

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Marijos Brandišauskaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

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

**The Importance of International Taxation Principles and their Conflict (Clash)
Resolution**

Vadovas: dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: vyr. lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe yra analizuojami tarptautinio apmokestinimo principai bei jų svarba, taip pat aptariamas principų konfliktų sprendimo reglamentavimas. Daugiausia dėmesio yra skiriama valstybių apmokestinimo teisių pasidalinimui bei iškilusių konfliktų sprendimui, kai remiantis daugiašalėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ar nacionaliniu reglamentavimu asmens pajamos gali būti apmokestinamos dviejose valstybėse. Atitinkamai, šis magistro darbas labiausiai analizuoja apmokestinimą, priklausančią nuo asmens rezidavimo ar šaltinio vietos bei jų konflikto sprendimą bendradarbiaujant kompetentingoms institucijoms.

Pagrindiniai žodžiai: rezidentas, šaltinio vieta, *domicile*, dvigubas apmokestinimas.

This work analyses the principles of international taxation and their importance, as well as the conflict-of-principles regulation. It focuses on the allocation of taxing rights between countries and on the resolution of conflicts that arise when, based on multilateral double taxation treaties or national regulations, an income of an individual may be taxed in two countries. Consequently, this Master's thesis focuses mainly on taxation based on residence or source and the resolution of conflicts between competent authorities.

Keywords: resident, source, *domicile*, double taxation

TURINYS

1. Tarptautinis apmokestinimas ir pagrindiniai tarptautinio apmokestinimo principai.....	4
1.1 Tarptautinio apmokestinimo ištakos ir apibrėžimas.....	4
1.2 Apmokestinimo teisių pasidalinimo principas – mokesčių jurisdikcija, mokestinių teisių į apmokestinimą pasiskirstymas	8
1.3 Nediskriminavimo principas	13
1.4 Keitimosi informacija principas	15
2. Pagrindinių tarptautinio dvigubo apmokestinimo principų kolizija ir jų sprendimas....	20
2.1 Rezidavimo ir rezidavimo principo konfliktas.....	20
2.2 Rezidavimo principo ir šaltinio vietos principo konfliktas	23
2.3 Kiti galimi principų probleminiai atvejai ir jų ypatumai	24
2.4 Dvigubo apmokestinimo principų susidūrimas ir sprendimas	25
3. Konfliktų sprendimo mechanizmai	29
3.1 Mokesčių administratorių bendradarbiavimas	30
3.2 Arbitražas ir tarptautinių ginčų sprendimo mechanizmai	32
IŠVADOS.....	34
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	35
SANTRAUKA	40
SUMMARY	41

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas.

Dėl globalizacijos ir asmenų bei turto judėjimo tarp valstybių, tarptautinio apmokestinimo tema yra aktuali, kadangi kiekviena valstybė siekia kuo daugiau mokesčių surinkti į biudžetą ir suvereniai nustato šalyje taikomas apmokestinimo taisykles. Dėl šios priežasties, esant skirtingų mokestinių sistemų sąveikai, praktikoje fiziniai ar juridiniai asmenys, veikiantys daugiau nei vienoje jurisdikcijoje, dažnai susiduria su tarptautiniu dvigubu apmokestinimu. Atsižvelgiant į tarp nacionalinių sistemų egzistuojančius apmokestinimo skirtumus, tai pačiai veiklai ar asmenims gali būti taikomos skirtingos teisės normos bei gali susidaryti tarptautinio apmokestinimo principų kolizija. Atitinkamai, yra svarbu išskirti ir apibrėžti pagrindinius tarptautinio apmokestinimo principus, išanalizuoti jų taikymą ir (ar) jų susidūrimo problemas, su kuriomis mokesčių mokėtojai ir kompetentingos institucijos susiduria praktikoje.

Darbo tikslas.

Vadovaujantis nacionaliniu ir tarptautiniu reglamentavimu išnagrinėti pagrindinius tarptautinio apmokestinimo principus ir jų konkurenciją, kuri gali daryti įtaką tinkamam mokesčių mokėtojo apmokestinimui. Taip pat yra siekiama įvertinti, kaip esamas reglamentavimas, sprendžiantis principų koliziją, padeda panaikinti tarptautinį teisinį dvigubą apmokestinimą.

Darbo uždaviniai.

Atsižvelgiant į darbo turinį, išskirtini šie pagrindiniai uždaviniai:

1. apibrėžti tarptautinio apmokestinimo aktualumą ir pagrindinių tarptautinio apmokestinimo principų svarbą ir sampratą;
2. išanalizuoti pagrindines principų kolizijas bei jų derinimą tarptautiniu ir nacionaliniu reglamentavimu;
3. atskleisti pagrindinių konfliktų, kurie kyla dėl tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bei daugiašalių susitarimų taikymo, sprendimo būdų esmę ir procedūrą.

Darbo objektas.

Šio darbo objektas yra tarptautinio apmokestinimo teisės normos ir principų kolizija, kurie daro įtaką teisingam mokesčių mokėtojų apmokestinimui.

Tyrimo metodai.

Magistro darbe, siekiant išsikelti tikslo ir įgyvendinant darbo uždavinius buvo naudojami šie tyrimo metodai:

1. Aprašomasis metodas buvo naudojamas apibūdinant pagrindinius tarptautinio apmokestinimo principus bei jų esmę.
2. Precedentinis metodas šiame darbe buvo naudojamas siekiant išanalizuoti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus kurių pagalba buvo siekiama atskleisti kaip Teismo praktikoje yra aiškinami pagrindiniai tarptautinio apmokestinimo principai.
3. Sisteminis metodas buvo taikomas siekiant įvertinti dvigubo apmokestinimo sutartyse bei nacionaliniuose teisės aktuose pateiktą reglamentavimą, jų tarpusavio ryšius bei principų sąveikų sprendimą.
4. Lingvistinis metodas buvo naudojamas atskleisti darbe pateiktų sampratų turinį, iš kurių svarbiausia – tarptautinio apmokestinimo dualistinės sąvokos atskleidimas. Taip pat buvo analizuojamos pagrindinių apmokestinimo principų – rezidavimo, šaltinio vietos, *domicile*, pilietybės – sąvokos.

Darbo originalumas.

Ankstesni darbai šia tema yra rašyti tik apimant kelis aspektus – siekiant atskirti teisinį ir ekonominį dvigubą apmokestinimą, analizuojant pagrindinius apmokestinimo teisių pasidalinimo principus, t. y. šaltinio vietos bei rezidavimo ar tiriant išimtinai tik Europos Sąjungoje taikomas dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūras. Taip pat, rašto darbai dažniausiai apima tik du pagrindinius dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodus – kredito bei atleidimo. Atsižvelgiant į tai, jog šis darbas pateikia apibendrintą svarbiausių principų analizę, laikytina, jog jis yra originalus.

Svarbiausi šaltiniai.

Norint pasiekti magistro darbo tikslą ir iškeltus uždavinius, darbe buvo naudojami nacionaliniai teisės aktai, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo formuojama praktika bei įvairi specialioji literatūra – užsienio mokslininkų darbai.

