

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Luko Kisielio,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

**Tarptautinio apmokestinimo principų svarba ir jų konfliktų
(susidūrimų) sprendimas**

**Importance of the Principles of International Taxation and the
Resolution of Their Conflicts (Clashes)**

Vadovas: Dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: Vyr. lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe aprašoma tarptautinio apmokestinimo reguliavimo raida bei nagrinėjami svarbiausi tarptautinio apmokestinimo principai. Darbe lyginami ir vertinami ES lygmeniu galiojantys ginčų dėl dvigubo apmokestinimo sprendimo mechanizmai: EBPO Modelinėje sutartyje įtvirtinta ginčų sprendimo procedūra, Arbitražo konvencijoje nustatyta tvarka ir Direktyvoje 2017/1852 įtvirtintas ginčų sprendimo mechanizmas. Taip nagrinėjama aktuali Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, susijusi su tarptautinio apmokestinimo principų taikymu.

Pagrindiniai žodžiai: tarptautinis apmokestinimas, šaltinio principas, rezidavimo principas, dvigubas apmokestinimas, dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimas, Arbitražo konvencija, Direktyva 2017/1852, antivengiminės taisyklės, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas.

This Master's thesis describes the development of international taxation regulation and examines the most important principles of international taxation. The thesis compares and evaluates the mechanisms in force at the EU level for resolving double taxation disputes: the dispute resolution procedure established in the OECD Model Convention, the procedure provided for in the Arbitration Convention, and the dispute resolution mechanism set out by the Directive 2017/1852. It also reviews the relevant case law of the Court of Justice of the European Union regarding the application of international taxation principles.

Keywords: international taxation, source principle, residence principle, double taxation, double taxation dispute resolution, Arbitration Convention, Directive 2017/1852, anti-avoidance rules, Court of Justice of the European Union.

TURINYS

IŽANGA	2
1. TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO PRINCIPŲ TEORINĖ APŽVALGA	4
1.1. Tarptautinio apmokestinimo reguliavimo raida ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių atsiradimas	4
1.2. Pagrindiniai tarptautinio apmokestinimo principai ir jų svarba	10
2. TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO KONFLIKTŲ SPRENDIMO MECHANIZMAI	20
2.1. EBPO Modelinėje sutartyje nustatyta ginčų sprendimo procedūra	20
2.2. Arbitražo konvencija	22
2.3. Direktyva 2017/2852	26
3. ESTT vaidmuo ES mokesčių teisėje ir ESTT praktika	30
3.1. ESTT vaidmuo ES mokesčių teisėje	30
3.2. ESTT praktika taikant tarptautinio apmokestinimo principus	31
IŠVADOS.....	40
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	42
SANTRAUKA.....	47
SUMMARY	48

IŽANGA

Darbo temos aktualumas. Pastaruoju laikotarpiu tarptautinio apmokestinimo sritis ES sulaukia daug dėmesio ir buvo priimta eilė ES direktyvų, reguliuojančių šią sritį. Ypač dideli pokyčiai buvo atlikti priimant teisės aktus ir taisykles, nukreiptas prieš mokesčių vengimą bei piktnaudžiavimą įvairiomis mokesčinėmis lengvatomis. Dėl reguliavimo gausos tarptautiniai apmokestinimo principai atlieka labai svarbų vaidmenį siekiant teisingai taikyti įvairias tarptautinio apmokestinimo taisykles. Taip pat ypatingai svarbu suprasti, kaip turėtų būti taikomi su kova prieš mokesčių vengimą susiję antivengiminiai principai ir taisyklės, kuriuos taikant palikta gana plati diskrecija ES valstybėms narėms. Šiame kontekste ypatingas vaidmuo tenka ESTT praktikai, susijusiai su tarptautinio apmokestinimo principų taikymu. Ši tema aktuali, nes trūksta sistemingų mokslinių tyrimų, kompleksškai nagrinėjančių tarptautinius apmokestinimo principus bei jų taikymo niuansus ESTT praktikoje. Atsižvelgiant į tai, šio darbo aktualumas pasireiškia ne tik teoriniu, bet ir praktiniu aspektu, nes tyrimo metu sukauptos žinios padės geriau suvokti, kaip tarptautinio apmokestinimo principai ir su jais susijusios taisyklės turėtų būti taikomi ES valstybių narių, įskaitant Lietuvos Respubliką. Tema taip pat aktuali, nes neseniai ES įsigaliojo Direktyva 2017/1852, kuri tiesiogiai susijusi su vienu iš pamatinių tarptautinio apmokestinimo principų – dvigubo apmokestinimo išvengimo principu. Direktyvos tikslas sukurti efektyvų dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmą ES, tad svarbu išnagrinėti, kokie yra šiuo metu veikiantys dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai ES ir juos palyginti.

Darbo tikslas. Darbo tikslas yra išnagrinėti pagrindinius tarptautinio apmokestinimo principus ir išanalizuoti, kaip šie principai taikomi ESTT praktikoje. Taip pat šiuo darbu siekiama palyginti ir įvertinti ES lygiu taikomus tarptautinių dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus.

Darbo uždaviniai. 1. Apžvelgti tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo raidą. 2. Išnagrinėti svarbiausius tarptautinio apmokestinimo principus. 3. Palyginti ir įvertinti ES lygiu taikomus dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus. 4. Ištirti ESTT jurisprudenciją taikant tarptautinius apmokestinimo principus ir išskirti probleminius šios jurisprudencijos aspektus.

Darbo objektas. Darbo objektą sudaro svarbiausi tarptautinio apmokestinimo principai bei ES lygiu taikomi tarptautinių dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmai.

Tyrimo metodai. Aprašomasis metodas naudojamas aptariant tarptautinio apmokestinimo reguliavimo raidą bei svarbiausius tarptautinius apmokestinimo principus. Lyginamasis metodas naudojamas lyginant ES lygiu taikomus dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo

mechanizmus. Sisteminės analizės metodas taikomas nagrinėjant su tarptautiniais apmokestinimo principais susijusią ESTT praktiką. Apibendrinimo metodas taikomas apibendrinant analizės rezultatus ir darant galutines išvadas.

Darbo originalumas. Nors kai kurie tarptautinio apmokestinimo principai paminimi atskiruose moksliniuose darbuose, tačiau darbų, apibendrinančių svarbiausius tarptautinio apmokestinimo principus bei pastaruoju metu ypatingai svarbų vaidmenį atliekančius antivengiminiuosius principus beveik nėra. Taip pat trūksta mokslinių darbų, nagrinėjančių ESTT praktiką tarptautinio apmokestinimo srityje, o ypač praktiką, susijusią su tarptautinio apmokestinimo principų taikymu. Magistro darbų lietuvių kalba šia tema taip pat autoriui nepavyko rasti. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad darbas originalus.

Svarbiausi šaltiniai. Svarbiausias šio darbo šaltinis – ESTT jurisprudencija tarptautinio apmokestinimo principų taikymo ir aiškinimo srityje. Nagrinėjant tarptautinio apmokestinimo reguliavimo raidą bei svarbiausius tarptautinio apmokestinimo principus labai svarbų vaidmenį atlieka EBPO Modelinė sutartis ir įvairūs moksliniai darbai. Arbitražo konvencija ir ES direktyvos svarbios nagrinėjant ES lygiu taikomus dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo būdus.

1. TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO PRINCIPŲ TEORINĖ APŽVALGA

Šiame pirmame darbo skyriuje siekiama aprašyti tarptautinio apmokestinimo reguliavimo teorines ištakas ir raidą bei svarbiausias tarptautines iniciatyvas tarptautinio apmokestinimo srityje. Taip pat detaliai išskiriami ir nagrinėjami svarbiausi tarptautinio apmokestinimo principai.

1.1. Tarptautinio apmokestinimo reguliavimo raida ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių atsiradimas

Tarptautinis apmokestinimas, kaip savarankiška viešosios teisės disciplina, ėmė formuotis dar XX a. pradžioje, kai buvo įkurta Tautų Sąjunga (angl. *League of Nations*). Šios tarptautinės organizacijos rėmuose ekspertai ėmėsi nagrinėti tarptautines mokesčių problemas ir padėjo formuoti naują požiūrį į tarptautinį apmokestinimą.

1923 m. ekonomikos profesorių grupė parengė Tautų Sąjungos užsakytą ataskaitą, analizuojančią įvairias tarptautinio apmokestinimo problemas. Ši ataskaita, oficialiai paskelbta 1923 m. balandžio 5 d., tapo pirmuoju išsamiu dokumentu, pateikusiu tarptautinio apmokestinimo taisyklių rinkinį ir padėjusiu pamatus vėlesniam tarptautinio apmokestinimo sistemos vystymuisi. Kai kurie šioje ataskaitoje pateikti tarptautinio apmokestinimo principai ir taisyklės išlikę ir dabar galiojančiose tarptautinėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (A. Muster, 2023).

1923 m. paskelbtoje ataskaitoje didžiausias dėmesys buvo skiriamas tarptautinio dvigubo apmokestinimo reiškinių analizei, buvo tiriamos galimos šio reiškinių ekonominės pasekmės bei ieškoma būdų, kaip šalys galėtų jį sumažinti ar visiškai išvengti.

Tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema yra viena iš globalizacijos pasekmių, atsiradusi ūkio subjektams pradėjus vykdyti veiklą keliuose skirtingose valstybėse. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas reiškia tą patį pajamų ar turto objektą, tiesiogiai ir per tą patį laikotarpį apmokestinamą kelių skirtingų valstybių institucijų. Jo atsiradimą lemia tai, kad įvairios šalys, taikydamos skirtingus nacionalinius apmokestinimo principus, skirtingai vertina, kur ir kam turi būti mokami mokesčiai. Tarptautinis dvigubas apmokestinimas gali atsirasti, pavyzdžiui, kai vienos valstybės valdžios institucijos apmokestina tiek vietinių, tiek užsienio ūkio subjektų toje šalyje gautas pajamas, o kita valstybė siekia apmokestinti pajamas, kurias uždirba vietiniai ūkio subjektai tiek toje valstybėje, tiek užsienyje. Dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo nukenčia skirtingose valstybėse ekonominę veiklą vykdančys ūkio subjektai, todėl tokią mokestinę naštą būtina šalinti siekiant skatinti ekonomikos vystymąsi. Dvigubo apmokestinimo pašalinimas laikomas svarbia ekonominių ir mokestinių politikos priemone, padedančia valstybėms

užtikrinti palankesnes sąlygas abipusėms investicijoms bei augimui (Radu, 2012). Atkreiptinas dėmesys, kad šiame darbe nagrinėjama būtent tarptautinio teisinio dvigubo apmokestinimo problema ir ekonominio dvigubo apmokestinimo sąvoka nebus analizuojama.

Kadangi tuo metu nebuvo nustatytų aiškių taisyklių, reguliuojančių tarptautinį apmokestinimą, Tautų Sąjungos užsakytoje ir 1923 m. paskelbtoje ataskaitoje, nagrinėjant dvigubo apmokestinimo problemą, detaliai analizuojami keturi principai, kurių pagrindu galėtų būti nustatoma, kurios valstybės turi teisę apmokestinti fizinius ir juridinius asmenis, veikiančius tarptautinius mastu. Pirmasis – pilietybės principas, nustatantis, kad asmuo privalo mokėti mokesčius savo gimtosios šalies valstybei, nes yra jos pilietis. Antrasis – laikinosios gyvenamosios vietos principas, pagal kurį kiekvienas, kuris bent laikinai gyvena tam tikroje vietoje, gali būti apmokestinamas ten. Taip pat nagrinėjami nuolatinės gyvenamosios vietos bei asmeniui priklausančio turto buvimo vietos principai (Bruins ir kt., 1923).

Ataskaitoje taip pat analizuojami keturi dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai, t. y. (i) leidimas valstybės rezidentams atskaityti visus mokesčius, sumokėtus užsienio valstybėje nuo ten gautų pajamų, (ii) visiškas užsienyje gyvenančių asmenų atleidimas nuo mokesčių, (iii) mokesčių pasidalinimo metodas, kai mokesčiai tarp valstybių padalinami pagal tam tikras nustatytas proporcijas, ir (iv) metodas, kai tik tam tikros pajamų rūšys gali būti apmokestinamos užsienio valstybėje, kurioje tos pajamos atsiranda, o visos kitos gautos pajamos turi būti apmokestinamos asmens rezidavimo valstybėje (Bruins ir kt., 1923). Kai kurie iš šių būdų plačiai naudojami ir šiuo metu galiojančiose tarptautinėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pavyzdžiui – kredito metodas, leidžiantis rezidavimo valstybėje iš mokėtinės mokesčių sumos atskaityti užsienyje jau sumokėtų mokesčių sumą.

Vėlesniais dešimtmečiais Tautų Sąjungos darbo grupių parengti dokumentai dar labiau detalizavo tuos pačius principus bei nagrinėjo įvairias tarptautinio apmokestinimo problemas, tad šie dokumentai laikomi vienu iš pirmųjų svarbių žingsnių link dabar egzistuojančios tarptautinio apmokestinimo sistemos.

Siekiant suvienodinti apmokestinimo principus ir taisykles dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarptautiniu mastu, Tautų Sąjungos pastangomis 1928 m. buvo paskelbti pirmieji modeliniai dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pavyzdžiai, kurie laikomi vienu svarbiausių Tautų Sąjungos laimėjimų. Vienas šių modelių laikomas didelės dalies šiuo metu egzistuojančių dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pamatu (Jogarajan, 2021).

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau - EBPO) tęsė Tautų Sąjungos pradėtą pavyzdinių sutarčių, kurių pagrindu būdavo sudaromos dvišalės sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tobulinimo veiklą. Intensyvėjant tarptautiniam bendradarbiavimui ir mezgantis ekonominiai ryšiai, tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema darėsi vis opesnė, tačiau kai kurios EBPO narės vis dar visai neturėjo arba buvo sudariusios nedidelį kiekį dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Siekiant sukurti kuo didesnę tokių dvišalių sutarčių tinklą ir šiose sutartyse nustatyti vienodus apmokestinimo principus, 1963 m. EBPO paskelbė pirmąją modelinę pajamų ir kapitalo mokesčių sutartį (toliau – EBPO Modelinė sutartis) ir skatino valstybes, sudarant naujas ar peržiūrint esamas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, remtis šiuo naujuoju pavyzdžiu (EBPO, 2019).

Atsižvelgiant į ekonomikos pokyčius, atsirandančias naujas verslo sritis, besivystančias tarptautines verslo organizacijas ir EBPO valstybių narių pastabas, EBPO Modelinė sutartis buvo nuolat atnaujinama. 1977 m. buvo paskelbta nauja EBPO Modelinės sutarties redakcija bei komentarai dėl jos nuostatų taikymo. Nors ši EBPO Modelinės sutarties redakcija buvo labiau suderinta su EBPO valstybių narių praktika, tačiau poreikis nuolat ją atnaujinti išliko ir 1992 m. buvo paskelbtas naujas EBPO Modelinės sutarties formatas, kuris leido nuolat peržiūrėti EBPO Modelinės sutarties nuostatas, atsižvelgiant į valstybių narių bei kitų suinteresuotų šalių pateiktas pastabas. Paskutinis reikšmingas EBPO Modelis sutarties atnaujinimas buvo atliktas 2017 m. (EBPO, 2019).

Įdomu, kad EBPO Modelinė sutartis padarė didelę įtaką pasauliniu mastu ir šiuo dokumentu, kaip pagrindu dvišalėms sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudaryti, naudojosi ne tik EBPO valstybės narės, tačiau ir EBPO nepriklausančios valstybės. Nors Lietuvos Respublika oficialiai tapo 36-ąja EBPO nare tik 2018 m. liepos 5 d., tačiau jau sudarant nuo 1994 m. sausio 1 d. taikomas ir iki šiol galiojančias pirmąsias dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo naudojosi EBPO Modeline sutartimi. Šios sutartys buvo sudarytos su tuometinėmis EBPO narėmis Danijos Karalyste, Norvegijos Karalyste, Suomijos Respublika ir Švedijos Karalyste. Sudarant sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo su valstybėmis, kurios nebuvo EBPO narės, taip pat buvo remiamasi EBPO Modeline sutartimi, pvz. sudarant nuo 1998 m. sausio 1 d. taikomą sutartį su Kazachstano Respublika. Naudojantis EBPO Modeline sutartimi kaip pagrindu, pasauliniu lygiu šiuo metu yra sudaryta daugiau 3 000 dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, o jos komentarai naudojami kaip priemonė vienodam sudarytų sutarčių aiškinimui.

Nors EBPO Modelinė sutartis pasauliniu mastu yra naudojama plačiausiai, tačiau dėl tam tikrų nuostatų ji ne visais atvejais buvo tinkama sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudarymui tarp išsivysčiusių ir besivystančių valstybių. Atsižvelgiant į tai, Jungtinės Tautos 1980 m. parengė ir paskelbė modelinę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – JT Modelinė sutartis), kurios paskirtis buvo paskatinti sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudarymą tarp išsivysčiusių ir besivystančių valstybių bei suvienodinti tokių sutarčių nuostatas (JT, 2021). Nors JT Modelinės sutarties struktūra parengta EBPO Modelinės sutarties pagrindu, tačiau kai kurios šių dokumentų nuostatos bei juose nustatyti apmokestinimo principai skiriasi.

