikomas taip kaip namų valstybėje. Literatūroje taip pat pabrėžiama, kad būtent dėl šios paslėptos naudos, yra plačiai paplitę atlyginimo už darbą/paslaugas padalinimo kontraktai, sudaromi su nuolat keliaujančiais tarptautinių įmonių vadovais.// plačiau žr. Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001. P. 53-55.

²³⁰ Judgement of the Court of 14 September 1999, case C-391/97 *Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-Außenstadt* // European Court reports. 1999, P. I-05451.

²³¹ Plačiau žr. Thömmes O. *A Tax Treaty for Europe an Independent View Under EU Law*. Confédération Fiscale Européenne // http://www.cfe-eutax.org/pdf_word_documents/Forum2005/Thommes.doc; prisijungimo laikas 2006 11 07.

kitos ES valstybės pilietis. Taigi, didžiausio palankumo statuso taikymas tarptautinėje mokesčių teisėje iš esmės susijęs su dviejų nerezidentų skirtingo traktavimo panaikinimu.

Palankiausios šalies režimas arba didžiausio palankumo režimas (statusas) (*angl. most favored nation treatment*) yra terminas dažniausiai pasitaikantis tarptautinių investicijų teisės srityje. Tai stipri ekonominių santykių liberalizavimo priemonė²³². Dar 1978 metai Tarptautinės Teisės Komisija atliko tyrimą didžiausio palankumo statuso srityje ir šį terminą apibūdino taip: „[d]idžiausio palankumo statusas yra toks suteikiančiosios valstybės valstybei naudos gavėjai, arba asmenims, ar daiktams, kurie yra tam tikrame apibrėžtame santykiyje su pastarąja valstybe, taikomas statusas, kuris yra nemažiau palankus nei statusas, suteikiančiosios valstybės taikomas trečiajai valstybei, arba asmenims, ar daiktams, kurie yra tam tokiam pačiame santykiyje su pastarąja valstybe“²³³. Kalbant investicijų teisės prasme didžiausio palankumo statuso taikymas reiškia, kad investuotojui, esančiam tam tikroje apibrėžtoje situacijoje (arba jo investicijai), bus taikomos sąlygos, neblogesnės nei investuotojui iš trečiosios šalies (arba jo investicijai), kuris yra tokioje pačioje situacijoje.

Nemažai tarptautinių sutarčių ekonominio bendradarbiavimo srityje, nustato didžiausio palankumo statuso taikymą²³⁴, tačiau EB sutartis tiesiogiai to nenumato. Didžiausio palankumo statusas (ar principas) ir nacionalinio traktavimo principas yra du kertiniai Pasaulio Prekybos Organizacijos daugiašalės prekybos sistemos pagrindai²³⁵. Abu principai papildo vienas kitą, sukurdami tam tikrą nediskriminavimo sistemą. Abu principai išplaukia iš plačiai suprantamos vienodo ekonominės veiklos traktavimo ir nediskriminavimo tarptautinėse situacijose idėjos. Gali kilti klausimas, kodėl EB sutartyje įtvirtintas nacionalinio traktavimo principas, tačiau sutarties tekstas nieko nekalba apie didžiausio palankumo statusą, kuris iš tiesų yra kitas nediskriminavimo principo ramstis ir kuris iš tiesų gali būti kaip išvedamas iš nacionalinio traktavimo taisyklių. Būtent iš čia išvedama prielaida, kad didžiausio palankumo statusą galima išvesti iš EB sutarties tikslo, t.y. glaudžiausio įmanomo šalių bendradarbiavimo, siekiant sukurti

²³² OECD Directorate for Financial and Enterprise Affairs. Working Papers on International Investment. No. 2004/2. Most-Favoured-Nation Treatment in International Investment Law. 2004. P. 2.// <http://www.oecd.org/dataoecd/21/37/33773085.pdf>; prisijungimo laikas 2006 11 20.

²³³ Art. 5 of the Draft articles on most favored nation clauses (ILC Draft). Yearbook of International Law Commission. 1978, Vol. II, Part Two, P. 21.

²³⁴ Pavyzdžiui, žr. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Indijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl prekybinio ir ekonominio bendradarbiavimo// Valstybės žinios. 1995, Nr. 75-1748. II str. (a) punktas; Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1763. 3 str. 2 dalis; Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1766. II str. 1 dalis.

²³⁵ General Agreement on Tariffs in Services (GATS), II str. II d.// http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf; prisijungimo laikas 2006 11 20.

bendrają rinką ir ekonominę sąjungą²³⁶, juk negali ES priklausanti šalis mažiau palankiai traktuoti vienos ES šalies pilietį, nei kitos, arba nei trečiosios šalies pilietį.

Klasikinio požiūrio atstovai teigia, kad palankiausios šalies režimo taikymas turi būti suprantamas, kaip tokia sistema, pagal kurią valstybės narės A rezidentas gaunantis pajamų valstybėje narėje B, remiasi mokesčine sutartimi tarp valstybės narės B ir valstybės C, kur C gali būti valstybe nare arba trečiąja valstybe²³⁷. Literatūroje taip pat išskiriami ir kiti, dar platesni požiūriai. Vieno jų, kuris sąlyginai galėtų būti pavadintas „atvirkštiniu“, atstovai žvelgia į tą pačią problemą iš namų valstybės perspektyvos. Pastaruoju atveju valstybės narės A rezidentas, gaunantis pajamų valstybėje narėje B galėtų remtis mokesčine sutartimi tarp valstybės narės A ir valstybės C, kur valstybė C gali būti Europos Sąjungos narė arba ne. Taip pat išskiriamas pats plačiausias požiūris, kurio atstovai teigia, jog galėtų būti svarstoma esą Bendrijos teisė leidžia bet kuriai valstybei nariai priskiriamam rezidentui remtis bet kurios kitos valstybės narės sudaryta mokesčine sutartimi su dar kita valstybe nare arba su tračiąja valstybe. Tačiau, toks požiūris literatūroje kritikuojamas, kaip aiškiai nepriimtinas, nes Bendrijos teisė, tokioje padėtyje, kokioje ji yra šiandien neleidžia teigti esant tokiai galimybei²³⁸.