1. Tarptautinis apmokestinimas ir pagrindiniai tarptautinio apmokestinimo principai

1.1 Tarptautinio apmokestinimo ištakos ir apibrėžimas

Tarp akademikų ir teisininkų vyrauja požiūris, jog iš esmės nėra tokių tarptautinės teisės normų, kurios galėtų riboti valstybės mokestinę jurisdikciją – tai reiškia, jog numačius vienos valstybės jurisdikcinį reikalavimą į tam tikrų pajamų ar turto apmokestinimą bei nustačius tarp jų egzistuojantį atitinkamą ryšį, kitų valstybių prieštaringi reikalavimai į tų pajamų apmokestinimą retai vertinami kaip ribojantys suverenitetą ir nustatantys nacionalines kompetencijos ribas (Park, 1978, p. 1609 – 1610). Atitinkamai, tarptautinis apmokestinimas gali būti suvokiamas kaip suverenių valstybių mokesčių bei apmokestinimo teisių pasiskirstymas t. y. nacionalinių reglamentavimų, pagal kuriuos nustatomi mokesčiai bei jų pagrindiniai elementai, ir tarptautinių susitarimų visuma, o dėl skirtingo nacionalinio apmokestinimo reglamentavimo ir nacionalinių mokesčių sistemų sąveikos gali atsirasti tarptautinis dvigubas apmokestinimas. Paminėtina, jog kiekviena valstybė, tam tikrą specifinių pajamų, kapitalo ar paslaugų apmokestinimą nustato kompetentingos institucijos išleistais konkrečių mokesčių įstatymais – tai reiškia, jog apmokestinimas yra kiekvienos šalies diskrecija. Dėl technologijų pažangos ir globalizacijos, asmenų ir kapitalo laisvo judėjimo bei atsižvelgiant į tai, kad valstybės savo nuožiūra gali nustatyti ar keisti mokesčių sistemą bei mokesčių surinkimo mechanizmą, praktikoje atitinkamai yra susiduriama su tarptautiniu arba tarpvalstybiniu apmokestinimu ir iš jo kylančiu poreikiu tinkamai pasiskirstyti mokesčius tarp šalių ar pasidalinti apmokestinimo teisėmis. Pavyzdžiui, neturint tarptautinių susitarimų ir nustatytų aiškių taisyklių nebūtų aišku kas turi teisę apmokestinti asmenį, kuris reziduoja vienoje valstybėje, tačiau nuotoliniu būdu dirba kitoje valstybėje. Iš kitos pusės, tarptautinis apmokestinimas taip pat gali daryti įtaką bendrovių plėtrai bei investicijoms – kadangi tarptautinių sandorių apmokestinimas skiriasi nuo vienoje valstybėje vykdomo apmokestinimo, pirmiausia – dėl keleriopo tų pačių pajamų kitų valstybių apmokestinimo, jei neegzistuoja mechanizmai, apsaugantys nuo tokio daugkartinio apmokestinimo, verslo sąnaudos gali būti labai didelės, o tai savaime gali panaikinti arba atgrasyti nuo tarptautinės verslo veiklos (Hines, 1999, p. 306).

Susitarimų dėl tarptautinio apmokestinimo ištakas galima pastebėti jau XIX amžiuje, o būtent – laivybos srityje, kai šalys susitardavo viena kitai suteikti tam tikras

komercines privilegijas, o susitariančių valstybių piliečiams buvo suteikiamos vienodos sąlygos ir teisės tam tikrose prekybos šakose. Pavyzdžiui, 1819 m. Nyderlandų Karalystėje buvo priimtas įstatymas, kuris numatė, jog atvejais, kai užsienio valstybė olandų laivus atleidžia nuo licencijos mokesčio, Nyderlandų Karalystės uoste užsienio laivai taip pat bus nuo jo atleidžiami. Paminėtina, jog šio laikotarpio susitarimams tarptautinio apmokestinimo istorijoje yra skiriama sąlyginai mažai dėmesio, kadangi yra manytina, jog tokio pobūdžio ankstyvosios sutartys buvo grindžiamos šalių mokesčių sistemų panašumu ir buvo sudaromos kaimyninių valstybių (Jogarajan, 2011, p. 681 – 682). Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių teisė ir valstybė yra neatsiejamos, tarptautinė mokesčių teisė vienu ar kitu pavidalu egzistavo visada, kadangi jos šaknys glūdi ekonomikos, politikos ir filosofijos istorijoje. Atitinkamai, vertėtų išskirti dvi mokesčių teisės kategorijas – pirmoji, kurioje nacionalinis mokesčių reglamentavimas turi užsienio elementų (atkreiptinas dėmesys, jog tokioje sistemoje apmokestinimo taisyklės tarpvalstybiniu lygmeniu nebuvo derinamos) ir antroji, apimanti tarptautines mokesčių taisykles (Sadowsky, 2021, p. 2). Pirmasis modernus susitarimas, reglamentuojantis šalių administravimą mokesčių srityje buvo sudarytas 1843 m. tarp Belgijos ir Prancūzijos, siekiant reguliariai rinkti ir dalintis informacija apie mokesčius, susijusius su nekilnojamojo turto, o 1907 m. sutartyje, sudarytoje tarp Prancūzijos ir Didžiosios Britanijos, papildomai buvo reglamentuota prevencija sukčiavimui, susijusiam su paveldėjimo mokesčiu, taip siekiant apsaugoti valstybių mokestines pajamas. Panašiu metu atsirado ir pirmoji tarptautinė sutartis, kurioje buvo aptariamas dvigubo apmokestinimo panaikinimas bei apmokestinimo teisių pasidalinimas – 1899 m. birželio 21 d. tokią sutartį sudarė Austrijos – Vengrijos imperija ir Prūsija, turint tikslą nustatyti taisykles, kurios atspindėtų asmenų judėjimą tarp šalių, ypač pasienio teritorijose, kuriose tarpvalstybinė veikla buvo itin dažna, o dvigubas pasienio gyventojų apmokestinimas buvo laikomas nesąžiningu. Atitinkamai, šioje sutartyje buvo reglamentuota, kad mokesčių mokėtojai tiesioginius mokesčius turės mokėti tik savo rezidavimo šalyje (Jogarajan, 2011, p. 684 – 685, 687, 689 – 690). Taigi, ankstyvosios sutartys, kurių pagrindu valstybės tarpusavyje derino mokestines sistemas, buvo skirtos siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą arba turint tikslą įtvirtinti bei reglamentuoti abipusį bendradarbiavimą, taip užtikrinant, jog mokesčių nebūtų išvengta. Atitinkamai, šiuolaikinėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse (toliau – DAIS), atitinkamai galime įžvelgti abiejų tikslų siekimą.

Tarptautinių sutarčių srityje didelė pažanga buvo padaryta po Pirmojo pasaulinio karo, kai laisvas kapitalo judėjimas buvo įtvirtintas kaip viena iš ekonomikos atkūrimo

sąlygų. Atitinkamai, 1922 m. Genujos Tarptautinės ekonomikos konferencijos atstovai pateikė rekomendacijas DAIS pagalba reguliuoti dvigubą apmokestinimą, mokesčių vengimą ir keitimąsi informacija (Sadowsky, 2021, p. 12). Būtent dėl šios priežasties, daugelio autorių nuomone, tarptautinis apmokestinimas, o būtent – toks apmokestinimas, kokį turime dabar, atsirado apie 1920 metus. Taigi, galima daryti išvadą, jog mokesčių sistemų derinimo bei bendradarbiavimo poreikis, ypač siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, tarptautiniame apmokestinime yra akivaizdus ir atsiradęs dėl tarptautinės prekybos, dvigubo apmokestinimo sukeltų problemų ir globalizacijos t. y. kapitalo ir asmenų judėjimo iššūkių, o toks reguliavimas yra nustatomas sutartiniais įsipareigojimais norint užtikrinti sąžiningą ir veiksmingą sistemą.