Siekiant pritraukti investuotojų iš užsienio valstybių, besivystančioms valstybėms labai svarbu sudaryti palankų investicinį klimatą bei užtikrinti, kad užsienio investuotojai nenukentės dėl dvigubo apmokestinimo atsiradimo. Taip pat labai svarbu, kad besivystančios valstybės iš tokių investicijų turėtų kuo daugiau naudos. Nors EBPO Modelinės sutarties nuostatos užtikrina, kad dvigubas apmokestinimas neatsiras, tačiau joje taip pat dažniausiai daugiau apmokestinimo teisių suteikiama valstybei, kuri yra būtent investuotojo rezidavimo valstybė, o ne valstybei, į kurią atliekamos investicijos ir kuri yra užsienio investuotojų atliktų investicijų generuojamų pajamų šaltinis. Taigi, tokiais atvejais kaip pagrindas dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudarymui naudojama JT Modelinė sutartis, užtikrinant, kad didžioji mokesčių dalis atitektų pajamų šaltinio valstybei ir pastaroji gautų maksimalią naudą iš užsienio investicijų.

Šiuos skirtumus tarp JT Modelinės sutarties ir EBPO Modelinės sutarties galima pastebėti lyginant šių dokumentų nuostatas. Vienas iš pavyzdžių - JT Modelinės sutarties ir EBPO Modelinės sutarties 5 str., kuris apibrėžia kriterijus, pagal kuriuos turėtų būti nustatoma kada subjektui, investuojančiam ir vykdančiam ekonominę veiklą kitoje valstybėje, turėtų atsirasti nuolatinė buveinė mokesčių tikslais toje kitoje valstybėje ir mokesčiai nuo iš ten vykdomos veiklos uždirbtų pajamų turėtų būti mokami toje kitoje valstybėje. EBPO Modelinės sutarties 5 str. 3 d. nustatyta, kad nuolatinė buveinė kitoje valstybėje atsiranda subjektams, kurie toje kitoje valstybėje turi statybos, surinkimo ar panašaus pobūdžio objektą ilgesnį, nei 12 mėnesių laikotarpį. Tuo tarpu JT Modelinės sutarties 5 str. 3 d. a) p. nustatyta, kad nuolatinė buveinė kitoje valstybėje atsiranda subjektams, kurie toje kitoje valstybėje turi statybos, surinkimo ar panašaus pobūdžio objektą ilgesnį, nei 6 mėnesių laikotarpį. Taigi, JT Modelinės sutarties nuostatos šiuo atžvilgiu yra palankesnės valstybei, į kurią investuojama ir kurioje vykdoma statybų veikla, nes iš tokios veiklos gautos pajamos tampa apmokestinamos šioje valstybėje anksčiau ir taip pat apmokestinami trumpesnį laikotarpį užtrunkantys projektai.

JT Modelinės sutarties ir EBPO Modelinės sutarties 10 str. pateikia taisykles, pagal kurias turėtų būti apmokestinami dividendai mokami įmonės, kuri yra vienos valstybės rezidentė, kitos valstybei rezidentui. Abiejų dokumentų 10 str. 2 d. nustatyta, kad mokami dividendai gali būti apmokestinami ir toje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus mokanti įmonė, tačiau skiriasi nustatytas maksimalus dydis mokesčio, kuris gali būti išskaičiuojamas nuo mokamų dividendų. EBPO Modelinės sutarties 10 str. nustatyta, kad nuo dividendų išskaičiuojamo mokesčio suma negali viršyti 5 arba 15 procentų bendros mokamų dividendų sumos, atsižvelgiant į nustatytas sąlygas. Tuo tarpu JT Modelinėje sutartyje maksimalūs mokesčio dydžiai nėra nustatyti ir valstybėms palikta laisvė susitarti, kokios bus maksimalios mokesčio, išskaičiuojamo nuo bendros mokamų dividendų sumos, ribos. Įprastai dvišalėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurios parengtos JT Modelinės sutarties pagrindu, yra nustatomos didesnės maksimalaus mokesčio ribos, tad besivystančioms valstybėms, kurios siekia pritraukti užsienio investicijų, suteikiama galimybė gauti didesnę naudą.

Taigi, EBPO Modelinė sutartis ir JT Modelinė sutartis yra pagrindiniai dokumentai, kurių pagrindu parengta didžioji dalis pasauliniu mastu veikiančių dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Kadangi JT Modelinė sutartis pritaikyta konkrečioms situacijoms bei yra paremta principinėmis EBPO Modelinės sutarties nuostatomis, toliau šiame darbe tarptautinio apmokestinimo bei kiti su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis susiję klausimai bus analizuojami remiantis EBPO Modeline sutartimi.

Nors EBPO Modelinė sutartis buvo pagrinde sukurta ir pritaikyta tam, kad valstybės galėtų lengviau susitarti dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būdų, tačiau išskiriami ir kiti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai. Be dvigubo apmokestinimo panaikinimo, šiomis sutartimis taip pat yra siekiama (i) paskirstyti apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių, (ii) užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams ir mokesčių nemokėjimui bei (iii) išvengti mokesčių diskriminacijos.

EBPO Modelinės sutarties struktūra bei esminės nuostatos buvo sudarytos atsižvelgiant šiuos tikslus. Nors kiekviena sudaroma dvišalė sutartis gali skirtis ir turėti specifinių nuostatų, tačiau bendra šių sutarčių struktūra ir logika išlieka ta pati.

Dauguma EBPO Modelinės sutarties pagrindu sudarytų sutarčių prasideda nurodant, kokiems asmenims sutartis yra taikoma (įprastai – vienos arba abiejų valstybių rezidentams), kokiems mokesčiams sutartis yra taikoma (pvz., pelno mokesčiui, pajamų mokesčiui) bei pateikiami svarbiausių sąvokų apibrėžimai. Toliau nurodomi principai, pagal kuriuos nustatoma, kurios valstybės rezidentu turėtų būti laikomas asmuo (pvz. pagal nuolatinę gyvenamąją vietą, ekonominių interesų centrą, vadovybės buvimo vietą) bei

kriterijai nuolatinės buveinės atsiradimui. Taip pat sutartyse detalai aprašomi principai, kuriais remiantis nustatoma, kuri iš susitariančių valstybių turi teisę apmokestinti tam tikros rūšies pajamas (pvz. darbo užmokesčio pajamas arba pajamas iš savarankiškos veiklos) bei ribojimai maksimaliai mokesčio sumai, kuri gali būti išskaičiuojama iš tam tikros rūšies pajamų. Sutartyse taip pat nustatomi būdai, kuriais naudojantis susitariančios valstybės naikina atsirandantį dvigubą pajamų apmokestinimą, aprašoma abipusio susitarimo procedūra iš sutarties kylantiems ginčams spręsti bei nustatomos pareigos keistis sutarties vykdymui reikalinga informacija ir teikti pagalbą renkant mokesčius.

Taigi, iš EBPO Modelinės sutarties struktūros akivaizdu, kad jos paskirtis yra paskirstyti apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių, užkirsti kelią dvigubo apmokestinimo atsiradimui bei bendradarbiauti įgyvendinant šios sutarties nuostatas.

Kadangi Lietuvos Respublika yra Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybė narė, taip pat svarbu paminėti, kad, įgyvendindama ilgalaikę strategiją dėl tiesioginių mokesčių suderinamumo, ES yra priėmusi direktyvų, kurių tikslas suvienodinti ES valstybių narių nacionalinius teisės aktus, reguliuojančius tiesioginius mokesčius. Šių direktyvų pagrindu tuo pačiu iš dalies sprendžiama ir tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema bei reguliuojami kiti tarptautinio apmokestinimo klausimai ES lygiu. Šiomis direktyvomis reguliuojamas palūkanų, honorarų ir dividendų apmokestinimas, nustatomos priemonės kovai su mokesčių vengimu, nustatomi informacijos mainų tarp ES valstybių narių mokesčių administratorių reikalavimai, nustatoma įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms taikoma mokesčių sistema, reguliuojamos mokesčių sistemos, taikomos ES valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui ar turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis bei nustatoma dvigubo apmokestinimo ginčų tarp ES valstybių narių sprendimo tvarka.

Kadangi dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kiti tarptautinio apmokestinimo santykiai tarp tų pačių valstybių gali būti reguliuojami ir EBPO Modelinės sutarties pagrindu pasirašytų dvišalių sutarčių ir ES teisės aktų, dėl reguliavimo skirtumų gali kilti ginčų (Damulytė, 2008). Taigi, kyla klausimas, kaip yra suderinama ES teisės sistema bei tarptautinės mokesinės sutartys teisės aktų hierarchijos požiūriu.

ES valstybių narių sudarytas dvišales mokesinės sutartis reikėtų skirstyti į – (i) ES valstybės narės sudarytas sutartis su kitomis ES valstybėmis ir sutartis su trečiosiomis šalimis, bei (ii) sutartis, kurios buvo sudarytos iki įstojimo į ES ir po įstojimo į ES (Lučinskienė, 2009). Pasak A. Lučinskienės, ES teisė turėtų pirmumą kolizijos su tarptautinėmis dvišalėmis sutartimis tai atvejais, kai sutartys sudarytos tarp dviejų ES valstybių narių (nepriklausomai nuo to, ar sutartis sudaryta iki įstojimo į ES ar po įstojimo

į ES) ir kai sutartys sudarytos tarp valstybės, buvusios ES valstybe nare sutarties sudarymo metu, ir trečiosios šalies. Įsipareigojimų, kylančių iš mokesčių sutarčių, sudarytų tarp ES valstybės narės iki įstojimo į ES ir trečiosios šalies, įstojimas į ES nepanaikina ir juos privaloma vykdyti. Visgi, tokiais atvejais ES valstybė narė yra įpareigota imtis aktyvių veiksmų, kad ištaisyti tokiose sutartyse nustatytas normas, kurios nėra suderinamos su ES teise (Lučinskienė, 2009).

Apibendrinant, XX a. pradžioje Tautų Sąjungos pradėtos iniciatyvos padarė esminį lūžį formuojant tarptautinio apmokestinimo discipliną. 1923 m. parengta ataskaita, nagrinėjusi dvigubo apmokestinimo problemą ir galimus jos sprendimo būdus, tapo pirmuoju išsamiu dokumentu, išdėščiusiu universalius apmokestinimo principus, kurie iš dalies naudojami ir šiuolaikinėse dvišalėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. EBPO tęsė Tautų Sąjungos pradėtą darbą, paskelbdama EBPO Modelinę sutartį, kurios pagrindu buvo sudaryta didžioji dalis šiuo metu pasaulyje egzistuojančių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. EBPO Modelinė sutartis ir jos pagrindu sudarytos dvišalės sutartys bei įvairios ES direktyvos šiuo metu atlieka didžiausią vaidmenį reguliuojant tarptautinio apmokestinimo klausimus ES lygiu.

1.2. Pagrindiniai tarptautinio apmokestinimo principai ir jų svarba

Nors nėra vieno teisės akto ar kito dokumento, įtvirtinančio visus tarptautinio apmokestinimo principus, tačiau jie yra analizuojami įvairių mokslinių šaltinių, nustatomi atskiruose teisės aktuose, jais remiamasi nagrinėjant įvairius tarptautinio apmokestinimo ginčus teismų praktikoje ir atsižvelgiant į juos nustatomos tarptautinio apmokestinimo taisyklės.

Nagrinėdama tarptautinio apmokestinimo problematiką, E. Vėgelytė išskiria šiuos svarbiausius tarptautinio apmokestinimo principus – šaltinio principą, rezidavimo principą, dvigubo apmokestinimo išvengimo principą, neutralumo principą, proporcingumo principą, nediskriminavimo principą bei ištiestosios rankos principą (Vėgelytė, 2024). Šioje darbo dalyje šie principai bus nagrinėjami detaliau. Nors pilietybės principas taip pat yra išskiriamas kaip vienas iš tarptautinio apmokestinimo principų, tačiau, kadangi šiuo metu jis yra naudojamas tik dviejose pasaulio valstybėse (Jungtinėse Amerikos Valstijose ir Eritrėjoje) ir ES lygiu jis nėra aktualus, plačiau šis principas aptariamas nebus.

Šaltinio ir rezidavimo principai yra vieni iš pamatinių tarptautinio apmokestinimo principų, kurie yra priimtini pasauliniu mastu ir kuriuos valstybės naudoja norėdamos nustatyti pajamų apmokestinimo taisykles tarpvalstybiniu lygiu, pasidalinti teises dėl šių

pajamų apmokestinimo, nustatyti pagrindą šių pajamų apmokestinimui bei įvertinti, ar mokesčių mokėtojas turi teisę būti atleistas nuo dvigubo apmokestinimo (Wilde, 2020).

Šaltinio principas iš esmės reiškia, kad teisę apmokestinti pajamas turėtų turėti ta valstybė, kurioje šios pajamos buvo uždirbtos ar susidarė, nepriklausomai nuo to, ar pajamos buvo uždirbtos tos valstybės mokesčių rezidentu, ar ne. Pasauliniu lygiu šaltinio principo apmokestinimas įprastai taikomas pasyviųjų pajamų rūšims, t. y. dividendams, honorarams ir palūkanoms.

Kai kurių pajamų rūšių apmokestinimui Lietuva taip pat nustato šaltinio principą. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4 str. 4 d. nustatyta, kad Lietuvos Respublika turi teisę apmokestinti užsienio vienetų ne per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje gautas palūkanų, dividendų, honorarų ir kitų nustatytų rūšių pajamas, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje. Ši nuostata reiškia, pavyzdžiui, kad Lietuvos Respublikoje įsteigta bendrovei mokant dividendus akcininkams, kurie yra užsienio valstybių mokesčių rezidentai, Lietuvos Respublika (t. y. šaltinio valstybė) turėtų teisę apmokestinti šiuos dividendus. Atkreiptinas dėmesys, kad šioje dalyje yra įtvirtinta tik teisė apmokestinti užsienio vienetui mokamus dividendus, bet gali būti taikomos įvairios Pelno mokesčio įstatyme, kituose teisės aktuose ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, sudarytose su valstybe, kurios mokesčių rezidentai yra dividendus gaunantys akcininkai, nustatytos išimtys.

Tuo tarpu rezidavimo principo pagrindas yra priešingas šaltinio principui. Remiantis rezidavimo principu, valstybėms suteikiama teisė apmokestinti tos valstybės mokesčių rezidentų pajamas, uždirbtas tiek rezidavimo valstybėje, tiek užsienyje. Šio principo taikymui svarbu nustatyti aiškias taisykles, kokie asmenys yra laikomi tos valstybės mokesčių rezidentais.

Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma fizinio asmens rezidavimo valstybė yra panašūs pasauliniu mastu. Įprastai atsižvelgiama į tai, kurioje valstybėje asmuo gyvena, kur praleidžia didesnę dalį dienų metuose, kur yra jo socialinių ir ekonominių interesų vieta ir kt. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 str. įtvirtinti kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, ar fizinis asmuo turėtų būti laikomas Lietuvos Respublikos mokesčių rezidentu. Prioriteto tvarka, pagal pirmuosius tris kriterijus, Lietuvos mokesčių rezidentais laikomi asmenys, (i) kurie mokesčiniu laikotarpiu turi nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje, (ii) kurių socialinių ir ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje ir (iii) kurie fiziškai išbūna 183 ar daugiau dienų per mokesčinį laikotarpį Lietuvoje. Įdomu, kad pasitaiko atvejų, kai asmenys siekia nebūti laikomi Lietuvos mokesčių rezidentais ir, nors iš tikrųjų didžiąją dalį laiko praleidžia Lietuvoje bei turi kitų interesų, deklaruoja

išvykimą iš Lietuvos ir laiko save užsienio valstybės mokesčių rezidentais. Įprastai taip elgiamasi dėl įvairių mokestinių priežasčių arba dėl nežinojimo, kokiais kriterijais remiantis nustatoma rezidavimo valstybė. Kadangi asmeniui nedeklaravus gyvenamosios vietos sudėtinga nustatyti, kiek dienų fiziškai praleidžiama Lietuvoje, siekiant asmenį pripažinti Lietuvos mokesčių rezidentu teismų praktikoje dažniausiai nagrinėjama aplinkybių visuma ir nustatinėjama, ar fizinio asmens interesų centras buvo Lietuvoje.

Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas (toliau – LVAT) 2024 m. sausio 17 d. nutartimi byloje Nr. eA-473-1047/2024 konstatavo, kad fizinis asmuo turėtų būti laikomas Lietuvos mokesčių rezidentu, atsižvelgiant į šias aplinkybes – asmuo turėjo verslą Lietuvoje, buvo sudaręs darbo sutartį su Lietuvos bendrove, turėjo jam priklausančio nekilnojamojo turto Lietuvoje bei vykdė įvairius atsiskaitymus Lietuvoje. 2021 m. vasario 17 d. nutartimi byloje Nr. eA-366-575/2021 LVAT taip pat pripažino asmenį Lietuvos mokesčių rezidentu, nes jis buvo Lietuvoje deklaravęs gyvenamąją vietą (nors teigė, kad faktiškai Lietuvoje negyveno), patyrė vartojimo išlaidų Lietuvoje, turėjo nekilnojamojo turto Lietuvoje. Tuo tarpu Jungtinėse Amerikos Valstijose, kurių rezidentu asmuo siekė būti pripažintas, neturėjo nekilnojamojo turto bei negavo pajamų. Taigi, atsižvelgiant į šią LVAT praktiką, akivaizdu, kad nustatant asmens mokesčių rezidavimo valstybę atsižvelgti į aplinkybių visumą ir įvertinti, ar asmens interesų centras yra Lietuvoje veikiau nei užsienyje.

Juridinių asmenų rezidavimo valstybė įprastai nustatoma remiantis vienu iš dviejų kriterijų – įsisteigimo valstybės arba faktinės vadovybės buvimo vietos. Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 2 d. nustatyta, kad Lietuvos apmokestinamaisiais vienetais laikomi juridiniai asmenys, įregistruoti nustatyta tvarka Lietuvoje. Taigi, taikomas įsisteigimo valstybės principas rezidavimo valstybei nustatyti. Tuo tarpu kai kurios kitos valstybės juridinio asmens rezidavimo vietą nustato pagal faktinę vadovybės buvimo vietą. Viena iš tokių valstybių – Kipro Respublika. Taigi, teoriškai galėtų pasitaikyti situacijų, kai ta pati įmonė galėtų būti laikoma abiejų valstybių mokesčių rezidente, pavyzdžiui – Lietuvoje įsteigta bendrovė, kurios vienintelis darbuotojas ir direktorius dirba bei gyvena Kipro Respublikoje. Atvirkštinė situacija – jeigu Kipro Respublikoje įsteigtos bendrovės vadovybės buvo vieta būtų Lietuvoje, tad nė viena valstybė tokios bendrovės galėtų nelaikyti savo mokesčių rezidente. Nors tokių situacijų pasitaikydavo praeityje, žinoma, pasikeitus reguliavimui tokios spragos buvo išspręstos remiantis dvišalėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis. Susisklosčius situacijai, kai bendrovė būtų laikoma Kipro Respublikos ir Lietuvos Respublikos mokesčių rezidente arba nė vienos iš jų, būtų remiamasi tarp šių valstybių sudarytos sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo

išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos nuostatomis. Šios sutarties 4 str. 2 d. d) p. nustatyta, kad jeigu asmuo yra abiejų valstybių arba nėra nė vienos jų mokesčių rezidentas, valstybių mokesčių administratoriai tokį klausimą sprendžia abipusiu susitarimu.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo principas yra turbūt pirmasis susiformavęs tarptautinio apmokestinimo principas, nes istoriškai būtent dėl dvigubo apmokestinimo atsiradimo ūkio subjektams vykdant veiklą tarptautiniu lygiu valstybės buvo priverstos pradėti vystyti tarptautinio apmokestinimo taisyklių sistemą. EBPO Modelinėje sutartyje nurodyta, kad tarptautinis dvigubas apmokestinimas atsiranda tada, kai to paties asmens tas pats objektas (turtas ar pajamos) yra apmokestinamas daugiau nei vieną kartą skirtingose valstybėse. Dažniausiai literatūroje nurodomas dvigubo apmokestinimo atsiradimo pavyzdys – kai viena valstybė apmokestina visas jos mokesčių rezidentų pasaulines pajamas remiantis rezidavimo principu, o kita valstybė – tik toje valstybėje susidaranti pajamas remiantis šaltinio principu. Siekiant išvengti tokių situacijų ir buvo paskelbta EBPO Modelinė sutartis, kurios pamatu gali būti laikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo principas. Dvigubas apmokestinimas naikinamas nustatant teises, kuri valstybė (šaltinio ar rezidavimo) turi teisę apmokestinti pajamas bei nustatant būdus dvigubo apmokestinimo panaikinimui. Įprastai šaltinio valstybei suteikiama pirmumo teisė apmokestinti joje atsiradusias pajamas su tam tikrai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytais ribojimais, o rezidavimo valstybei nustatoma pareiga panaikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą. Dvigubam apmokestinimui panaikinti įprastai naudojami du metodai – kredito metodas (kai rezidavimo valstybė leidžia sumažinti mokėtiną mokesčio sumą šaltinio valstybėje nuo tų pajamų jau faktiškai sumokėta suma) ir atleidimo metodas (kai šaltinio valstybėje apmokestintos pajamos yra atleidžiamos nuo papildomų mokesčių rezidavimo valstybėje) (Vėgelytė, 2024). Įprastai valstybės naudoja ir derina abu šiuos metodus. Kaip ir dauguma valstybių, Lietuvos Respublika kredito metodą taiko Lietuvos Respublikos mokesčių rezidentų iš užsienio valstybių gautoms pasyvaus pobūdžio pajamoms (dividendams, palūkanoms ir honorams), o atleidimo metodas taikomas kitų rūšių iš užsienio valstybių gautoms pajamoms, kurios jau buvo apmokestintos tapačiu mokesčiu šaltinio valstybėje (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 str. 1 ir 2 d.).

Nediskriminavimo principo tarptautinėje mokesčių teisėje esmė – užtikrinti, kad tiek vietiniams, tiek užsienio rezidentams esantiems panašioje padėtyje mokesčių požiūriu būtų taikomos vienodos sąlygos. Istorikai valstybės taikydavo didesnę mokesčinę naštą užsieniečiams, nei vietos gyventojams, tačiau vystantis tarptautinei prekybai ir atsiradus paskatoms pritraukti užsienio investicijų, tokios situacijos tapo nepriimtinos. Taigi, į

tarptautinės sutartis buvo pradėtos diegti įvairios nuostatos, užtikrinančios vienodas teises užsieniečiams mokesčių požiūriu. Nagrinėdama dvigubo apmokestinimo problemą, Tautų Sąjunga savo išleistose ataskaitose jau buvo pasiūliusi nediskriminavimą mokesčių požiūriu užtikrinančias nuostatas, o toliau nediskriminavimo principas buvo įtvirtintas ir EBPO Modelinėje sutartyje (Bammens, 2012). Šiuo metu galiojančios EBPO Modelinės sutarties redakcijos 24 str. nustato keturias situacijas, kurios yra draudžiamos siekiant užtikrinti nediskriminavimo principo taikymą. Visų pirma, draudžiama vienos šalies piliečiams taikyti sunkesnes mokestines ar kitas sąlygas negu kitos šalies piliečiams esantiems panašioje padėtyje. Antra, nuolatinė buveinė, kurią vienos valstybės bendrovė turi kitoje valstybėje, negali būti apmokestinama mažiau palankiai nei bendrovė, vykdanči tą pačią veiklą toje kitoje valstybėje. Trečia, apskaičiuojant bendrovės apmokestinamąjį pelną, palūkanas, dividendus ir honorarus, kuriuos bendrovė moka kitos valstybės mokesčių rezidentui, privalo būti leidžiama įtraukti į leidžiamus atskaitymus pelno mokesčio tikslais tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir mokant tos pačios valstybės mokesčių rezidentui. Ketvirta, draudžiama kitos valstybės rezidentų kontroliuojamoms bendrovėms nustatyti mažiau palankias mokestines sąlygas nei kitoms toje pačioje valstybėje veikiančioms bendrovėms. Taigi, EBPO Modelinės sutarties nuostatos apibrėžia konkrečias situacijas, kurios draudžiamos siekiant užtikrinti nediskriminavimo principo įgyvendinimą taikant dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Visgi, apimamos tikrai ne visos situacijos, kuriose gali būti pažeidžiamas nediskriminavimo principas, tad šį sąrašą galima būtų plėsti, arba įtvirtinti bendrinių nuostatų, kurias galima būtų taikyti įvairiose situacijose. Tuo tarpu Europos Sąjungos Teisingumo Teimas (toliau – ESTT), remdamasis Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintomis pamatinėmis laisvėmis, savo jurisprudencijoje sprendžiant mokesčių klausimus nediskriminavimo principą taiko gana plačiai, ypač vertinant įvairias valstybių narių taikomas mokestines nuostatas, kurios galėtų būti laikomos kliūtimis įgyvendinti pamatines judėjimo ir įsisteigimo laisves (Santiago, 2009).

Neutralumo principas savo esme kilęs iš ekonomikos srities. Mokesčių sistema gali būti laikoma neutralia, kai užtikrinama, kad mokesčiai nedaro įtakos įvairiems mokesčių mokėtojų priimamiems ekonominiams sprendimams dėl vartojimo ar investavimo (Rose, 2007). Neutralios nacionalinės apmokestinimo sistemos pavyzdys galėtų būti, kai valstybė visas savo mokesčių rezidentų gautas pasaulines pajamas apmokestina vienodai ir tuo pačiu yra užtikrinama, kad mokesčių mokėtojai galės pasinaudoti kredito metodu, sumažindami rezidavimo valstybėje kylančią mokestinę naštą ta suma, kuri nuo gautų pajamų jau buvo sumokėta užsienio valstybėse remiantis šaltinio principu. Tokios sistemos pagrindu,

mokesčių mokėtojų sprendimams dėl investicijų užsienyje mokesčiai jokios įtakos neturėtų ir efektyvus apmokestinimas išliktų tas pats, tad būtų užtikrinamas neutralumo principo veikimas. Visgi, neutralumo principą nagrinėjančioje doktrinoje sutinkama, kad visiško mokesčių sistemų neutralumo pasauliniu mastu užtikrinti neįmanoma, nebent nacionalinės mokesčių sistemos būtų pilnai harmonizuotos tarpusavyje (Rose, 2007).

Tarptautinėje prekyboje, neutralumo principas skaidomas į dvi dalis – kapitalo importo neutralumo ir kapitalo eksporto neutralumo (Knoll, 2011). Kapitalo eksporto neutralumas reiškia, kad mokesčių mokėtojas turėtų patirti tokia pačią mokestinę naštą investuodamas ir gaudamas pajamas užsienyje, kaip ir investuodamas bei gaudamas pajamas šalies viduje. Kapitalo eksporto neutralumas gali būti užtikrinamas aukščiau pateiktama pavyzdyje nurodytos mokesčių sistemos pagrindu – kai visos pasaulinės pajamos apmokestinamos vienodai rezidavimo valstybėje, o užsienyje sumokėtiems mokesčiams gali būti taikomas kredito metodas, kuriuo naikinamas dvigubas apmokestinimas. Žinoma, tokia sistema užtikrina kapitalo eksporto neutralumą tik tais atvejais, kai šaltinio valstybėje uždirbtoms pajamoms taikomas vienodas arba mažesnis mokesčio tarifas, nei rezidavimo valstybėje. Kai šaltinio valstybėje mokėtino mokesčio tarifas yra didesnis, kredito metodo taikymo nebepakanka ir rezidavimo valstybė turi savo investuotojams sugrąžinti mokesčių sumą, kuri buvo permokėta šaltinio valstybėje, kad užtikrinti kapitalo eksporto neutralumą (Knoll, 2011). Visgi, tokios praktikos įprastai valstybės netaiko, tad savarankiškai valstybė kapitalo eksporto neutralumo užtikrinti negali.

Kapitalo importo neutralumo principas reiškia, kad iš įvairių valstybių investuojamo kapitalo bei jo generuojamų pajamų efektyvus apmokestinimo tarifas privalo būti vienodas. (Vėgėlytė, 2024). Kapitalo importo neutralumas įprastai gali būti pasiekiamas naudojant atleidimo metodą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, t. y. kai pajamos, kurios jau buvo apmokestintos šaltinio valstybėje, atleidžiamos nuo papildomų mokesčių rezidavimo valstybėje. Visgi, pasauliniu mastu pasiekti kapitalo importo neutralumo ir kapitalo eksporto neutralumo neįmanoma, nebent mokesčių sistema būtų harmonizuota ir valstybių taikomi mokesčių tarifai suvienodinti (Knoll, 2011).

Remiantis proporcingumo principu, bet kokia valdžios institucijų naudojama priemonė (įskaitant ir mokesčių srityje taikomas priemones) negali būti perteklinė ir viršyti ribos, kuri būtina nustatytam tikslui pasiekti. Sprendžiant mokesčių teisės klausimus, ESTT jurisprudencijoje proporcingumo principas taikomas gana dažnai (Ponomareva, 2018). Vertinant, ar taikomos priemonės nepažeidžia proporcingumo principo, įprastai atsižvelgiama į tris pagrindines taisykles / kriterijus – taikomų priemonių tinkamumą,

naudingumą ir proporcingumą siaurąja prasme. Tinkamumo kriterijus tenkinamas, kai tikslui pasiekti naudojamos priemonės leidžia pasiekti nustatytą tikslą. Būtinybės kriterijus tenkinamas, kai be naudojamų priemonių užsibrėžto tikslo pasiekti būtų neįmanoma ir kitos priemonės, kuriomis būtų galima pasiekti tą patį tikslą, neegzistuoja arba jos neužtikrintų to paties efektyvumo. Proporcingumo siaurąja prasme kriterijus tenkinamas, jeigu naudojamos priemonės bendrąja prasme atneša daugiau naudos visuomenei, nei padaroma žalos. Jeigu bent vienos iš šių taisyklių yra nesilaikoma, proporcingumo principas pažeidžiamas. Mokslinėje literatūroje proporcingumo principas taip pat siejamas su adekvatumo ir valstybės institucijų veiksmų, kurie gali pažeisti mokesčių mokėtojų teises ir laisves, apribojimo principais (Mudrecki, 2018).

Ištiesiosios rankos principas yra laikomas sandorių kainodaros taisyklių pagrindu. Remiantis šiuo principu, reikalaujama, kad sandoriai tarp susijusių šalių būtų sudaromi tokios sąlygomis, kokiomis analogiški sandoriai būtų sudaromi tarp nesusijusių šalių (EBPO, 2015).

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str. 2 d. įgyvendinimo taisyklėse, kuriose nustatomi Lietuvos Respublikoje taikomi sandorių kainodaros reikalavimai, ištiesiosios rankos principas apibrėžiamas kaip „principas, pagal kurį kontroliuojamųjų sandorių kainos, įvertinus visas reikšmingą poveikį kainai turinčias sandorio sąlygas, neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo iš tikrąja rinkos kaina atlikto sandorio galimo uždirbti pelno arba galimų gauti pajamų. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamojo sandorio sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu ar sandoriais“. Taigi, ištiesiosios rankos principas teigia, kad sandoriai tarp asocijuotų šalių (t. y. šalių, kurios gali daryti viena kitai įtaką arba kurios yra susijusios per įmonių nuosavybės ar valdymo struktūrą) turėtų būti sudaromi rinkos kaina, kuri pagrindžiama palyginus su sandoriais, kurie buvo sudaryti tarp nepriklausomų ir maksimalios naudos iš šio sandorio siekiančių šalių. Jeigu sandorių tarp asocijuotų asmenų sąlygos neatitinka tikrosios rinkos kainos, tuomet sandorio šalių gautas pelnas turi būti koreguojamas mokesčių tikslais ir apmokestinamas. Sandorių kainodaros taisyklės ir ištiesiosios rankos principas yra viena iš priemonių, naudojamų tarptautinėje mokesčių teisėje kovoje su mokesčių vengimu. Šia priemone siekiama pažaboti praktiką, naudojamą tarptautinių verslo grupių norint sumažinti savo mokesstinę naštą ir perkeliant pelną į mažesnio apmokestinimo teritorijas sudarant rinkos kainos neatitinkančius sandorius. Tokio pelno perkėlimo pavyzdys galėtų būti, kai mažesnio apmokestinimo valstybėje įsikūrusi motininė bendrovė suteikia paskolą savo dukterinei bendrovei ir

nustato rinkos sąlygų neatitinkančias dideles palūkanas, kurios mažina dukterinės bendrovės apmokestinamąjį pelną. Nors anksčiau tokia praktika buvo paplitusi, pagal dabartinį sandorių kainodaros reguliavimą bei kitus taikomus apribojimus dukterinė bendrovė turėtų pagrįsti savo valstybės mokesčių administratoriui, kad taikomos palūkanos atitinka tikrąsias rinkos sąlygas. Toks pagrindimas įprastai daromas rengiant formalius sandorių kainodaros dokumentus, atliekant kredito reitingo vertinimą, teikiant mokesčių administratoriui iš bankų, kaip nesusijusių šalių, gautus pasiūlymus skolintis ir atliekant kitus sandorių kainodaros reikalavimuose nustatytus veiksmus. Kitu atveju, rinkos kainą viršijančių palūkanų dalį nebūtų leidžiama priskirti leidžiamiems atskaitymams pelno mokesčio tikslais.

