

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Tomo Ptašnyko,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra ES  
Double Taxation Dispute Resolution Procedure in the EU**

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: lekt. dr. Deimilė Prapiestytė

Vilnius  
2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros Europos Sąjungoje. Darbe siekiama atskleisti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus Europos Sąjungoje, istorinė raida, ginčų sprendimo procedūrų reikšmė. Palyginama, analizuojama ir aiškinama Arbitražo konvencijoje ir Tarybos Direktyvoje 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje įtvirtintos ginčų nagrinėjimo procedūros.

**Pagrindiniai žodžiai:** dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra Europos Sąjungoje, Arbitražo konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, Tarybos Direktyva 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai.

This theses analyses the procedures for resolving double taxation disputes in the European Union. The paper aims to reveal the mechanisms of double taxation dispute resolution in the European Union, historical development, the significance of dispute resolution procedures. The dispute settlement procedures established in the Arbitration Convention and Council Directive 2017/1852 on tax dispute settlement mechanisms in the European Union are compared, analyzed and interpreted.

**Key words:** double taxation dispute settlement procedure in the European Union, Arbitration Convention for the Avoidance of Double Taxation, Council Directive 2017/1852 on tax dispute settlement mechanisms in the European Union, double taxation dispute settlement mechanisms.



## TURINYS

IŽANGA.....	2
1. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo Europos Sąjungoje sąvoka ir raida.....	4
1.1. Dvigubo apmokestinimo privalumai, problematika, istoriniai aspektai ir raida.....	5
1.2. Arbitražo konvencija ir jos pagrindinės funkcijos.....	11
1.3. Direktyva 2017/1852 ir pagrindinės funkcijos.....	13
2. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas.....	17
2.1. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų procedūros pagal Arbitražo Konvenciją.....	17
2.2. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros pagal Tarybos Direktyvą 2017/1852.....	22
3. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų Europos Sąjungoje problematika.....	27
IŠVADOS.....	36
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	37
SANTRAUKA.....	41
SUMMARY.....	42

## IŽANGA

### **Temos aktualumas**

Nuo 2015 m. Europos Komisija sutelkė dėmesį į poreikį stiprinti esamus dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros mechanizmus. Tarybos Direktyva 2017/1852 buvo išleista 2017 m. spalio 10 d., kurios tikslas užtikrinti, kad įmonės ir piliečiai galėtų greičiau ir veiksmingiau išspręsti ginčus dėl dvigubo apmokestinimo. Prieš priimant šią Direktyvą apskaičiuota, kad ES buvo nagrinėjama apie 2000 ginčų susijusių su dvigubu apmokestinimu, iš kurių 900 trunka daugiau negu dvejus metus. Taip pat prieš priimant šią Direktyvą Komisijos skaičiavimais ES buvo apie 900 ginčų dėl dvigubo apmokestinimo, susijusio su maždaug 10.5 mlrd eurų, kitaip tariant dvigubo apmokestinimo ginčiuose pastebimi dideli pinigų srautai, todėl įmonėms ir fiziniams asmenims svarbu, kad dvigubas apmokestinimas būtų panaikintas. Kadangi ši Direktyva yra nauja ir reguliuoja dvigubo apmokestinimo ginčų procedūras, kurie apima didelius pinigų srautus galime teigti, kad ši tema yra aktuali.

### **Darbo tikslas**

Darbo tikslas yra atskleisti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūras pagal Arbitražo konvenciją ir Tarybos Direktyvą 2017/1852, jų charakteristiką, dvigubo apmokestinimo mechanizmų pasikeitimus, skirtumus, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų problematiką. Šiuo darbu taip pat siekiama įvertinti tarptautinių teisės aktų kokybę dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūroje. Šiame darbe pagrinde yra analizuojama ginčų sprendimo procedūros iš teorinės pusės.

### **Darbo uždaviniai**

Šio darbo uždaviniai: Arbitražo konvencijoje ir Tarybos Direktyvoje 2017/1852 įtvirtintų dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų reikšmės analizė, palyginimas, bei jų problematikos analizė. Taip pat reikšmingas šio darbo uždavinys – aptarti ir išanalizuoti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus įtvirtintus tiek Arbitražo konvencijoje, tiek Tarybos Direktyvoje 2017/1852.

### **Tyrimo objektas**

Šiame darbe tyrimo objektas yra Arbitražo konvencijoje ir Tarybos Direktyvoje 2017/1852 įtvirtinti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai.

### **Tyrimo metodai**

Šiame darbe bus naudojamas aprašomasis metodas, kurio pagalba bus siekiama atskleisti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros mechanizmų esmę, sampratą. Taip pat bus pasitelkiamas analizės, lyginamasis metodai, kuriais bus siekiama atskirti Arbitražo konvencijos ir Tarybos Direktyvos 2017/1852 ginčų sprendimo mechanizmus.

### **Darbo originalumas**

Apibūdinant darbo originalumą reikia paminėti, kad Tarybos Direktyva 2017/1852 įgavo galią tik 2019 metais. Šis darbas yra originalus, kadangi kito magistro darbo lietuvių kalba neradau, kuris analizuotų Tarybos Direktyvoje 2017/1852 įtvirtintus dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrą todėl galima teigti, kad šis darbas yra originalus.

### **Svarbiausi šaltiniai**

Šiame darbe yra analizuojama Arbitražo konvencija ir Tarybos Direktyva 2017/1852, todėl jie ir bus svarbiausi šio darbo šaltiniai. Taip pat svarbūs ir Europos oficialūs leidiniai ar kiti mokslinė doktrina aiškinanti tiek Direktyvą, tiek Arbitražo konvenciją.

## **1. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo Europos Sąjungoje sąvoka ir raida**

Dvigubas apmokestinimas atsiranda tuomet, kai dvejose ar daugiau valstybių narių tomis pačioms apmokestinamosios pajamoms ar kapitalui yra taikomi mokesčiai, dėl to kenčia mokesčių mokėtojas - susidaro papildomi mokesčiai, padidėja mokestiniai įsipareigojimai arba panaikinami ir sumažinami nuostoliai, kurie galėtų būti atimti iš apmokestinamojo pelno (Tarybos Direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų..., 2017). Dvigubas apmokestinimas gali būti daryti įtaką tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Verslui veikiančiam daugiau nei vienoje šalyje, dvigubas apmokestinimas gali būti kliūtis sukelti papildomas sąnaudas ir administracinę naštą (Tarybos Direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų..., 2017). Dvigubas apmokestinimas yra viena pagrindinių problemų iš mokesčių pusės, su kuriomis susiduria tarpvalstybinės įmonės. Europos Sąjungos teisės aktuose įtvirtinti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai sprendžiantys šiuos ginčus. Viena svarbiausių ir kiekviename dvigubo apmokestinimo ginče taikomų mechanizmų yra abipusio susitarimo procedūra, numatytos valstybių narių sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, taip pat Europos Sąjungos Arbitražo konvencijoje. Nors dar prieš Direktyvos 2017/1852 galiojimą mechanizmai daugeliu atvejų veikia gerai, tačiau reikėjo juo tobulinti, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų galimybes naudotis dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmais, užtikrinti efektyvų ginčo sprendimą, kuris galutinai panaikintų dvigubą apmokestinimą, tokiu tikslu 2019 metais galia įgavo Tarybos Direktyva 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų ES (toliau – *Direktyva 2017/1852*) (European Economic and Social Committee, 2017). Direktyva 2017/1852 užtikrina, kad ES veiksmingai veiktų dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai, kadangi prieš Direktyvą veikiančiomis dvišalėse mokesčių sutartyse ir Europos Sąjungos arbitražo konvencijoje numatyti mechanizmais tam tikrais atvejais negalėjo užtikrinti, kad tokie ginčai būtų laiku ir veiksmingai išspręsti (Tarybos Direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų..., 2017).

### **1.1. Dvigubo apmokestinimo privalumai, problematika, istoriniai aspektai ir raida**

Asmenims, kurie gyvena vienoje ES šalyje, bet dirba kitoje, taip pat į pensiją išėjusiems asmenims ir gaunantiems pensiją iš kitos valstybės, verlsams, kurie vykdo savo veiklą daugiau nei vienoje valstybėje kyla rizika, kad pajamos gali būti apmokestinamos du kartus. (Official website of European Union, 2021). Tačiau, kad tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys išvengtų mokesstinės naštos dvejose valstybėse yra susitarimai dėl

dvigubo apmokestinimo - dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Šios sutartys tarp valstybių pradėtos pasirašinėti nuo devynioliktojo amžiaus pabaigos, taip pradėtas reguliuoti dvigubas apmokestinimas ir jo padarinių išvengimas tarptautinių sutarčių pagalba (Janukonytė, 2007, p. 10-12). Po truputį dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys buvo imtos suvienodinti ir Tautų Sąjungos iniciatyva ir pastangomis atsirado pavyzdinės tarptautinės sutartys, kurių pagrindu buvo sudaromos kitos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Tautų Sąjungos iniciatyvą ir pavyzdinių sutarčių vystymąsi tęsė EBPO – jų pasiūlyta pavyzdinė sutartis darė didelę įtaką mokesčių sutarčių taikymui, jų interpretavimui bei deryboms tarp valstybių. EBPO sutartis tapo pavyzdine sutartimi ne tik tarp EBPO valstybių narių, tačiau ir valstybių narių, kurios nepriklauso EBPO, taip pat ir kitos tarptautinės organizacijos atžvelgė į šios pavyzdinės sutarties nuostatas (Janukonytė, 2007, p. 10-12). Taigi vis pildoma ir keičiama EBPO pavyzdinė sutartis tapo pasaulinio lygio rekomendacinio pobūdžio dokumentu, kuris nustatė gaires dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sudarymui ir aiškinimui.

Nuo 2015 metų Europos Komisija iš įvairių ES pelno mokesčio sistemos reformos tikslų sutelkė dėmesį į poreikį stiprinti esamus dvigubo apmokestinimo ES ginčų sprendimo mechanizmus (International Tax Report, 2020). 2017 m., spalio 10 d. buvo išleista naujoji Direktyva 2017/1852, kurios mechanizmas turi užtikrinti, kad įmonės ir piliečiai galėtų greičiau ir veiksmingiau išspręsti ginčus dėl dvigubo apmokestinimo. Prieš priimant šią Direktyvą apskaičiuota, kad ES buvo nagrinėjama apie 2000 ginčų susijusių su dvigubu apmokestinimu, iš kurių 900 trunka daugiau negu dvejus metus (TeisėPro, 2019). Iki priimant Direktyvą tokiems ginčams spręsti buvo taikoma daugiašalė konvencija, kuri suteikė galimybę perduoti ginčą spręsti arbitražo teismui, tačiau pats mokesčių mokėtojas proceso inicijuoti negalėjo (TeisėPro, 2019). Atsižvelgiant į minėtus argumentus galime teigti, kad prieš Direktyvą atsirandant, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas įtvirtintas Arbitražo konvencijoje neužtikrino greito ir veiksmingo ginčų proceso, skaidrumo sprendžiant mokesčius ginčus, todėl Europos Taryba privalėjo imtis veiksmų šią problemą spręsti. Dvigubas apmokestinimas su senuoju ginčų sprendimo mechanizmu buvo kliūtis įmonėms ir asmenims, lemianti netikrumą, nereikalingas išlaidas ir pinigų srautų problemas (TeisėPro, 2019).

## **1.2. Arbitražo konvencija ir jos pagrindinės funkcijos**

Arbitražo konvencija buvo pasirašyta Konvencija buvo pasirašyta 1990 m. liepos 23 d. ir įsigaliojo nuo 1995 m. sausio 1 d. iki 1999 m. gruodžio 31 d. (5 metų laikotarpis). 1999 m. gegužės 25 d. Taryba priėmė protokolą, iš dalies keičiantį konvenciją; pratęsiantį



jos galiojimą kaskart 5 metų laikotarpiui. Arbitražo konvencija taikoma tik Europos Sąjungos valstybių narių įmonėms įskaitant ir šių įmonių nuolatinės buveinės. Nuo Arbitražo konvencijos įsigaliojimo vis daugiau valstybių įstojo į Europos Sąjungą, naujoms valstybėms taip pat palaipsniui pradėta taikyti Arbitražo konvencija, tačiau pasinaudojant tam tikras teisinės priemones:

- 1995 m. Konvencija dėl Austrijos, Suomijos ir Švedijos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną;
- 2005 m. Konvencija dėl Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos prisijungimo prie Konvencijos;
- Aktas dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų;
- Kroatijos stojimo į ES aktas, kuriuo ši valstybė prisijungė prie Konvencijos ir protokolo. Sprendimu 2014/899/ES buvo nustatyta Konvencijos ir protokolo įsigaliojimo data Kroatijai ir iš dalies pakeistas Konvencijos tekstas, susiejant jį su Kroatijos įstojimu (Official website of European Union, 2017).

Taip pat remiantis Elgesio kodekso 8 straipsniu valstybės narės įsipareigoja dėti visas pastangas, kad kuo greičiau būtų pasirašyta ir ratifikuota konvencija dėl naujųjų valstybių narių prisijungimo prie Arbitražo konvencijos, bet kuriuo atveju ne vėliau kaip per 2 metus nuo jų prisijungimo prie ES. (Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos..., 2006).

Iš karto svarbu paminėti, kad ginčų sprendimo dėl dvigubo apmokestinimo procedūroje įtaką daro Arbitražo konvencijoje 4 straipsnyje nurodyti principai:

- Susitariančiosios Valstybės įmonės tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos Susitariančiosios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale, arba tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vienos Susitariančiosios Valstybės įmonės ir kitos Susitariančiosios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale.
- Kai Susitariančiosios Valstybės įmonė vykdo veiklą kitoje Susitariančiojoje Valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę, tai nuolatinei buveinei paskiriamas pelnas, kurį ji galėjo tikėtis gauti, jei būtų atskira ir savarankiška įmonė, vykdanči tą pačią ar panašią veiklą tomis pačiomis arba panašiomis sąlygomis, ir visiškai nepriklausomai sudarytų sandorius su ta įmone, kurios nuolatine buveine ji yra. (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990).