Taigi, tarptautinis apmokestinimas apima tokias sritis kaip mokesčių vengimas, kuris gali pasireikšti tada, kai keliose jurisdikcijose veikiantys žmonės ir (ar) įmonės, dėl skirtingo valstybių nacionalinio reglamentavimo gali pasinaudoti to reguliavimo spragomis, bei nuo mokesčių gali būti atleidžiami abejose valstybėse. Tarptautinis apmokestinimas taip pat apima ir dvigubą apmokestinimą, kuris pasireiškia tada, kai tos pačios pajamos yra apmokestinamos du kartus per tą patį laikotarpį (OECD, 2019, p. 9). Siekiant tiksliai išanalizuoti tarptautinį apmokestinimą bei jo svarbą pažymėtina, jog dvigubas apmokestinimas savo sąvokoje talpina du skirtingus aspektus – ekonominį ir teisinį dvigubą apmokestinimą, kurių atskirtis yra itin reikšminga. Plačiąja prasme dvigubą apmokestinimą galima apibrėžti kaip dviejų ar daugiau valstybių narių sutampančius mokestinius reikalavimus (United Nations, 2019, p. 6) – toks apmokestinimas yra vadinamas ekonominiu. Pažymėtina, jog tokiam apmokestinimui nėra taikomos daugiašalės konvencijos ir (ar) dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai tokie kaip kredito ar atleidimo, kurie bus aptariami antrojoje šio darbo dalyje. Su šia dvigubo apmokestinimo rūšimi susiduriame dažniausiai, kadangi dvigubas apmokestinimas ekonomine prasme gali pasireikšti to paties objekto apmokestinimu skirtingais mokesčiais arba skirtingų subjektų apmokestinimu tuo pačiu mokesčiu, o ekonominiam dvigubam apmokestinimui specialios taisyklės ar tikslingas dvigubo apmokestinimo panaikinimas dažniausiai nėra taikomas. Šio apmokestinimo pavyzdys galėtų būti automobilio apmokestinimas taršos mokesčiu ir kelių rinkliava. Šiuo atveju automobilis, esantis apmokestinimo objektu, yra apmokestinamas du kartus, tačiau skirtingais mokesčiais, tad tokiais atvejais susidaręs ekonominis dvigubas apmokestinimas yra laikomas priimtiniu ir papildomai jo nėra siekiama išvengti ar panaikinti. Iš kitos pusės teisinis dvigubas apmokestinimas yra siauresnis nei aukščiau apibrėžtas ekonominis dvigubas apmokestinimas, kadangi šiuo atveju turi sutapti apmokestinamasis objektas, subjektas bei

mokesčio tipas. Pavyzdžiui, teisinis dvigubas apmokestinimas gali susidaryti tais atvejais, kai fizinis asmuo reziduodamas vienoje valstybėje, nuomoja nekilnojamąjį turtą, kuris yra kitoje valstybėje – tokiu atveju tos pačios pajamos gali būti apmokestintos tiek asmens rezidavimo valstybėje, tiek nekilnojamojo turto buvimo vietos valstybėje t. y. šaltinio vietos. Įmonių atveju, teisinis dvigubas apmokestinimas gali susidaryti tada, kai „akcininkui pirmiausia pritaikomas mokestis prie šaltinio už gautus dividendus, o vėliau kitoje valstybėje – pajamų mokestis arba pelno mokestis” t. y. tos pačios pajamos bus apmokestintos to paties tipo mokesčiu dviejose valstybėse (Generalinio Advokato Paolo Mengozzi išvada, pateikta 2008 m. sausio 31 d., Finanzamt Hamburg-AmTierpark prieš Burda HmbH (buvusi Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, byloje C-284/06, 30 punktas). Būtent teisiniui dvigubam apmokestinimui ir yra taikomos DAIS. Atkreiptinas dėmesys, jog atsižvelgiant į tai, kad valstybėse renkamų mokesčių pavadinimai gali skirtis, šiame darbe yra išskiriama sąvoka „to paties tipo mokesčiai“, kuri yra suvokiama kaip toks pats mokestis arba atitinkamo mokesčio atitikmuo kitose valstybėse. Pavyzdžiui, Lietuvoje turime gyventojų pajamų mokestį, kuriam yra taikomas GPMĮ (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (2002) 2 straipsnio 14 dalyje – toliau GPMĮ), o tuo tarpu Estijoje gyventojų pajamų mokesčio atitikmuo yra fizinių asmenų pajamų mokestis, (est. *Tulumaks*) (Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutarties dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos 2 straipsnis). Paminėtina, jog teisinis dvigubas apmokestinimas gali būti vykdomas tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygmeniu, tačiau praktikoje vienoje valstybėje teisinis dvigubas apmokestinimas beveik neegzistuoja. Taigi, esminis skirtumas tarp šių dvigubo apmokestinimo sąvokų yra toks, jog teisiniame apmokestinime mokesčių mokėtojas ir mokesčio tipas sutaps, o ekonominiame dvigubame apmokestinime, vienas iš jų skirsis t. y. nesutaps.

Šiame magistro darbe daugiausia dėmesio yra skiriama teisinio dvigubo apmokestinimo analizei, kuri turi neigiamą poveikį prekių ir paslaugų mainams, asmenų ir kapitalo judėjimui bei gali žalingai veikti ekonominių santykių plėtrą (OECD, 2019, p. 9). Toks apmokestinimas gali būti panaikinamas nacionalinėmis vienašališkomis priemonėmis, tarptautiniais susitarimais – DAIS arba daugiašaliais susitarimais pavyzdžiui, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija (naudojamoje tarp dviejų ekonomiškai pažengusių valstybių) ir Modeline Jungtinių Tautų dvigubo apmokestinimo konvencija (skirtoje išsivysčiusių ir besivystančių valstybių DAIS sudarymui) bei valstybėms derinant

mokesčių teisės aktus pavyzdžiui Europos Sąjungos vykdomam harmonizavimui, be kita ko ir Motininių (patronuojančių) – dukterinių bendrovių direktyvoje (Dzafche, 2014, p. 93).

Taigi, tarptautinis apmokestinimas – dualistinė sąvoka, apimanti tiek ekonominį, tiek teisinį apmokestinimą bei bendrąja prasme gali būti suprantamas kaip nacionalinių ir tarptautinių susitarimų visuma, pagal kurią yra nustatoma kaip bus apmokestinami mokesčių objektai, kai jie peržengia vienos jurisdikcijos ribas ar turi tarptautinį elementą. Ši tema yra itin svarbi mokesčių mokėtojams, kurie veiklą vykdo daugiau nei vienoje valstybėje, nes apmokestinimo principai, įskaitant, bet neapsiribojant mokesčių teisių pasidalinimu, nediskriminavimu, keitimosi informacija principu, padeda užtikrinti, jog pajamos būtų apmokestinamos veiksmingai bei sąžiningai, taip pat padedant išspręsti problemas, susijusias su dvigubu apmokestinimu.