Bet kuriuo atveju, ginčai dėl klasikinio požiūrio pritaikymo galimybės Europos Sąjungoje buvo pasiekę tam tikrą lygmenį ne be pagrindo. Visų pirma teleologinis EB sutarties 14 straipsnio, kuris ir buvo įtrauktas į sutarties tekstą kaip tik tam, kad užtikrinti tikrosios bendrosios rinkos sukūrimą, interpretavimas užkerta kelią valstybėms Europos Sąjungos narėms traktuoti vienai kitą kaip trečiąją šalį²³⁹. Taip pat buvo remiamasi daugeliu aukščiau aptartų ETT sprendimų, kurie tarsi netiesiogiai leido teigti esant galimybei pasinaudoti naudingiausios mokesčinės sutarties nuostatomis pajamų šaltinio valstybėje (pvz. sprendimas *Saint Gobain* byloje, kur Vokietija buvo įpareigota išplėsti jos mokesčinių sutarčių su JAV ir Šveicarija taikymo apimtį taip pat ir ne jos rezidentų nuolatinėms buveinėms, esančioms Vokietijoje)²⁴⁰.

Tačiau taip pat buvo nemažai tokios pozicijos priešininkų, kurie teigia, remdamiesi daugiausia praktiniais, politiniais argumentais griežtai prieštaravo tam, kad didžiausio palankumo režimas gali būti išvedamas iš Bendrijos teisės. Oponentai teigė, kad didžiausio

²³⁶ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2. 2 str.

²³⁷ Klasikinis šios sistemos pavyzdys yra mokesčio prie pajamų šaltinio taikymo klausimas, kur mokesčinėje sutartyje tarp valstybių B ir C yra nustatytas palankesnis atitinkamoms pajamoms taikomas mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas.// plačiau žr. Schuch J. Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?// Tax Treaties and EC Law./ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. P. 87-125.

²³⁸ Kofler G.W. Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?// Houston Business and Tax Law Journal. 2005, No. 5, P. 19

²³⁹ Kofler G.W. Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation Ibid. P. 33

²⁴⁰ Pagrindė autoriai rėmėsi *Humbel, Open Skies, Bachmann, Halliburton, Schumacker, Gilly, Saint Gobain, Metallgesellschaft* bylomis, interpretuodami konkrečius ETT pasisakymus įvairiais klausimais.// plačiau žr. Schuch J. Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?// Tax Treaties and EC Law./ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. P. 87-125.

palankumo režimo taikymas yra beprasmiškas, nes nacionalinio traktavimo principas (lygybės ar nediskriminavimo principas) yra daug pažangesnis ir labiau integruojantis nei didžiausio palankumo režimas. Teigiama, kad didžiausio palankumo statuso taikymas įneštu daug chaoso ir leistų mokesčių mokėtojams sukčiauti, dirbtinai kuriant įvairias schemas tam, kad būtų išvengta mokesčių, taip pat būtų labai pakenkta valstybių narių biudžetams, nacionalinių mokesčių sistemų integralumui, o to pačiu ir viešajam interesui²⁴¹.

Visas teorines diskusijas ir ginčus nutraukė ETT sprendimas *D* byloje²⁴². Šioje byloje Vokietijos pilietis ginčijosi su Nyderlandų mokesčių inspekcija dėl galimybės pasinaudoti turto mokesčio, skaičiuojamo nuo turimo Nyderlanduose nekilnojamojo turto, lengvata, kuri buvo suteikiama Nyderlandų rezidentams nacionalinės teisės pagrindu, o taip pat Belgijos rezidentams mokestinės sutarties sudarytos tarp Nyderlandų ir Belgijos pagrindu. Pažymėtina, kad pagal Nyderlandų nacionalinę teisę pasinaudoti atitinkama mokesčio lengvata taip pat galėjo ir asmenys nesantys Nyderlandų rezidentais, tačiau turintys ten nemažiau kaip 90 % savo nekilnojamojo turto Nyderlanduose.

Ponas D, būdamas Vokietijos piliečiu ir rezidentu bei turėdamas tik apie 10 % savo nekilnojamojo turto Nyderlanduose siekė, kad jam būtų suteikta atitinkama mokesčio lengvata. ETT atmetė pirmąjį pareiškėjo argumentą remdamasis savo samprotavimais *Schumacker* byloje ir pasakydamas, kad šiuo konkrečiu atveju ponas D, negali būti prilygintas Nyderlandų rezidentui, nes didžioji dalis jo nekilnojamojo turto yra ne Nyderlanduose, o Vokietijoje, kur analogiškas mokestis apskritai nėra taikomas²⁴³.