Didėjant tarptautinių bendrovių įtakai globaliu mastu, ištiestosios rankos principas tampa ypač svarbus, nes tradicinių apmokestinimo principų ir metodų dažnai nepakanka teisingam mokesčių paskirstymui tarp valstybių. Visgi, nors ištiestosios rankos principas gana sėkmingai taikomas nagrinėjant susijusių šalių sandorius, paremtus materialiu turtu ar darbo funkcijomis, tačiau susiduriama su iššūkiais, kai sandoriuose naudojamas unikalus pobūdžio nematerialus turtas, turintis didelę svarbą skaitmeniniams verslams (Greil ir kt., 2018). Tokiais atvejais nustatyti tikrąją sandorio rinkos kainą gali būti labai sudėtinga ir toks nustatymas gali pareikalaus didžiulių resursų.

Siekiant kovoti su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu įvairiomis mokestinėmis lengvatomis, svarbų vaidmenį tarptautinėje mokesčių teisėje atlieka antivengiminis principas. Šis principas įgyvendinamas taikant įvairias teisės aktuose nustatytas antivengimines taisykles. E. Vėgėlytė išskiria tris pagrindines antivengimines taisykles, kurios svarbios ES mokesčių teisėje – principinio tikslo testą, bendrąją antivengiminę taisyklę ir specialiąją antivengiminę taisyklę (Vėgėlytė, 2024). Šios priemonės siekia užkirsti kelią mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo mokesčių lengvatomis praktikoms, tačiau skiriasi jų taikymo sritis, pobūdis bei įgyvendinimo mechanizmai.

Principinio tikslo testas buvo viena iš priemonių, įgyvendintų pagal EBPO 2013 m. paskelbtą planą, kuriuo siekiama panaikinti įvairias mokesčių reguliavimo spragas bei pažaboti pelno mokesčio bazės eroziją ir perkėlimą (toliau – BEPS projektas). Vienas iš BEPS projekto pagrindinių tikslų buvo užkirsti kelią piktnaudžiavimui EBPO Modelinės sutarties pagrindu sudarytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytomis lengvatomis, todėl viena iš BEPS projekto veiksmų plano dalių buvo skirta priemonių, nukreiptų prieš tokį piktnaudžiavimą, įgyvendinimui (Chand, 2015). Viena iš tokių priemonių – nuostatų, įgyvendinančių principinio tikslo testą, įtraukimas į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Principinio tikslo testą įtvirtinanti norma nustato, kad,

nepriklausomai nuo dvišalės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatų, iš šios sutarties kylanti lengvata nebus suteikiama, jeigu, atsižvelgus į visus faktus ir aplinkybes, bus nustatoma, kad pasinaudojimas šia lengvata buvo vienas pagrindinių sudarytų sandorių ar sandorių grandinės tikslų (EBPO, 2016). Nors ši nuostata yra bendrinio pobūdžio ir netiksli, tačiau ji laikoma viena iš svarbiausių priemonių kovoje su piktnaudžiavimu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytomis lengvatomis, paliekant plačią diskrecijos teisę kompetentingoms institucijoms spręsti, ar turi būti suteikiama teisė pasinaudoti lengvata (Valderrama, 2020).

Bendroji antivengiminė taisyklė yra bendrinio pobūdžio nuostata, leidžianti mokesčių administratoriui panaikinti ar koreguoti iš sandorio kylančias mokestines prievoles, jeigu nustatoma, kad sandoris buvo sudarytas ne dėl ekonominių ar verslo priežasčių, o siekiant mokestinės naudos. Tokios taisyklės pavyzdys - bendroji antivengiminė taisyklė, nustatyta 2016 m. liepos 12 d. priimtoje Tarybos direktyvoje 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (toliau – ATAD), 6 str. bei perkelta į Lietuvos Respublikos nacionalinę teisę. Ši bendroji antivengiminė taisyklė įtvirtinta Pelnų mokesčio įstatymo 11 str. 8 d., kuri nustato, kad „apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, ir todėl jie laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“. Taigi, šios taisyklės pagrindu suteikiama teisė mokesčių administratoriui vertinti, ar kai kurie mokesčių mokėtojo sudaryti sandoriai nebuvo sudaryti tik siekiant mokestinės naudos ir tokiais atvejais neleisti mokesčių mokėtojui pasinaudoti iš tokių sandorių gautomis naudomis pelno mokesčio tikslais. Svarbu paminėti, kad, dar iki šios taisyklės įtvirtinimo, Lietuvos mokesčių administratorius galėjo pasiekti panašių tikslų taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 str. įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, kuris taip pat galėtų būti priskiriamas bendrosioms antivengiminėms taisyklėms ir gali būti taikomas ne tik apskaičiuojant pelno mokesčio prievoles, bet ir kitų mokesčių tikslais. Bendrosios antivengiminės taisyklės modernioje tarptautinių mokesčių sistemoje ypatingai svarbios, nes tikslėmis teisės aktų nuostatomis neįmanoma užkirsti kelio piktnaudžiavimui mokesčių teisės spragomis. Tuo tarpu bendrosios antivengiminės taisyklės suteikia mokesčių administratoriams ir teismams svarbų įrankį, leidžiantį kovoti su dirbtinėmis mokesčių vengimo schemomis (Freedman, 2014).

Specialioji antivengiminė taisyklė apima konkrečias, į tam tikras situacijas nukreiptas taisykles, siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui specifinėse situacijose ar pasinaudojant konkrečiomis teisės aktuose nustatytomis mokesčių lengvatomis. Specialiomis antivengiminėmis taisyklėmis laikomos, pavyzdžiui, ATAD nustatytos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių ar palūkanų atskaitymo pelno mokesčio tikslais ribojimo taisyklės. Specialiųjų antivengiminių taisyklių taikymas suteikia galimybę mokesčių administratoriams užkirsti kelią mokesčių vengimui konkrečiose situacijose, tačiau, priešingai nei bendrosios antivengiminės taisyklės ar principinio tikslo testo atveju, nepalieka plačios diskrecijos teisės mokesčių administratoriaus vertinimui.

Apžvelgus pagrindinius tarptautinio apmokestinimo principus, akivaizdu, kad šie principai gali būti laikomi tarptautinės mokesčių teisės pamatu, užtikrinančiu, kad, nepaisant skirtingų valstybių nacionalinių mokesčių sistemų, pajamų apmokestinimas tarpvalstybiniu lygiu išliktų nuoseklus ir teisingas. Remiantis šiais principais, paskirstomos apmokestinimo teisės tarp valstybių ir užtikrinama, kad mokesčių mokėtojai nesusidurs su dvigubo apmokestinimo problema. Taip pat principai atlieka ypač svarbų vaidmenį vertinant, ar įvairios mokesčių teisės taisyklės nepažeidžia tam tikrų mokesčių mokėtojų teisių, bei kilus ginčams dėl tam tikrų mokesčių nuostatų taikymo padeda teismams šiuos ginčus išspręsti. Be to, principai padeda užkirsti kelią mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui mokesčinėmis lengvatomis bei padeda užtikrinti, kad valstybėms priskiriama apmokestinamojo pelno dalis būtų teisinga.

2. TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO KONFLIKTŲ SPRENDIMO MECHANIZMAI

Nors ES lygiu didelė dalis tarptautinės tiesioginių mokesčių teisės nuostatų yra harmonizuota, o EBPO Modelinės sutarties pagrindu pasirašytos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo gana detalai nustato, kaip turi būti paskirstomos apmokestinimo teisės tarp susitariančių valstybių ir kaip turi būti naikinamas dvigubas apmokestinimas, visgi praktikoje ginčų dėl dvigubo apmokestinimo atsiradimo tarp ES valstybių narių vis dar iškyla. Siekiant užtikrinti vieno iš aukščiau nagrinėtų pamatinių tarptautinio apmokestinimo principų, t. y. dvigubo apmokestinimo išvengimo principo, laikymasi, šiuo metu įtvirtinti trys mechanizmai, kurių pagrindu gali būti sprendžiami dėl dvigubo apmokestinimo kylantys konfliktai tarp ES valstybių narių – (i) sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo įtvirtinta abipusio susitarimo procedūra, (ii) nuo 1995 m. sausio 1 d. įsigaliojusioje ir ES valstybėms narėms taikomoje Konvencijoje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (toliau – Arbitražo konvencija) nustatyta arbitražo procedūra bei Tarybos Direktyvoje 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų ES (toliau – Direktyva 2017/1852) įtvirtinta ginčų nagrinėjimo procedūra. Šioje rašto darbo dalyje bus apžvelgiamos ir palyginamos visos šios procedūros.

2.1. EBPO Modelinėje sutartyje nustatyta ginčų sprendimo procedūra

Abipusio susitarimo procedūra yra vienas iš pagrindinių įrankių spręsti iš dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo kylantiems konfliktams. Ši procedūra pateikiama EBPO Modelinės sutarties 25 str. Procedūros esmė – suteikti mokesčių mokėtojai galimybę kreiptis į kompetentingą instituciją (dažniausiai mokesčių administratorių savo rezidavimo valstybėje), jeigu mano, kad dviejų sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudariusių valstybių veiksmai lėmė ar lems apmokestinimą, neatitinkantį sutarties nuostatų, ir atsiradus dvigubam apmokestinimui abiejose valstybėse. Kompetentinga institucija, nustačiusi, kad mokesčių mokėtojo pateiktas skundas pagrįstas, pirmiausia stengiasi ieškoti galimo sprendimo savarankiškai. Neradus tokio sprendimo, abiejų valstybių kompetentingos institucijos turi ieškoti abipusio susitarimo situacijai išspręsti. Galiausiai, jeigu derybos per nustatytą dvejų metų laikotarpį nepasiekia susitarimo, nesutariami klausimai gali būti perduodami privalomajam arbitražui, su sąlyga, kad šių klausimų dėl tų pačių aplinkybių dar nesprendė nė vienas valstybės teismas ir mokesčių mokėtojas pateikia prašymą taikyti arbitražo procedūrą. Procedūrinės arbitražo taisyklės (pvz., galutinio sprendimo terminus, arbitrų skyrimo tvarką, išlaidų dengimo tvarką) nustato

kompetentingų institucijų abipusis susitarimas (Ault, 2013). Visgi, netgi ir užbaigus arbitražo procedūrą, galutinis rezultatas yra privalomas valstybėms tik tada, jei mokesčių mokėtojas su tuo sprendimu sutinka.

Lietuvos mokesčių mokėtojams taikoma abipusio susitarimo procedūra nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakyme dėl abipusio susitarimo procedūros inicijavimo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo (toliau – Abipusio susitarimo taisyklės). Autoriaus nuomone, svarbu atkreipti dėmesį į šias Abipusio susitarimo taisyklėse įtvirtintas nuostatas:

- Kadangi mokesčių mokėtojai nėra laikomi abipusio susitarimo procedūros dalyviais, jie nedalyvauja valstybių tarpusavio derybose, nebent būtų kviečiami pristatyti faktines ginčo aplinkybes, kai tai reikalinga.
- Jeigu valstybių kompetentingiems asmenims per protingą terminą nepavyksta pasiekti bendro sutarimo ir matoma, kad abipusio susitarimo procedūros tęsimas neduos siekiamo rezultato, procedūra gali būti nutraukiama.
- Abipusio susitarimo procedūra gali būti užbaigiama tik tada, kai mokesčių mokėtojas pritaria visoms pasiekto susitarimo sąlygoms.
- Po abipusio susitarimo procedūros, siekdamas susigrąžinti (įskaityti) per daug sumokėtą mokestį, mokesčių mokėtojas turi teikti prašymą bendra tvarka, tačiau neatsižvelgiant į permokos grąžinimo senaties termino apribojimus.
- Mokesčių mokėtojui nepritarus arbitražo būdu priimtam susitarimui, abipusio susitarimo procedūra nutraukiama.
- Abipusio susitarimo procedūros sprendimas gali būti skelbiamas tik tais atvejais, jeigu taip nutaria kompetentingi asmenys ir tam pritaria visi mokesčių mokėtojai, su kuriais yra susijęs sprendimas dėl dvigubo apmokestinimo naikinimo.

Atsižvelgiant į šias EBPO Modeslinės sutarties ir Abipusio susitarimo taisyklių nuostatas, akivaizdu, kad ši procedūra turi įvairių trūkumų, kurie gali sukelti kliūčių sprendžiant ginčus dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo:

- Abipusio susitarimo procedūroje nenustatytas reikalavimas valstybėms susitarti ir jos tai turi daryti tik geranoriškais pagrindais, o matant, kad susitarti nepavyks, gali nutraukti šią procedūrą, paliekant mokesčių mokėtoją nepalankioje situacijoje su galimybe savo teises ginti tik nacionaliniuose teismuose.
- Netgi valstybėms priėmus bendrą sprendimą, jeigu mokesčių mokėtojas šiam sprendimui nepritaria, sprendimas neįgyvendinamas ir susidariusi dvigubo apmokestinimo situacija neišsprendžiama.

- EBPO Modelinė sutartis nenustato procedūrinių arbitražo taisyklių ir jos nustatomos kiekvienu atveju abipusiu valstybių susitarimu, todėl kiekvienos arbitražo procedūros procesas gali skirtis ir tai gali daryti įtaką skirtingam ir nenuosekliam sprendimų priėmimui.

- Įgyvendinus sprendimą pagal abipusio susitarimo procedūrą, mokesčių mokėtojas turi kreiptis dėl mokesčių susigrąžinimo bendra tvarka. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius tokį prašymą svarsto atskirai ir gali priimti sprendimą jo netenkinti, o dėl to teismų praktikoje kyla nemažai ginčų. Pavyzdžiui, 2020 m. spalio 21 d. nutartimi byloje Nr. eA-3511-968/2020 LVAT išnagrinėjo ginčą, kilusį dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo negrąžinti įmonei dalies pelno mokesčio permokos, susidariusios po abipusio susitarimo procedūros. LVAT galutinai patvirtino, kad mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo netenkinti prašymo dėl permokos grąžinimo. Taigi, net pasiekus susitarimą pagal abipusio susitarimo procedūrą, mokesčių mokėtojas negali būti užtikrintas, kad šios procedūros metu buvo išspręsti visi su sandorio apmokestinimu susiję klausimai ir nereikės atlikti papildomų įrodinėjimo veiksmų nacionaliniuose teismuose.

- Abipusio susitarimo procedūros pagrindu priimti sprendimai nėra vieši, tad šiame procese nedalyvaujantys mokesčių mokėtojai neturi galimybės susipažinti su šių procedūrų praktika ir suprasti, kokios situacijos ir kaip yra sprendžiamos. Abipusio susitarimo procedūros pagrindu priimti sprendimai atskleidžiami tik tais atvejais, kai juose pateikiama informacija svarbi sprendžiant susijusius mokesčius konfliktus, tačiau ir šiais atvejais pateikiama informacija labai ribota.

Taigi, nors EBPO Modelinėje sutartyje ir Abipusio susitarimo taisyklėse įtvirtinta procedūra suteikia teorinę galimybę išspręsti įvairius dėl dvigubo apmokestinimo kylančius konfliktus, tačiau taip pat ji turi ir įvairių trūkumų.

2.2. Arbitražo konvencija

Arbitražo konvencija pasirašyta 1990 m. liepos 23 d. tuometinių dvylikos ES valstybių narių. Palaipsniui prie Arbitražo konvencijos prisijungė ir kitos ES valstybės narės. Tuo metu Arbitražo konvencija laikyta reikšmingu laimėjimu tarptautinio apmokestinimo srityje, nes itin nedaug dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo buvo numčiusios arbitražo procedūrą tarptautiniams mokesčių ginčams spręsti (Pit, 2017). Pagrindinis Arbitražo konvencijos tikslas – nustatyti mechanizmus ES valstybių narių dvigubo apmokestinimo ginčams sandorių kainodaros srityje spręsti.