1.2 Apmokestinimo teisių pasidalinimo principas – mokesčių jurisdikcija, mokesčių teisių į apmokestinimą pasiskirstymas

Vienas svarbiausių dvigubo apmokestinimo principų, ypatingai siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, yra apmokestinimo teisių pasidalinimas ir jų reglamentavimas. Šis teisių pasidalinimas yra numatomas šalių sudarytose DAIS, kuriose yra numatytos nuostatos, kaip apmokestinimo teisės yra paskirstomos tarp rezidavimo šalies t. y. valstybės, kurioje asmuo reziduoja bei šaltinio šalies t. y. valstybės, kurioje asmuo gauna pajamas. Kaip jau minėta aukščiau – pagrindinė dvigubo apmokestinimo susidarymo priežastis yra būtent skirtingų mokesčių sistemų, esančių skirtingose jurisdikcijose, sąveika arba lygiagretus jų egzistavimas (Terra, Wattel, 2012, p. 87). Jurisdikcijos ir mokesčių teisių į apmokestinimą pasidalinimo nustatymas gali būti grindžiamas keliais pagrindiniais būdais. Pirmuoju būdu pajamų apmokestinimas gali būti nustatomas pajamų arba kito mokesčio objekto ryšiu su valstybe t. y. remiantis vieta, iš kurios yra gaunamos pajamos (toliau šis nustatymas bus vadinamas kaip šaltinio vietos) (United Nations, 2019, p. 2) bei antruoju, kai yra remiamasi mokesčio mokėtojo t. y. asmens, kuris turi mokėti tam tikrą mokestį, ryšiu su apmokestinamąja vieta pagal rezidavimo vietą arba pilietybę (United Nations, 2019, p. 2). Taip pat galime rasti ir *domicile* principą, kuris dažnai naudojamas kaip spragas užpildantis principas bei turintis ir rezidavimo, ir šaltinio vietos bruožų. Šio principo tikslas – atsižvelgiant į sudėtingą nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymą bei mokesčių mokėtojo galimybę manipuluoti šiuo procesu savo naudai, veikti kaip teisinio reguliavimo spragos užpildymas tada, kai kitais objektyviais metodais nepavyksta tam tikro mokesčio mokėtojo

priskirti tam tikrai valstybei (Zelinsky, 2016, p. 2). Remiantis *domicile* principu asmuo, kuris gyvena nustatytą metų skaičių yra apmokestinamas tik pagal šaltinio vietos principą, o suėjęs tam tikram laikotarpiui, toks mokesčių mokėtojas yra pripažįstamas rezidentu ir toliau jis yra apmokestinamas pagal rezidavimo principą. Taigi, siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą galima išskirti du pagrindinius apmokestinimo teisių pasiskirstymo būdus – kai apmokestina šaltinio šalis, ir kai apmokestina rezidavimo šalis. Praktikoje taip pat yra sutinkami pilietybės ir *domicile* principai, kurie turi tiek šaltinio, tiek rezidavimo principo bruožų.

Pagal pirmąjį, šaltinio vietos principą, valstybės reikalavimas apmokestinti tam tikras pajamas ar objektą yra grindžiamas santykiu su tomis pajamomis ir teise apmokestinti tas pajamas ar veiklą, kurios yra gaunamos tos valstybės teritorijoje t. y. gali būti sudaroma tokia mokesčių sistema, jog pajamos būtų apmokestinamos toje šalyje, kur jos yra uždirbamos, nepriklausomai nuo pajamų gavėjo vietos (García, 2013, p. 10). Ypatingai šį apmokestinimo būdą galime matyti nekilnojamojo turto srityje – pavyzdžiui, net diplomatai, kurie išimtinai yra apmokestinami remiantis siunčiančiosios valstybės pajamų mokesčiais, bet gauna pajamų ir iš priimančiojoje valstybėje esančio nuomojamo nekilnojamojo turto, pajamų mokestis, kiek jis apima pajamas gautas iš to nekilnojamojo turto nuomos, bus taikomas priimančiojoje valstybėje pagal šaltinio vietos principą (1961 m. Vienos konvencijos dėl diplomatinių santykių 34 straipsnis). Šaltinio vietos principas tarptautiniu mastu yra dažniausiai taikomas siekiant užtikrinti, kad valstybė gautų dalį pajamų iš veiklos, vykstančios jų teritorijoje, net jei asmuo nėra tokios valstybės rezidentas ar joje neturi nuolatinės buveinės. Toks apmokestinimas vyrauja mažiau išsivysčiusiose ir daugiau importuojančiose šalyse, kurios turi daug naudingųjų išteklių. Paminėtina, jog išsivysčiusiose valstybėse šis principas taip pat yra taikytinas dividendams, palūkanoms, autoriniams honorarams ir kitoms pasyviosioms pajamoms.

Asmeniui ir jo turtui bei pajamoms esant vienoje valstybėje, laikytina, jog ta jurisdikcija ir yra vienareikšmis pajamų šaltinis, tad remiantis nusistovėjusiomis tvarkomis, pajamoms priskirtina ta geografinė vieta, kurioje yra turtas ir (ar) veikla, kurie naudojami pajamoms uždirbti, nepaisant to, kad pačios pajamos neturi geografinės vietos (United Nations, 2019, p. 3). Pavyzdžiui, apmokestinimas, kai vienoje valstybėje darbuotojui yra mokamas darbo užmokestis už būtent toje valstybėje atliktą darbą ir yra laikomas pajamų šaltiniu toje valstybėje, tad šiuo atveju apmokestinimas yra aiškus (pavyzdžiui, GPMĮ 5 straipsnio 2 dalyje aiškiai įtvirtina, jog „Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje”). Tai reiškia, jog asmuo bus apmokestintas tik toje jurisdikcijoje su sąlyga, jog toks asmuo neturi sąsajų su kita valstybe

t. y. asmuo reziduoja, dirba ir gauna pajamų tik toje valstybėje. Šioje vietoje pastebėtina, jog užsienio valstybės gali pretenduoti į šių pajamų apmokestinimą nustačius tam tikras sąlygas, pavyzdžiui, jei asmuo yra laikomas rezidentu toje kitoje valstybėje, nes joje jis praleido nacionaliniame reglamentavime nustatytą dienų skaičių. Tačiau, tais atvejais, kai asmuo gauna pajamas iš turto ar veiklos, kurios yra daugiau nei vienoje valstybėje, pajamų šaltinis nėra toks aiškus. Pavyzdžiui, įmonei, gaminant prekes Lietuvoje, jas eksportuojant ir parduodant Vokietijoje, susidaro pajamų ryšys ir kyla klausimas, pagal kurios valstybės reglamentavimą pajamos, gautos iš minėtų prekių, bus apmokestinamos ir kaip pajamų apmokestinimo teisės bus padalintos, kai abi valstybės į tų pajamų apmokestinimą pretenduoja. Tokiu atveju yra svarbu nustatyti pajamų šaltinio taisykles, pagal kurias apmokestinimo teisės bus pasidalintos.

Pagrindinė kategorija, apmokestinama remiantis šaltinio vietos principu, yra nekilnojamasis turtas – EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos 6 straipsnyje yra numatyta, jog tik šaltinio valstybė turi teisę apmokestinti pajamas, gautas iš nekilnojamojo turto. Šiuo atveju, šaltinio vietos šalis tai gali daryti be apribojimų ir tokiai valstybei visais atvejais yra suteikiama pirmenybė apmokestinti. Taip pat tokios teisės yra suteiktos ir tada, kai yra apmokestinamas toje valstybėje esantis nuolatinės buveinės pelnas, taip pat menininkų ir sportininkų pajamos.