Arbitražo konvencijos 4 straipsnyje nurodyta, kurioms įmonėms taikomas pelno koregavimas. Įmonė kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos valstybės įmonės

valdyme, kontrolėje ar kapitale, taip pat asmenys kurie tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja vienos ir kitos valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990).

Arbitražo konvencija, nustatoma procedūra, skirta išvengti dvigubo apmokestinimo tam tikrose situacijose. Pavyzdžiui, kai tarptautinių bendrovių filialai (asocijuotos įmonės), kurie yra įsteigti skirtingose ES valstybėse narėse, apmokestinami daugiau negu vienoje ES valstybėje narėje, nes kitoje ES valstybėje narėje jų pelnas buvo pakoreguotas jį padidinant (Official website of European Union, 2017). Po naujosios Direktyvos įsigaliojimo Arbitražo konvencija yra vis rečiau taikoma, kadangi Direktyva 2017/1852 yra platesnė už konvenciją ir yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, apmokestinamiems pajamų ir kapitalo mokesčiais, kuriems taikomos dvišalės mokesčių sutartys ir arbitražo konvencija.

Kai nustatomas dvigubas apmokestinimas, atitinkama įmonė šiuo klausimu gali kreiptis į kompetentingus mokesčių administratorius; jei tų administratorių priimtas sprendimas įmonių netenkina, jos gali siekti abipusio susitarimo su ES valstybės narės, kurioje apmokestinama asocijuota įmonė, institucijomis. Taip pat jei dviejų ES valstybių narių institucijos negali susitarti, jos pateikia bylą patariamajai komisijai, kuri pasiūlo būdą, kaip išspręsti ginčą. Arbitražo konvencijos taikymo sritis apima atvejus, kai apmokestinimo tikslais pelnas, kuris yra įskaitytas į Susitariančios Valstybės įmonės pelną, taip pat yra įskaitytas ar gali būti įskaitytas į kitos Susitariančios Valstybės įmonės pelną, remiantis tuo, kad nebuvo laikomasi principų, išdėstytų Arbitražo konvencijos 4 straipsnyje ir taikomų tiesiogiai arba atitinkamos valstybės teisės atitinkamose nuostatose. (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990).

Iki įsigaliojant Direktyvai 2017/1852 dvigubo apmokestinimo situaciją galima būtų bandyti spręsti keliais būdais, iš esmės priklausančiais vien nuo mokesčių administratoriaus noro išspręsti ginčą:

- inicijuojant Abipusio susitarimo procedūrą, kuri apibrėžta Europos plėtros ir bendradarbiavimo organizacijos (EPBO) modelinėje mokesčių konvencijoje dar 1960 metais ir perkelta į daugelio valstybių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis;
- inicijuojant ginčo sprendimą pagal Arbitražo konvenciją (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną). (TeisėPro, 2019).

Pagal Arbitražo konvenciją valstybės narės taiko abipusio susitarimo procedūrą sprendžiant visus klausimus, kylančius dėl dvigubo apmokestinimo pagal galiojančias dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Prieš tai galiojęs reguliavimas įpareigoja valstybes tik stengtis išspręsti kylančias problemas, kai apmokestinama nesilaikant sutarčių

nuostatų, tačiau neįpareigoja šalių susitarti. Ir tam tikrais atvejais, kai ginčas tarp šalių grindžiamas Arbitražo konvencija, nepavykus pasiekti abipusio susitarimo gali būti sudaryta patariamoji komisija – kurios užduotis pareikšti nuomonę dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo konkrečiu atveju. Kompetentingos institucijos galėjo priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamąsios komisijos nuomonės, tačiau jeigu nebuvo pasiekiamas susitarimas, jos turi laikytis patariamąsios komisijos nuomonės (Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų...).

Pagal Arbitražo konvenciją abipusio susitarimo procedūra nėra toks veiksmingas ir efektyvus tarptautinių mokesčių ginčų sprendimų būdas. Tam tikrais atvejais abipusio susitarimo procedūra negali pasiekti siekiamo rezultato, kadangi abi ginčo šalys negali sutikti, kad abiejų valstybių apmokestinimas atitinka pagal sutartį. Tokiais atvejais ginčo rezultatas gali būti nepanaikintas dvigubas apmokestinimas arba atvejis kai šalys negali susitarti, kadangi nėra įpareigotos išspręsti ginčą, pakanka stengtis surasti kompromisą (OECD, 2007, p. 3-5). Tiek privataus sektoriaus atstovai, tiek mokesčių pareigūnai nurodė, kad Arbitražo konvencijoje nustatytas abipusio susitarimo procedūra nesugeba imtis visų įmanomų veiksmų, kad būtų lengviau galutinai išspręsti pagal sutartis kylančius klausimus, bei užtikrinti veiksmingą abipusio susitarimo procedūrą. (tas pats šaltinis 3-5 psl) (OECD, 2007, p. 3-5).

Pirmosios abipusio susitarimo procedūra pagrindinis trūkumas yra tas, kad mokesčių mokėtojai (labiausiai ginčo išsprendimu suinteresuota šalis) realiai nėra įtraukiami į ginčų sprendimo procedūrą ir dažnai net nesužino, dėl kokių priežasčių buvo priimtas būtent toks susitarimas tarp mokesčių administratorių. Be to, valstybės nėra įpareigotos išspręsti ginčą – pakanka tiesiog stengtis surasti kompromisą.

Arbitražo konvencijos III skirsnis numato abipusio susitarimo ir arbitražo procedūros reguliavimą. Konvencijos 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, jeigu pelno koregavimas gali lemti dvigubą apmokestinimą, įmonė gali kreiptis į savo rezidavimo valstybės kompetentingą instituciją per 3 metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių taikomas ar galėtų būti taikomas dvigubas apmokestinimas. Argumentai turi būti pateikti per 3 metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmus, dėl kurių taikomas ar galėtų būti taikomas dvigubas apmokestinimas. (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990). Elgesio kodekso 4 punkte patikslinama, kad 3 metų laikotarpio pradžia laikoma pirmo pranešimo apie mokesčių apskaičiavimą ar apie lygiaverčius veiksmus, dėl kurių atsiranda arba gali atsirasti dvigubas apmokestinimas, diena. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nei Konvencijoje, nei Elgesio kodekse nenurodyta, kad į kompetentingas institucijas gali kreiptis tik asmuo, kuriam pateikiamas pranešimas apie mokesčių apskaičiavimą,

vadinas, kreiptis gali bet kuri įmonė, kuriai pelno koregavimas gali turėti įtakos. Kompetentinga institucija turi informuoti kitų susijusių valstybių institucijas. (Savickaitė, 2014, p. 178-195). Remiantis Arbitražo konvencijos 6 straipsniu, jei kompetentingai institucijai skundas atrodo tinkamai pagrįstas ir jei ji pati negali rasti patenkinamo sprendimo, ji stengiasi šią bylą išspręsti abipusiu susitarimu su bet kurios kitos atitinkamos Susitariančiosios Valstybės kompetentinga institucija, remiantis Arbitražo konvencijoje 4 staipsnyje nurodytais anksčiau išvardintais principais. (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990). Svarbu paminėti, kad ginčai dėl dvigubo apmokestinimo pagal Arbitražo konvenciją turi būti išspręsti per 3 metus, todėl iš karto galime matyti vieną iš Arbitražo konvencijos reguliavimo trūkumų – ilgas terminas ginčų sprendimams. Tai yra viena iš priežasčių, kodėl buvo sukurta speciali Direktyva 2017/1852 dvigubo apmokestinimo ginčams spręsti.

Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūroje kyla problematiškų atvejų, kuomet per numatytą terminą kompetentingoms institucijoms nepavyksta pasiekti abipusio susitarimo, dėl kurio būtų išvengta dvigubo apmokestinimo. Tokiais pagal arbitražo konvencijos 7 straipsnį atvejais sudaroma patariamoji komisija, kurios tikslas yra pareikšti nuomonę dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo konkrečiu atveju (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990). Remiantis elgesio kodekso 7.2 straipsniu patariamąją komisiją sudaro du autoritetingi nepriklausomi asmenys, komisijos pirmininkas ir kompetentingų institucijų atstovai. (Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos..., 2006). Visų pirma valstybės narės įsipareigoja Tarybos generaliniam sekretoriui pranešti nepriklausomų asmenų, kurie gali tapti patariamąsios komisijos nariais gyvenimo aprašymus, kuriuose turi atsispindėti kandidatų patirtis teisės, mokesčių ir ypač sandorių kainodaros srityse. Taip pat, sąraše valstybės narė turi nurodyti asmenis, kurie atitiktų reikalavimus ir galėtų būti išrinkti patariamąsios komisijos pirmininku. Svarbu paminėti, kad nepriklausomi asmenys neprivalo būti paskyrimą suteikiančių valstybių narių šalies piliečiai ar rezidentai, tačiau privalomas kriterijus nepriklausomiems asmenims, kad jie būtų vienos iš Europos Sąjungos valstybių narių piliečiai, ir tos teritorijos kurioje taikoma Arbitražo konvencija, rezidentai. Kompetentingos institucijos turėtų įsteigti patariamąją komisiją ne vėliau kaip per 6 mėnesius nuo Arbitražo konvencijos tvarkos pradinio etapo pabaigos. (Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos..., 2006). Pagal Arbitražo konvencijos 9 straipsnį patariamąją komisiją, be jos pirmininko sudaro po du kiekvienos atitinkamos kompetentingos institucijos atstovus, jeigu institucijų susitarimu šis skaičius nėra sumažintas iki vieno ir lyginis nepriklausomų autoritetą turinčių asmenų skaičius. (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990). Taigi, tarybos

generalinis sekretorius privalo užtikrinti, kad asmenys išrinkti į patariamąją komisiją būtų kompetentingi asmenys turintys patirties, tiek teisės, tiek mokesčių, svarbiausia sandorių kainodaros srityse, taip užtikrindamas skaidrumą ir profesionalumą.

Pagal elgesio kodekso 7.3 straipsnį byla laikoma perduota patariamajai komisijai tą dieną, kai patariamąsios komisijos pirmininkas patvirtina, kad jos nariai gavo visus reikiamus dokumentus ir informaciją, pirmiausia visus, taikant tarpusavio susitarimo procedūrą naudotus, dokumentus, ataskaitas, korespondenciją ir išvadas. Patariamoji komisija taip pat gali reikalauti valstybių narių pateikti mokesčių administratoriaus galutinį sprendimą dėl papildomų pajamų, ar apie lygiavertį sprendimą, dėl kurio atsiranda arba gali atsirasti dvigubas apmokestinimas. Patariamąsios komisijos administracines išlaidas ir autoritetinių nepriklausomų asmenų atlyginimus bei kitas išlaidas lygiomis dalimis turi pasidalinti suinteresuotos valstybės narės. (Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos..., 2006).

Remiantis Arbitražo konvencijos 11 straipsniu ir elgesio kodekso 7.4 straipsniu patariamoji komisija savo nuomonę turi pareikšti per 6 mėnesius nuo tos dienos, kai jai buvo pateiktas paklausimas, o savo nuomonę priima komisijos narių balsų dauguma (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo..., 1990; Elgesio kodeksas skirtas veiksmingam Konvencijos..., 2006).

Antroji procedūra (pagal Arbitražo konvenciją) šiuo atžvilgiu patrauklesnė – pagal ją valstybės, sutikusios ginčą spręsti arbitraže, privalo sutarti, kaip realiai išvengti dvigubo apmokestinimo. Visgi, nesant įpareigojimo valstybėms aktyviai spręsti ginčą ir privalomų ginčo išnagrinėjimo terminų, procesas lieka iš esmės neveiksmingas. Be to, neretai valstybės įgalios institucijos ieško visų įmanomų galimybių atsisakyti esamam ginčui taikyti Arbitražo konvencijos nuostatas. (TeisėPro, 2019).

Kai skirtingos valstybės narės skirtingai aiškina ar taiko dvišalių susitarimų ir konvencijų dėl mokesčių arba Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija) nuostatas, gali sukelti didelių mokesčių kliūčių tarpvalstybiniu mastu veiklą vykdančioms įmonėms. Dėl to įmonėms užkraunama pernelyg didelė mokesčių našta, tai gali sukelti ekonomikos iškraipymus ir neveiksmingumą ir turėti neigiamą poveikį tarpvalstybinėms investicijoms ir augimui. (Tarybos Direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų..., 2017)

Galiausiai, galime teigti, kad Arbitražo konvencijoje numatytas mechanizmas neužtikrina turi gana daug trūkumų ir tokie ginčai negali būti visais atvejais laiku ir veiksmingai išspręsti ir būtent tai ir buvo pagrindinė Mokesčių ginčų direktyvos priėmimo priežastis.

### 1.3. Direktyva 2017/1852 ir pagrindinės funkcijos

Direktyva 2017/1852 pagrįsta pagal anksčiau nagrinėta Arbitražo konvenciją ir yra taikoma nuo 2019 metų liepos 1 d., į Europos Sąjungos valstybių narių teisę ji perkelta nuo 2019 metų birželio 30 d. Ja siekiama patobulinti ES valstybių narių mokesčių ginčų dėl susitarimų dėl mokesčių sprendimo sistemą, taip suteikiant piliečiams ir įmonėms didesnę mokesčių tikrumą ir leidžiant laiku priimti sprendimus. Pirmiausiai ji susijusi su ginčiais dėl dvigubo ar daugkartinio apmokestinimo, kai dvi ar daugiau valstybių reikalauja teisės į tas pačias pajamas ar pelną. Direktyva taikoma visiems mokesčių mokėtojams, apmokestinamiems pajamų ir kapitalo mokesčiais, kuriems taikomos dvišalės mokesčių sutartys ir Arbitražo konvencija. (Official website of European Union, 2018). Prieš priimant šią Direktyvą Komisijos skaičiavimais ES buvo apie 900 ginčų dėl dvigubo apmokestinimo, susijusio su maždaug 10.5 mlrd eurų (Schwarz, 2017). Todėl galime daryti išvadą, kad dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas yra aktuali tema. Šios Direktyvos tikslas - patobulinti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus ir užtikrinti veiksmingą galutinį dvigubo apmokestinimo ginčų išsprendimą, visiškai panaikinant dvigubą apmokestinimą. Daugiausiai dėmesio skiriama esamų mechanizmų tobulinimui siekiant nustatyti pagrįstą procedūros trukmę, vienodą ir platesnę taikymo sritį ES, taip pat padidinti veiksmingumą ir tikrumą dėl galutinio sprendimo įgyvendinimo (Komisijos Tarnybų darbinis dokumentas dėl dvigubo apmokestinimo ginčų..., 2016). Iš esmės Direktyva priimta siekiant pašalinti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo proceso trūkumus, užtikrinti greitesnį ir efektyvesnį ginčų sprendimo mechanizmą, suteikiant mokesčių skaidrumo. Svarbu paminėti, kad skirtingai nuo Arbitražo konvencijos, kurioje dvigubas apmokestinimas reglamentuojamas tik tais atvejais, kai koreguojamas asocijuotų įmonių turtas, Direktyva 2017/1852 siekiama pašalinti dvigubą apmokestinimą visose srityse.