Arbitražo konvencijoje itin svarbų vaidmenį atlieka šiame darbe jau nagrinėtas ištiesiosios rankos principas, įtvirtintas Arbitražo konvencijos 4 str., kuriame nustatoma,

kad tais atvejais, kai dviejų ES valstybių narių įmonių, kurios yra susijusios, komerciniams ar finansiniams santykiams yra sudaromos ar nustatomos tokios sąlygos, kurios skiriasi nuo tų, kurios būtų sudarytos tarp dviejų nepriklausomų įmonių, tada visas pelnas, kuris, jei nebūtų šių sąlygų, būtų gautas vienoje iš šių įmonių, bet, dėl šių sąlygų, nebuvo gautas, gali būti įskaitytas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas. Šiomis nuostatomis iš esmės nustatoma, kad Arbitražo konvencija turi būti įgyvendinama laikantis ištiestosios rankos principo. Antrasis Arbitražo konvencijoje nustatytas principas – tais atvejais, kai vienos ES valstybės narės įmonė vykdo veiklą per nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, šiai nuolatinei buveinei turi būti priskiriama tokia pelno dalis, kurią ši nuolatinė buveinė turėtų uždirbti būdama savarankiška bendrove ir veiktų visiškai nepriklausomai nuo pagrindinės bendrovės kitoje ES valstybėje narėje. Šis principas taip pat labai svarbus, kadangi nuolatinės buveinės dažnai nefunkcionuoja kaip atskiros bendrovės, t. y. neturi atskiros banko sąskaitos, visos sąskaitos gali būti išrašomos ir gaunamos tos pačios bendrovės vardu, įprastai nuolatinėms buveinėms nėra taikomas reikalavimas rengti atskirus pilnus finansinių ataskaitų rinkius ir t. t. Dėl šių priežasčių pelno dalies priskyrimo nuolatinei buveinei užduotis praktikoje kelia įvairių keblumų bei gali kilti piktnaudžiavimo atvejų, priskiriant didesnę pelno dalį valstybei, kurioje pelno apmokestinimas mažesnis.

Arbitražo konvencijoje nustatomi du ginčų sprendimo būdai, kurie iš pažiūros panašūs kaip ir aukščiau nagrinėti ginčų sprendimo būdai, įtvirtinti EBPO Modelinėje sutartyje, t. y. – abipusis susitarimas ir arbitražo procedūra. Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos mokesčių mokėtojams taikomas procesas siekiant pasinaudoti šiais Arbitražo konvencijoje nustatytais ginčų sprendimo būdais taip pat aprašomas Abipusio susitarimo taisyklėse. Nors Arbitražo konvencijoje ir EBPO Modelinėje sutartyje nustatyti ginčų sprendimo būdai savo esme panašūs, tačiau žiūrint iš procedūrinės pusės galima pastebėti nemažai skirtumų. Žemiau aprašomi, autoriaus nuomone, svarbiausi Arbitražo konvencijoje ir EBPO Modelinėje sutartyje nustatytų ginčų sprendimo būdų skirtumai.

- Arbitražo konvencija taikoma tik tarp ES valstybių narių kylantiems dvigubo apmokestinimo ginčams sandorių kainodaros srityje, o EBPO Modelinėje sutartyje nustatyta ginčų sprendimo procedūra iš esmės taikoma visiems iš dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo kylantiems ginčams tarp susitariančiųjų valstybių.

- EBPO Modelinė sutartis tik pateikia pagrindą deryboms tarp valstybių, sudarančių dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, ir neturi tiesioginio taikymo efekto, tad dvišalių sutarčių nuostatos, įskaitant arbitražo procedūros įtvirtinimą, gali skirtis. Tuo tarpu Arbitražo konvencija yra tiesiogiai taikoma visoms ES valstybėms narėms, prisijungusioms prie Arbitražo konvencijos.

- Arbitražo konvencijoje nustatyta privaloma arbitražo procedūra, kuri taikoma ES valstybėms narėms neišsprendus ginčo abipusio susitarimo būdu. Nors didžiojoje dalyje EBPO Modelinės sutarties pagrindu sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių yra įtraukta arbitražo procedūra, tačiau daugelyje atvejų arbitražo procedūra nėra privaloma ir taikoma tik valstybėms susitarus (Pit, 2017).

- Nors didžiojoje dalyje EBPO Modelinės sutarties pagrindu sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo yra įtraukta arbitražo procedūra, tačiau dažniausiai nėra įtraukiamos procedūrinės taisyklės, kaip ši arbitražo procedūra turėtų būti įgyvendinama, t. y. iš ko sudaroma patariamoji arbitražo komisija, kokie kriterijai taikomi komisijos nariams atrinkti, kaip priimami sprendimai, kaip dalinamos arbitražo procedūros išlaidos ir kt. (Pit, 2017). Šios procedūros kiekvienu individualiu atveju nustatomos valstybių sutarimu. Tuo tarpu Arbitražo konvencijoje bei peržiūrėtame Elgesio kodekse, skirtame veiksmingai įgyvendinti Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (toliau – Elgesio kodeksas), arbitražo procedūros įgyvendinimo taisyklės reglamentuojamos detalai ir taikomos visoms ES valstybėms narėms vienodai.

- Arbitražo konvencijos 10 str. 2 d. nustatyta, kad arbitražo procedūroje leidžiama dalyvauti kiekvienai su ginču susijusiai įmonei visa apimtimi. Toks reguliavimas užtikrina, kad mokesčių mokėtojų interesai būtų tinkamai atstovaujami arbitražo procedūros metu, mokesčių mokėtojai galėtų tinkamai dalyvauti procese ir teikti visą reikiamą informaciją ginčo nagrinėjimui. Dvišalėse sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatyta arbitražo procedūra tokį dalyvavimą draudžia, nebent kyla poreikis pateikti svarbią informaciją.

- Arbitražo konvencijos 11 str. nustatyta, kad po arbitražo procedūros patariamajai komisijai pareiškus savo nuomonę, kaip turėtų būti siekiama išspręsti kilusį ginčą tarp ES valstybių narių, ES valstybių narių kompetentingos institucijos gali priimti sprendimą, kuris skiriasi nuo patariamąsios komisijos nuomonės. Visgi, jeigu ES valstybių narių kompetentingos institucijos nesusitaria dėl kitokio ginčo sprendimo būdo, privaloma laikytis patariamąsios komisijos pateiktos nuomonės ir tokiu būdu išspręsti konfliktą. Taigi, priešingai nei remiantis EBPO Modelinėje sutartyje nustatyta ginčų sprendimo procedūra, Arbitražo konvencija užtikrina, kad tarp ES valstybių narių sandorių kainodaros srityje kilę ginčai būtų išsprendžiami visais atvejais, nepaliekant mokesčių mokėtojų teisinio neapibrėžtumo ir dvigubo apmokestinimo situacijoje su galimybe savo teises ginti nacionaliniuose teismuose.

Be aukščiau aprašomų pagrindinių skirtumų, taip pat labai svarbu atkreipti dėmesį, kad Elgesio kodekse numatyta galimybė spręsti ir tarp trijų ar daugiau ES valstybių narių

kylančius ginčus sandorių kainodaros srityje. Elgesio kodekso 1.1. skirsnyje nustatyta, kad ES trišale byla, kuri patenka į Arbitražo konvencijos taikymo sritį, laikoma „byla, kurioje, įgyvendinant pradinį Arbitražo konvencijos tvarkos etapą, dvi ES kompetentingos institucijos negali visiškai išspręsti dvigubo apmokestinimo klausimų sandorio kainodaros byloje taikydamos „ištiesiosios rankos“ principą, nes ES kompetentingų institucijų (remiantis panašumo tyrimo įrodymais, įskaitant funkcinį tyrimą ir kitus susijusius faktinius elementus) nustatyta asocijuota bendrovė, esanti kitoje (-se) valstybėje (-se) narėje (-se), turėjo reikšmingos įtakos tam, kad sudarius keletą reikiamų sandorių arba dėl komercinių ar finansinių ryšių buvo pažeistas „ištiesiosios rankos“ principas, ir mokesčių mokėtojas, kuriam buvo taikomas dvigubas apmokestinimas, tai patvirtino ir kreipėsi dėl Arbitražo konvencijos nuostatų taikymo“. Tokia galimybė labai svarbi, nes tarptautinių įmonių grupių, kurioms taikomi sandorių kainodaros reikalavimai, veikla skirtingose valstybėse dažnai glaudžiai susijusi ir vykdomi įvairūs tarpusavio sandoriai, todėl Arbitražo konvencijoje nustatytu būdu išsprendžiami ginčai gali turėti įtakos daugiau nei dviejose ES valstybėse narėse įsteigtoms įmonėms. Tokiu būdu išsprendžiami visi su mokesčio ginčo objektu susiję klausimai ir procesas gali vykti sklandžiai ir efektyviai, įtraukiant visas suinteresuotas šalis. Tuo tarpu sprendžiant tarptautinio apmokestinimo ginčus EBPO Modelinėje sutartyje aptartu arbitražo būdu, ginčai gali būti sprendžiami išimtinai tik tarp dviejų sutartį sudariusių valstybių. Kilus ginčui, pavyzdžiui, dėl asmens, turinčio panašius ekonominius ir socialinius interesus trijose valstybėse (t. y. praleidžiančio panašų dienų skaičių per mokestinį laikotarpį, turinčio nekilnojamojo turto visose valstybėse ir pan.), rezidavimo valstybės nustatymo toks sprendimo būdas būtų neefektyvus.

Nors Arbitražo konvencijoje nustatyta ginčų sprendimo tvarka kai kuriais atžvilgiais yra pranašesnė, nei EBPO Modelinės sutarties siūloma ginčų sprendimo tvarka, tačiau, autoriaus nuomone, yra tobulintintų aspektų.

- Arbitražo konvencijos 12 str. 2 d. ir Abipusio susitarimo taisyklių 60 d. nustatyta, kad dėl dvigubo apmokestinimo atsiradusių ginčų sprendimai gali būti skelbiami tik ginče dalyvavusioms įmonėms sutikus. Visgi, praktikoje tokių susitarimų aplinkybės ginčų sprendimai nėra skelbiami, todėl kitiems mokesčių mokėtojams nėra galimybės susipažinti, kaip vyksta ginčų sprendimo procesas, kokios aplinkybės yra svarbios ir t. t.

- Arbitražo konvencijoje nustatytas tarptautinių ginčų sprendimo būdas taikomas tik siaurai sandorių kainodaros sričiai, tad kitose srityse kylantys tarptautiniai ginčai dėl dvigubo apmokestinimo turi būti sprendžiami kitais būdais, t. y. EBPO Modelinėje sutartyje nustatyta tvarka arba Direktyvos 2017/2852 nustatyta tvarka, kuri bus nagrinėjama toliau.

- Nors Arbitražo konvencijoje nustatyti procesiniai terminai, per kuriuos turi būti pateiktas skundas, vykdoma apibusio susitarimo procedūra ir pateikiama patariamąsios komisijos nuomonė, nei Arbitražo konvencijoje, nei Elgesio kodekse, nei Abipusio susitarimo taisyklėsė nėra numatytų terminų, per kuriuos turi būtų įgyvendinamas priimtas sprendimas. Toks reguliavimas suteikia neapibrėžtumo mokesčių mokėtojams ir gali prailginti sprendimų įgyvendinimo procesą.

Taigi, Arbitražo konvencijoje nustatyta ginčų sprendimo tvarka yra gana detalai sureguliuota, tačiau visgi taikoma tik siaurai tarptautinių mokesčių sričiai bei turi vietos tobulinimui, todėl akivaizdu, kad ES lygiu dėl dvigubo apmokestinimo kylančių ginčų sprendimui buvo būtinas naujas įrankis.

2.3. Direktyva 2017/2852

Atsižvelgiant į ankstesnėse darbo dalyse įvardintus EBPO Modelinėje sutartyje bei Arbitražo konvencijoje nustatytų ginčų dėl dvigubo apmokestinimo sprendimo tvarkų trūkumus, Direktyvos 2017/2852 priėmimas padarė didelę pažangą šioje srityje. Direktyva 2017/2852 buvo priimta 2017 m. ir taikoma nuo 2019 m. liepos 1 d. Direktyva 2017/2852 perkelta į Lietuvos nacionalinę teisę 2019 m. liepos 11 d. priėmus Lietuvos respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymą (toliau – DAGSĮ). DAGSĮ 23 str. 1 d. nustatyta, kad šiame įstatyme nustatyta ginčų sprendimo tvarka galioja visiems skundams, susijusiems su pajamomis ar kapitalu, uždirbtais 2018 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais.

Kaip ir nurodyta Direktyvos 2017/2852 preambulėje, šios direktyvos pagrindinis tikslas – sukurti visapusišką ir greitą ginčų dėl dvigubo apmokestinimo sprendimo mechanizmą ir išvengti situacijų, kai ES valstybės narės skirtingai aiškina arba taiko dvišalių sutarčių bei Arbitražo konvencijos nuostatas, taip sukeliant didelių mokestinių kliūčių tarpvalstybiniu mastu veiklą vykdančioms įmonėms bei užkraunant joms per didelę mokestinę naštą, kas gali turėti neigiamą poveikį tarpvalstybinėms investicijoms bei ekonomikos augimui. Prieš pradedant nagrinėti Direktyvos 2017/2852 atneštus pokyčius tarptautinių mokesčių ginčų sprendimo srityje, svarbu atkreipti dėmesį, kad Direktyva 2017/2852 nepakeičia EBPO Modelinės sutarties pagrindu sudarytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar Arbitražo konvencijoje nustatytos ginčų sprendimo tvarkos, tačiau veikia kaip naujas ginčų sprendimo tarp ES valstybių narių mechanizmas.

Kaip ir nurodyta Direktyvos 2017/2852 preambulėje, šioje direktyvoje nustatyta ginčų sprendimo tvarka iš dalies paremta Arbitražo konvencijos nuostatomis. Atsižvelgiant

į tai, toliau bus nagrinėjami autoriaus nuomone svarbiausi pokyčiai, įtvirtinti Direktyvoje 2017/2852 lyginant su Arbitražo konvencijoje nustatyta ginčų sprendimo tvarka.

- Direktyvos 2017/2852 1 str. nustatyta, kad ginčų sprendimo tvarka taikoma visiems tarp ES valstybių narių kylantiems ginčams dėl dvigubo apmokestinimo, įskaitant ginčus dėl dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatų taikymo. Taigi, sprendžiama esminė Arbitražo konvencijos problema – siaura taikymo sritis, t. y. ginčai dėl sandorių kainodaros.

- Direktyvos 2017/2852 2 str. 1 d. c) p. nustatyta, kad ginčų sprendimo tvarka taikoma tiek fiziniams asmenims, tiek juridiniams asmenims, priešingai nei Arbitražo konvencija, kurios ginčų sprendimo tvarka taikoma tik įmonėms, taip apribojant fizinių asmenų mokesčių mokėtojų teises, paliekant teisę ginčus dėl dvigubo apmokestinimo spręsti tik dvišalėse sutartyse nustatyta tvarka.

- Direktyvoje 2017/2852 ir Arbitražo konvencijoje nustatyta skundų teikimo bei abipusio susitarimo tvarka iš esmės panaši, tačiau yra keli skirtumai, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį. Pirma, Direktyvos 2017/2852 5 str. nurodytos aiškos priežastys, dėl kurių kompetentingos institucijos gali atmesti mokesčių mokėtojo skundą, t. y. pavėlavus pateikti skundą per nustatytą laikotarpį, kai nėra ginčo objekto arba kai trūksta nustatytos informacijos. Arbitražo konvencijoje priežastys nustatytos nebuvo ir kompetentingoms institucijoms buvo palikta plati diskrecijos teisė spręsti dėl skundo priėmimo. Antra, Direktyvoje 2017/2852 nustatyta mokesčio mokėtojo teisė skusti sprendimą atmesti skundą nacionaliniuose teismuose, taip užtikrinant, kad kompetentingos institucijos neatmes skundo dėl neveikimo ar kitų priežasčių ir bus užtikrinta mokesčių mokėtojo teisė pasinaudoti nustatyta ginčų sprendimo tvarka. Trečia, nustatyta papildoma pareiga kompetentingos institucijos pranešti apie priežastis, dėl kurių nepavyko susitarti abipusio susitarimo procedūros metu, mokesčių mokėtojui. Ketvirta, Direktyvos 2017/2852 3 str. 1 d. nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali pateikti susijusį skundą ne tik savo rezidavimo valstybės kompetentingai institucijai, bet ir kitų susijusių ES valstybių narių kompetentingoms institucijoms.

- Direktyvos 2017/2852 6 str. 1 d. nustatyta, kad patariamoji komisija turi būti sudaroma ne tik tais atvejais, kai ES valstybės narės neranda bendro ginčo sprendimo būdo bendro susitarimo procedūros metu, bet ir tais atvejais, kai bent viena ES valstybės narės kompetentinga institucija, bet ne visos, atmeta mokesčių mokėtojo skundą. Taigi, lyginant su Arbitražo konvencijos nuostatomis, mokesčių mokėtojas gali kreiptis į visas susijusias kompetentingas institucijas su skundu ir bent vienai iš jų priėmus skundą, ginčas būtų sprendžiamas patariamąsios komisijos. Tokiu būdu suteikiamos didesnės galimybės

mokesčių mokėtojai išspręsti susidariusią dvigubo apmokestinimo situaciją. Taip pat svarbu, kad kompetentingoms institucijoms nustatytais terminais nesudarius patariamąsios komisijos, mokesčių mokėtojai taip pat suteikiama teisė kreiptis į atsakingą teisumą dėl komisijos sudarymo.