Kitas svarbus, vienas iš dažniausiai pasitaikančių apmokestinimo principų yra rezidavimo – jis labiausiai vyrauja labiau pasiturinčiose valstybėse, kuriose didelė dalis produktų ir paslaugų yra eksportuojama. EBPO Modelinėje pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijoje bendrąją taisyklę išimtinė teisė apmokestinti ir yra duodama rezidavimo valstybei (kaip jau buvo minėta aukščiau, primintina, jog būtent šios Konvencijos pagrindu labiau pažengusios valstybės tarpusavyje sudaro DAIS). Šis principas yra pagrindinis kriterijus, pagal kurį valstybės nustato fizinių asmenų ar įmonių mokestinę prievolę t. y. pagal šį principą yra apmokestinamos visos tokio asmens pasaulinės pajamos, nepriklausomai nuo to, kur jos yra gautos. Pavyzdžiui, GPMĮ 5 straipsnyje yra numatyta, jog nuolatinio gyventojų pajamų objektas yra visos pajamos, gautos tiek Lietuvoje, tiek užsienyje, o Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (2001), (toliau PMI) 4 straipsnio 1 dalyje yra numatyta, jog „Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje.“ Taigi, pajamų apmokestinimo vieta yra siejama su apmokestinamojo asmens registracijos vieta. Tokiais atvejais dvigubas apmokestinimas gali susidaryti tada, kai valstybės nustato tokius kriterijus rezidencijai nustatyti, kuriais remiantis asmuo rezidentu galėtų būti pripažintas keliose valstybėse vienu metu.

Papildomai, kaip jau minėta aukščiau, dvigubas apmokestinimas gali susidaryti ir esant rezidavimo – šaltinio vietos principų konfliktui, atvejais kai tos pačios pajamos apmokestinamos kelis kartus dėl to, nes pajamų vieta ir asmens rezidavimo vieta nesutampa. Tuo tarpu nerezidentų apmokestinimas yra siejamas su šaltinio vietos principu – nenuolatiniai gyventojai yra apmokestinami tik nuo tų pajamų, kurios yra kildinamos iš uždirbtų toje šalyje – Lietuvoje tokių nuostatų reguliavimas numatytas GPMĮ 5 straipsnio 4 dalyje. Taigi, nors valstybėje vyrauja rezidavimo principas, nacionalinis reglamentavimas taip pat numato galimybę apmokestinimą vykdyti ir remiantis šaltinio vietos principu. Tad, rezidavimo ir šaltinio vietos principai yra labiausiai paplitę ir jų derinimas yra labiausiai reglamentuotas.

Trečiasis apmokestinimo principas yra pilietybės – šiuo metu jis išimtinai taikomas tik Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV), o šio principo esmė – JAV teisė apmokestinti ne tik visų JAV rezidentų, bet ir JAV piliečių pajamas visame pasaulyje, nepriklausomai nuo to, kur šiuo metu toks asmuo reziduoja. Iš pirmo žvilgsnio tokia praktika gali kelti rimtų diskusijų dėl užsienyje gyvenančių JAV piliečių apmokestinimo teisingumo, ypač atsižvelgiant į tai, jog asmenys, dešimtmetį gyvenantys kitoje valstybėje ir esantys jos rezidentais, bus apmokestinami abiejose valstybėse remiantis rezidento ir pilietybės principais. JAV pilietybė gali būti suvokiama kaip nuolatinio gyventojo statusas, o atsižvelgiant į tai, jog mokesčių mokėtojas tarp valstybių gali gyvenamąją vietą manipuliuoti ir dėl šios priežasties gali būti sunku tokio asmens pajamas apmokestinti, apmokestinimas remiantis pilietybe gali užpildyti tokio reglamentavimo spragas. Atitinkamai, pilietybė gali būti veiksmingas rezidavimo vietos pakaitalas, kuris yra lengviau administruojamas nei gyvenamosios vietos rodiklis (Zelinsky, 2016, p. 25). Tai reiškia, kad toks apmokestinimas gali būti kildinamas iš asmenų vengimo mokėti mokesčius, kadangi jie, manipuliuodami gyvenamąją vietą, stengėsi neatitikti valstybės rezidavimo kriterijų ir tokiu būdu siekė sumažinti apmokestinamąją našą. Paminėtina, kad buvo iškilusių akademinių diskusijų ir galimų prielaidų tokį apmokestinimą laikyti nesąžiningu ir nepagrįstu, tačiau JAV Aukščiausiasis teismas byloje *Cook v. Tait*, 265 U.S. 47 (1924) patvirtino apmokestinimo pagal pilietybę konstitucinį teisėtumą. Vienas iš pagrindinių šio sprendimo argumentų – konstatavimas, jog JAV piliečių ir pastarųjų turto buvimo nauda, kurią gauna JAV laikoma yra prigimtinė nauda, todėl ji neturi priklausyti nuo to, kur šie piliečiai gyvena ar kurioje valstybėje yra jų turtas (Cabeza, 2016, p. 101). Iš byloje pateikto argumentavimo galima daryti išvadą, jog JAV pajamos, gautos iš jų piliečių veiklos ar turto apmokestinimo, nepriklausomai nuo jų buvimo vietos, yra laikomos savaime suprantamomis ir pačiomis iš savęs teisėtomis. Byla *Cook v. Tait* tęsėsi beveik 90

metų, o 2010 metais JAV vyriausybė priėmė Užsienio sąskaitų mokesčių atitikties įstatymą (angl. *Foreign Account Tax Compliance Act*, toliau - FATCA), kurio pagrindinis siekis – užkirsti kelią mokesčių slėpimui per užsienio finansines sąskaitas ir efektyviai identifikuoti ir apmokestinti JAV piliečių pajamas, gautas užsienyje taip užtikrinti tinkamą pilietybės principo įgyvendinimą ir JAV piliečių apmokestinimą (De Simone et al., 2017, p. 1 – 2). Toks apmokestinimo principas, kuris remiasi pilietybe, sukuria itin daug dvigubo apmokestinimo situacijų, ypač tiems asmenims, kurie yra JAV piliečiai, tačiau nereziduoja šioje valstybėje. Kai kurių autorių nuomone, tokių asmenų mažuma yra neproporcingai apmokestinama ir tokia reglamentavimo praktika gali lemti diskriminaciją, reikšmingą tiems, kurie JAV pilietybę. O pastaroji, kaip prigimtine teisė, yra įgyjama gimstant Amerikoje. Atitinkamai, būtent šiems asmenims, kurie turi JAV pilietybę, tačiau išvyksta labai jauni ir nesieja savo gyvenimo JAV arba dėl asmeninių, politinių ar darbo priežasčių yra išvykę iš JAV neterminuotai, išs apmokestinimas gali lemti diskriminaciją (Cabeza, 2016, p. 106). Žinoma, tiesa turėtų slypėti kažkur per vidurį ir nors yra susiduriama su sunkumais, kylančiais dėl daugelio JAV piliečių, gyvenančių užsienyje, dvigubo apmokestinimo, tai savaime neturėtų būti priežastis jos atsisakyti, ypač atsižvelgiant į tai, jog ir kitų tipų apmokestinimas – pavyzdžiui, grynujų pinigų, taip pat gali būti sudėtingas. Papildomai, 2014 m. tik 3 417 JAV piliečių, iš milijonų, gyvenančių užsienyje, atsisakė pilietybės dėl JAV pajamų mokesčio naštos (Zelinsky, 2016, p. 2 – 3), tad galima daryti išvadą, jog šis apmokestinimas nėra nepagrįstas, ypač atsižvelgus į tai, jog asmenims, gyvenantiems užsienyje būtų taikomos DAIS, kurios susidariusį dvigubą apmokestinimą panaikina.