Direktyvoje 2017/1852 įtvirtintas patobulintas dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas su nustatytais griežtesniais terminais ir mokesčių mokėtojų apsaugos priemonėmis sprendžiant ginčus tarp valstybių narių, kuomet tie ginčai kyla aiškinant ir taikant susitarimus ir konvencijas (t.y. valstybių narių mokesčių sutartis ir Europos Sąjungos Arbitražo konvenciją), kuriose numatyta dvigubo apmokestinimo panaikinimas. Direktyvoje taip pat pateikiamos taisyklės, susijusios su nacionalinių procesų sąveika ir ginčų sprendimu pagal mokesčių sutartis ir supaprastinimu asmenims ir mažoms įmonėms. (Kofler, 2019, p. 266-268).

Priėmus Direktyvą 2017/1852 valstybėms narėms kilo pareiga direktyvą įgyvendinti nacionalinėje teisėje, t.y. valstybių narių įstatymų leidybai, vykdomosios ir

teisminės valdžios institucijoms. Įsigaliojus Direktyvai 2017/1852 valstybės narės vistiek gali taikyti Arbitražo konvenciją ir sudaryti mokestinės sutartis, kuriose numatyti dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmai. Šia Direktyva iš esmės siekiama išplėsti taikymo sritį ir patobulinti galiojančias procedūras, mechanizmus jų nepakeičiant. Taip pat svarbu paminėti, kad Direktyva 2017/1852 valstybės narės nėra raginamos toliau netaikyti Arbitražo konvencijos. (Debelva, 2017, p. 22-23). Po šios Direktyvos įgyvendinimo valstybės narės taip pat gali taikyti dar prieš Direktyvą galiojusius dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmus. Direktyvoje yra taikomi tie patys mechanizmai, tik patobulinti. Šia Direktyva siekiama išspręsti dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmų trūkumus ir užtikrinti greitesnę bei efektyvesnę procedūrą.

Direktyva turi būti aiškinama atsižvelgiant į jos bendrus tikslus, ESTT paprastai pripažįsta, kad Direktyvos tikslas gali būti išplaukiantis iš jos preambulės ir kontatuojamųjų dalių bei parengiamųjų dokumentų. Pažvelgus į konstatuojamąsias dalis, aiškinamąjį memorandumą ir pasiūlymo poveikio vertinimą, akivaizdu, kad bendras Direktyvos tikslas yra išspręsti dvigubo apmokestinimo ginčus ir veiksmingai pašalinti dvigubą apmokestinimą. Šioje Direktyvoje pabrėžiama svarbiausias tikslas dėl veiksmingo ginčų sprendimo.

Remiantis Europos Komisijos poveikio vertinimo santrauka dėl Direktyvos 2017/1852 dvigubas skirtingų valstybių narių vykdomas pajamų apmokestinimas turi neigiamą poveikį tarpvalstybiniam investavimui, lemia ekonomikos iškraipymus ir neveiksmingumą, ir tai sukuria nestabilią aplinką tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriams. Galiojantys dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai ES, pavyzdžiui, bendro susitarimo procedūra, taikoma pagal konvencijas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, arba ES arbitražo konvencija dėl sandorių kainodaros ginčų, turi tam tikrų trūkumų, susijusių su taikymo sritimi, veiksmingumu ir efektyvumu. Turima informacija patvirtina, kad esama atvejų, kai galimybė naudotis procedūra nesuteikiama, procedūros įstringa arba yra vilkinamos, arba mokesčių prievolių vykdymo našta mokesčių mokėtojams yra pernelyg didelė. Šių trūkumų neigiamas poveikis didėja dėl globalizacijos tendencijų, kurias lemia vis dažnesni tarpvalstybiniai sandoriai, dėl didėjančio mokesčių auditų skaičiaus ir dėl bendro mokesčių taisyklių sudėtingumo. Šiuo metu valstybėms narėms dažnai nėra nustatyta pareigos užtikrinti, kad ginčai būtų išspręsti patikimai, galutinai, laiku ir veiksmingai. Be to, ginčų sprendimas ES taikomas nevienodai (Komisijos Tarnybų darbinis dokumentas dėl dvigubo apmokestinimo ginčų..., 2016). ES papildoma nauda grindžiama tuo, kad siekiant veiksmingai patobulinti ginčų sprendimą,

būtina užtikrinti vienodą ir suderintą įgyvendinimą. Be to, šiuos klausimus būtina spręsti nuosekliai, atsižvelgiant į dabartinę pasaulinio masto kovą su mokesčių slėpimu ir vengimu. Tokia iniciatyva suteiks papildomos vertės ES mokesčių srities *acquis*<sup>1</sup>, visų pirma sandorių kainodaros sistemai, nes ją derinant su siūlomu sprendimu, padidės jos veiksmingumas ir įgyvendinamumas (Komisijos Tarnybų darbinis dokumentas dėl dvigubo apmokestinimo ginčų..., 2016). Už ekonominius ir finansinius reikalus atsakingas komisaras Pierre Moscovici pasakė, kad įmonės, ypač mažos įmonės ir privatūs asmenys „dabar gali būti tikresni, kad jų mokesčių klausimus atitinkamos institucijos spręs per priimtina laikotarpį, o nebus ilgus metus vilkinamos. (Duffy *et al.* 2019).

Direktyvoje nustatomos taisyklės, reglamentuojančios valstybių narių ginčų dėl susitarimų ir konvencijų, numatančių dvigubo pajamų ir kapitalo apmokestinimo panaikinimą, aiškinimo ir taikymo tvarką. Dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmas taikomas visiems skundams, pateiktiems nuo 2019 m. Liepos 1 d., susijusiems su ginčo klausimais dėl pajamų ar kapitalo, realizuotų mokesčiais metais, prasidedančiais 2018 m. Sausio 1 d. Direktyva taip pat suteikia teisę fiziniams ir juridiniams asmenims, mokesčių mokėtojams (t. y. nukentėjusiems asmenims) pradėti dvigubo apmokestinimo panaikinimo procedūrą. (Simontacchi, 2021).

Pagal Direktyvą dvigubo apmokestinimo reikšmę reikia aiškinti, kuomet dvi ar daugiau valstybių narių nustato mokesčius, kuriems taikomas Direktyvos 1 straipsnyje nurodytas susitarimas toms pačioms apmokestinamosioms pajamoms ar kapitalui, kai tai sukelia:

- a) Papildomą mokesť;
- b) Mokesčių įsipareigojimų padidėjimą;
- c) Nuostolių, kurie galėtų būti panaudoti apmokestinamam pelnui kompensuoti, panaikinimas ar sumažinimas.

Nors apibrėžimas yra ganėtinai platus, Direktyva suteikia valstybėms narėms teisę neleisti dalyvauti ginčų sprendimo procedūroje, jei jos mano, kad ginčijamas klausimas nėra susijęs su dvigubu apmokestinimu. Tokiais atvejais gali kilti ginčų dėl dvigubo apmokestinimo sąvokos, jei valstybių narių aiškinimas skirtingi.

Procesiniu požiūriu direktyvoje nustatyti šie dvigubo apmokestinimo panaikinimo etapai:

- 1) **Skundo stadija:** mokesčių mokėtojas pateikia skundą, detaliai aprašydamas faktinę situaciją, pateikdamas susijusius dokumentus, prašydamas išspręsti šį klausimą kiekvienai atitinkamų valstybių narių mokesčių institucijai. Skundai turi būti

---

<sup>1</sup> Teisingumo



pateikti per trejus metus nuo pirmo pranešimo apie dvigubą apmokestinimą sukeliančio veiksmo. Mokesčių administratoriai per šešis mėnesius išsprendžia skundo priėmimo klausimą. Skundas gali būti atmestas, jei nepateikti visi reikalingi dokumentai, nėra ginčijamo klausimo arba praleistas trejų metų skundo pateikimo terminas.

- 2) **Abipusio susitarimo procedūros etapas:** priėmus skundą, valstybės siekia bendru sutarimu išspręsti ginčą. Mokesčių institucijos turi dvejus metus ginčui išspręsti bendru susitarimu. Tam skirtas dvejų metų laikotarpis, kurį galima pratęsti dar vieneriems metams pateikus raštišką pagrindimą. Jei valstybių narių mokesčių institucijos pasiekia susitarimą, jos turi apie tai pranešti nukentėjusiam asmeniui. Jei nukentėjęs asmuo priima sprendimą ir atsisako teisės į bet kokią kitą gynybos priemonę, susitarimas yra privalomas. Tada sprendimas įgyvendinamas nedelsiant, neatsižvelgiant į terminus, nustatytus atitinkamų valstybių narių nacionalinėje teisėje.
- 3) **Ginčų sprendimo etapas:** jei mokesčių institucijoms nepavyksta susitarti, paskiriama patariamoji komisija. Mokesčių mokėtojas gali per penkiasdešimt dienų prašyti mokesčių administratorių sudaryti Patariamąją komisiją. Pastaroji ginčą spręsdama posėdžius, kuriuose galės (o Patariamąsios komisijos sprendimu – privalės) dalyvauti ir pats mokesčių mokėtojas (beje, išlaidas Patariamajai komisijai prisiims valstybės, o mokesčių mokėtojo išlaidos nebus atlyginamos). Patariamoji komisija per šešis mėnesius pateikia savo nuomonę mokesčių institucijoms. Mokesčių administracija gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamąsios komisijos nuomonės. Tačiau jei nepavyksta susitarti, kaip išspręsti dvigubo apmokestinimo problemą, patariamąsios komisijos nuomonė yra privaloma. (Simontacchi, 2021).

Kompetentingos institucijos gali susitarti paskelbti visus galutinius sprendimus, gavusios mokesčių mokėtojų sutikimą. Informacija, susijusi su bet kokia prekybos, verslo, pramonės ar profesine paslaptimi ar prekybos procesu, arba prieštaraujanti viešajai tvarkai, gali būti atmesta. Jei tokio susitarimo ar sutikimo nėra, kompetentingos institucijos privalo paskelbti sprendimo santrauką, įskaitant naudojamo arbitražo metodo aprašymą. Santraukoje turi būti aprašytas klausimas ir tema, data, susiję mokesčiai laikotarpiai, teisinis pagrindas, pramonės sektorius ir trumpas galutinio rezultato aprašymas. Nors sprendimai nėra privalomas precedentas, jie neabejotinai sudarys naudingą įtikinamos nuomonės visumą. (Schwarz, 2017).

Taigi atsižvelgiant į Direktyvos 2017/1852 privalumus galime teigti, kad naujasis reguliavimas sustiprino dvigubo apmokestinimo procedūrų veiksmingumą. Tačiau, yra keletas aspektų į kurių reikėtų atidžiai atkreipti dėmesį įgyvendinant šią Direktyvą. Atsižvelgiant į tai, kad Direktyva turi naujų procedūrų, pvz. didesnis mokesčio mokėtojo įsitraukimas į abipusio susitarimo procedūras, tai būtina užtikrinti, kad tai iš tikrųjų įvyktų. Taip pat poreikis užtikrinti Direktyvos įgyvendinimo procesą, kad būtų išvengta valstybių narių aiškinimo konfliktų (pvz. dėl dvigubo apmokestinimo sąvokos) (International Tax Report, 2020). „Ši Direktyva yra svarbi mūsų plano stiprinti mokesčių tikrumą ir gerinti verslo aplinką Europoje dalis“, - sakė E. Scicluna, buvęs Maltos finansų ministras, kuris Direktyvos priėmimo metu primininkavo Europos Vadovų Tarybai. Direktyva 2017/1852 siekiama išspręsti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų trūkumus taikant privalomą ir įpareigojantį ginčų sprendimo mechanizmą, nustatant aiškius terminus ir įpareigojimą pasiekti rezultatų. Europos Tarybos teigimu, taip siekiama užtikrinti mokesstinę aplinką, kurioje verslo įmonių sąnaudos būtų sumažintos iki minimumo (Chartered Institute of Payroll Professionals, 2017-18, p. 82-83).

Taigi, iš esmės Direktyva buvo priimta dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje trūkumų ir problematikos, Direktyvoje taikomas platus tikslas sukurti gilesnę ir teisingesnę vidaus rinką ir prisidėti prie sąžiningos ir veiksmingos pelno mokesčio sistemos Europos Sąjungoje. Atsižvelgiant į tai, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų tobulinimas yra svarbus siekiant sumažinti atitikties išlaidas ir administracinę naštą. Direktyva siekiama atnaujinti esamą sistemą, kurią sudaro abipusio susitarimo procedūros, įtrauktos į valstybių narių sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijas ir Arbitražo konvenciją. Direktyva siekiama užtikrinti didesnę teisinį tikrumą ir platesnę taikymo sritį, taip pat siekiama sukurti suderintą Europos Sąjungos požiūrį į ginčų sprendimą su aiškensnėmis taisyklėmis ir griežtesniais terminais remiantis jau esamais mechanizmais. Taigi Direktyva išplečia taikymo sritį, taip pat atsiranda pareiga pasiekti rezultatą (vykdymą), pagal prieš Direktyvos atsiradimą galiojusius dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus tokia pareiga nustatyta nebuvo (European Parliament, 2018).