- Direktyvos 2017/2852 10 str. įtvirtinta kompetentingų ES valstybių narių institucijų teisė suformuoti ne patariamąją komisiją, o alternatyvaus ginčų sprendimo komisiją. Komisijai suteikiama teisė taikyti kitus būdus ginčui išspręsti taip, kad jo rezultatas būtų privalomas, įskaitant „galutinio pasiūlymo“ arbitražo procesą, kai šis pasiūlymas tampa galutinis ir privalomas susijusioms šalims, be galimybės kompetentingoms institucijoms priimti atskirą sprendimą.

- Direktyvoje 2017/2852 detalčiau aprašomos ginčų sprendimo procedūrinės taisyklės, t. y. skundų pateikimo tvarka, procesiniai terminai, patariamąsios komisijos veiklos taisyklės, išlaidų paskirstymo tvarka ir kt.

- Priešingai nei Arbitražo konvencijoje, Direktyvos 2017/2852 15 str. 4 d. nustatyta, kad galutinis ginčo sprendimas privalo būti įgyvendinamas per 60 dienų nuo galutinio sprendimo pranešimo datos. Taip pat numatyta mokesčių mokėtojo teisė kreiptis į nacionalinę teisumą tos ES valstybės narės, kurios kompetentinga institucija galutinio sprendimo neįgyvendina per nustatytus terminus.

Apibendrinus svarbiausius Direktyvos 2017/2852 įtvirtintus pokyčius ginčų dėl dvigubo apmokestinimo tarp ES valstybių narių sprendimo srityje, akivaizdu, kad Direktyva 2017/2852 sprendžia didelę dalį Arbitražo konvencijos trūkumų, t. y. išplėsta taikymo sritis, nustatytos galimybės mokesčių mokėtojai ginti savo teises nacionaliniuose teismuose, įtvirtinti terminai galutiniam ginčo sprendimui įgyvendinti ir t. t. Taip pat labai įdomu, kad Direktyvos 2017/2852 18 str. nustatyta pareiga paskelbti galutinių sprendimų santraukas, jeigu susijusios šalys nesutinka skelbti viso galutinio sprendimo. Santraukoje turėtų būti aprašomas klausimas ir dalykas, susiję mokesčiai laikotarpiai, teisinis pagrindas, pramonės sektorius, galutinis rezultatas bei taikytas arbitražo būdas. Visgi, nors pareiga skelbti santraukas formaliai nustatyta, kol kas Europos Komisija nėra oficialiai paskelbusi nė vieno ginčo, išspręsto Direktyvoje 2017/2852 nustatytu ginčų sprendimo būdu, santraukos. Reikia tikėtis, kad ateityje, sukaupus didesnę kiekį informacijos apie išspręstus ginčus, šios santraukos bus paskelbtos, suteikiant daug naudingos informacijos apie ginčų sprendimą dvigubo apmokestinimo srityje mokesčių mokėtojams ir kitoms susijusioms šalims. Tokių santraukų ar pilnai pateiktos bylų medžiagos nagrinėjamas galėtų būti atskiro rašto darbo objektas.

Direktyva 2017/2852 iš esmės patobulino ES lygiu taikoma ginčų dėl dvigubo apmokestinimo atsiradimo procedūrą, tačiau mokslinėje literatūroje įžvelgiama ir tobulintintų Direktyvos 2017/2852 sričių. A. Moskal išskiria dvi pagrindines su Direktyvos 2017/2852 nuostatų taikymu susijusias problemas. Pirmoji - Direktyvoje 2017/2852 daroma prielaida, jog nacionaliniai ES valstybių narių teismai užtikrins, kad būtų laikomasi direktyvoje nustatytų terminų ir kitų procedūrinių taisyklių. Vis dėlto toks modelis nesuteikia pakankamos garantijos, kad tokias bylas nagrinėjančios teisminės institucijos neuždels ir ginčų sprendimo terminai nebus iš esmės prailginami. Siekiant pagerinti situaciją, autorius siūlo įsteigti nuolatinę ES instituciją, kuri padėtų patariamosioms komisijoms vykdant arbitražo procedūras ir kontroliuojant nustatytų terminų laikymąsi (Moskal, 2019). Papildant autorių, galėtų būti sukuriami ir nuolatinė veikianti patariamoji komisija, sprendžianti ginčus Direktyvos 2017/2852. Taip būtų užtikrinama, kad komisija veiks profesionaliai ir visi ginčai bus sprendžiami remiantis panašiais argumentais, nepaliekant diskrecijos kiekvienai naujai suformuoti komisijai atskirai.

Antra su Direktyva 2017/2852 susijusi problema, A. Moskal vertinimu, yra ta, kad mokesčių mokėtojo padėtis pirmojoje stadijoje išsprendžiama, jei visos susijusios valstybės narės skundą atmeta vieningai. Tokiu atveju mokėtojas gali pasinaudoti tik nacionaliniais teisių gynimo būdais, kurie nėra integrali bendra procedūros dalis ir gali ženkliai prailginti ginčų sprendimo terminus bei palikti mokesčių mokėtoją teisinio neapibrėžtumo situacijoje (Moskal, 2019). Atsižvelgiant į administracinių bylų nagrinėjimo terminus Lietuvos Respublikoje, ši problema galėtų būti tikrai aktuali.

Taigi, nors Direktyva 2017/2852 išsprendė daugelį su EBPO Modelinėje sutartyje ir Arbitražo konvencijoje nustatytais ginčų sprendimo būdais susijusių problemų, Direktyvos 2017/2852 taikymo veiksmingumą bei aukščiau įvardintų probleminių aspektų opumą atskleis besiformuojanti praktika.

3. ESTT vaidmuo ES mokesčių teisėje ir ESTT praktika

Tarptautinės mokesčių teisės kontekste, ESTT atlieka svarbų vaidmenį formuojant ir aiškinant ES mokesčių teisės principus bei užtikrinant, kad ES valstybės narės nepažeistų ES lygiu įtvirtintų mokesčių teisės normų. ESTT jurisprudencijoje taip pat yra bylų, kuriose ESTT, priimdamas sprendimus, remiasi ir anksčiau šiame darbe nagrinėtais tarptautiniais mokesčių principais. Atsižvelgiant į tai, šiame darbo skyriuje plačiau aprašomas ESTT vaidmuo bei nagrinėjama ESTT jurisprudencija, kurioje taikomi tarptautinio apmokestinimo principai ar susijusios taisyklės.

3.1. ESTT vaidmuo ES mokesčių teisėje

Nors ES valstybės narės turi laisvę kurti savo nacionalines mokesčių teisės sistemas ir taikyti mokesčių teisės normas, kurios neįgyvendina ES direktyvų, savo nuožiūra, tačiau šios teisės turi būti įgyvendinamos atsižvelgiant ir nepažeidžiant ES teisės. ESTT prižiūri, kad ES valstybės narės, įgyvendindamos savo nacionalinę mokesčių politiką, nepažeistų ES teisės bei atlieka svarbų vaidmenį aiškinant, kaip ES lygiu įtvirtintos teisės normos turi būti taikomos (Englisch, 2012).

ESTT šią funkciją atlieka priimdamas sprendimus bylose. Išskiriamos penkios pagrindinės bylų rūšys, kuriose ESTT priima sprendimus (Oficiali ES interneto svetainė). Jų aprašymas pateikiamas apačioje.

- Prejudiciniai sprendimai bylose dėl ES teisės aktų aiškinimo. Siekiant užtikrinti, kad ES lygiu nustatytos teisės normos būtų tinkamai taikomos nacionaliniu lygiu, ES valstybių narių nacionaliniai teismai gali kreiptis į ESTT dėl ES teisės akto išaiškinimo, jeigu kyla abejonių, kaip ES teisės aktas turėtų būti taikomas ir aiškinamas arba jeigu kyla klausimas, ar tam tikras nacionalinis teisės aktas suderinamas su ES teise.

- Bylos dėl ES teisės aktų pažeidimų. Tokios bylos iškeliamos Europos Komisijos arba kitos ES valstybės narės iniciatyva, jeigu nustatoma, kad ES valstybė narė galimai pažeidžia ES teisę.

- Bylos nagrinėjant ieškinius dėl ES teisės aktų panaikinimo. Tokius ieškinius gali pateikti ES valstybės narės vyriausybė, ES Taryba, Europos Komisija arba Europos Parlamentas, jeigu manoma, kad ES teisės aktas gali pažeisti pagrindines ES teises ir laisves.

- Bylos nagrinėjant ieškinius dėl neveikimo. Tokius ieškinius gali teikti ES valstybių narių vyriausybės ir kitos ES institucijos arba, tam tikrais atvejais, kiti asmenys

siekiant, kad ESTT įpareigotų ES Tarybą, Europos Komisiją arba Europos Parlamentą atlikti tam tikrus veiksmus, kuriuos šios institucijos privalo atlikti, bet neatliko.

- Bylos nagrinėjant ieškinius dėl žalos. Tokius ieškinius gali pateikti bet kuris asmuo ar įmonė, jeigu jų interesai buvo pažeisti dėl ES institucijos veiksmų ar neveikimo.

Remiantis oficialia ESTT skelbiama statistika, ESTT nagrinėjimui 2024 m. buvo pateiktos 47 bylos mokesčių teisės srityje (Statistics concerning the..., 2025). Iš šių bylų, net 43 bylose prašoma ESTT priimti prejudicinį sprendimą dėl ES teisės aktų aiškinimo ir 3 bylos, kuriose bus nagrinėjami ieškiniai dėl ES teisės aktų pažeidimo.

Atsižvelgiant į tai, šio darbo kontekste bus nagrinėjami ESTT prejudiciniai sprendimai bylose dėl ES teisės aktų aiškinimo, nes būtent šios bylos aktualios nagrinėjamai tarptautinių mokesčių sričiai ir jose gali būti taikomi anksčiau nagrinėti tarptautinio apmokestinimo principai.

3.2. ESTT praktika taikant tarptautinio apmokestinimo principus

ESTT jurisprudencijoje tarptautiniai apmokestinimo principai, nagrinėti ankstesnėse šio darbo dalyse, atlieka svarbų vaidmenį aiškinant ES teisės aktų nuostatas bei vertinant, ar nėra pažeidžiama ES teisė. Visgi, svarbu paminėti, kad ginčai, susiję su dvigubu apmokestinimu, ES lygiu yra sprendžiami naudojant anksčiau šiame darbe nagrinėtus ginčo sprendimo būdus. Šiame darbe nagrinėti šaltinio, rezidavimo ir dvigubo apmokestinimo išvengimo principai aktualūs būtent tokio pobūdžio ginčų sprendimui ir nėra įtvirtinti ES teisės aktuose, todėl jie nėra nagrinėjami ESTT jurisprudencijoje. Ištiestosios rankos principas taip pat nėra įtvirtintas ES teisės aktuose, todėl taip pat nepatenka į ESTT nagrinėjimo sritį ir ESTT jurisprudencijoje šis principas nėra nagrinėjamas ar naudojamas. Neutralumo principas ESTT jurisprudencijoje naudojamas bylose, kuriose sprendžiami klausimai, susiję su netiesioginiais mokesčiais, kurie nepatenka į šio rašto darbo apimtį. Atsižvelgiant į tai, bus analizuojama tik su proporcingumo principu, nediskriminavimo principu ir antivengiminiais principais bei taisyklėmis susijusi ESTT praktika.

Kaip ir neutralumo principas, proporcingumo principas taip pat daugiau naudojamas ESTT bylose, susijusiose su netiesioginių mokesčių klausimais. Visgi, keliose tiesioginių mokesčių bylose ESTT taip pat nagrinėjo, ar nėra pažeidžiamas ES teisėje įtvirtintas proporcingumo principas. Nacionalinio teisės akto atitikties proporcingumo principui buvo nagrinėjama ESTT 2022 m. vasario 24 d. priimtame sprendime byloje C-257/20 tarp Bulgarijos bendrovės „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD ir Bulgarijos mokesčių administratoriaus. Šioje byloje buvo nagrinėjama situacija, kai Bulgarijos bendrovė gavo paskolą be taikomų palūkanų iš Liuksemburge įsteigtos patronuojančiosios bendrovės.

Bulgarijos mokesčių administratorius šiai paskolai nustatė fiktyvias palūkanas pagal tai, kokios palūkanos turėjo būti taikomos rinkos sąlygomis, jei paskola nebūtų buvusi suteikta patronuojančios bendrovės. Taip nustatyta fiktyvių palūkanų suma buvo apmokestinta 10 proc. mokesčiu prie pajamų šaltinio, neatsižvelgiant į tai, kad realios palūkanos nebuvo mokamos ir kad paskola, Bulgarijos bendrovės teigimu, buvo grindžiama ekonominiais motyvais. Pareiškėja Bulgarijos bendrovė ginčijo šį sprendimą, remdamasi tuo, kad tokia Bulgarijos nacionalinėje teisėje įtvirtinta apmokestinimo tvarka pažeidžia ES teisėje įtvirtintus principus, įskaitant proporcingumo principą.

Šioje byloje ESTT Teismui buvo pateiktas, nenagrinėjant kitų pateiktų prejudicinių klausimų, prejudicinis klausimas, ar tokios nacionalinės teisės nuostatos, nustatančios, kad paskolų suteikimas be palūkanų gali būti laikomas mokesčių vengimu ir gali būti pritaikomos fiktyvios palūkanos, neprieštarauja proporcingumo principui. Nagrinėdamas šį klausimą, ESTT pažymėjo, kad proporcingumo principas iš esmės reikalauja, kad taikomos priemonės būtų tinkamos siekiamam tikslui pasiekti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti. ESTT taip pat nurodė, kad ES lygiu įtvirtintas proporcingumo principas taikomas būtent ES institucijų veiksams vertinti ir yra susijęs būtent su ES leidžiamais teisės aktais, todėl negali būti naudojamas vertinant nacionalinių teisės aktų nuostatas, kurios nėra susijusios su ES teise. Kadangi šiuo atveju nagrinėjamos Bulgarijos teisės aktų nuostatos nėra susijusios su ES teisės aktų įgyvendinimu, ES įtvirtintas proporcingumo principas negali būti taikomas ir vertinti, ar tokios nuostatos pažeidžia proporcingumo principą, nepatenka į ESTT jurisdikciją. Atsakydamas į kitus prejudicinius klausimus, ESTT nusprendė, kad Bulgarijos teisės aktų nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei, neprieštarauja ES teisei ir nėra draudžiamos.

ESTT 2024 m. spalio 4 d. priimtame sprendime byloje C-585/22, buvo nagrinėjamas ginčas, kuriame Nyderlandų bendrovė, priklausanti tarptautinei įmonių grupei, ginčijosi su Nyderlandų mokesčių administratoriumi dėl palūkanų, šios Nyderlandų bendrovės sumokėtų už paskolą grupės viduje, atskaitymo iš apmokestinamojo pelno. Ši paskola buvo skirta finansuoti Nyderlanduose įsteigtos įmonės akcijų įsigijimui, kuri po sandorio tapo su grupe susijusia bendrove. Pagal Nyderlandų pelno mokesčio įstatymo nuostatas, negali būti atskaitomos palūkanos už skolas, susidariusias dėl santykių su susijusia įmone, jeigu šios skolos susijusios su įmonės akcijų įsigijimu ar papildomu pirkimu, jei po šio įsigijimo ar papildomo pirkimo ji tampa su mokesčių mokėtoju susijusia įmone, išskyrus atvejus, kai

mokesčių mokėtojas įrodo, jog paskola pagrįsta ekonominiais motyvais, o ne siekiant mokestinės naudos. Kadangi toks ribojimas buvo taikomas, kai palūkanos mokamos nerezidentams, ESTT nagrinėjo klausimus, ar toks ribojimas neprieštaruoja ES teisėje įtvirtintai įsisteigimo laisvei, ar nagrinėjamas skirtingas požiūris gali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir ar jis yra proporcingas šiam tikslui.

ESTT pažymėjo, kad įsisteigimo laisvę ribojantys teisės aktai galimi, kai jie pateisinami privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Šiuo atveju bendrasis interesas - būtinybė užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui. Kadangi Nyderlandų pelno mokesčio įstatymo nuostatos, ribojančios palūkanų atskaitymą, nukreiptos konkrečiai prieš pasinaudojimą dirbtiniais dariniais siekiant mokestinės naudos, ESTT priėjo išvados, kad toks įsisteigimo laisvės ribojimas yra leistinas. ESTT taip pat vertino, ar nėra pažeidžiamas proporcingumo principas, kuris reikalauja, jog apribojimai būtų tinkami, būtini ir neperžengtų to, kas reikalinga siekiamam teisėtam tikslui įgyvendinti. ESTT nurodė, kad neviršijančiais to, kas reikalinga norint išvengti piktnaudžiavimo, laikomi ribojimai, kurie pagrįsti objektyvių įrodymų analize, siekiant nustatyti, ar sandoris tikrai išimtinai dirbtinis ir sudarytas dėl mokestinių priežasčių. Taip pat mokesčių mokėtoji turi būti suteikiama galimybė pateikti informaciją apie komercinius tokio sandorio sudarymo motyvus. Atsižvelgiant į tai, kad Nyderlandų teisės aktuose nustatyta galimybė pagrįsti sudarytą sandorį komercinėmis priežastimis siekiant atskaityti už paskolą mokamas palūkanas, ESTT nurodė, kad, jei paskola neturi ekonominio pagrindo ir nesant siekiamos mokestinės naudos, paskola niekada nebūtų buvusi paimta, atsisakymas atskaityti visas minėtas palūkanas atitinka proporcingumo principą. 2018 m. gegužės 31 d. priimtame sprendime byloje C-382/16 ESTT dar kartą nurodė, kad norint pagrįsti nacionalinių teisės normų proporcingumą, turi būti suteikiama mokesčių mokėtoji galimybė nurodyti priežastis, dėl kurių buvo sudaryti sandoriai, bei turi būti atliktas objektyvus nurodytų priežasčių nagrinėjimas.