Kaip vieną iš alternatyvių argumentų pareiškėjas pateikė samprotavimus, kuriais save palygino su analogiškose jam aplinkybėse esančiu Belgijos rezidentu, kuris remdamasis mokestinės sutarties, sudarytos tarp Belgijos ir Nyderlandų nuostatomis, turėtų teisę pasinaudoti tokia lengvata nepaisant to, kad jo turtas turimas Nyderlanduose sudarytų tik 10 % viso turimo nekilnojamojo turto. Tačiau Teismas taip pat vienareikšmiškai atmetė ir šiuos argumentus. ETT pabrėžė, kad gali būti tam tikrų situacijų, kai valstybės narės privalo išplėsti tam tikrą mokestinių sutarčių, sudarytų su trečiosiomis šalimis, teikiamą naudą taip pat ir kitų valstybių narių rezidentams, konkrečiai nuolatinėms buveinėms įsikūrusioms toje valstybėje narėje, tai atvejais, kai tokios nuolatinės buveinės yra objektyviai palyginamoje situacijoje su vietiniais rezidentais (*Saint Gobain* byla). Tačiau Teismas pastebėjo, kad šiuo atveju ponas D nėra objektyviai sulyginamoje situacijoje su Nyderlandų rezidentu (nes neturi pakankamai nekilnojamojo turto Nyderlanduose), o klausimas liečia dviejų nerezidentų (t.y. Belgijos ir Vokietijos piliečių

²⁴¹ Kofler G.W. Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties? // Houston Business and Tax Law Journal. 2005, No. 5, P. 19, 33.

²⁴² Judgement of the Court of 5 July 2005, case C-376/03 *D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* // European Court reports. 2005, P. I-5821.

²⁴³ Judgement of the Court of 5 July 2005, case Nr. C-376/03 // Ibid. 41-43 paragraphai.

Nyderlanduose turimo nekilnojamojo turto apmokestinimo atžvilgiu) padėčių sulyginimą. Teismo nuomone, atitinkamos mokestinės sutarties nuostatos yra skirtos tam, kad nustatytų atitinkamas taisykles, kurių pagrindu yra paskirstoma fiskalinė jurisdikcija tarp Nyderlandų ir Belgijos valstybių ir atspindi atitinkamą abipusiškumo principą. Tokių tarpusavio išipareigojimų (t.y. pareigos suteikti atitinkamas lengvatas) taikymas tik susitariančiųjų valstybių piliečiams yra „<...> neišvengiama dvigubo apmokestinimo konvencijų pasekmė (angl. “*inherent consequence of bilateral double taxation conventions*”, autoriaus pastaba). Iš to seka, kad mokesčių mokėtojas esantis rezidentu Belgijoje yra netapančioje situacijoje kaip mokesčių mokėtojas reziduojantis už Belgijos ribų tiek kiek tai susiję su turto mokesčių, taikomu nekilnojamajam turtui, esančiam Nyderlanduose²⁴⁴. Be to, Teismas pridūrė, kad tokios taisyklės negali būti laikomos tam tikra nauda, kurią galima taikyti ar suteikti atskirai nuo visos konvencijos (t.y. konkrečios mokestinės sutarties), nes jos yra integrali konvencijos dalis ir prisideda prie bendro joje nustatyto šalių teisių ir pareigų balanso²⁴⁵.

Tokia ETT argumentacija daugeliui gali sukelti abejonių. Autoriaus nuomone, tokius pat argumentus buvo galima naudoti taip pat ir aukščiau aptartose *Avoir Fiscal* bei *Saint Gobain* bylose, kuriose buvo pasiektas priešingas sprendimas, taip pat teigiant, kad atitinkamos mokestinių sutarčių nuostatos yra integrali atitinkamų sutarčių dalis ir negali būti taikomos atskirai nuo visos sutarties. Juk lygiai tokia pati „neišvengiama“ mokestinių sutarčių sudarytu tarp Vokietijos ir JAV ar Šveicarijos pasekmė, kad jų nuostatos taikomos būtent šių šalių rezidentams. Taip pat pažymėtina, kad šiuo atveju Nyderlandų ir Belgijos sudarytoje mokestinėje sutartyje įtvirtinta Belgijos rezidentų teisė negalėjo būti išvedama iš abipusiškumo principo (priešingai nei konstatavo Teismas), nes Belgija apskritai netaiko turto mokesčio²⁴⁶. Antra vertus, autoriaus nuomone, išvada šioje byloje buvo teisinga, nes kaip ETT teisingai pastebėjo, kad šiuo atveju yra lyginamos dviejų nerezidentų padėtys ir šiuo aspektu *D* byla skiriasi nuo ankstesnių.

Bet kuriuo atveju, teismo jurisprudencija tiesioginių mokesčių srityje darosi labai kazuistiška ir nenuspėjama. Kitą vertus, iš dalies galima suprasti ir pateisinti Teismą, nes jam tenka didelė atsakomybė stengiantis paskatinti valstybes nars vienodinti savo mokesčių sistemas, tam, kad būtų išvengta tokių situacijų. Atsižvelgiant į visas prieš tai analizuotas bylas, galima pagrįstai teigti, kad ETT tam tikra prasme priėjo riba, kurios negalima įveikti be nenumatomų pasekmių valstybėms narėms, negatyviosios integracijos pagalba. Taigi vienintelė išeitis šiuo atveju yra pozityviosios integracijos priemonės.

²⁴⁴ Judgement of the Court of 5 July 2005, case C-376/03 // Ibid. 61-62 paragrafai.

²⁴⁵ Ibid. 63 paragrafas.

²⁴⁶Thömmes O. A Tax Treaty for Europe an Independent View Under EU Law. Confédération Fiscale Européenne // http://www.cfe-eutax.org/pdf_word_documents/Forum2005/Thommes.doc; prisijungimo laikas 2006 11 07.

IŠVADOS

1. Mokestinės sutartys, kaip ir bet kurios kitos ratifikuotos Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys, yra sudedamoji Lietuvos teisės sistemos dalis. Įsigaliojusias ir pradėtas taikyti konkrečiam mokestiniam laikotarpiui mokestines sutartis Lietuvos teismai privalo taikyti tiesiogiai, o esant kolizijai tarp mokestinės sutarties nuostatų ir nacionalinės teisės nuostatų turi būti taikoma mokestinė sutartis.