Apibendrinant galima paminėti keletą pagrindinių Direktyvos pakeitimus ir tikslus:

- 1) Išplėsta taikymo sritis, apimanti visas tarpvalstybines dvigubo apmokestinimo situacijas ir siekiama galutinai pašalinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą, įtraukiant aiškų valstybių narių įsipareigojimą siekti rezultato ir nustatant terminus (tikrumo užtikrinimas).

- 2) Abipusio susitarimo procedūra bus pradama pateikiant skundą, taip inicijuojant ginčo procedūrą, kurią nagrinėja susijusios valstybės narės. Tačiau nėra panaikinta galimybė taikyti Arbitražo konvenciją.
- 3) Automatinė arbitražo procedūra tuo atveju, kai pirminėje abipusios susitarimo procedūroje nepavyksta susitarti.
- 4) Atsiranda pareiga valstybėms narėms Direktyvą 2017/1852 perkelti į nacionalinę teisę. (European Parliament, 2018)

## **2. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas**

Kaip jau ir anksčiau buvo minėta - dvigubas apmokestinimas yra toms pačioms apmokestinamosioms pajamoms ar kapitalui taikomų mokesčių (dėl kurių susitarta ir taikoma sutartis ir konvencija) nustatymas, kai dėl to susidaro arba papildomas mokestis, arba padidėja mokestinės prievolės, arba panaikinami ar sumažinami nuostoliai, kurie galėtų būti atimami iš apmokestinamųjų pajamų. Dvigubo apmokestinimo panaikinimas vykdomas vadovaujantis sutartimis dėl pajamų ir kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija) ir Tarybos direktyva (ES)2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje (Direktyva) bei ją įgyvendinančiu Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymu (DAGSI) (Versli Lietuva).

Beveik kiekvienam tarpvalstybiniam verslo sandoriui grėsia dvigubas apmokestinimas, todėl, kad valstybė, kurioje gyvena mokesčių mokėtojas paprastai apmokestina viso pasaulio pajamas ir valstybė, kurioje įmonė generuoja verslo pajamas, apmokestina gautas pajamas jos teritorijoje. Tarp valstybių sudarytos dvišalės sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo užtikrina, kad didžioji dauguma tų tarpvalstybinių verslo sandorių nekeltų ginčo dėl dvigubo apmokestinimo. Nepaisant to, būna atvejų, kuomet kyla ginčas dėl dvigubo apmokestinimo, nepaisant valstybių sudarytų dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo, pvz., situacijoje, kai valstybės skirtingai aiškina tarp jų sudarytą dvišalę sutartį. (Commission Staff Working Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016). Tokiais atvejais svarbu, kad yra galimybė, leidžianti valstybėms narėms išspręsti dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčą ir panaikinti dvigubą apmokestinimą.

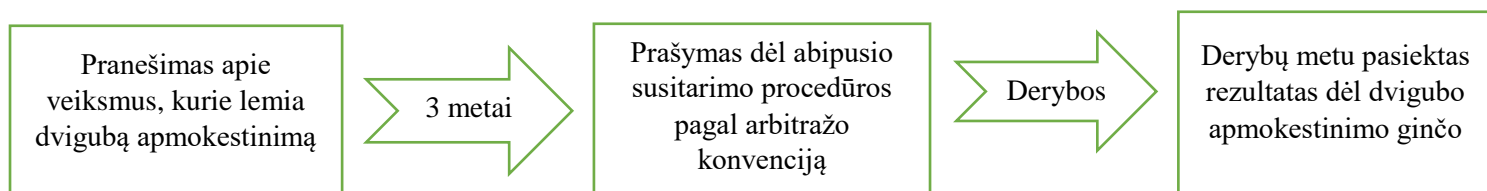
### **2.1. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų procedūros pagal Arbitražo Konvenciją**

Vienas iš dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmų, numatytų sutartyse, bei tarptautiniuose teisės aktuose yra valstybių tarpusavio susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo ginčo išsprendimo taikant abipusio apmokestinimo procedūrą. Pagal „klasikinius“ dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmus mokesčių mokėtojas per trejus metus nuo pirmojo prašymo pateikimo gali kreiptis į valstybės narės, kurioje yra jo gyvenamoji vieta, kompetentingą instituciją (paprastai specialų padalinį mokesčių administracijoje ar ministerijoje), kad būtų pradėtos dvigubo

apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo procedūros. Tuomet valstybės turės susisiekti viena su kita ir tartis, kaip išspręsti dvigubą apmokestinimą ginčą. Mokesčių mokėtojas šioje procedūroje tiesiogiai nedalyvauja, jis tik stebi kaip kompetentingos institucijos sprendžia dvigubo apmokestinimo panaikinimo klausimą. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijas, įskaitant „klasikinius“ dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmus, valstybės neprivalo rasti sprendimo ir tiesiog stengiasi pasiekti susitarimą, kuris yra gana miglotas tikslas, kai iš esmės yra siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą. Todėl gali atsitikti ir praktiškai taip, kad valstybės negali išspręsti dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčo, todėl dvigubas apmokestinimas gali likti nepanaikintas ir dėl to nukentės mokesčių mokėtojas.

### 1 paveikslas. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra

#### Tipiška abipusio susitarimo procedūra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje



*Šaltinis:* Sudaryta autoriaus, remiantis European Commission Impact Assessment on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union

Neišspręstų ginčų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo problema yra plačiai pripažinta. 2007 m. EBPO paskelbė mokesčių ginčų sprendimo gerinimo ataskaitą. Ji padarė išvadą, kad neišvengiamai abipusio susitarimo procedūromis nepasiekiami patenkinamo rezultato tais atvejais, kai valstybės negali susitarti. Siekiant užtikrinti tokių ginčų sprendimą, 2008 m. Peržiūrint EBPO mokesčių konvencijos pavyzdį buvo nustatyta arbitražinė išlyga tais atvejais, kai kompetentingos institucijos negali susitarti abipusio susitarimo procedūros metu. Tokia sąlyga numato, kad jei per derybas tarp kompetentingų institucijų per tam tikrą laikotarpį (paprastai per dvejus metus) nepavyksta rasti sprendimo, įsteigiama nepriklausoma įstaiga („patariamoji komisija“), kuri priims sprendimą dėl ginčų sprendimo yra privalomas dalyvaujančioms valstybėms („privalomas privalomas arbitražas“). ES dėl tokio privalomo arbitražo sprendimo jau 1990 m. Buvo susitarta remiantis ES arbitražo konvencija dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, susijusio su asocijuotų įmonių pelno koregavimu. srityje, paprastai vadinama sandorių kainodara. Jame numatyta, kad jei per dvejus metus nuo abipusio susitarimo procedūros pradžios kompetentingos institucijos nepasiekia susitarimo, valstybės per šešis mėnesius turėtų

įsteigti patariamąją komisiją. Patariamoji komisija per šešis mėnesius turi nuspręsti, kaip išspręsti ginčą. (Commission Staff Working Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016).

Pirmasis tipinės abipusio susitarimo procedūros etapas prasideda, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į savo gyvenamosios valstybės kompetentingą instituciją prašydamas pagalbos, kai dėl vienos ar abiejų Susitariančiųjų Valstybių veiksmų apmokestinimas neatitinka taikytinos mokesčių sutarties. Mokesčių mokėtojo prašymas turi būti parengtas ir pateiktas vadovaujantis atitinkamos kompetentingos institucijos šiam tikslui pateiktomis instrukcijomis ir kitomis rekomendacijomis. Jei tokių rekomendacijų nėra, mokesčių mokėtojas paprastai turėtų pateikti savo prašymą savo gyvenamosios vietos valstybės kompetentingai institucijai tokiu pačiu būdu, kaip ir mokesčių administracijai pateikdamas bet koki kitą prieštaravimą. Mokesčių mokėtojo abipusio susitarimo procedūros prašyme visais atvejais turėtų būti išsamiai aprašyti svarbūs faktai ir aplinkybės, bylos procesinė situacija ir klausimas, dėl kurio prašoma kompetentingos institucijos pagalbos. Pateikusi prašymą dėl abipusio susitarimo procedūros, valstybės gyvenamosios vietos kompetentinga institucija turėtų mokesčių mokėtojui patvirtinti, kad prašymas gautas, ir informuoti kitą kompetentingą instituciją apie prašymą. Kompetentinga institucija taip pat turi išnagrinėti prašymą, kad įsitikintų, ar jis yra priimtinas, prieš svarstydamas mokesčių mokėtojo iškeltą esminę problemą. Ši pradinė peržiūra apims šiuos nustatymus:

- **Ar abipusio susitarimo procedūros iniciavimo prašymas buvo pateiktas pagal galiojančias rekomendacijas?** - Nors kompetentingos institucijos idealiu atveju turėtų siekti išvengti nepagrįstų formalumų abipusio susitarimo procedūroje (ypač nesudėtingo mokesčių mokėtojo atveju), mokesčių mokėtojas turėtų parengti ir pateikti savo abipusio susitarimo procedūros prašymą pagal Susitariančiosios Valstybės vidaus įstatymų nustatytas procedūras, reglamentus ir (arba) kitas taikomas rekomendacijas. Tokios procedūros gali apimti, pavyzdžiui, abipusio susitarimo procedūros prašymo formato gaires arba pasirašyto mokesčių mokėtojo pareiškimo reikalavimą, kad prašymas dėl abipusio susitarimo procedūros buvo parengtas pagal įstatymų nustatytas gaires.
- **Ar abipusio susitarimo procedūros prašyme yra pakankamai faktų ir kitos informacijos mokesčių mokėtojo reikalavimui suprasti ir įvertinti?** - Abipusio susitarimo procedūros prašyme turėtų būti pateiktas išsamus reikšmingų faktų ir aplinkybių aprašymas ir mokesčių mokėtojo reikalavimo apmokestinti ne pagal sutartį pagrindas. Nors kompetentinga institucija dažnai gali paprašyti mokesčių mokėtojo pateikti papildomos informacijos, abipusio susitarimo procedūra yra

efektyviausia, jei mokesčių mokėtojas pateikia išsamų pradinį prašymą. Šiuo tikslu kompetentingos institucijos rekomendacijose dėl abipusio susitarimo procedūros naudinga įtraukti informacijos, kurią reikia pateikti prašant abipusio susitarimo procedūros aprašą.

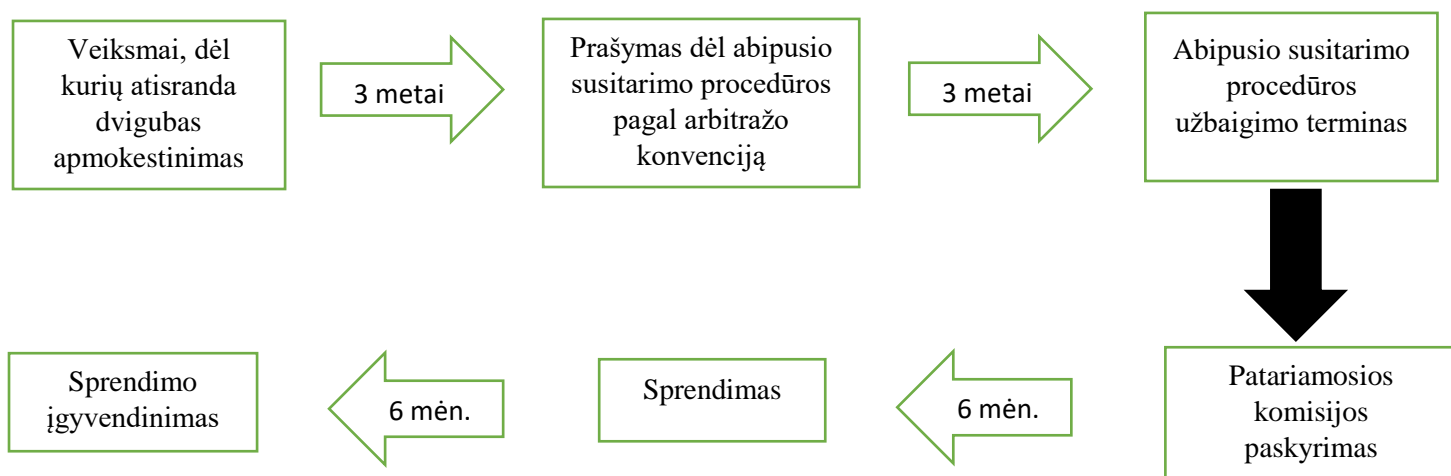
- **Įvertinti ar mokesčių mokėtojas procedūros pradėjimo terminą** - Kompetentinga institucija gali nustatyti, kad mokesčių mokėtojo abipusio susitarimo procedūros prašymas yra per ankstyvas - taigi nepriimtinas, jei, pavyzdžiui, tarptautinis dvigubas apmokestinimas atsiras tik įvykus neaiškiems ar nutolusiems ateities įvykiams. Taip pat kompetentinga institucija privalo išsiaiškinti ar terminas procedūrai pradėti nebuvo praleistas (Guide to the mutual agreement procedure..., p. 16-22).

Taigi norint inicijuoti abipusio susitarimo ginčų sprendimo mechanizmą svarbu, kad mokesčių mokėtojas savo veiksmus atliktų taip, kaip nustatyta įstatyme – pateiktą tinkamai parengtą argumentuotą prašymą nepraleidžiant termino.

Kompetentinga institucija turi nedelsdama pranešti mokesčių mokėtojui, ar bus patenkintas jo pateiktas abipusio susitarimo procedūros prašymas. Tuo atveju, kai prašymas dėl abipusio susitarimo yra atmetamas, kompetentinga institucija turėtų mokesčių mokėtojui pranešti atmetimo priežastis. Taip pat kompetentinga institucija atmetusi abipusio susitarimo procedūros prašymą turi patarti mokesčių mokėtojui kaip patobulinti prašymą, kad jis būtų priimtas (Guide to the mutual agreement procedure..., p. 16-22).

## 2 paveikslas. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra

### Europos Sąjungos Arbitražo konvencijoje nustatyta procedūra



Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis European Commission Impact Assessment on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union

Kaip ir atliekant kitus mokesčių apskaičiavimus, mokesčių mokėtojai taip pat turi galimybę kreiptis į nacionalinius teismus. Tačiau šiomis vidaus teisminėmis procedūromis nėra siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą. Atvirkščiai, jie nagrinėja, ar teisingai taikyta vidaus teisė. Yra situacijų, kad abiejų susijusių valstybių teismai patvirtina teisingą vidaus teisės taikymą, todėl dvigubas apmokestinimas išlieka, o tai mokesčių mokėtojų požiūriu nėra patenkinama (Commission Impact Assessment on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016).