Taigi, su proporcingumo principo taikymu susijusiose bylose ESTT nurodo, kad – (i) ES lygiu įtvirtintas proporcingumo principas negali būti naudojamas ESTT vertinant nacionalinių teisės aktų nuostatas, kuriomis nėra įgyvendinama ES teisė, (ii) kova su mokesčių vengimu gali būti laikoma pagrįstu bendroju interesu ir nustatomos susijusios taisyklės kai kuriais atvejais gali riboti kitas ES įtvirtintas laisves, (iii) nustatytos taisyklės laikomos proporcingomis, jeigu mokesčių mokėtoji suteikiama galimybė pateikti paaiškinimus bei nurodyti komercines priežastis sandorių sudarymui ir atliekama objektyvi šių argumentų analizė.

2018 m. vasario 22 d. ESTT priimtame sprendime sujungtose bylose C-398/16 ir C-399/16 buvo nagrinėjama, ar nacionalinių teisės aktų nuostatos nepažeidžia nediskriminavimo principo. Pirmoje byloje nagrinėjama situacija, kurioje Nyderlandų bendrovė gavo paskolą iš susijusios Švedijos bendrovės, kad galėtų įsteigti ir atlikti kapitalo įnašą į naujai įsteigtą bendrovę Italijoje. Nyderlandų mokesčių administratorius neleido atskaityti palūkanų už šią iš Švedijos bendrovės gautą paskolą, vadovaudamasis nacionalinės teisės nuostatomis. Antroje byloje Nyderlandų bendrovė, turėdama Jungtinėje Karalystėje įsteigtą dukterinę bendrovę, negalėjo patirti valiutų keitimo kurso nuostolių dėl turimų dukterinės bendrovės kapitalo dalių. Abiem atvejais Nyderlandų bendrovės teigė, kad jeigu jų dukterinės bendrovės būtų įsteigtos Nyderlanduose, o ne užsienyje, būtų galima taikyti Nyderlandų teisėje įtvirtintą vieno apmokestinamojo vieneto taisyklę ir bendrovės būtų galėjusios atskaityti palūkanas bei atskaityti dėl valiutų svyravimo patirtus nuostolius. Atsižvelgiant į tai, buvo keliami prejudiciniai klausimai, ar tokios nacionalinių teisės aktų nuostatos nepažeidžia nediskriminavimo principo ir ES įtvirtintos įsisteigimo laisvės.

Nagrinėdamas bylas ESTT pažymėjo, kad nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtintas skirtingas vietinių ir užsienio bendrovių vertinimas nepažeidžia nediskriminavimo principo, jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais bei yra tinkamas šiam tikslui pasiekti. Pirmojoje byloje ESTT padarė išvadą, kad tarpvalstybinės ir vidaus situacijos yra panašios atsižvelgiant į Nyderlandų nacionalinės teisės nuostatas, todėl yra skirtingas vertinimas, kuris gali būti pateisinamas tik privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Byloje buvo nagrinėjami trys privalomieji bendrojo intereso pagrindai - būtinybė išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, būtinybė išsaugoti Nyderlandų mokesčių sistemos darną arba kova su mokesčių vengimu. Kadangi nebuvo nustatyta tokių Nyderlandų teisės aktų nuostatų ryšio su nė vienu iš šių pagrindų, ESTT konstatavo, kad tokios nuostatos, kuriomis neleidžiama atskaityti palūkanų už paskolą, gautą iš susijusios bendrovės, siekiant atlikti kapitalo įnašą į kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę, nors jeigu dukterinė bendrovė būtų įsteigta toje pačioje valstybėje narėje, motininė bendrovė galėtų pasinaudoti šiuo atskaitymu, prieštarauja nediskriminavimo principui ir yra draudžiamos. Antroje byloje, ESTT konstatavo, kad situacijos nėra panašios, nes Nyderlandų bendrovė negali patirti valiutų keitimo kurso nuostolių dėl turimų dukterinių bendrovių kapitalo dalių, išskyrus tada, kai šios kapitalo dalys būtų išreikštos kita valiuta. ESTT taip pat nurodo, kad toks negalėjimas patirti dėl valiutų kurso svyravimo atsiradusius nuostolius Nyderlandų bendrovei neatsiejamas nuo

simetriškai taikomos pelno mokesčio lengvatos, pagal kurią pelnas iš valiutų kursų svyravimo yra neapmokestinamas. Taigi, toks reguliavimas nėra nei palankus, nei nepalankus Nyderlandų bendrovei. Atsižvelgiant į tai, ESTT konstatavo, kad nuostatos, pagal kurias bendrovei neleidžiama iš pelno atskaityti nuvertėjimo dėl valiutų kurso svyravimo, kiek tai susiję su turimomis kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės akcijomis, neprieštarauja nediskriminavimo principui, jeigu atitinkamai neapmokestinamas vertės padidėjimas dėl minėto valiutų kursų svyravimo.

2010 m. spalio 28 d. ESTT priimtame sprendime byloje C-72/09 buvo nagrinėjama situacija, kurioje Lichtenšteino Karalystės, kuri yra Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) narė, bendrovė buvo įsigijusi nekilnojamojo turto Prancūzijoje. Ginčas kilo, nes Lichtenšteino Karalystės bendrovė negalėjo pasinaudoti Prancūzijoje taikoma lengvata, pagal kurią nuo nekilnojamojo turto mokesčio Lichtenšteino Karalystės bendrovė galėjo būti atleista, jeigu (i) būtų investavusi per Prancūzijoje turimą nuolatinę buveinę ar ten įsteigtą juridinį asmenį arba (ii) tarp Lichtenšteino Karalystės ir Prancūzijos būtų sudaryta sutartis dėl administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu. ESTT buvo pateiktas prejudicinis klausimas, ar toks reguliavimas, kai užsienio bendrovės apmokestinamos nepalankiau, nei vietinės bendrovės ar ten įsteigtos nuolatinės buveinės, neprieštarauja nediskriminavimo principui. ESTT pažymėjo, kad ginčijamo mokesčio tikslas yra atgrasyti apmokestinamuosius asmenis nuo vengimo mokėti jį kuriant bendroves valstybėse, su kuriomis Prancūzija nėra sudariusi sutarties, kurioje būtų nustatyta administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius sąlyga. Nesudarius tokios sutarties, tarp Prancūzijos kompetentingų institucijų ir Lichtenšteino Karalystės, kaip trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, nėra kitos bendradarbiavimo sistemos (priešingai, nei tarp ES valstybių narių), todėl neįmanoma susirinkti informacijos, reikalingos teisingo mokesčių sumokėjimo užtikrinimui ir kelio mokesčių vengimui užkirtimui. Atsižvelgiant į tai, ESTT konstatavo, kad toks reguliavimas ir nediskriminavimo principo pažeidimas pateisinamas bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su kova su piktnaudžiavimu mokesčių srityje.

Panašaus pobūdžio ginčą ESTT nagrinėjo ir 2012 m. liepos 19 d. priimtame sprendime byloje C-48/11. Šioje byloje buvo nagrinėjama, ar 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, pagrindu įtvirtintos Suomijos nacionalinės teisės nuostatos neprieštarauja nediskriminavimo principui. Suomijos pelno mokesčio įstatyme buvo įtvirtinta, kad tais atvejais, kai vyksta keitimasis akcijomis tarp Suomijos bendrovių arba tarp Suomijos

bendrovių ir kitose ES valstybėse narėse įsteigtų bendrovių, toks keitimasis nelaikomas akcijų perleidimu ir nesukelia neigiamų mokestinių pasekmių. Ginčas kilo, kai toks akcijų keitimasis buvo atliktas tarp Suomijos bendrovės ir Norvegijoje, kuri nėra ES valstybė narė, bet priklauso Europos ekonominei erdvei (toliau EEE), įsteigtos bendrovės, todėl minėta pelno mokesčio lengvata nebuvo taikoma. ESTT pabrėžė, kad nediskriminavimo principas bei įsisteigimo laisvė turi būti taikoma ir EEE įsteigtoms bendrovėms. Atsižvelgiant į tai, toks Suomijos nacionalinis reguliavimas sukuria EEE valstybių narių bendroves diskriminuojančią situaciją, kai jos yra apmokestinamos mažiau palankiai, nei Suomijos arba kitų ES valstybių narių bendrovės ir toks diskriminavimas gali būti grindžiamas tik privalomu bendruoju interesu. Šiuo atveju (priešingai nei prieš tai minėtoje byloje), Norvegija ir Suomija buvo sudariusi dvišalę sutartį dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais, todėl siekis užtikrinti teisingą mokesčių mokėjimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui negalėjo būti laikomas pateisinama priežastimi. Taigi, ESTT konstatavo, kad draudžiami teisės aktai, pagal kuriuos keitimasis akcijomis tarp tos valstybės narės bendrovės ir trečiosios valstybės, EEE narės, bendrovės prilyginamas apmokestinamam akcijų perleidimui, nors ši operacija būtų neapmokestinama, jeigu joje dalyvautų tik vietinės arba kitose ES valstybėse narėse įsteigtos bendrovės, jeigu ta valstybė narė ir trečioji valstybė yra sudariusios dvišalę sutartį dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais.

Apibendrinant su nediskriminavimo principo taikymu susijusią ESTT jurisprudenciją, galima padaryti šias išvadas – (i) skirtingas užsienio ir vietinių subjektų apmokestinimas galimas, jeigu jis grindžiamas skirtingomis situacijomis, (ii) esant panašioms situacijoms, toks reguliavimas gali būti grindžiamas privalomu bendruoju interesu (t. y. būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną arba kova su mokesčių vengimu), (iii) nelaikoma, kad tam tikras reguliavimas sudaro nepalankią mokestinę padėtį, jeigu su tokiu reguliavimu yra neatsiejama simetriška mokestinė lengvata ir (iv) EEE valstybėms turi būti suteikiamos tokios pat lengvatos, kaip ir ES valstybėms narėms, jeigu su EEE valstybėmis sudarytos sutartys dėl savitarpio pagalbos mokesčių srityje.

Su antivengiminių principų ir susijusių taisyklių taikymu susijusi ESTT jurisprudencija taip pat gana gausi. Šiame darbe bus nagrinėjamos naujausios ir, autoriaus nuomone, šio darbo kontekste aktualiausios ESTT išnagrinėtos bylos. 2025 m. balandžio 3 d. ESTT priimtame sprendime byloje C-228/24 buvo nagrinėjamas ginčas tarp Lietuvos Respublikos bendrovės ir Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriaus. Ginčas kilo, kai atlikęs Lietuvos Respublikos bendrovės mokestinį patikrinimą, Lietuvos Respublikos

mokesčių administratorius padarė išvadą, kad iš užsienyje įsteigtos dukterinės bendrovės gautus dividendus Lietuvos Respublikos bendrovė turėjo apmokestinti pelno mokesčiu, nes dukterinė bendrovė turėtų būti laikoma apsimestiniu dariniu. Tokia pozicija buvo grindžiama Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, kurios buvo įtvirtintos perkeltant 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Direktyva 2011/96), nuostatas. Remiantis šiomis nuostatomis, Lietuvos Respublikos bendrovėms gali būti neleista pasinaudoti lengvata, pagal kurią iš EEE įsteigtų dukterinių bendrovių gauti dividendai neapmokestinami pelno mokesčiu Lietuvos Respublikoje, jeigu pripažįstama, kad dukterinė bendrovė turėtų būti laikoma apsimestiniu dariniu, kurio pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos. ESTT buvo pateikti trys prejudiciniai klausimai. Pirmasis - ar Direktyvos 2011/96 kovos su mokesčių vengimu tikslus atitinka tokia nacionalinė praktika, kai patronuojančios bendrovės valstybėje narėje atsisakoma taikyti dividendų neapmokestinimo lengvatą iš kitoje ES valstybėje narėje įsikūrusios dukterinės bendrovės gaunamiems dividendams dėl tokios dukterinės bendrovės pripažinimo dirbtiniu dariniu, kai dukterinė bendrovė nėra tarpinė bendrovė, o dividendais paskirstytas pelnas susidarė iš dukterinės bendrovės vardu vykdytos veiklos, todėl eliminavus dukterinę bendrovę iš viso nesusidarytų pelno arba dividendų išmokėjimo situacija? Antrasis - ar nacionalinė praktika, pagal kurią pripažįstant apsimestiniu dariniu dukterinę bendrovę, vertinamos aplinkybės dividendų išmokėjimo laikotarpiu, kai dukterinės bendrovės įkūrimas pagrindžiamas komercinėmis priežastimis, atitinka Direktyvos 2011/96 tikslus? Trečiasis - ar Direktyvos 2011/96 bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė gali būti aiškinama taip, kad patronuojančiai bendrovei gavus dividendus iš dukterinės bendrovės, kuri pripažįstama dariniu, vien tokio pripažinimo pakanka konstatuojant, kad patronuojanti bendrovė, pritaikiusi dividendų neapmokestinimo lengvatą, gavo mokestinės naudos? Be to, ar tai, kad dukterinė bendrovė nuo uždirbto pelno jau mokėjo pelno mokestį įsisteigimo valstybėje, laikoma reikšminga aplinkybe paneigiant mokestinės naudos gavimą ar darinio buvimą?

Dėl pirmojo klausimo ESTT pasisakė, kad tokia nacionalinė praktika nedraudžiama ir lengvata gali būti uždrausta pasinaudoti, jeigu dukterinė bendrovė pripažįstama dirbtiniu dariniu, net jeigu ji nebuvo tarpinė bendrovė, su sąlyga, kad yra piktnaudžiavimo elementų. Ši pozicija grindžiama šiais argumentais – (i) tuščia „pašto dėžutė“ bendrovė gali būti išimtinai laikoma apsimestiniu dariniu, (ii) bendrovė, kuri sukurta dėl apsimestinių priežasčių su tikslu gauti mokestinės naudos, gali būti laikoma apsimestiniu dariniu, nepriklausomai nuo to, ar ji struktūroje veikė kaip tarpininkas, ar ne, (iii) Direktyvoje

2011/96 įtvirtinta kovos su piktnaudžiavimu taisyklė gali būti taikoma plačiai ir yra universalaus pobūdžio.

Atsakant į antrąjį klausimą, ESTT pažymėjo, kad vertinant, ar darinys apsimestinis, reikia atsižvelgti į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. ne tik situaciją buvusią dividendų išmokėjimo metu. Taigi, ESTT konstatavo, kad tokia nacionalinė praktika draudžiama ir privalo būti vertinama ne tik dividendų išmokėjimo laikotarpiu buvusi situacija, bet ir dukterinės bendrovės įkūrimo komercinės priežastys bei iki tol vykdyta veikla.

Nagrinėjant trečiąjį klausimą, ESTT konstatavo, kad siekiant uždrausti pasinaudoti dividendų neapmokestinimo lengvata, turi būti įrodoma ne tik, kad darinys buvo sukurtas ne dėl komercinių priežasčių, bet kad buvo siekiama gauti realios mokestinės naudos ir reikia atsižvelgti į bendrą mokestinį poveikį, atsiradusį dėl darinio sukūrimo atitinkamoje valstybėje narėje. Mokestinės naudos siekimu negali būti laikoma vien tai, kad buvo pasinaudota gautų dividendų neapmokestinimo lengvata. Atsižvelgiant į tai, kai bendrovė gavo dividendų iš apsimestiniu dariniu pripažintos dukterinės bendrovės, vien tokio pripažinimo nepakanka konstatuojant, kad pritaikiusi dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu lengvatą, motininė bendrovė gavo mokestinės naudos. Ši ESTT praktika labai svarbi, nes įvardijama, kaip turėtų būti vertinamas mokestinės naudos siekis, kuris aktualus daugeliui kitų situacijų, pvz. kai vertinama, ar turi būti išskaičiuojamas pelno mokestis prie šaltinio, mokant dividendus užsienio patronuojančiai bendrovei.

2019 m. vasario 26 d. ESTT priimtame sprendime bylose C-116/16 ir C-117/16 taip pat buvo nagrinėjami prejudiciniai klausimai, susiję su dividendų apmokestinimu ir antivengiminių taisyklių taikymu. Žemiau apibendrinamos pagrindinės šiame sprendime ESTT pateiktos išvados, kurios naudingos antivengiminių principų ir susijusių taisyklių taikymo kontekste.