2. Kadangi mokestinės sutartys yra dvilypės prigimties, t.y. jos yra tiek tarptautinės teisės, tiek nacionalinės mokesčių teisės šaltinis, jos turi būti interpretuojamos atsižvelgiant tiek į tarptautines, tiek į nacionalines teisės interpretavimo taisykles, o jei remiantis šiomis taisyklėmis yra pasiekiamos skirtingos išvados, turi būti vadovujamasi rezultatu gautu interpretuojant tokias sutartis pagal tarptautinę teisę. Svarbu pažymėti, kad remiantis Vienos konvencijos 31 straipsnio 2 bei 3 dalimis, o taip pat 32 straipsniu ypatinga vaidmenį interpretuojant mokestines sutartis užima EBPO modelinės konvencijos nuostatos bei jos komentarai.

3. Mokestinės sutartys turi būti aiškinamos mokesčio mokėtojo naudai, t.y. kaip negalinčios pasunkinti jo mokestinės naštos. Tačiau vienodai svarbu atsižvelgti ir į specifinę kiekvienos bylos situacija ir aiškinti sutartį nepažeidžiant jos objekto ir tikslo, t.y. bet koku atveju mokesčių vengimas ar piktnaudžiavimas mokestinės sutarties suteikiamomis teisėmis neturi būti pateisinamas.

4. EBPO modelinė konvencija yra pagrindinis šaltinis derantis dėl mokestinių sutarčių Europoje. Jos nuostatas atitinka absoliuti dauguma mokestinių sutarčių sudarytų tarp skirtingų Europos ir pasaulio valstybių. Tačiau taip pat atkreiptinas dėmesys, kad, nors ir sudaryta remiantis analogiškais principais, kiekviena mokestinė sutartis turi savo specifikos, nes yra pritaikyta dviejų šalių tarpusavio ekonominių santykių specifikai.

5. Valstybės Europos Sąjungos narės, perduodamos tam tikrą dalį savo suverenių galių Bendrijai, iš esmės išsaugojo savo suverenitetą tiesioginio apmokestinimo srityje. Dėl to EB sutartyje beveik visos mokestinės materialinės teisinės nuostatos tiesiogiai reglamentuoja tik netiesioginių mokesčių sritį. Be to, EB sutartyje taip pat nėra įtvirtinta vienareikšmiško pagrindo valstybėms narėms vienodinti savo mokestines sistemas ir dėl to, siekiant bent tam tikro harmonizavimo Europos Sąjungos institucijoms tenka remtis bendro pobūdžio nuostatomis, t.y. EB sutarties 94 bei 308 straipsniu. Būtent todėl svarbiu veiksmu siekiant tam tikros integracijos ir atitinkamų barjerų bendrosios rinkos sukūrimui ir tinkamam įgyvendinimui panaikinimo, tapo ETT savo sprendimų (t.y. neigiamos

integracijos) pagalba padedantis Europos Sąjungos institucijoms įgyvendinti EB sutartyje nustatytus tikslus.

6. Vis tik, valstybės įstodamos į Europos Sąjungą ir įsipareigodamos sąžiningai vykdyti teises ir pareigas, kylančias iš EB sutarties nuostatų tam tikra apimtimi netiesiogiai apribojo savo suverenias galias, taip pat ir tiesioginio apmokestinimo srityje, nes įsipareigojo nepažeisti pagrindinių Europos Sąjungos teisės principų. Kitaip tariant, kaip ne kartą pažymėjo ETT, valstybės narės privalo įgyvendinti savo diskreciją sutinkamai su Bendrijos teise.

7. Kolizijos tarp mokesčių sutarčių nuostatų bei Bendrijos teisės atveju pirmumą turėtų turėti Bendrijos teisės nuostatos. Visos mokesčių sutartys, sudarytos tarp valstybių, esančių Europos Sąjungos narėmis, negali prieštarauti EB nuostatoms. Toks teiginys grindžiamas EB sutartimi bei Vienos konvencijos 30 straipsnio 3 dalimi. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių sutartys sudarytos tarp Lietuvos ir trečiųjų šalių iki įstojimo į Europos Sąjungą gali „teisėtai“ prieštarauti EB sutarties nuostatoms, tačiau pagal EB sutarties 307 straipsnio 2 dalį Lietuva turi stengtis pašalinti egzistuojančius (jei tokių yra) nesuderinamumus su EB sutartimi. Tuo tarpu mokesčių sutartys sudarytos tarp Lietuvos ir trečiųjų šalių po įstojimo į Europos Sąjungą negali prieštarauti EB sutarties nuostatoms, vadovaujantis EB sutarties 10 straipsniu.

8. Didelis skaičius mokesčių sutarčių kartu su abipusiškumo principu bei Bendrijos teisės nuostatomis, sukūrė beprecedentį mokesčių teisės fragmentacijos lygį Europos Sąjungoje. To pasekmė yra tai, kad tokia didelė mokesčių sutarčių įvairovė neišvengiamai sukelia sunkumų asmenims, siekiantiems laisvai naudotis EB sutartyje įtvirtintomis laisvėmis, nes asmenys yra priversti galvoti apie mokesčių pasekmes, o ne apie verslo priežastis priimdami vienokius ar kitokius sprendimus, o tai trukdo efektyviam bendrosios rinkos įgyvendinimui, o taip pat ir pilnavertei konkurencijai.

9. Nediskriminavimo principas vaidina ypatingą vaidmenį nustatant, ar atitinkamos mokesčių taisyklės, įtvirtintos mokesčių sutartyse prieštarauja Bendrijos teisei ar ne. Šis principas apjungia visas keturias Europos Sąjungos teises ir užtikrina reikiamą jų apsaugą bei įgyvendinimą. Nediskriminavimo principo spragas taip pat užpildo šiuolaikinė, iš ETT jurisprudencijos išvedama, kitų apribojimų draudimo koncepcija.