Nors mokesčių mokėtojas paprastai nedalyvaus tiesiogiai tarpusavio susitarimo procedūros diskusijose, kompetentinga institucija, kuriai buvo pateiktas prašymas dėl abipusio susitarimo procedūros, turėtų reguliariai bendrauti su mokesčių mokėtoju dėl jo bylos statuso ir atitinkamų konsultacijų. Toks bendravimas gali skatinti mokesčių mokėtojų bendradarbiavimą vykdant abipusio susitarimo procedūrą (pavyzdžiui, prireikus skubiai pateikti papildomą informaciją ar dokumentus) ir taip pat turėtų pagerinti bendrą abipusio susitarimo procedūros skaidrumą.

Kaip jau minėjau ankščiau, abipusio susitarimo ginčų sprendimo mechanizmas nevisada yra veiksmingas būdas, kadangi šalys gali ir nesusitarti. Bet kokiu atveju abipusio susitarimo ginčų sprendimo mechanizmas teikia pranašumą lyginant jį su vidaus ginčų sprendimo mechanizmais:

1. Abipusio susitarimo procedūra leidžia mokesčių pareigūnams apsvarstyti abiejų sutarties valstybių klausimą ir bet koks susitarimas, pasiektas abipusio susitarimo procedūros kontekste, gali paveikti apmokestinimą abiejose sutartyse dalyvaujančiose valstybėse, tuo tarpu sutarčių valstybėje esančios vidaus ginčų sprendimo sistemos naudojimas paveiktų tik toje valstybėje nustatytą apmokestinimą, todėl gali nepavykti išspręsti šio klausimo.
2. Abipusio susitarimo procedūra apima mokesčių sutarčių klausimų svarstymą pareigūnų, kurie yra gerai susipažinę su mokesčių sutartimis ir turi patirties, o tai nebūtinai taikoma nacionalinio lygmens teisėjams, nagrinėjantiems įvairių rūšių mokesčius ir net su mokesčiais nesusijusius ginčus.
3. Abipusio susitarimo procedūra, kuri yra mažiau formali nei vidaus teisminės gynybos priemonės (ypač jei tokios galimybės būtų reikalingos dviejose sutarties valstybėse, siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą), taip pat tokia procedūra dažniausiai yra pigesnė. Tai taip pat gali padėti greičiau išspręsti bylą šalyse, kuriose administraciniai teismai ir teismai ilgai vilkina bylų nagrinėjimą.



4. Abipusio susitarimo procedūra neužkerta kelio kreiptis į vidaus ginčų sprendimo mechanizmus vienoje ar abiejose sutarties valstybėse (nors mokesčių mokėtojams gali būti trukdoma vykdyti abipusio susitarimo procedūrą ir tokius regresus tuo pačiu metu, kad būtų išvengta prieštarinių sprendimų rizikos).
5. Kadangi abipusio susitarimo procedūra gali būti pradėta iš karto, kai tikėtina mokesčių apmokestinimo rizika, neatitinkanti mokesčių sutarties nuostatų, gali reikšti greitesnę prieigą prie ginčų sprendimo mechanizmo, nei tai įmanoma pagal vidaus teisę.

(Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session, 2019).

Taigi atsižvelgiant į išvardintus argumentus, galime teigti, kad abipusio susitarimo ginčų sprendimo mechanizmas yra gana veiksmingas būdas spręsti dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčus.

## **2.2. Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros pagal Tarybos Direktyvą 2017/1852**

Abipusio susitarimo procedūra kaip ir Arbitražo konvencijoje taikoma ir naujoje Direktyvoje 2017/1852. Abipusio susitarimo procedūra pagal Direktyvą taip pat yra siekis išspręsti ginčijamą klausimą bendru sutarimu su kiekviena kita kompetentinga institucija per abipusio susitarimo procedūros laikotarpį. Visų pirma mokesčių mokėtojas norėdamas inicijuoti ginčą dėl dvigubo apmokestinimo turi pateikti skundą per 3 metus nuo pirmo pranešimo apie veiksmą, lėmusį dvigubą apmokestinimą detaliai aprašydamas faktinę situaciją, pateikdamas susijusius dokumentus. Taigi pirmoji ginčų sprendimo stadija yra skundo pateikimas, antroji stadija abipusio susitarimo procedūra ir trečioji stadija yra arbitražo stadija.

Skundo stadija pradedama, kai nukentėjęs asmuo pateikia skundą valstybės narės kompetentingai institucijai. Priklausomai nuo kompetentingų institucijų veiksmų procesas gali tapti pakankamai painus. Galima išskirti keturis galimus atvejus:

1. Kompetentingos institucijos gali vienašališkai išspręsti skundą ir taip išspręsti ginčijamą klausimą dėl dvigubo apmokestinimo;
2. Kompetentingos institucijos gali priimti skundą, kai visos suinteresuotų valstybių kompetentingos institucijos priima skundą, pradedamas abipusio susitarimo procedūros etapas;

3. Kai bent viena kompetentinga institucija priėmė skundą, bet bent viena kompetentinga institucija jį atmetė nukentėjęs asmuo turi du pasirinkimus, kaip toliau tęsti procesą:

- a) Nukentėjęs asmuo gali siekti panaikinti kompetentingos institucijos skundo atmetimą nacionaliniame teisme
- b) Pagal Direktyvą 2017/1852 6 straipsnio 1 dalies a) punktą ir 2 dalį gali būti įsteigta patariamoji komisija, kuri priima sprendimą dėl skundo nagrinėjimo, tokia komisija gali būti pavadinta „Procedūrinė patariamoji komisija“. Jei skundą priima procedūrinė patariamoji komisija, pradedamas abipusio susitarimo procedūros etapas, jei to reikalauja bent viena kompetentinga institucija. Kai nei viena iš kompetentingų institucijų neprašo inicijuoti abipusio susitarimo procedūros per 60 dienų, ginčas automatiškai pereina į arbitražo stadiją.

4. Jei nei viena iš kompetentingų institucijų nepriėmė skundo, suinteresuotas asmuo, prieš pateikiant prašymą sudaryti patariamąją komisiją pagal Direktyvos 2017/1852 6 straipsnio 1 dalies a) punktą, turi laikytis Direktyvos 2017/1852 5 straipsnio 3 dalies, kuri reglamentuoja situaciją, kada suinteresuotas asmuo praranda teisę teikti prašymą sudaryti patariamąją komisiją, dėl kompetentingų institucijų sprendimo atmesti asmens skundą:

- a) kol sprendimas vis dar yra nagrinėjamas apeliacine tvarka pagal atitinkamos valstybės narės teisės aktus;
- b) jei sprendimas atmesti vis dar gali būti skundžiamas toliau pagal atitinkamos valstybės narės apeliacinę tvarką arba
- c) kai sprendimas atmesti buvo patvirtintas a punkte nurodyta apeliacine tvarka, tačiau nėra galimybės nukrypti nuo atitinkamo teismo arba kitų teisminių institucijų sprendimo jokiame atitinkamoje valstybėje narėje. (Dourado, Intertax, 2019, p. 680-683; Tarybos Direktyva dėl mokestinių ginčų sprendimo... 2019)

Abipusio susitarimo procedūros laikotarpis pagal Direktyvą yra dviejų metų laikotarpis, prasidedantis:

- 1) Data, kuria komisijos nariai priėmė skundą;
- 2) Data, kai komisijos nariai įsitikina, kad kitos susijusios kompetentingos institucijos priėmė skundą, arba;
- 3) Atvejais, kai skundo pateikėjas buvo iškėlęs bylą teisme (ar kitoje teisminėje institucijoje), siekdamas išspręsti ginčijamą klausimą, kuris yra prieinamas pagal

atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę, nuo to laikotarpio, kuomet komisijos nariai gavo galutinę to teismo (ar kitos teisminės institucijos) sprendimą arba bet koki kitą įrodymą, patvirtinantį, kad tas procesas buvo galutinai baigtas arba įrodymą, patvirtinantį, kad šios bylos buvo sustabdytos dėl tam tikrų priežasčių. (The official website of UK legislation, 2020).

Direktyvos įgyvendinimo reglamente, komisijos nariai, kaip ir abipusio susitarimo procedūroje pagal Arbitražo konvenciją gali kreiptis į skundo pateikėją dėl bet kokios informacijos, kuri Komisijos nuomone gali būti reikalingo ginčo klausimui išspręsti abipusio susitarimo tvarka, toks prašymas gali būti pateiktas bet kuriuo metu abipusio susitarimo procedūroje. Skundo pareiškėjas gavęs prašymą iš komisijos narių dėl papildomos informacijos pateikimo turi 90 dienų pateikti reikalaujamą informaciją. Siekiant nustatyti ginčų sprendimo procedūros tęstinumą ir veiksmingumą, turėtų būti nustatytos standartinės veikimo taisyklės. Dėl šios priežasties standartinėmis veikimo taisyklėmis turėtų būti sukurta išsami procedūrinė sistema, kad ginčų sprendimo procedūra vyktų be kliūčių ir garantuotų nukentėjusio asmens teises pagal Direktyvą 2017/1852. Ypač svarbu būtų apibrėžti teisinį ginčo pagrindą, techninę užduotį, taip pat nagrinėti Patariamąsios komisijos ar Alternatyvaus ginčų sprendimo komisijos organizavimo ir veikimo detales bei numatyti išlaidų pasidalijimą. Siekiant užtikrinti Patariamąsios komisijos arba Alternatyvaus ginčų sprendimo komisijos nepriklausomumą, taip pat reikėtų įtraukti išsamų visų interesų konfliktų atskleidimą.) (Tarybos Direktyva dėl mokestinių ginčų sprendimo... 2019).

Dėl galutinio sprendimo paskelbimo Direktyvoje (ES) 2017/1852 numatyta, kad kompetentingos institucijos gali susitarti paskelbti visą savo galutinį sprendimą, jei turi suinteresuoto asmens sutikimą. Direktyvoje (ES) 2017/1852 taip pat numatyta, kad kai atitinkamos kompetentingos institucijos arba nukentėjęs asmuo nesutinka paskelbti viso galutinio sprendimo, kompetentingos institucijos paskelbia tokio galutinio sprendimo santrauką. Siekiant užtikrinti nuoseklų informacijos, susijusios su galutinio sprendimo viešumu, perdavimą, reikėtų nustatyti standartinę formą. Siekiant užtikrinti galutinio sprendimo skaidrumą ir apsaugoti nukentėjusio asmens verslo paslaptį, standartinėje formoje turėtų būti numatyta, kad galutinis sprendimas turi būti paskelbtas kompetentingų institucijų susitarimu ir nukentėjusio asmens sutikimu. Jei viena iš šių šalių nesutinka su paskelbimu, taisyklėse turėtų būti numatyta paskelbti galutinio sprendimo santrauką ir išdėstyti jame turimus elementus. Taip pat reikėtų pripažinti, kad nukentėjęs asmuo turi teisę prašyti kompetentingų institucijų neskelbti informacijos, susijusios su verslo paslaptimi. (Tarybos Direktyva dėl mokestinių ginčų sprendimo... 2019).

Apibendrinus - abipusio susitarimo procedūra yra administracinė procedūra tarp valstybių narių kompetentingų institucijų, dalyvaujančių mokestiniame ginče. Abipusio susitarimo procedūros metu kompetentingos institucijos stengiasi išspręsti kilusį ginčą dėl dvigubo apmokestinimo. Direktyvoje nurodytas terminas abipusio susitarimo procedūrai yra dveji metai arba treji metai, jei terminas pratęsiamas pateikus pagrįstą kompetentingos institucijos prašymą.

Nevisuomet abipusio susitarimo procedūros etape pavyksta susitarti, kai nepavyksta, nukentėjęs asmuo gali būti sudaryta patariamoji komisija. Ši komisija pateikia nuomonę apie ginčo sprendimą pagrįstą nepriklausomos nuomonės metodu, per 6 mėnesius nuo jos sudarymo dienos. Direktyva 2017/1852 pateikia rekomendacijas dėl patariamios komisijos sudėties ir skyrimo. Tokiu atveju, kai sudaroma patariamoji komisija atsiranda galimybė galutinai išspręsti ginčą pagal Direktyvos 2017/1852 15 straipsnio 1 dalį - Susijusios kompetentingos institucijos susitaria dėl to, kaip išspręsti ginčijamą klausimą, per šešis mėnesius nuo patariamios komisijos arba alternatyvaus ginčų sprendimo komisijos nuomonės pranešimo. Tačiau jeigu tikslas nėra pasiekiamas, ginčas nėra išsprędžiamas, tuomet patariamios komisijos nuomonė tampa privaloma kompetentingoms institucijoms (galutinis sprendimas) remiantis Direktyvos 2017/1852 15 straipsnio 2 dalimi. Jeigu nukentėjęs asmuo sutinka su sprendimu ir atsisako savo teisės skųsti tokį sprendimą, patariamios komisijos priimtas sprendimas turi būti įgyvendintas. Remiantis ginčų sprendimo Direktyvos 18 straipsniu, kompetentingos institucijos gali viešai skelbti galutinį sprendimą, jeigu tam pritaria kiekvienas iš atitinkamų susijusių asmenų. Jeigu kuris nors asmuo nesutinka, kad būtų viešai paskelbtas galutinis sprendimas, kompetentingos institucijos paskelbia galutinio sprendimo santrauką, kurioje aprašomas dalykas, teisinis pagrindas, galutinis rezultatas ir pan. (Dourado, InterTax, 2019, p. 680-683; Tarybos Direktyva dėl mokestinių ginčų sprendimo... 2019)

Atsirandanti pareiga įgyvendinti galutinį sprendimą pagal Direktyvos 2017/1852 15 straipsnį yra priešinga ginčo procedūros pabaiga lyginant su tradiciniu mokesčių arbitražu, kai atsižvelgiant į susitariančiųjų valstybių nacionalinę teisę, gali nebūti absoliučios pareigos vykdyti arbitražo sprendimus.