Paskutinis apmokestinimo jurisdikcijos nustatymo principas yra *domicile*, kuris daugiausiai taikomas anglosaksų valstybėse t. y. Jungtinėje Karalystėje, JAV, Australijoje ir Airijoje, bei turintis tiek rezidavimo, tiek teritorinio apmokestinimo principų bruožų. Šio principo esmė – nustatyti kokia yra asmens pagrindinė ar vienintelė gyvenamoji vieta, kurioje mokesčio mokėtojas gyvena nuolat arba nepertraukiamai (Trakman, 2015, p. 8). Tik atitikus tam tikrus kriterijus asmuo bus pripažintas rezidentu ir apmokestinama būtent pagal šį principą, kitu atveju, bus laikoma, jog asmens gyvenamoji vieta yra ne toje valstybėje ir bus apmokestinamos tik tokios asmens pajamos, kurios yra gautos iš toje jurisdikcijoje esančio šaltinio. Taigi, šis principas nurodo, jog asmeniui atvykus į šalį turi būti taikomas tik šaltinio vietos principas, o atitikus rezidentui keliamas sąlygas ir nustačius, jog asmuo turi subjektyvų ketinimą turėti nuolatinę gyvenamąją vietą valstybėje, asmuo bus pradėtas apmokestinti pagal rezidavimo principą.

Apibendrinus galima teigti, jog valstybės apmokestinimo teisę galima nustatyti pagal mokesčių mokėtojo pilietybę, rezidavimo vietą arba apmokestinamojo objekto šaltinio vietą, priklausomai nuo to, kokį principą kiekviena valstybė savo diskrecija pasirenka taikyti. Pirmenybė apmokestinti dažniausiai yra suteikiama valstybei, kurioje mokesčių mokėtojas yra rezidentas, tačiau pagal susitarimą tokia teisė gali būti suteikiama ir šaltinio vietos valstybei – pavyzdžiui, apmokestinant nekilnojamąjį turtą. Šios apmokestinimo taisyklės yra randamos DAIS ir atitinkamų valstybių nacionaliniuose aktuose. Pastebėtina, jog apmokestinimas taip pat gali skirtis priklausomai nuo to, kurios modelinės konvencijos pagrindu t. y. Jungtinių Tautų ar EBPO, buvo sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Pagrindiniai dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai – kredito, atleidimo, atskaitos ir mokesčių atleidimo bus aptarti antroje šio magistro darbo dalyje.

1.3 Nediskriminavimo principas

Vienas iš pagrindinių demokratinės teisinės valstybės principų yra nediskriminavimo, kuris garantuoja, jog visi asmenys turėtų vienodas teises ir pareigas bei jos nebūtų nepagrįstai ribojamos. Šis principas, platesne ar siauresne apimtimi bei aprašymu, mokesčiniuose santykiuose buvo įtvirtintas dar prieš klasikinių dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijų atsiradimą XIX a. pabaigoje (OECD, 2010, p. 333). Nediskriminavimo principas, kuris yra numatytas, be kita ko ir EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos 24 straipsnyje kaip specialioji nuostata. Šio principo esmė – asmuo, esantis vienos valstybės rezidentu, kitoje valstybėje negali būti apmokestinamas sunkiau t. y. esant tokioms pačioms aplinkybėms nerezidentas negali būti apmokestinamas labiau nei tos pačios valstybės rezidentas. Diskriminacija gali būti suvokiama kaip teisės skirtumai, kurie atvirai ar netiesiogiai nustatomi dėl pilietybės ar kilmės ir yra nepalankūs užsieniečiams, importuojamoms prekėms ar paslaugoms arba užsienio investicijoms (Terra, Wattèl, 2012, p. 62). Taip pat, šis fundamentalus principas susiaurintai yra įtvirtintas ir Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo, 18 straipsnyje, kuriame reglamentuota, jog „Sutarčių taikymo srityje, nepažeidžiant jose esančių specialių nuostatų, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl pilietybės“. Atsižvelgiant į tai, kad išankstiniai nusistatymai gali lemti teisių pažeidimus, šio principo aiškus reglamentavimas prevenciškai prisideda prie platesnės žmogaus teisių apsaugos (Farrior, 2015, p. 10). Papildomai, nediskriminavimo principas užtikrina visų asmenų lygybę prieš įstatymą ir draudžia asmenų diferencijavimą dėl jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar

pažiūrų pagrindu (Lietuvos Respublikos Konstitucijos (1992) 20 straipsnis). Taip pat ir Lietuvos Respublikos Civilinio Kodekso (2000) 2.76 straipsnis įtvirtina, jog yra „draudžiama teisės aktuose diskriminacijos tikslais nustatyti skirtingas teises, pareigas ar privilegijas pavieniams juridiniams asmenims“. Šiuo atveju svarbu paminėti ir tai, kad šis principas ne tik reikalauja, kad asmenys būtų vertinami vienodai, bet reikšminga ir tai, jog vertinant asmenų apmokestinimo skirtumus, būtų pasiekama ne tik formalioji, bet ir faktinė lygybė (Farrior, 2015, p. 2) – šiam bruožui svarbus Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) sprendimas byloje C-336/19, kurio 85 punkte Teismas konstatavo, jog diskriminacija apima ne tik skirtingų taisyklių taikymą analogiškoms situacijoms, tačiau ir tokių pačių taisyklių taikymą nepanašioms situacijoms, išskyrus atvejus, kai skirtingą asmenų vertinimą galima objektyviai pagrįsti. Papildomai, Teismas taip pat pabrėžė, jog diskriminacijos draudimas yra viena iš lygybės principo dalių (Teisingumo Teismo (didžiosios kolegijos) sprendimas 2020 m. gruodžio 17 d. *Centraal Israëlitisch Consistorie van België ir kt., Unie Moskeeën Antwerpen VZW, Islamitisch Offerfeest Antwerpen VZW, JG, KH, Executief van de Moslims van België ir kt., Coördinatie Comité van Joodse Organisaties van België – Section belge du Congrès juif mondial et Congrès juif européen VZW ir kt. prieš Vlaamse Regering*, byloje C-336/19).