10. Diskriminacijos draudimas taip pat įtvirtintas ir tarptautinėje mokesčių teisėje, tačiau diskriminacijos sampratos pagal tarptautinę mokesčių teisę bei Europos Sąjungos teisę gana žymiai skiriasi. (i) Diskriminacijos samprata pagal Bendrijos teisę yra daug platesnė, nes apima ne tik tiesioginę, tačiau ir netiesioginę diskriminaciją, o taip yra todėl, kad (ii) Bendrijos teisėje ir naudojamos nevienodos „tapačių aplinkybių“ ir

„sulyginamų situacijų“ sąvokos, (iii) diskriminacijos (bei kitų apribojimų) egzistavimas pagal Bendrijos teisę gali būti pateisintas remiantis arba tiesiogiai EB sutartyje įtvirtintais pagrindais (tiesioginės diskriminacijos atveju), arba imperatyvaus pobūdžio „viešųjų“ ar „bendrųjų interesų“ reikalavimais (netiesioginė diskriminacijos ir kitų ribojimų atveju), o pagal tarptautinę mokesčių teisę diskriminacijos draudimas yra absoliutus. Taip pat svarbu pažymėti, kad netgi nustačius, jog atitinkama priemonė gali būti pateisinama pagal Bendrijos teisę, dar papildomai turi būti sprendžiamas klausimas ar tokia priemonė yra proporcinga siekiamam, kad ir teisėtam, tikslui.

11. Kolizija tarp Europos Sąjungos teisės ir tarptautinės mokesčių teisės pasireiškia tuo, kad tinkamai įgyvendindamos teises ir pareigas, kylančias iš tarptautinės mokesčių teisės, valstybės pažeidžia Bendrijos teisėje užtikrintas pagrindines laisves bei principus. Daugiausia kolizinių situacijų kyla asmenų judėjimo laisvės srityje. Tipinė kolizinė situacija kai skirtingai apmokestinami kitų užsienio bendrovių (kurioms taikoma kitos Europos Sąjungos valstybės narės teisė) filialai ir vietinės įmonės. Pagal ETT praktika, jei kitokios objektyvios aplinkybės yra vienodos, toks skirtingas rezidentų ir nerezidentų apmokestinimas prieštarauja Bendrijos teisei, nes kliudo laisvai pasirinkti antrinio įsisteigimo formą.

12. Remiantis ETT praktika, mokesčių sutarčių, sudarytų su trečiosiomis šalimis teikiama nauda (mokesčių lengvatos) vietinėms įmonėms, taip pat turi būti išplėsta ir užsienio įmonių filialams, esantiems objektyviai sulyginamose situacijose. Tačiau, jei kompanijos, kuri įsteigė filialą namų valstybėje taiko kredito metodą panaikinti dvigubam apmokestinimui su ta valstybe, kurioje yra įsteigtas filialas, tai pati įmonė jokios faktinės naudos negauna, nes jos didesnės pajamos yra apmokestinamos namų valstybėje ir dėl to laimi tik tokios valstybės biudžetas.

13. Fiziniam asmeniui gali būti taikomos su asmeniu susijusios mokesčių lengvatos (dėl tam tikrų asmeninių aplinkybių, kaip amžius, vedybinė padėtis, vaikai ir pan.). Tarptautinėje mokesčių teisėje yra įtvirtinta taisyklė, kad į asmenines lengvatas turi atsižvelgti rezidavimo valstybė, o pajamų šaltinio valstybė gali jų nepaisyti. Tačiau tarptautinė mokesčių teisė nepateikia sprendimo situacijai, kurioje asmuo gauna visas savo pajamas šaltinio valstybėje ir tokiu būdu netenka visų savo asmeninių lengvatų (nes namų valstybėje neturi apmokestinamųjų pajamų). ETT šią problemą stengėsi išspręsti, nustatydamas, kad tokiais atvejais, kai visas arba beveik visas pajamas asmuo uždirba kitoje nei savo rezidavimo valstybėje į asmenines aplinkybes turi atsižvelgti ir atitinkamas lengvatas suteikti šaltinio valstybė.

14. Asmeninių lengvatų bylomis ETT neišsprendė daugybės mokestinių klausimų, t.y. Teismas neatsižvelgė į tai, kad tarptautinėje mokesčių teisėje yra įtvirtintas proporcingo lengvatų pasiskirstymo taisyklė, kuri reiškia, kad asmuo gaudamas dalį pajamų kitoje nei savo rezidavimo valstybėje automatiškai praranda proporcingą dalį savo lengvatų. Ko pasekmė yra ta, kad jei tokio rezidento valstybė yra kredito metodą taikanti šalis ir joje mokesčio tarifas pakankamai aukštai, tai net ir beveik visas savo pajamas uždirbantis asmuo negalės pasinaudoti šaltinio valstybės teikiamomis lengvatomis. Be to, neišsprendžiama problema tų asmenų, kurie gauna tik didesnę dalį pajamų šaltinio valstybėje, tačiau ne „visas“ ar „beveik visas“. Pažymėtina, kad asmeninių lengvatų kontekste yra ir kitų problemų, t.y. neišspręstas klausimas dėl asmenų, kurie visas savo pajamas uždirba ne vienoje šaltinio valstybėje ir tokiu būdu, negali patenkinti ETT nustatyto testo.