Ginčų sprendimo direktyvoje 16 straipsnis reglamentuoja taisykles, susijusias su santykiais su vidaus gynimo priemonėmis ir kitais ginčų sprendimo mechanizmais. Remiantis Direktyvos 16 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse nustatytais procedūromis nacionalinės teisių gynimo priemonės iš esmės yra nepriklausomos. Ginčų sprendimas pagal ginčų sprendimo Direktyvą turi viršenybę prieš kitas ginčų sprendimo formas – kai bet kuri kompetentinga institucija gauna atitinkamą skundą dėl ginčijamo klausimo, tokia

procedūra turi būti baigiama – Direktyvos 2017/1852 16 straipsnio 5 dalis. (Dourado, InterTax, 2019, p. 680-683; Tarybos Direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo... 2019). Kaip žinoma tarptautiniai teisės aktai yra aukščiau nacionalinius ir šiuo atveju, pateikus skundą dėl ginčijamo klausimo privaloma užbaigti pradėta procedūrą.

Arbitražo stadijos taisyklės reikalauja tik rasti (bet kokį) ginčo sprendimą. Kaip tradicinė abipusio susitarimo procedūra buvo susijusi su bet kokio susitariančiųjų valstybių susitarimo pasiekimo aktualaus mokesčių mokėtojui, arbitražo etape priimtas sprendimas gali būti bet koks mokesčių mokėtojui priimtinas sprendimas – žiūrint tarptautinės viešosios teisės požiūriu. Tai įrodo ir valstybių narių galimybė susitarti dėl kitokio sprendimo negu buvo pasiektas pagal Direktyvos 2017/1852 15 straipsnio 2 dalį. (Dourado, Intertax, 2019, p. 680-683; Tarybos Direktyva dėl mokesčių ginčų sprendimo... 2019).

Taigi apibendrinant Direktyvoje 2017/1852 reglamentuojama procedūra dėl dvigubo apmokestinimo ginčų yra veiksmingesnė ir greitesnė lyginant ją su Arbitražo konvencija. Taip pat žiūrint į Direktyvos reguliavimą, ginčų sprendimo procedūroje mokesčių mokėtojas yra labiau įtraukiamas į pačią procedūrą. Direktyvos reguliavime galime įžvelgti daugiau imperatyvių normų negu Arbitražo konvencijoje.

Taip pat svarbus klausimas yra tai, kada galima laikyti dvigubo apmokestinimo ginčą išspręstą. Pagal Direktyvą 2017/1852 ginčas bus laikomas išspręstas, kai pajamos, kurioms taikomas dvigubas apmokestinimas bus įtrauktos į apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimą tik vieno valstybėje narėje, arba mokestis, mokamas už šias pajamas vienoje valstybėje narėje sumažės suma, lygia mokesčiui, kurį reikia sumokėti bet kurioje kitoje valstybėje narėje. (Debelva, Luts, 2017, p. 20-23)

### **3. Dvigubo apmokestinim ginčų sprendimo procedūrų Europos Sąjungoje problematika**

Dvigubas skirtingų valstybių narių pajamų apmokestinimas daro neigiamą poveikį tarpvalstybinėms investicijoms ir lemia ekonominius iškreipimus ir neefektyvumą, sukuriant nestabilią aplinką tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administracijoms. Prieš Direktyvą 2017/1852 galiojė Europos Sąjungos dvigubo apmokestinimo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai, tokie kaip abipusio susitarimo procedūros kaip dalis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys arba Europos Sąjungos arbitražo konvencija dėl ginčų dėl sandorių kainodaros, rodo keletą taikymo srities, veiksmingumo ir efektyvumo trūkumų. Gana dažnai būna atveju, kai atsisakoma suteikti prieigą prie procedūros, procedūros yra užblokuotos ar atidedamos arba mokesčių mokėtojams tenkanti našta yra per didelė. Neigiamą šių trūkumų poveikį didina globalizacijos tendencijos, kurias lemia tarpvalstybinių sandorių augimas, laipsniškas mokesčių auditų skaičius ir dydis bei bendras mokesčių taisyklių sudėtingumas. Šiuo metu valstybės narės dažnai neprivalo užtikrinti galutinio ginčų sprendimo laiku ir veiksmingai, taip pat, Europos Sąjungoje nėra vienodo ginčų sprendimo taikymo. Remiantis Europos Komisijos poveikio vertinimo santrauka dėl dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje, Direktyva 2017/1852 buvo siekiama panaikinti ankščiau minėtus dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūrų trūkumus. Siekiama pagerinti ginčų dėl dvigubo apmokestinimo ES sprendimo mechanizmus, siekiant užtikrinti veiksmingą ir galutinį dvigubo apmokestinimo apmokestinimo ginčų sprendimą, visiškai panaikinant dvigubą apmokestinimą. Pagrindinis dėmesys skiriamas prieš Direktyvą 2017/1852 galiojusių dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmų tobulinimui, siekiant sukurti pagrįstą procedūros terminą, vienodą ir platesnę taikymo sritį ES, taip pat didesnę veiksmingumą ir tikrumą įgyvendinant galutinį sprendimą (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016). 2019 metų liepos 1 dieną įsigaliojo naujos Europos Sąjungos taisyklės (Direktyva 2017/1852), kurios užtikrina greitesnę ir efektyvesnę valstybių narių mokesčių ginčų sprendimą, palengvinantį gyvenimą ir suteikiant daug daugiau mokesčio tikrumo įmonėms ir asmenims, susiduriantiems su dvigubu apmokestinimu. (European Commission, 2019) Taigi, kaip ir kalbėta ankščiau, Direktyva 2017/1852 užtikrina dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų efektyvą ir kiek įmanoma panaikina prieš tai galiojusių dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų trūkumus, palengvindamas dvigubo apmokestinimo ginčų procedūros našta tiek įmonėms, tiek fiziniams asmenims.

Plačiau kalbant apie dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje problemas, jos buvo identifikuotos 2016 metais remiantis Europos Sąjungos Arbitražo konvencijos stebėjimu, statistiniais bylų duomenimis pagal Europos Sąjungos Arbitražo konvenciją, kaip labiausiai išsivysčiusių dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmais Europos Sąjungoje. Remiantis Europos Komisijos poveikio vertinimo santrauka dėl dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje prieš įsigaliojant Direktyvai 2017/1852 buvo išskirtos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų problemų ir trūkumų trys pagrindinės kategorijos: (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016).

1. **Vykdyto trūkumas** – galima aptarti tris pagrindines problemas susijusias su esamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmų įgyvendinimu:

- a) *Mokesčių mokėtojai neprašo taikyti dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmų ir sutinka su dvigubu apmokestinimu („Netiesioginis priegos atsisakymas“)* – Mokesčių mokėtojai pabrėžė atvejus, kai jiems faktiškai buvo netaikoma galimybė taikyti mechanizmų procedūrą. Remiantis suinteresuotųjų šalių dalyvavusių EBPO diskusijoje dėl BEPS 14 veiksmo nuomone, mokesčių administratoriai nėra motyvuoti spręsti ginčus dėl dvigubo apmokestinimo. Vietoj to mokesčių mokėtojai siūlo susitarti netaikant dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo. Atvejais, kai nėra pateikta valstybių narių mokesčių administratorių duomenų, galima manyti, kad tokio elgesio priežastys gali būti i) ketinimas išvengti administracinių išlaidų (pvz. veiksmų koordinavimas tarp dalyvaujančių valstybių administracijų; bylos, kuriai reikalinga skirti tam tikri ištekliai, bylos ilgumas ir sudėtingumas); ii) reputacijos rizika, atsirandanti dėl įsipareigojimų pranešti apie nagrinėjamus atvejus, kartu su numatomu neigiamu poveikiu mokesčių aplinkai. (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016). Taigi tam tikrais atvejais valstybių narių mokesčių administratoriai gali vengti taikyti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmą, kad išvengtų tam tikrų neigiamų pasekmių. Žiūrint į šią situaciją iš mokesčių mokėtojo prizmės, mokesčių mokėtojai mano, kad dvigubo apmokestinimo pripažinimas yra pigesnesnis ir mažiau apsunkinantis, palyginti su dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmu. Kai kurios bendrovės pasisako, kad pirmenybę teikia dvigubam apmokestinimui, o ne išleidžia dar daugiau pinigų ir dar daugelį metų bando dvigubo

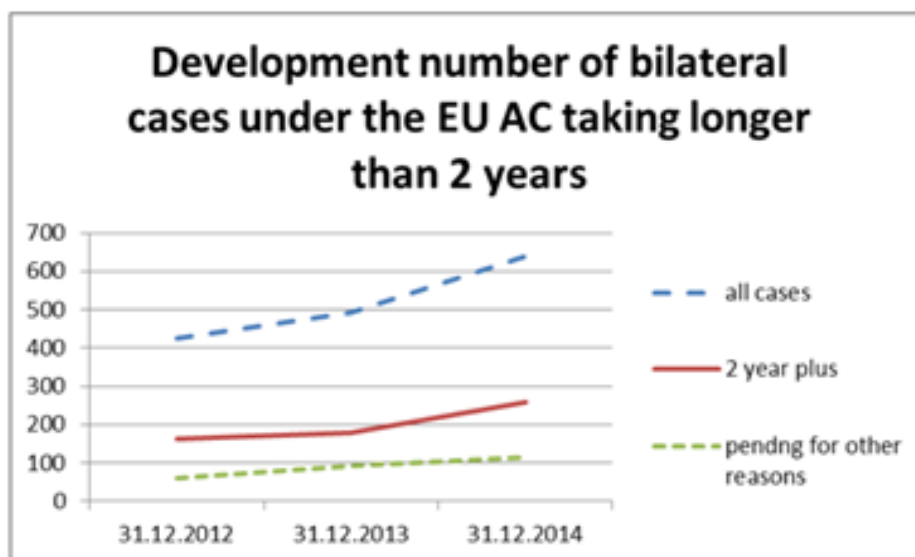
apmokestinimo išvengti. (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016). Šioje vietoje galime įžvelgti prieš tai aptartą dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo problemą, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčai trunka ilgai, todėl ne visi mokesčių mokėtojai pasiryžę kovoti dėl to, kad nebūtų apmokestinti du kartus.

- b) *Valstybės narės nepriima bylų pagal galiojančias ginčų sprendimo procedūras („aiškus priegos atsisakymas“)* – Mokesčių mokėtojai praneša, yra atvejų kuomet mokesčių administratorius nesuteikia galimybės naudotis ginčų sprendimo procedūra, prašymas pradėti dvigubo apmokestinimo mechanizmas yra atmetamas („aiškus priegos atsisakymas“). 2014 metais valstybės narės pranešė, kad 14 atvejų buvo aiškiai atsisakyta leisti naudotis Europos Sąjungos Arbitražo konvencija. Apytiksliai ekstrapoliuojant bendrą ginčų dėl dvigubo apmokestinimo skaičių, 2014 metais būtų 25 atvejais, kuriems buvo aiškiai atsisakyta suteikti priega iniciuoti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrą. Tokiose situacijose neįmanoma patikrinti ar mokesčių administratorių pateiktos priegos atsisakymo priežastys buvo pagrįstos, teisingos ir tinkamai argumentuotos. Problema laikoma ne pats leidimo iniciuoti procesą atsisakymas, bet tai, kad galimybė atsisakyti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo gali būti atsisakyta tais atvejais, kai tai nebūtų pateisinama ir taip būtų sukuriama teisinio neapibrėžtumo situacija. Tačiau pagrindinė problema išlieka ta pati – yra rizika, kad pagrįstais atvejais dvigubo apmokestinimo našta nėra nukeliama nuo mokesčio mokėtojo pečių, o teoriškai galimų teisių gynimo priemonių vykdymas yra ribotas.
- c) *Taikant dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrą bylos yra užblokuojamos arba uždelsiamos („užblokuota/atidėta procedūra“)* – Atvejais, kai pagal Arbitražo konvenciją nustatomi fiksuoti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo terminai, nustatyta, kad pasitaiko nemažai atvejų kuomet terminų nesilaikoma – procedūra yra užblokuota arba atidėta, o sprendimas, jei toks yra, užtrunka daug ilgiau, nei buvo numatyta. Užblokavimas arba termino uždelsimas gali įvykti keliais proeso etapais, pradedant rizika, kad praeis ilgas laikotarpis, kol valstybės narės galutinai pradės procedūrą iki sprendimo priėmimo momento. Ilga trukmė, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo neišvengiamumas ir aiškių terminų, kurių reikia laikytis pagal dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmą nebuvimas yra esminis trūkumas, reikalaujantis aiškesnių taisyklių ir griežtesnių terminų (Commission



Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. (2016). Taigi tai yra viena iš didžiausių dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo pagal Arbitražo konvenciją trūkumas – ilgai trunkančios bylos. Dėl šios problemos ne visi mokesčių mokėtojai kreipdavosi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kadangi daug kam pasirodė paprasčiau sumokėti dvigubą apmokestinimą nei ilgus metus dėl jo bylinėtis. Apačioje pateikiamos Europos Komisijos duomenys apie 2012-2014 metų dvigubo apmokestinimo bylų trukmę.