- ES valstybės narės gali neleisti pasinaudoti ES teisės nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti ES direktyvose nustatytus tikslus, bet siekiant tik formaliai pasinaudoti nustatyta lengvata.

- ES valstybėms narėms leidžiama nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtinti nuostatas, kurių tikslas kovoti su mokesčių vengimu ir kurios papildo ES direktyvose nustatytas taisykles, nukreiptas prieš mokestinį piktnaudžiavimą.

- Netgi tais atvejais, kai ES valstybių narių nacionaliniuose teisės aktuose nėra įtvirtintų nuostatų, pagal kurias gali būti neleistą mokesčių mokėtojai pasinaudoti ES direktyvose nustatytomis lengvatomis, mokesčių administratorius gali neleisti naudotis

tokiomis lengvatomis, remdamasis bendruoju ES teisės principu, kad teisės subjektai neturi sukčiaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti ES teisės normomis.

- Jei šaltinio valstybės narės mokesčių administratorius, remdamasis piktnaudžiavimo motyvu, ketina neleisti bendrovei, pervedusiai dividendų kitoje ES valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, taikyti dividendų neapmokestinimo lengvatos, nustatytos Direktyvoje 2011/96, ji turi įrodyti tokius piktnaudžiavimo veiksmus, atsižvelgdama į visas reikšmingas aplinkybes. Visgi, neturėtų būti reikalaujama tokių įrodymų, kurių ji objektyviai pateikti neturi galimybės.

2025 m. kovo 13 d. ESTT priimtame sprendime byloje C-135/24 taip pat buvo nagrinėjami su Direktyvos 2011/96 taikymu ir dividendų apmokestinimu susiję klausimai. Šiame sprendime ESTT pažymėjo, kad, išskyrus nustatytas išimtis, Direktyvos 2011/96 nuostatos draudžia valstybėms narėms apmokestinti patronuojančiąją bendrovę dėl iš dukterinės bendrovės paskirstyto pelno ir nediferencijuojama pagal tai, koku pagrindu šis pelnas apmokestinamas (pvz. dėl skirtingų pelno mokesčio skaičiavimo mechanizmų, įtvirtintų ES valstybių narių nacionalinėje teisėje).

Taigi, iš su antivengiminių principų taikymu susijusios ESTT jurisprudencijos matyti, kad mokesčių mokėtojams ir ES valstybių nacionaliniams mokesčių administratoriams kyla nemažai klausimų dėl ES teisėje su antivengiminiu principu susijusių įtvirtintų antivengiminių taisyklių. Ši problema kyla, nes ES teisės aktuose nėra nustatytų konkrečių kriterijų ir kiekvienu atveju turėtų būti analizuojamos visos susijusios aplinkybės ir pagal tai sprendžiama, ar tam tikras darinys turėtų būti laikomas apsimestiniu ir ar tokio darinio pagrindinis tikslas buvo mokestinės naudos siekis. Taigi, plati diskrecijos teisė spręsti bei nustatyti papildomų antivengiminių taisyklių paliekama nacionaliniams mokesčių administratoriams bei teismams, o dėl to gali kilti įvairių iššūkių, pvz. teisinis netikrumas mokesčių mokėtojams, atliekantiems tarptautinius sandorius, arba per platus tokių antivengiminių taisyklių taikymas, sukeliantis nepagrįstą mokestinę naštą mokesčių mokėtojams. Visgi, reikia tikėtis, kad formuojantis ESTT praktikai šie klausimai bus išspręsti.

Apibendrinant aukščiau nagrinėjamą ESTT praktiką, akivaizdu, kad tarptautinio apmokestinimo principai atlieka labai svarbų vaidmenį aiškinant ES teisės nuostatas. Taip pat ryšku tai, kad kovai su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu mokestinėmis lengvatomis pastaruoju metu ES lygiu skiriamas labai didelis dėmesys ir šiam tikslui skirtoms priemonėms kai kuriais atvejais netgi leidžiama riboti kitas pamatines ES teises ir laisves bei kitus tarptautinio apmokestinimo principus, pvz. nediskriminavimo principą.

IŠVADOS

1. Darbe išnagrinėti svarbiausi tarptautinio apmokestinimo principai veikia kaip tarptautinės mokesčių teisės pamatas, atliekantis įvairias funkcijas. Šie principai užtikrina, kad pajamų apmokestinimas tarp valstybių išliktų nuoseklus ir teisingas, jų pagrindu paskirstomos apmokestinimo teisės tarp valstybių, sprendžiama dvigubo apmokestinimo problema, vertinama, ar įvairios mokesčių teisės taisyklės nepažeidžia tam tikrų mokesčių mokėtojų teisių, bei sprendžiama dėl teisės aktuose įtvirtintų normų taikymo. Šie principai taip pat labai svarbūs kovoje su mokesčių vengimu.
2. Užtikrinant dvigubo apmokestinimo išvengimo principo veikimą ES lygiu, Direktyva 2017/1852 žymiai pagerino ES lygiu taikomus tarptautinių dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo mechanizmus, įtvirtindama platesnę taikymo sritį, efektyvesnius procedūrinius terminus, didesnes galimybes mokesčių mokėtojams ginti savo teises bei nustatydama reikalavimą skelbti ginčų sprendimo santraukas. Visgi, šį ginčų sprendimų mechanizmą galima tobulinti įsteigiant nuolatinę ES instituciją procedūroms valdyti, taip užtikrinant didesnę procedūrų efektyvumą, bei sukuriant nuolatinę patariamąją komisiją, užtikrinančią, kad ginčai bus sprendžiami profesionaliai ir nuosekliai.
3. Su proporcingumo principo taikymu susijusios ESTT praktikos analizė atskleidė, kad proporcingumo principo bei kitų ES laisvių taikymas gali būti ribojamas bendrojo intereso pagrindais, tokiais kaip kova su mokesčių vengimu, tačiau tokius tam tikrų priemonių tikslus ES valstybė narė turi aiškiai įvardinti. Taip pat nustatyta, kad teisės normos laikomos pagrįstomis ir proporcingomis tokiais atvejais, kai mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė pateikti paaiškinimus ir atliekama objektyvi šių argumentų analizė.
4. Išnagrinėjus nediskriminavimo principo taikymą ESTT jurisprudencijoje, atskleista, kad skirtingas užsienio ir vietinių subjektų traktavimas mokesčių tikslais galimas, jeigu šie subjektai nėra panašiose situacijose. Kitais atvejais, diskriminavimas gali būti grindžiamas privalomu bendrojo intereso, pvz. būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną arba kovą su mokesčių vengimu.
5. ESTT praktikoje didelis dėmesys skiriamas kovai su mokesčių vengimu bei antivengiminio principo ir su juo susijusių taisyklių taikymui. Iš ESTT jurisprudencijos akivaizdu, kad kyla nemažai klausimų dėl ES teisėje įtvirtintų bendrųjų antivengiminių taisyklių, nes nėra nustatytų konkrečių kriterijų šių

taisyklių taikymui ir nacionaliniams mokesčių administratoriams bei teismams paliekama plati diskrecijos teisė spręsti dėl jų taikymo. Dėl to gali kilti įvairių iššūkių, tokių kaip nepagrįstos mokestinės naštos sukūrimas mokesčių mokėtojams ar teisinis netikrumas įgyvendinant tarptautinius sandorius. Antivengiminio principo svarba taip pat ryški, nes kova su mokesčių vengimu laikoma vienu iš pagrįstų bendrųjų interesų, kurių pagrindu gali būti ribojamos kitos laisvės ir principai.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kipro Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2005). TAR, 4868.
- Europos Tarybos (ES) 1990 m. Konvencija Nr. 90/463/EEC dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asociuotų įmonių pelną. C 160/11.
- Europos Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. L 310/34.
- Europos Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. L 345/8.
- Europos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. L 193/1.
- Europos Tarybos 2017 m. spalio 10 d. direktyva 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. OL 265/1.
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
- Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymas (2019). TAR, 2019-12109.
- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 58-2074.
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. liepos 12 d. įsakymas Nr. VA-57 „Dėl abipusio susitarimo procedūros inicijavimo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“. TAR, 11867.

Specialioji literatūra:

- Radu, M. (2012). International double taxation. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 403-407.
- Jogarajan, S. (2022). The League of Nations and International Tax in the 1930s. *U of Melbourne Legal Studies Research Paper* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5147114 [žiūrėta 2025 m. kovo 5 d.].
- Damulytė, A. (2008). Tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema. *Lietuvos aukštųjų mokyklų vadybos ir ekonomikos jaunųjų mokslininkų konferencijų darbai*, 20-26.
- Lučinskienė, A. (2009). Tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių statusas Europos Sąjungos erdvėje. *Lietuvos aukštųjų mokyklų vadybos ir ekonomikos jaunųjų mokslininkų konferencijų darbai*, 138-143.
- Vėgelytė, E. (2024). *Daugiašalių platformų apmokestinimas pelno mokesčiu: tarptautinio apmokestinimo problematika*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (S 001), Mykolo Romerio universitetas.
- Wilde, M. (2020). *Where's the Source? Ambiguities in the Principles of International Taxation* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3723693 [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].
- Bammens, N. (2012). *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=b3LGM41RpdMC&oi=fnd&pg=PA12&dq=non+discrimination+principle+international+tax&ots=UsGX4stmnw&sig=v7fPFbv4vgwkpBDqNzke--rsG8Y&redir_esc=y#v=onepage&q=non%20discrimination%20principle%20international%20tax&f=false [žiūrėta 2025 m. kovo 8 d.].
- Santiago, B. (2009). Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law. *European Taxation*, 249-262.
- Rose, C. (2007). *Exchange of tax information : neutrality and inter-nation equity*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, filosofija, University of Oxford.
- Knoll, M. (2010). Reconsidering International Tax Neutrality. *Tax Law Review*, 64, 99-129.

- Ponomareva, K. (2018). Principles of Subsidiarity and Proportionality in European Tax Law. *Financial Law Review*, 10, 61-72.
- Mudrecki, A. (2018). The principle of proportionality in value added tax. *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings)*, 2, 633-649.
- Greil, S., Schwartz, C., Stein, S. (2018). Fairness and the arm's length principle in a digital economy. *Düsseldorf Working Papers in Applied Management and Economics*, 42, 1-22.
- Chand, V. (2015). The Guiding Principle and the Principal Purpose Test. *International Taxation*, 12, 484-490.
- Valderrama, M. (2020). BEPS principal purpose test and customary international law. *Leiden Journal of International Law*, 33, 745-766.
- Freedman, J. (2014). Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. *Legal Research Paper Series*, 5, 167-173.
- Ault, H. (2013). Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure. *Papers on Tax Treaties*, 8, 1-29.
- Pit, M. (2017). *The EU Arbitration Convention*. Doktoro disertacija, socialiniai mokslai, University of Groningen.
- Englisch, J. (2012). Tax Coordination between Member States in the EU—Role of the ECJ. Horizontal Tax Coordination. *Amsterdam: IBFD*, 3-22.

Teismų praktika:

- *Viva Telecom Bulgaria* [CJEU], Nr. C-257/20, [2022-02-24]. ECLI:EU:C:2022:125.
- *X BV* [CJEU], Nr. C-585/22, [2024-10-04]. ECLI:EU:C:2024:822.
- *Hornbach-Baumarkt AG* [CJEU], Nr. C-382/16, [2018-05-31]. ECLI:EU:C:2018:366.
- *X BV ir X NV* [CJEU], Nr. C-398/16, C-399/16, [2018-02-22]. ECLI:EU:C:2018:110.
- *Établissements Rimbaud SA* [CJEU], Nr. C-72/09, [2010-10-28]. ECLI:EU:C:2010:645.
- *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* [CJEU], Nr. C-48/11, [2012-07-19]. ECLI:EU:C:2012:485.
- *Nordcurrent Group* [CJEU], Nr. C-228/24, [2025-04-03]. ECLI:EU:C:2025:239.

- *T Danmark ir Y Denmark Aps* [CJEU], Nr. C-116/16, C-117/16, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:135.
- *John Cockerill SA* [CJEU], Nr. C-135/24, [2025-03-13]. ECLI:EU:C:2025:176.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3511-968/2020.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-366-575/2021.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-473-1047/2024.

Kiti šaltiniai:

- *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/HTML/?uri=CELEX:42009X1230\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:42009X1230(01)) [žiūrėta 2025 m. kovo 19 d.].
- EBPO (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en.html [žiūrėta 2025 m. kovo 23 d.].
- EBPO (2016), *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting*. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 23 d.].
- EBPO (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html [žiūrėta 2025 m. kovo 5 d.].
- JT (2021), *UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Prieiga per internetą: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 7 d.].
- 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*.

Prieiga per internetą:
https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/108488/PDF/05_Moskal_A_Mutual_agreement_procedure_provided_for_in_Directive_2017_1852.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 24 d.].

- Muster, A. (2023). *The First Step to the International Tax Regime in 1923 – Edwin R. A. Seligman, New York, and the League of Nations*. Prieiga per internetą: https://www.zora.uzh.ch/id/eprint/251635/1/2023_MusterA_TEXT_Seligman_Internat_Tax.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 2 d.].
- Bruins, E. ir kt. (1923). *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*. Prieiga per internetą: <https://archives.ungeneva.org/economic-and-financial-commission-report-on-double-taxation-submitted-to-the-financial-committee-by-professors-bruins-einaudi-seligman-and-sir-josiah-stamp/download> [žiūrėta 2025 m. kovo 2 d.].
- *Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (ESTT)*, europa.eu. Prieiga per internetą: https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu_lt [žiūrėta 2025 m. kovo 26 d.].
- *Statistics concerning the judicial activity of the Court of Justice*, europa.eu. Prieiga per internetą: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2025-03/ra_en_statistiques_24_-_cour.pdf [žiūrėta 2025 m. kovo 27 d.].

SANTRAUKA

Tarptautinio apmokestinimo principų svarba ir jų konfliktų (susidūrimų) sprendimas

Lukas Kisielis

Magistro darbe apžvelgiama tarptautinio apmokestinimo reguliavimo raida bei nagrinėjami esminiai tarptautinio apmokestinimo principai ir jų reikšmė tarptautinio apmokestinimo reguliavimo srityje. Darbe išsamiai nagrinėjami šaltinio, rezidavimo, neutralumo, nediskriminavimo, proporcingumo bei ištiestosios rankos principai. Didelis dėmesys skiriamas antivengiminiam principui bei su juo susijusioms bendrosioms ir specialiosioms antivengiminėms taisyklėms.

Magistro darbe atskirai aptariamos pagrindinės ES lygiu veikiančios tarptautinio apmokestinimo ginčų dėl dvigubo apmokestinimo sprendimo procedūros. Darbe lyginami trys mechanizmai: EBPO Modelinėje sutartyje įtvirtinta ginčų sprendimo procedūra, Arbitražo konvencijoje nustatyta procedūra bei neseniai įsigaliojusioje Direktyvoje 2017/1852 įtvirtinta ginčų sprendimo tvarka. Aptariami šių ginčų sprendimo mechanizmų privalumai ir trūkumai bei atsižvelgiama į praktinius jų taikymo aspektus.

Magistro darbe taip pat aprašomas ESTT vaidmuo, aiškinant ES teisės aktų nuostatas bei užtikrinant, kad ES valstybės narės laikosi ES teisės. Nagrinėjamos aktualiausios ESTT bylos, susijusios su tarptautinio apmokestinimo principų taikymu. ESTT jurisprudencijos analizė leidžia daryti išvadas, kad antivengiminių taisyklių taikymui bei kovai su mokesčių vengimu skiriamas ypatingas dėmesys ir toks tikslas yra pateisinama priežastis kitų ES laisvių ar principų ribojimui.

SUMMARY

Importance of the Principles of International Taxation and the Resolution of Their Conflicts (Clashes)

Lukas Kisielis

Master's thesis reviews the evolution of international taxation regulations and examines the key principles of international taxation, along with their significance for the broader regulatory framework of international taxation. It provides an in-depth analysis of the source, residence, neutrality, non-discrimination, proportionality and the arm's length principle. Considerable attention is given to the anti-avoidance principle and the related general and specific anti-avoidance rules.

Furthermore, the thesis discusses the main mechanisms in place at the EU level to resolve cross-border tax disputes involving double taxation. It compares three procedures: the dispute resolution mechanism set out in the OECD Model Convention, the procedure established in the Arbitration Convention, and the newly introduced dispute resolution framework under Directive 2017/1852. The advantages and disadvantages of these mechanisms are assessed, taking into account practical considerations for their application.

The thesis also addresses the role CJEU in interpreting EU legislation and ensuring compliance with EU legislation by EU Member States. It examines the most relevant CJEU cases concerning international taxation principles. Based on this case law, the thesis concludes that significant emphasis is placed on applying anti-avoidance rules and combating tax avoidance, and that this goal is deemed a legitimate reason to restrict other EU freedoms or principles.