15. Literatūroje buvo dažnai keliamas palankiausios šalies režimo taikymo klausimas. Autoriai rėmėsi ne tik EB sutarties aiškinimu, tačiau ir ETT praktika kai kuriose bylose. Tačiau naujausias sprendimas šioje srityje išskleidė abejones. ETT nustatė, kad palankiausios šalies režimas negali būti išvedamas iš Bendrijos teisės ir tokiu būdu suteikė erdvės valstybėms narėms sėkmingai reguliuoti savo tarpusavio santykius mokestinėmis sutartimis.

NAUDOTOS LITERATŪROS SĄRAŠAS

I. NORMINĖ MEDŽIAGA

1. Lietuvos Respublikos teisės aktai

- 1.1. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
- 1.2. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 111-4123.
- 1.3. Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas// Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1948.
- 1.4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 2243.
- 1.5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.
- 1.6. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
- 1.7. Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos ratifikavimo“// Valstybės žinios. 2006, Nr. 5-136.
- 1.8. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Šveicarijos Federalinės Tarybos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ratifikavimo// Valstybės žinios. 2002, Nr. 111-4897.
- 1.9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 159 „Dėl su tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymu susijusių FR0021 (DAS-1), FR0022 (DAS-2), FR0023 (DAS-3) ir FR0254 (DAS-4) formų pildymo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2001, Nr. 56-2014.

2. Tarptautinės sutartys

- 2.1. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.
- 2.2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos// Valstybės žinios. 2005, Nr. 70-2516.
- 2.3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo

- apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos// Valstybės žinios. 2001, Nr. 13-485.
- 2.4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1765.
 - 2.5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1999, Nr. 110-3209.
 - 2.6. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1995, Nr. 13-297.
 - 2.7. Lietuvos Respublikos ir Švedijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1994, Nr. 17-276.
 - 2.8. Lietuvos Respublikos ir Suomijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo// Valstybės žinios. 1994, Nr. 17-276.
 - 2.9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Indijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl prekybinio ir ekonominio bendradarbiavimo// Valstybės žinios. 1995, Nr. 75-1748.
 - 2.10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1763.
 - 2.11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1766. II str. 1 dalis.
 - 2.12. Treaty Establishing the European Community (consolidated text)// Official Journal. 2002, C 325.
 - 2.13. Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės// Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480.
 - 2.14. 90/436/EEC Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustments of profits of associated enterprises-Final Act-Joint Declarations-Unilateral Declarations// Official Journal. 1990, L 225.

3. Europos Bendrijos teisės aktai

- 3.1. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje// Oficialusis leidinys. 1977, L 336.
- 3.2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto

perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą// Oficialusis leidinys. 1990, L 225.

- 3.3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms// Oficialusis leidinys. 1990, L 225.
- 3.4. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments// Official Journal. 2003, L 157.
- 3.5. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States// Official Journal. 2003, L 157.

II SPECIALIOJI LITERATŪRA

1 Monografijos, disertacijos, vadovėliai

- 1.1 Akehurst M., Malanczuk P. Šiuolaikinės tarptautinės teisės įvadas. Vilnius: Eugrimas, 2000.
- 1.2 Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, Second Edition, 1994.
- 1.3 Barnard C. Europos Sąjungos materialinė teisė. Keturios laisvės. Vilnius: Eugrimas, 2006. T. 2.
- 1.4 Birmontienė T., Jarašiūnas E., Kūris E. ir kt. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2001.
- 1.5 Brownlie I. Principles of Public International Law. New York: Oxford University Press, Sixth Edition, 2003.
- 1.6 Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003.
- 1.7 Craig P., De Burca G. EU Law, Text, Cases, and Materials. New York: Oxford University Press, Third Edition, 2003.
- 1.8 Doernberg R.L. International Taxation in a Nutshell. St. Paul: West, a Thomson business, Sixth Edition, 2004.
- 1.9 Edwards W. Europos Sąjungos bendrovių teisė. Vilnius: Eugrimas, 2002.
- 1.10 Gabartas H. Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių įtaka valstybių narių tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S)/ LTU. Vilnius, 2004.
- 1.11 Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

- 1.12 OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005. Paris: OECD Publications, Sixth Edition, 2005.
- 1.13 Shaw M.N. International Law. Cambridge: Cambridge University Press, Fifth Edition, 2003.
- 1.14 Terra B., Wattel P. European Tax Law. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, Third Edition, 2001.
- 1.15 Vėgėlė I. Įmonėms taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. Vilnius: Eugrimas, 2002.
- 1.16 Vitkus G. Europos Sąjunga. Enciklopedinis žinynas. Vilnius: Eugrimas, Antrasis leidimas, 2002.

2 Mokslinės publikacijos

- 2.1 Blue. J.R. The Celtic Tiger Roars Defiantly: Corporation Tax in Ireland and Competition within the European Union// Duke Journal of Comparative and International Law. Spring/Summer, 2000, No. 10.
- 2.2 Cunha P., Carbal P. The Internal Market and Discriminatory Taxation: Just How (Un)Steady is the Ground// European Law Review. 1999, vol. 24, No. 4.
- 2.3 Farmer P. Article 48 EC and the Taxation of Frontier Workers// European Law Review. 1995, vol. 20, No. 3.
- 2.4 Gabartas H. Diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata: lyginamoji tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės analizė// Jurisprudencija. 2003, Nr. 46 (38).
- 2.5 Hamaekers H. International Taxation Trends in Europe// Asia-Pacific Tax Bulletin. February 2003.
- 2.6 Hinnekens. Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules// EC Tax Review. 1994.
- 2.7 Hofbauer I. Tax Treaty Interpretation in Austria// Tax Treaty Interpretation/ ed. Lang. M. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, 2000.
- 2.8 Jann. M. How Does EC Law Affect Benefits Available to Non-Resident Taxpayer under Tax Treaties?// Tax Treaties and EC Law./ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997.
- 2.9 Kofler G.W. Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?// Houston Business and Tax Law Journal. 2005, No. 5.
- 2.10 Kube H.E. Competence Conflicts and Solutions: National Tax Exemptions and Transnational Controls// Columbia Journal of European Law. Fall, 2002, No. 9.