Aukščiau išdėstytą nediskriminavimo reguliavimą lyginant su EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos reglamentavimu, pastarasis, numatytas 24 straipsnyje, yra daug platesnis. Šiose nuostatose visų pirma įtvirtinta tai, jog asmenys, kurie nėra priimančiosios valstybės rezidentai negali būti apmokestinami labiau ar diskriminuojami mokesčių atžvilgiu, palyginus su atitinkamos šalies piliečiais, kai yra tapačios aplinkybės. Analogiška taisyklė yra taikoma ir nuolatinėms buveinėms su išskirta išimtimi – šiuo atveju valstybė gali pasilikti teisę mokesčines lengvatas, susijusias su socialine ar šeimynine padėtimi, išimtinai taikyti tik savo valstybės rezidentams (EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos 24 straipsnio 3 dalis). Atkreiptinas dėmesys, jog šia nuostata yra suteikiama teisė pasirinkti tokį reglamentavimą, tačiau jis prievolės nesukelia, tad valstybė išimčių gali ir nenumatyti. Pavyzdžiui, ESTT byloje C-72/09, Teismas konstatavo, jog jei nacionaliniai teisės aktai taiko skirtingas lengvatas Bendrovėms, priklausomai nuo jų registracijos vietos, ES valstybės turi teisę netaikyti tam tikrų lengvatų visoms Europos ekonominės erdvės valstybėms t. y. ES valstybėms yra suteikta diskrecija nustatyti papildomas sąlygas siekiant išvengti mokesčių vengimo ir užtikrinti tinkamą apmokestinimą. Šiame ESTT sprendime papildomai yra nurodyta, jog bendrovė, kuri yra registruota ES valstybėje narėje, gali būti visiškai atleista nuo mokesčio susijusio su nekilnojamuoju turtu, o Bendrovė, kuri yra registruota Europos ekonominėje

erdvėje, bet ne ES, gali būti atleista nuo tokio mokesčio dviem atvejais – pirma, kai abi šalys yra sudariusios sutartį dėl administracinės pagalbos kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu arba antra, yra sudaryta sutartis su nuostata, kuri numato nediskriminavimo dėl pilietybės sąlygą, pagal kurią tokie „juridiniai asmenys nebūtų daugiau apmokestinami nei šios ES valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės” (Teisingumo Teismo (trečiosios kolegijos) sprendimas 2010 m. spalio 28 d. *Établissements Rimbaud SA prieš Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence*, byloje C-72/09).

Atitinkamai, būtų galima daryti išvadą, jog EBPO modelinėje konvencijoje numatyta išimtis leidžia esant tam tikroms situacijoms, rezidentus apmokestinti mažiau ir sumažinti mokestinę naštą. Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog nepaisant nediskriminavimo išplėtimo šiuo aspektu, EBPO modelinė konvencija nereglamentuoja diskriminacijos, kuri yra netiesioginė (OECD, 2010, p. 332). Paminėtina, jog Jungtinių Tautų modelinė konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo šį principą iš esmės reglamentuoja taip pat, išskyrus sąrašą išimčių, kurios yra pateiktos EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių modelinės konvencijos 24 straipsnio 4 dalyje.

1.4 Keitimosi informacija principas

Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo bei kovojant su mokesčių vengimu taip pat yra nemažiau svarbus keitimosi informacija principas ir jo reguliavimas, kuris padeda kompetentingoms institucijoms bendradarbiaujant pasiekti DAIS ir EBPO Modelinėje pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijoje numatytų tikslų. Pavyzdžiui pastarosios EBPO modelinės konvencijos 26 straipsnyje, reglamentuojančiame informacijos keitimąsi, yra numatyta, jog „susitariančių valstybių kompetentingos institucijos keičiasi informacija būtina šios Konvencijos arba vidaus įstatymų nuostatomis įgyvendinti apie Susitariančių Valstybių vardu nustatytus visų rūšių ir aprašymų mokesčius“. Šis principas užtikrina, jog mokesčių mokėtojams būtų sunkiau nuslėpti pajamas ir išvengti mokesčių, toks reglamentavimas taip pat didina skaidrumą bei užkerta kelią agresyviai mokesčių planavimui, kuris tampa galimas išnaudojant spragas mokestiniame reguliavime ir nesant efektyviai tarpvalstybiniame informacijos keitimuisi. Papildomai, informacijos keitimasis gali turėti poveikį valstybių pajamų pasiskirstymui – kadangi vertinant viso pasaulio pajamas, suma yra nulinė (dar vadinama zero-sum game), tai reiškia, jog vertinant ekonomiškai, visų valstybių bendrųjų nacionalinių pajamų (bendrojo vidaus produkto sumą

pridėjus prie rezidentų pajamų, gautų iš užsienio ir atėmus nerezidento gautas pajamas valstybėje) suma išsilygina. Tai reiškia, kad pajamų paskirstymas tarp šalių gali tapti asimetrinis ir valstybės, kurių mokesčių mokėtojai užsienyje investuos mažiau lyginant su užsienio valstybių nerezidentų investavimą į šią valstybę, nauda ir pajamos bus mažesnės (Keen, Ligthart, 2006, p. 171). Taigi, keitimasis informacija gali turėti tiek neigiamą, tiek teigiamą poveikį.

Viena iš pagrindinių institucijų siekiant šio tikslo įgyvendinimo bei vienijanti daugiau kaip 170 jurisdikcijų, kurią įkūrė EBPO, yra Pasaulinis skaidrumo ir keitimosi informacija mokesčių tikslais forumas (toliau – Pasaulinis forumas). Šios organizacijos pagrindinis tikslas yra tarpusavio vertinimo atlikimas ir nustatymas, kaip yra įgyvendinami tarptautiniai, keitimosi informacija mokesčių srityje, standartai. Pasaulinis forumas išskiria kelis keitimosi informacija būdus – informacijos keitimąsi pagal prašymą (angl. *Exchange of Information on Request* arba EOIR) arba automatinio keitimasis informacija (angl. *Automatic Exchange of Information* arba AEOI) (OECD, 2024). Pastebėtina, jog Pasaulinio forumo išleistas susitarimas dėl keitimosi informacija mokesčių klausimais, nėra privalomas valstybėms, tačiau suteikia galimybę valstybėms dvišalius susitarimus sudaryti remiantis būtent šiuo dokumentu t. y. susitarimas veikia kaip dvišalių arba daugiašalių susitarimų modelis (kadangi susitarime yra nurodyti dvi straipsnių alternatyvos, priklausomai nuo to, kiek valstybių tokį susitarimą planuoja pasirašyti), skatinantis tarpvalstybinį bendradarbiavimą ir keitimąsi informacija mokesčių srityje. Svarbu paminėti, jog susitarime yra įtvirtintas tik informacijos keitimasis pagal prašymą (Susitarimo 5 straipsnis) ir neapima tiek automatinio sistemingo, tiek spontaniško, keitimosi informacija. Šiuo atveju, jeigu valstybėms atrodo reikalinga, šį susitarimą jos gali papildyti įtraukiant automatinio keitimosi būdus, sukuriant *opinio juris* (susitarimo 5 str. komentaras). Siekiant įtvirtinti keitimosi mokestine informacija principą, Europos Parlamentas ir Taryba nuo 2011 metų išleido teisės aktus, kurie nustatė EOIR, AEOI ir kitos informacijos keitimosi, susijusios su mokesčiais, ar bendradarbiavimo priemonės (European court of auditors, 2019). Šiuo metu yra priimtose net 8 direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo (toliau – DAC), kurios yra laikytinos vienos iš pagrindinių teisės aktų, reglamentuojančių bendradarbiavimą tiesioginio apmokestinimo srityje.

Tarybos direktyvoje 2011/16/ES 2011 m. vasario 15 d. dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB (dar žinomą kaip DAC1) II skyriaus I skirsnyje buvo numatyta keitimosi informacija tvarka, kai yra kompetentingos institucijos prašymas, o II skirsnyje – privalomi automatiniai mainai.