3 paveikslas. **Europos Komisijos 2012-2014 metų duomenys dėl dvigubo apmokestinimo bylų pagal Arbitražo konvenciją tęstinumo**  
**Daugiau nei dvejus metus nagrinėjamų bylų pagal Europos Sąjungos Arbitražo konvenciją skaičius**



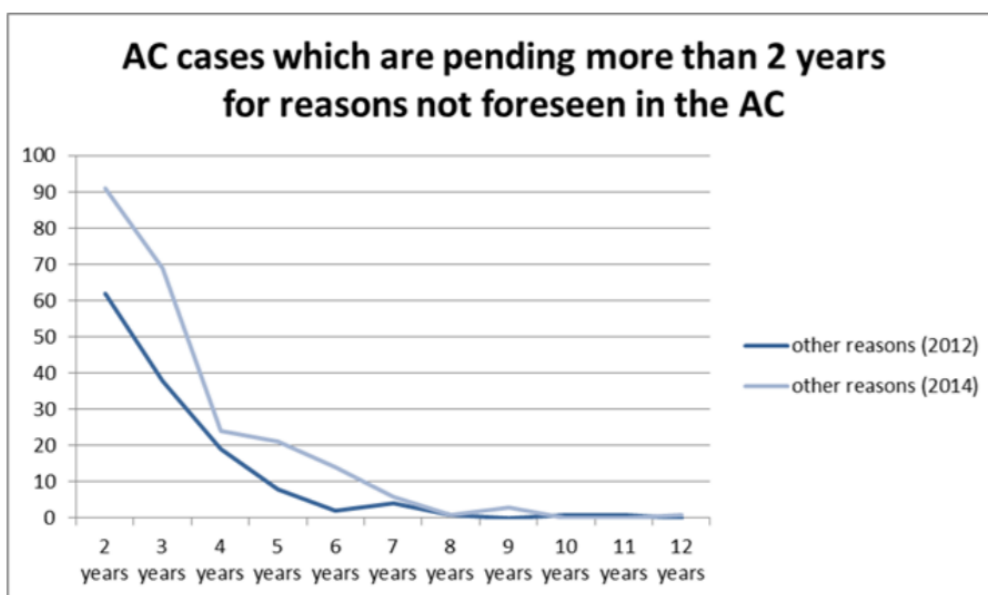
Šaltinis: EU Commission Impact Assessment on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union

Pateiktoje lentelėje galime matyti, kad laikotarpiu nuo 2012 metų galo iki 2014 metų galo bylų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo buvo kiek daugiau nei 600, o bylų, kurios trunka ilgiau nei dvejus metus 2014 metais rodiklis siekia beveik 300. Galime daryti išvadą, kad beveik pusė bylų vykusių 2012 - 2014 metais truko ilgiau nei dvejus metus, kas įrodo, kad dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizme buvo susidariusi didelė problema dėl bylų išstūmimo.

Nors Konvencijoje ir yra numatyti terminai – abipusio susitarimo procedūros – dveji metai, arbitražo procedūros – šešių mėnesių terminas ir galutinio kompetentingo institucijos sprendimo – šešių mėnesių terminas, tačiau jame nėra apibrėžta proceso trukmė prieš

abipusio susitarim procedūrą (Xi, 2017, p. 33-41). Kadangi mokesčių mokėtojas nėra ginčo šalis, jie gali tik stebėti kompetentingų institucijų veiksmus. Tačiau kompetentingos institucijos labiau įsipareigojusios kovoti su mokesčių vengimu, o ne su dvigubo apmokestinimo išvengimu, būtent tai lemia menką įsipareigojimą panaikinti dvigubą apmokestinimą. Europos Sąjungos Arbitražo konvencija ir nedidelė dalis dvišalių sutarčių turi arbitražinę išlygą, kuri reikalauja išspręsti ginčą per trejus metus nuo ginčo inicijavimo, tačiau bendras realus bylų baigimo laikas skiriasi. Nemaža dalis bylų yra išsprendžiama per trejus ar ketverius metus nuo inicijavimo, tačiau, kai kurių bylų sprendimai užtrunka gerokai ilgiau ir atrodo, kad jos niekada nebus išspręstos. Dažnai lieka atviras klausimas ar visada toks bylos užtęsimas yra teisėtas, todėl galima teigti, kad tokiose situacijose trūksta teisinio tikrumo tokiems dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmams (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016).

**4 paveikslas. Europos Komisijos 2012-2014 metų duomenys dėl dvigubo apmokestinimo bylų nagrinėjimo pagal Arbitražo konvenciją tęstinumo Arbitražo konvencijos bylos, kurios nagrinėjamos ilgiau nei dvejus metus dėl priežasčių, nenumatytų Arbitražo konvencijoje**



Šaltinis: EU Commission Impact Assessment on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union

Pateiktoje antrojoje lentelėje galime matome, kad 2012 – 2014 metų laikotarpiu buvo apie šimtą bylų dėl dvigubo apmokestinimo, kurių išsprendimo terminas buvo užtęstas. Šioje statistikoje atsispindi, kad labiausiai užtęstos bylos dažniausiai būna išsprendžiamos per 6 – 7 metus, tačiau yra ir pavienių bylų, kurios tęsiasi apie dešimtmetį. Šioje vietoje puikiai

atsispindi viena iš ankščiau aptartų problemų, kai kurių mokesčių mokėtojų nuomonė, kad lengviau sumokėti dvigubą apmokestinimą, nei ilgus metus bylinėtis, kad jo išvengti. Taip pat remiantis Europos oficialaus puslapio duomenimis, 2019 metais Europos Sąjungoje buvo apie 2000 bylų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir daugiau nei 900 bylų truko daugiau nei 2 metus. (European Commission, 2019). Taip pat Europos oficialaus puslapio duomenimis 900 tokių bylų yra 10.5 milijardo eurų vertės, todėl galime drąsiai teigti, kad ginčai dėl dvigubo apmokestinimo yra svarbi problema visai Europos Sąjungai, todėl ji privalo būti išspręsta. (European Commission, 2017)

2. **Neefektyvios procedūros** – šią problemą galima išskaidyti į dvi dalis a) sudėtingos procedūros ir atitikties našta; b) Nevienareikšmiškas dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo taikymas

a) *Sudėtingos procedūros ir atitikties našta* – dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas pagal Arbitražo konvenciją yra sudėtingas ir sukuria didelę reikalavimų laikymosi našta, kuri nėra subalansuota su realiais rezultatais, kurių būtų galima tikėtis. Praktikoje taip pat pastebima, pavyzdžiui, sandorių kainodaros planavimas, įgyvendinimas ir dokumentavimas vyksta trumpiau, lyginant su dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo trukme. Procedūros įgyvendinimo pastangos apima visiškos ar dalinės nesėkmės riziką, net jei ji bus sėkminga, atsižvelgiant į procedūros trukmę. Šią riziką taip pat sustiprina faktas, kad dvigubo apmokestinimo ginčų sprendime pagal Arbitražo konvenciją mokesčių mokėtojas nedalyvauja ir neturi jokios įtakos bylos eigai, jis yra kaip stebėtojas, kol kompetentingos institucijos vykdo procesą. Taip pat svarbu pabrėžti, kad ginčo proceso sunkumai ir atitikties reikalavimai susiję tik su paties dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmu, bet taip pat susiję ir su mokesčių klausimų sudėtingumu, kalbos barjeru, skirtingų teisės ir apskaitos galiojančių taisyklių skirtingose valstybėse narėse (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016). Viską apibendrinant, galima teigti, kad proceso trukmė nepriklauso vien tik dėl dvigubo apmokestinimo mechanizmo, proceso trukmei įtaką daro taip pat ir kiti veiksniai, tokie kaip mokesčių klausimų sudėtingumas, teisiniai aspektai, kurie yra skirtingai reglamentuojami skirtingose valstybėse narėse.

b) *Nevienareikšmiškas dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo taikymas* – nevienareikšmiškumas dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizme pasireiškia tuo, kad dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo

mechanizmas skirtingai taikomas identiškai atvejais. Valstybėse narėse skirtingai taikomas identiškas dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmas. Kai kurioms valstybėms narėms pavyksta stabiliai išlaikyti aktyvių bylų skaičių ir santykinai nedidelį per metus, tačiau kitoms valstybėms narėms to padaryti nepavyksta. Atsižvelgiant į dvišalį dvigubo apmokestinimo išvengimo ginčų sprendimo mechanizmo pobūdį, jeigu viena valstybė narė sugeba veiksmingai taikyti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmą, ji negalės baigti inicijuotų bylų, jeigu kita valstybė narė veiksmingai netaiko šio mechanizmo. (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016). Taip pat svarbu paminėti, kad skirtingos valstybės narės gali skirtingai organizuoti ir taikyti šio mechanizmo procedūras, taip pat skirtingose valstybėse narėse dėl ne tokio aukšto mechanizmo veiksmingumo lygio gali kilti dėl teisinių kliūčių, skirtingų vidaus procesų, kurių privalo laikytis kompetentingos institucijos.

3. **Atvejai, kai nėra privalomo ginčų sprendimo** – Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmas, tradiciškai nustatytas dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijose, Arbitražo konvencijoje, reikalauja, kad ginče dalyvaujančios valstybės narės tik „stengtųsi pasiekti susitarimą“, kaip panaikinti dvigubą apmokestinimą. Dėl šio gana migloto tikslo daugeliu atvejų ginčai nėra išsprendžiami, todėl mokesčių mokėtojui lieka dvigubas apmokestinimas, kurio panaikinti paprastas teismas negali. Žinoma, kuomet ginčo išspręsti neišvengiamai privaloma taikyti Arbitražo konvenciją, kad išvengtų dvigubo apmokestinimo, tačiau Arbitražo konvencijos procedūrų taikymas taip pat yra gana ribotas (Commission Impact Assessment Document on Double Taxation Resolution Mechanisms.. 2016).

Europos Komisija 2017 metais pateikė variantus, kaip būtų galima išspręsti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų problemas ir panaikinti trūkumus:

1. Gerinti esamą ginčų sprendimo mechanizmus, išplėsti Arbitražo konvencijos taikymo sritį, ginčų sprendimus padaryti privalomais arba dvigubo apmokestinimo ginčų atvejais, kurių negalima išspręsti abipusio susitarimo tvarka, perduoti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui privalomam sprendimui;
2. Parengti Europos Sąjungos Direktyvą, išplečiant privalomojo arbitražo taikymo sritį ir pašalinti kiekvieną atskirai nustatytą trūkumą;

3. Rengiamoje Europos Sąjungos Direktyvoje (2 variantas) įtraukti ginčų sprendimo mechanizmą, kuris turėtų tikslių taisyklių rinkinį, išsamiai apibūdinantį, kaip išspręsti dvigubo apmokestinimo klausimus.

Visi respondentai sutiko, kad reikia imtis tiesioginių veiksmų Europos Sąjungos lygmeniu, remiantis prieš Direktyvą galiojusiais ginčų sprendimo mechanizmais dvigubam apmokestinimui pašalinti. Respondentai manė, kad įvesti privalomą arbitražą Europos Sąjungos valstybių narių dvigubo apmokestinimo ginčiuose, arba perduoti abipusio susitarimo procedūrų bylas Europos Sąjungos Teisingumo Teismui privalomam sprendimui, nebus pakankama. Respondentai pasirinko antrąjį variantą, taip buvo pradėti kurti Tarybos Direktyva 2017/1852, kurios tikslas yra užtikrinti veiksmingą ir efektyvą dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrą Europos Sąjungoje (Gibert and Pasquier, 2017, 61-69).

Aptarėme vienas iš pagrindinių problemų dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmuose, kurie buvo plačiai naudojami iki Direktyvos 2017/1852 įgyvendinimo. Šia Direktyva buvo siekiama panaikinti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūras trūkumus ir problemas. Tačiau priešingai nei optimistiškai manė Europos Sąjungos įstatymų leidėjas, Direktyva 2017/1852 gali neišspręsti visų šiame kontekste kylančių problemų, nors aktu neabejotinai pagerinami dar prieš Direktyvą galioję dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai. Nepaneigiami Direktyvos 2017/1852 pranašumai yra tai, kad jos taikymo sritis yra labai plati, griežtų ir vykdytinų terminų įvedimas ir veiksmingesnių procesinių garantijų suteikimas mokesčių mokėtojams. Šiais aspektais Direktyva tikrai skiriasi nuo kitų reglamentų ir iš tikrųjų pagerina juose numatytus ginčų sprendimo mechanizmus. ES įstatymų leidėjui ne visai pavyko ištaisyti visus dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmą, kuriuos privalo įgyvendinti valstybės narės įgyvendindamos Direktyvą, trūkumus. Daroma prielaida, kad nacionaliniai teismai bus atsakingi už pažangos stebėjimą siekiant bendro susitarimo tam tikrais klausimais ir už tai, kad patariamiosios komisijos laikytųsi Direktyvoje nustatytų terminų. Tačiau toks sprendimas vis dar negarantuoja, kad procesai bus supaprastinti, siekiant pagreitinti jų trukmę, jei vėluoja bylą nagrinėjančios institucijos. Tokią problemą efektyviai pavyktų išspręsti įsteigiant Europos Sąjungos įstaigą, prižiūrimą Europos Komisijos, padėti patariamiesiems komitetams vykdyti arbitražo procedūras ir stebėti, kaip laikomasi nustatytų terminų. Taip pat Direktyvos trūkumą galime įžvelgti ir situacijoje, kuomet Direktyvos numatytoje procedūroje mokesčių mokėtojo padėtis gali būti sureguliuota jau pirmajame procedūros etape, kai skundas bus atmestas. Nors Europos Sąjungos įstatymų leidėjas pateikė labai išsamią „apsaugos“ procedūrą prieš patariamąją komisiją kai

mokesčių mokėtojo skundą atmeta viena iš susijusių mokesčių institucijų, panašaus sprendimo nėra, jeigu jį atmeta visos susijusių valstybių narių mokesčių institucijos. Esant tokiai situacijai, skundo pateikėjas turi galimybę kreiptis tik į nacionalines teisių gynimo institucijas. Panašu, kad toks reglamentavimas negali būti laikomas sprendimu, kuris iš tikrųjų visiškai atitiktų ambicingą Direktyvos tikslą sukurti išsamią ir vieningą dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo tvarką, kuri tuo pačiu metu būtų ir veiksminga užtikrinant mokesčių mokėtojo padėtį ginče ir sustiprintų mokesčių mokėtojo pasitikėjimą mokesčių sistema (Moskal, 2019 p. 43-44). Taigi galima teigti, kad Direktyvos 2017/1852 pagrindinis tikslas yra ištaisyti dar iki jos galiojusius dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų trūkumus ir problemas, užtikrinti, kad nuo mokesčio mokėtojo pečių bus nuimtas dvigubas apmokestinimas greita ir efektyvia procedūra, taip pat bus sustiprintas mokesčių mokėtojo pasitikėjimas visa mokesčių sistema. Tačiau tai padaryti nėra taip paprasta, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra yra sudėtinga procedūra, bet galime teigti, kad Direktyva 2017/1852 sustiprino dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmą.