- 2.11 Lehner M. EC Law and the Competence to Abolish Double Taxation// Tax Treaties and EC Law/ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997.
- 2.12 O'Brian M. Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Cooperation// European Law Review. 2005, vol. 30, No. 2.
- 2.13 Schuch J. Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?// Tax Treaties and EC Law./ ed. Gassner W., Lang M., Lechner E. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997.
- 2.14 Stewart M. Commentary// Tax Law Review. New York University School of Law, Fall 2000, No. 54.
- 2.15 Yearbook of International Law Commission. 1978, Vol. II, Part Two.
- 2.16 Wassermeyer F. Does the EC Treaty Force the Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty?// Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law/ ed. Lang M. London; Boston: Kluwer Law International, 1998.

III PRAKTINĖ MEDŽIAGA

1. Lietuvos Respublikos teismų praktika

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo dokumentai

- 1.1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 10 17 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių“ 7 straipsnio ketvirtosios dalies ir 12 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 86-1949.
- 1.2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 03 14 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, Lietuvos Respublikos miškų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės įstatymo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1608 „Dėl statybų privačioje žemėje reglamento patvirtinimo“ patvirtinto statybų privačioje žemėje reglamento nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, Lietuvos Respublikos žemės reformos įstatymo nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnio antrojoje dalyje numatyto žemės sklypų įsigijimo nuosavybės subjektų, tvarkos, sąlygų ir apribojimų konstitucinio įstatymo (1996 m. birželio 20 d. redakcija) nuostatomis, taip pat dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1608 „Dėl statybų privačioje žemėje reglamento Patvirtinimo“ patvirtinto statybų privačioje žemėje reglamento 2 punkto atitikties Lietuvos Respublikos miškų įstatymo, Lietuvos

Respublikos žemės įstatymo nuostatomis“, bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04 // Valstybės žinios. 2006, Nr. 30-1050.

- 1.3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 01 24 išvada „Dėl Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 4, 5, 9, 14 straipsnių ir jos Ketvirtojo protokolo 2 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 9-199.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika

- 1.4. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2000 12 21 nutarimas Nr. 28 „Dėl Lietuvos Respublikos teismų praktikos, taikant tarptautinės privatinės teisės normas“// Teismų praktika. 2000, Nr. 14.

Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika

- 1.5. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 03 23 nutartis byloje Nr. A2 - 328 - 04// <http://www.infolex.lt/praktika/tekstas.asp?id=26639>; prisijungimo laikas 2006 11 07.
- 1.6. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 03 04 nutartis byloje Nr. A² - 280 - 04// <http://www.infolex.lt/praktika/tekstas.asp?id=26388>; prisijungimo laikas: 2006-10-21.

2. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimai

- 2.1. 5 February 1963, case C-26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*// European Court reports. English special edition, P. 00001.
- 2.2. 17 July 1963, case C-13/63 *Italian Republic v Commission of the European Economic Community* // European Court reports. English special edition. 1963, P. 00165.
- 2.3. 15 July 1964, case C-6/64 *Flaminio Costa v E.N.E.L.*// European Court reports. English special edition, P. 00585.
- 2.4. 20 February 1979, case C-120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* // European Court reports. 1979, P. 00649.
- 2.5. 14 October 1980, case C-812/79 *Attorney General v Juan C. Burgoa* // European Court reports. 1980, P. 02787.
- 2.6. 13 December 1984, case C-106/83 *Sermide SpA v Cassa Conguaglio Zuccheri and others* // European Court reports. 1984, P. 04209.
- 2.7. 28 January 1986, case C-270/83 *Commission of the European Communities v French Republic* // European Court reports. 1986, P. 00273.
- 2.8. 27 September 1988, case C-81/87 *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc* // European Court reports. 1988, P. 05483.

- 2.9. 25 July 1991, case C-76/90 *Manfred Säger v Dennemeyer & Co. Ltd* // European Court reports. 1991, P. I-04221.
- 2.10. 28 January 1992, case C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State* // European Court reports. 1992, P. I-00249;
- 2.11. 12 April 1994, case C-1/93 *Halliburton Services BV v Staatssecretaris van Financiën* // European Court reports. 1994, P. I-01137.
- 2.12. 14 February 1995, case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*// European Court reports. 1995, P. I-00225.
- 2.13. 11 August 1995, case C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*// European Court reports. 1995, P. I-02493.
- 2.14. 15 May 1997, case C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* // European Court reports. 1997, P. I-02471.
- 2.15. 12 May 1998, case C-336/96 *Mr. and Mrs. Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* // European Court reports. 1998, P. I-02793.
- 2.16. 16 July 1998, case C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*// European Court reports. 1998, P. I-04695.
- 2.17. 14 September 1999, case C-391/97 *Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-Außenstadt* // European Court reports. 1999, P. I-05451.
- 2.18. 21 September 1999, case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* // European Court reports. 1999, P. I-06161.
- 2.19. 6 July 2000, case C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen* // European Court reports. 2000, P. I-4071.
- 2.20. 5 July 2005, case Nr. C-376/03 *D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* // European Court reports. 2005, P. I-5821.