Apibendrinant šias aplinkybes, Direktyvoje 2017/1852 yra siekiama dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmo tobulinimo. Europos Sąjungos aktų leidėjas sėkmingai siekė ištaisyti dabartinių reglamentų trūkumus ir įdiegė gerai apgalvotas priemones, skirtas neutralizuoti neigiamą dvigubo apmokestinimo poveikį. Tačiau Direktyva 2017/1852 nėra be trūkumų, todėl reikia tolesnių pakeitimų, norint sukurti visiškai veiksmingą ir teisingą mechanizmą, kuris tikrai užtikrintų, kad mokesčių mokėtojas galėtų veiksmingai ginti savo teises. Tai ypač svarbu, nes jeigu valstybės narės nenusprendžia visiškai suderinti savo mokesčių sistemų, dvigubas apmokestinimas visada bus Europos Sąjungos vidaus rinkoje (Moskal, 2019 p. 43-44).

## IŠVADOS

1. Dvigubo apmokestinimo ginčų procedūroje vadovaujantis Arbitražo konvenciją ar dvišalėmis valstybių narių sutartimis pasireiškia ganėtinai daug problemų ir trūkumų, kurie neleidžia užtikrinti veiksmingo ir efektyvaus dvigubo apmokestinimo panaikinimo arba apskritai nepanaikindavo dvigubo apmokestinimo, taip sukurdamas papildomą mokesčinę našta mokesčių mokėtojui. Direktyvos 2017/1852 tikslas buvo sukurti teisingą, efektyvią dvigubo apmokestinimo ginčų mechanizmą Europos Sąjungoje, taip pat šia Direktyva siekiama ištaisyti dvigubo apmokestinimo ginčų mechanizmų trūkumus ir problemas. Kitaip tariant, prieš Direktyvą galioję dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai galutinai nenuėmė dvigubo apmokestinimo naštos nuo mokesčių mokėtojų pečių.

2. Dvigubo apmokestinimo ginčų procedūrų mechanizmai iki įsigaliojant Direktyvai 2017/1852 negalėjo užtikrinti efektyvaus ginčų sprendimo, kadangi ginčų sprendimo mechanizme problematika pasireiškia ilguose proceso terminuose (dažniausiai ginčo procedūra trukdavo daugiau nei 3 metus) ir mokesčio mokėtojo neįtraukimu į procesą. Ginčų sprendimo mechanizmuose nebuvo nustatyti griežti ginčo sprendimo terminai, todėl bylos tęsdavosi ne vienerius metus, to pasekoje mokesčių mokėtojai geriau rinkdavosi pripažinti dvigubą apmokestinimą, negu ilgus metus bylinėtis dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Taip pat mokesčių mokėtojai nebuvo įtraukiami į ginčo procesą - ginčą spręsdavo tik kompetentingos institucijos, mokesčių mokėtojas buvo kaip ginčo stebėtojas. Direktyvoje 2017/1852 yra sprendžiama proceso terminų problema, joje nustatyti griežtesni terminai, taip pat mokesčių mokėtojas yra įtraukiamas į ginčo procesą – mokesčių mokėtojas pateikia skundą dėl dvigubo apmokestinimo kompetentingoms institucijoms, taip pat su mokesčių mokėtoju proceso metu yra bendradarbiaujama tam tikrais klausimais.

3. Iki Direktyvos 2017/1852 įsigaliojimo galioję dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai neužtikrino ginčų išsprendimo, kadangi galima sakyti, kad priimtas ginčų sprendimas buvo rekomendacinio pobūdžio. Pagal Tarybos Direktyvą, taip pat kaip ir prieš ją galiojusiuose dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmuose pirmoji ginčų sprendimo stadija yra abipusio susitarimo procedūra. Tačiau valstybėms narėms susitarti nepavykus yra sudaroma Patariamoji komisija iš kompetentingų kiekvienos valstybės narės asmenų, kuri pateikia savo nuomonę, kuri tam tikrais atvejais yra privaloma, taip užtikrinamas galutinis dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimas, arba kitaip tariant panaikinamas dvigubas apmokestinimas. Toks reglamentavimas sukuria palankesnes sąlygas mokesčių mokėtojui, kadangi dvigubas apmokestinimas būna panaikintas galutinai.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2122 25, 87, 108, 118, 145, 156, 158 straipsnių ir priedo pakeitimo įstatymo papildymo 61(2) straipsniu įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 4 straipsnio pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 190 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas (2019). TAR, 12442.

### Europos Sąjungos teisės aktai:

2. Europos Tarybos (ES), 2017 m. spalio 10 d. Direktyva Nr. 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. OL 265/1
3. Europos Tarybos (ES) 1990 m. Konvencija Nr. 90/463/EEC dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. C 160/11
4. Europos Komisija 2016 m. spalio 25 d. SWD(2016). Komisijos tarnybų darbinis dokumentas, poveikio vertinimo santrauka dėl dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje.

### Specialioji literatūra:

1. Chartered Institute of Payroll Professionals, (2017-18). CIPP Policy News Journal. 83-83.
2. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session. *Chapter on mutual agreement procedure of the handbook on dispute avoidance and resolution.*
3. Dourado, A. (2019). *Intertax.*
4. Duffy, B. (2019). *EU tax dispute resolution directive entered force on 1 July 2019.*
5. European Economic and Social Committee, (2017). *Opinion of the European Economic and Social Committee on the proposal for a Council directive on double taxation dispute resolution mechanisms in the European Union.*
6. Gibert, B., Pasquier, C., (2017). Featured Perspective. *Strengthening the EU Arbitration Procedure.* 61-69.



7. Janukonytė, A. (2007). Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ir reguliavimo objektas. *Magistro darbas*, 10-12.
8. Kofler, G. (2019). *EC Tax Review 2019/6. EU Tax Dispute Resolution Directive: The Deathblow to Double Taxation in the European Union*. 266-270
9. Organisation for Economic co-operation and Development (2007). *Improving the resolution of tax treaty disputes*. 3-5.
10. Savickaitė, K. Savickaitė (2014). Sandorių kainodaros teisinio reguliavimo ypatumai Lietuvoje. *Daktaro disertacija*. 178-195.
11. Schwarz, J. (2017). *EU sets the standad for international tax dispute resolution*.
12. Simontacchi, S. (2021). *Tax Dispute Resolution Mechanism for Elimination of Double Taxation in the EU*.
13. UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. *Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties*. 16-22.
14. Xi, J. (2017). *The Commission Proposal for a Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Will it resolve the remaining double taxation issues within the EU?* Master Thesis.

**Kiti šaltiniai (elektroniniai dokumentai):**

15. *Double Taxation*, europa.eu. Available at: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_en.htm) [interactive. Accessed 5 March 2021].
16. International Tax Report. *A path towards the avoidance of double taxation in the EU*. Available at: <https://www.internationaltaxreport.com/practice/a-path-towards-the-avoidance-of-double-taxation-in-the-eu-143286.htm> [Accessed 18 March 2021].
17. Teise.Pro. *Pradėta taikyti nauja visai ES skirta valstybių narių mokestinių ginčų sprendimo sistema*, 2019. Prieiga per internetą - [http://www.teise.pro/index.php/2019/07/02/pradeta-taikyti-nauja-visai-es-skirta-valstybiu-nariu-mokestiniu-gincu-sprendimo-sistema/?fbclid=IwAR1RH7J2xU3RcJz1GfKXxxzIWcoZob0NyXCtXtDPmek8L20E6xm\\_Tbsy\\_34](http://www.teise.pro/index.php/2019/07/02/pradeta-taikyti-nauja-visai-es-skirta-valstybiu-nariu-mokestiniu-gincu-sprendimo-sistema/?fbclid=IwAR1RH7J2xU3RcJz1GfKXxxzIWcoZob0NyXCtXtDPmek8L20E6xm_Tbsy_34) [žiūrėta 2021 kovo 5 d.].
18. *Dvigubo apmokestinimo išvengimas (arbitražas)*, 2017, europa.eu. Prieiga per internetą <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126038> [žiūrėta 2021 kovo 16 d.].

19. *Peržiūrėtas elgesio kodeksas, skirtas veiksmingai įgyvendinti Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną*, 2009, europa.eu. Prieiga per internetą <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A42009X1230%2801%29> [žiūrėta 2021 kovo 19 d.].
20. *Mokestinių ginčų sprendimo mechanizmai*, (modifikuota 2018-02-06), europa.eu. Prieiga per internetą <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/LSU/?uri=CELEX%3A32017L1852> [žiūrėta 2021 kovo 22 d.].
21. Versli Lietuva. *Dvigubas apmokestinimas*, verslilietuva.lt. Prieiga per internetą <https://www.verslilietuva.lt/verslauk/verslo-formos-ir-mokesciai/apmokestinimas-lietuvoje/> [žiūrėta 2021 kovo 25 d.].
22. The Official website of UK legislation. *The Double Taxation Dispute Resolution (EU) Regulations 2020*, 2020, legislation.gov.uk. Available at: <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2020/51/contents/made> [Accessed 28 March 2021].
23. *European Parliament*, 26 January 2018, europarl.europa.eu Available at: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/599273/EPRS\\_BRI%282017%29599273\\_EN.pdf?fbclid=IwAR3A312qG7ljNvy17XlmKwFfOQ\\_Zr34vQ8snG57cYewYRnxwppZj941C5Y](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/599273/EPRS_BRI%282017%29599273_EN.pdf?fbclid=IwAR3A312qG7ljNvy17XlmKwFfOQ_Zr34vQ8snG57cYewYRnxwppZj941C5Y) [Accessed 15 March 2021].
24. Debelva, F., Luts, J. 2017, *The EC Proposal for Double Taxation Dispute Resolution: Turning the Tide?* Available at: [https://www.researchgate.net/publication/312165474\\_The\\_EC\\_Proposal\\_for\\_Double\\_Taxation\\_Dispute\\_Resolution\\_Turning\\_the\\_Tide](https://www.researchgate.net/publication/312165474_The_EC_Proposal_for_Double_Taxation_Dispute_Resolution_Turning_the_Tide) [Accessed March 25 2021].
25. European Commission, 2019, ec.europa.eu, *Fair Taxation: New EU-wide system to resolve tax disputes between Member States applies from today*. Available at: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_19\\_3377](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_3377) [Accessed 1 April 2021]
26. European Commission, 2017, ec.europa.eu, *Fair Taxation: Commission welcomes new rules to resolve tax disputes*. Available at: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_17\\_3727?fbclid=IwAR32QGe8FYtF3TvS39dzdIMDDZIVAORqTGvGkUhjIfCxQK4xwqZwVEfbgTI](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3727?fbclid=IwAR32QGe8FYtF3TvS39dzdIMDDZIVAORqTGvGkUhjIfCxQK4xwqZwVEfbgTI) [Accessed 5 April 2021].
27. Moskal, A. 2019. *Mutual agreement procedure provided for in Directive 2017/1852 as a remedy for the problem of double taxation in the European Union*. Available at:

[https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/108488/PDF/05\\_Moskal\\_A\\_Mutual\\_agreement\\_procedure\\_provided\\_for\\_in\\_Directive\\_2017\\_1852.pdf](https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/108488/PDF/05_Moskal_A_Mutual_agreement_procedure_provided_for_in_Directive_2017_1852.pdf) [Accessed 6 April 2021].

## SANTRAUKA

### **Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra ES**

**Tomas Ptašnykas**

Magistro darbe pagrindė analizuojama dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros Europos Sąjungoje pagal Europos Sąjungos teisės aktus, t.y. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – asocijuotų įmonių pelno koregavimas ir Tarybos Direktyvą 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. Darbe siekiama atskleisti dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmų sudėtingumą ir problematiką, išskirti atskiras problemas. Kadangi Direktyva 2017/1852 iš esmės yra įgyvendinta tam, kad panaikintų dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų trūkumus ir problemas, todėl yra analizuojama ar Direktyva iš tiesų panaikina trūkumus.

Šiame magistro darbe taip pat paminima dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo raida, dvigubo apmokestinimo sąvoka pagal Europos Sąjungos teisės aktus. Taip pat plačiai aprašoma dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra, įvardijami jos etapai, inicijavimas ir sprendimai. Trečiojoje darbo dalyje aprašomi dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų trūkumai ir problematika, tiek prieš Direktyvą 2017/1852 galiojusių mechanizmų, tiek ir trūkumų atsispindinčių naujojoje Direktyvoje. Atsižvelgiant į trečioje dėstymo dalyje įvardintas problemas ir trūkumus tai veda prie išvados, kad problemų ir trūkumų panaikinimas dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrose buvo būtinas, kadangi nebuvo nuo mokesčio mokėtojo pečių nuimama dvigubo apmokestinimo našta, ginčų nagrinėjimas vykdavo neproporcingai ilgai, kadangi nebuvo nustatyti griežti proceso terminai ir pasiektas rezultatas nebuvo privalomas, kompetentingos institucijos tik siekdavo surasti ginčo sprendimą.

## SUMMARY

### **Double Taxation Dispute Resolution Procedure in the EU**

**Tomas Ptašnykas**

The master's thesis mainly analyzes the double taxation dispute settlement procedures in the European Union by the legal acts of the European Union. Double Taxation Convention - Adjustment of Profits of Associates and Council Directive 2017/1852 on tax dispute settlement mechanisms in the European Union. The work aims to reveal the complexity and problems of double taxation dispute resolution mechanisms, to single out individual problems. Since Directive 2017/1852 is, in principle, implemented to eliminate the shortcomings and problems of double taxation dispute settlement procedures, it is analyzed whether the Directive eliminates the shortcomings.

This master's thesis also mentions the development of double taxation dispute resolution, the concept of double taxation according to the legal acts of the European Union. The double taxation dispute settlement procedure is also described in detail, with its stages, initiation, and decisions. The third part of the paper describes the shortcomings and problems of double taxation dispute settlement procedures, both the mechanisms that existed before Directive 2017/1852 and the shortcomings reflected in the new Directive. Because of the problems and shortcomings identified in the third part of the preamble, this leads to the conclusion that the elimination of problems and shortcomings in double taxation dispute resolution procedures was necessary due to the lack of double taxation burden, disproportionate length of proceedings and the result obtained was not binding, the competent authorities were merely seeking a solution to the dispute.