IV ELEKTRONINIAI ŠALTINIAI

1.1. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos svetainė

[<http://www.oecd.org/>]

1.2. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo svetainė

[<http://curia.europa.eu/>]

1.3. Europos Komisijos interneto svetainė

[<http://ec.europa.eu/>]

1.4. Europos Sąjungos svetainė

[<http://europa.eu/>]

- 1.5. Europos Fiskalinės Konfederacijos (Confédération Fiscale Européenne) svetainė
[<http://www.cfe-eutax.org/>]
- 1.6. Pasaulio prekybos organizacijos svetainė
[<http://www.wto.org/>]
- 1.7. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
[<http://www.stat.gov.lt/lt/>]
- 1.8. Teisinės literatūros duomenų bazė
[<http://www.westlaw.com/>]
- 1.9. Teismų praktikos duomenų bazė
[<http://www.teismupraktika.lt>]
- 1.10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos svetainė
[<http://www.vmi.lt/>]

SANTRAUKA

Sparčiai plečiantis ir augant tarptautinei prekybai, vis didesnės reikšmės įgyja ir tokių ekonominių santykių teisinis reguliavimas. Tarptautinė mokesčių teisė šiame kontekste užima ypatingą vietą, nes jos pagalba gali būti sėkmingai naikinami (o taip pat ir kuriami) teisiniai tarptautinės prekybos barjerai. Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra pagrindinis tarptautinės mokesčių teisės šaltinis. Jų specifika pasireiškia dvilype prigimtimi, t.y., iš vienos pusės, visos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra tarptautinės teisės šaltinis, o iš kitos – kiekviena tokia sutartis yra glaudžiai susijusi su nacionalinėmis ją sudariusių valstybių mokesčių sistemomis. Savo ruožtu Europos Sąjungos teisės sistema, buvo sukurta tam, kad užtikrintu tokių tikslų, kaip bendroji rinka bei ekonominė sąjunga, tarp valstybių narių, sukūrimą. Todėl Europos Sąjungos teisės reguliavimo sfera netiesiogiai apima ir dvigubo apmokestinimo panaikinimo klausimus. Iš čia kylanti tarptautinės mokesčių teisės normų ir Europos Sąjungos teisės normų konkurencija sukelia tam tikrų sunkumų aiškinant ir taikant atitinkamas normas.

Šiame darbe nagrinėjama mokesčių sutarčių vieta nacionalinėje teisės sistemoje, jų aiškinimo ypatumai bei jų santykis su Europos Sąjungos teise tiesioginių mokesčių srityje, atsižvelgiant į Europos Teisingumo Teismo praktiką. Išskirtinis dėmesys skiriamas nediskriminavimo principui ir kitų ribojančių priemonių draudimo koncepcijos Europos Sąjungos teisėje analizei, o taip pat jų įtakai tiesioginio apmokestinimo reglamentavimui.

Pirmajame magistro baigiamojo darbo skyriuje pateikiama tarptautinės mokesčių teisės sąvoka, mokesčių sutarčių, kaip pagrindinio tarptautinės mokesčių teisės šaltinio apibūdinimas. Taip pat analizuojami mokesčių sutarčių aiškinimo ypatumai jų reguliavimo objekto bei specifinio tikslo kontekste. Taip pat nemažai dėmesio skiriama Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos modelinės konvencijos nuostatų aptarimui.

Antrajame skyriuje aptariamas Europos Sąjungos teisės reguliavimas tiesioginių mokesčių srityje, analizuojamos valstybių narių pareigos dvigubo apmokestinimo panaikinimo srityje.

Trečiasis skyrius skirtas pagrindinėms mokesčių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės santykio problemoms. Jame analizuojamos tiesioginio ir netiesioginio diskriminavimo sąvokos bei kitų apribojimų koncepcija pagrindinių Europos Sąjungos laisvių kontekste, o taip pat apibūdinamos palankiausio mokesčio režimo taikymo pagal Bendrijos teisę galimybės. Autorius pateikia literatūroje sutinkamą Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimų kritiką iš tarptautinės mokesčių teisės perspektyvos.

SUMMARY

Due to the significant development of the international trade legal regulation of the relevant economic activities is becoming more important. International tax law is in a special position in this respect, since it is a powerful tool of abolishing (or creating) legal barriers for the international trade. International agreements for the avoidance of double taxation are the main legal sources of international tax law. The specific of this legal instrument lies within its dual nature, i.e. on the one hand international agreements for the avoidance of double taxation are sources of international law, whereas on the other, each agreement of this kind is closely related to the national tax systems of the respective countries which concluded such agreement. In turn European Union legal system was designed in order to ensure the creation of common market and economic union among the members states of the European Union. Therefore, European Union law *inter alia* indirectly encompasses issues related to the abolition of double taxation. The competition of norms of international tax law and European Union law arising thereof creates certain difficulties in their application and interpretation.

In the present thesis author examines the relationship of the tax treaties with other norms of the national legal system, the specifics of their interpretation and relation with the European Union law in the field of direct taxation, taking into account the jurisprudence of the European Court of Justice. Special emphasis is put on the analysis of the non-discrimination principle and concept of other restrictive measures within European Union law and their impact on regulation of direct taxation.

First part of the thesis deals with the general concept of international tax law and characterisation of tax treaties as the main sources of the international tax law. The research also considers the specifics of interpretation of tax treaties in the light of their specific purpose and object. Provisions of the model convention drafted by the Organisation for Economic Cooperation and Development are also considered.

Second chapter discusses European Union law in the field of direct taxation and analyses possible obligations of the member states in the sphere of abolition of double taxation. Third chapter is meant for the discussion of the major problems of relation between tax treaties and European Union law. The concepts of overt and covert discrimination as well as other restrictive measures are revealed in the context of European Union freedoms, and also the possibilities for the application of most favoured nation treatment in accordance with the Community law is considered. Author also provides with the critics of the relevant decisions of European Court of Justice from the perspective of the international tax law.

Darbas baigtas 2007 m. sausio 5 d.

Darius Bugailiškis