Pastebėtina, jog automatinis keitimasis be išankstinio prašymo yra išskirtas į dvi grupes, numatytas DAC1 3 straipsnio 9 ir 10 punktuose – esminis skiriamasis bruožas – teikiamos informacijos sistemingumas. Atitinkamai, automatinuose mainuose yra iš anksto susitarta dėl informacijos, kuri reguliariai bus teikiama be kitos valstybės narės prašymo. O tuo tarpu spontaniškuose mainuose, informacija yra teikiama nesistemingai t. y. pagal poreikį bei nėra susitariama dėl pateikiamos informacijos turinio. Pastarasis būdas dažniausiai yra naudojamas tada, kai viena valstybė turi pagrįstų įtarimų, jog mokesčių mokėtojas bando išvengti mokesčių. Alternatyviai, keitimasis informacija, kai yra gautas prašymas (EOIR), kuris yra numatytas 5 ir 5a straipsniuose, yra reikalingas tada, kai valstybei atsiranda poreikis papildomai informacijai gauti t. y. konkrečiu klausimu dėl konkretaus mokesčių mokėtojo. Pavyzdžiui, ESTT aiškindamas Direktyvos 5 straipsnį byloje C-437/19 konstatuojamojo dalyje teigė, jog informacijos prašymas yra laikomas pagrįstu tada, kai prašoma informacija yra susijusi su konkrečiu tyrimu ar patikrinimu, nepaisant to, jog prašyme konkretūs mokesčių mokėtojai nėra įvardinami. Šiuo atveju yra svarbu, jog kompetentinga institucija, kuri prašo informacijos pateiktų aiškius ir pakankamus argumentus, kurie įrodytų, jog tyrimas yra tikslinis ir ribotas t. y. apimtą nedidelę asmenų grupę, kurie galimai pažeidžia teisės aktuose reglamentuotas prievoles (Teisingumo Teismo (trečiosios kolegijos) sprendimas 2021 m. lapkričio 25 d. Liuksemburgo valstybė prieš L, byloje C-437/19). Šis išaiškinimas padeda institucijoms gauti informaciją net ir tais atvejais, kai nėra iš anksto identifikuotų asmenų. Atkreiptinas dėmesys, jog spontaniškam informacijos keitimuisi nėra taikoma Direktyva 2011/16, kiek tai apima pridėtinės vertės mokestį, muitus ir akcizus t. y. pastarieji mokesčiai į šios direktyvos sritį nepatenka, kaip tai išaiškino ESTT sprendime C-623/22, kadangi šiems mokesčiams yra taikomi kiti teisės aktai (Teisingumo Teismo (antrosios kolegijos) sprendimas 2024 m. liepos 29 d. Belgian Association of Tax Lawyers, SR, FK, Ordre des barreaux francophones et germanophone, Orde van Vlaamse Balies, CQ, Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI, EX prieš Premier ministre / Eerste Minister, byloje C-623/22).

Lietuvoje, Valstybinė Mokesčių Inspekcija prie Finansų Ministerijos, dar vadinama Centrinio mokesčių administratoriumi, yra pagrindinė institucija, kuri bendradarbiauja su užsienio valstybių kompetentingomis institucijomis atsižvelgdama į sudarytas sutartis ar susitarimus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 17 punktą ir 28 straipsnio 1 dalį). Pažymėtina, jog Centrinis mokesčių administratorius, norėdamas teikti pagalbą turi nustatyti prašomos informacijos būtinumą, taip pat įvertinti, ar užsienio kompetentingos institucijos paklausimas yra *ultima ratio* ir ar nėra kitų galimybių gauti prašomą informaciją. Papildomai, Centrinis mokesčių

administratorius turi nustatyti ir tos informacijos slaptumą bei reikalingumą t. y. tai, kad „teikiama informacija bus naudojama išimtinai apmokestinimo ar mokesčių teisės pažeidimų tyrimo tikslais“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (2004), (toliau – MAĮ)) 18 straipsnio 2 dalies 1 – 4 punktai). Taip pat turi būti užtikrintas bendradarbiavimo abipusiškumas (MAĮ 18 straipsnio 2 dalis) – nors iš pirmo žvilgsnio toks reikalavimas gali atrodyti lakoniškas, tokiaime reguliavime galima matyti sąsają su mokesčių rojais (ang. *Tax havens*) – kadangi valstybės, ypač tos, kurios nustato didelius mokestinius tarifus, yra suinteresuotos iš mokesčių rojų gauti informaciją apie mokesčių mokėtojus labiau, nei mokesčių rojai iš pastarųjų. Atitinkamai, keitimasis informacija mokesčių rojaus atžvilgiu gali būti skatinamas tik labiau politinėmis priemonėmis – įtraukimais į juodąjį sąrašą ar pan. (Braun, Zagler, 2015, p. 3, 22). Žvelgiant plačiąja prasme, toks informacijos keitimasis gali būti naudingas abiem šalims – mokesčių rojams išlaikant suvereną ir teisę išlaikyti mažus mokesčius, o valstybėms suteikiama galimybė teisingiau apmokestinti rezidentų pajamas (Keen, Ligthart, 2006, p. 171).

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, lyginant su Pasaulinio forumo pateiktais būdais, tiksliau nurodo ir detalizuoja informacijos apsikeitimo būdus – pavyzdžiui MAĮ 29 straipsnis, kuris reglamentuoja Centrinio mokesčio administratoriaus bendradarbiavimą su ES valstybių narių kompetentingoms institucijoms, papildomai nurodo ir galimybę iš anksto numatytais ir susitarimuose įtvirtintais atvejais paskirtoms institucijoms bendradarbiauti tiesiogiai (MAĮ 29 straipsnio 2 dalies 3 punktas). Pastebėtina, jog MAĮ suteikia teisę Centriniam mokesčių administratoriui teikti informaciją be išankstinio prašymo tais atvejais, kai kyla rizika, jog mokestis gali būti nesumokėtas ar nepilnai/neteisingai sumokėtas (MAĮ 29 straipsnio 2 dalies 5 punktas). Taip pat, kaip ir Pasaulinio forumo susitarime, MAĮ yra numatyta galimybė visų pirma, teikti informaciją pagal konkretų kompetentingos institucijos prašymą bei antra, be išankstinio prašymo automatizuoti būdu (MAĮ 29 straipsnio 2 dalies 1 – 2 punktai). Vienas žinomiausių reguliavimų, kuris numato ne kompetentingų institucijų informacijos apsikeitimą t. y. ne mokesčių inspekcijų, yra aukščiau minėta JAV priimta FATCA. Atsižvelgiant į tai, jog JAV apmokestina remiantis pilietybės principu, šis teisės aktas reikalauja, jog visos finansų įstaigos apie JAV asmenų turimas sąskaitas praneštų JAV mokesčių institucijoms (Knobel, Meinzer, 2014, p. 10). Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės susitarimo dėl tarptautinių mokestinių prievolių vykdymo gerinimo ir užsienio sąskaitoms taikomų mokestinių prievolių vykdymo akto įgyvendinimo 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog automatiškai reikia keistis informacija, nurodyta 2 dalyje. Informacija kuri yra teikiama įskaitant, bet neapsiribojant: sąskaitos numeriu, asmens, turinčio minėtą

sąskaitą asmens duomenimis – vardu, pavarde ar pavadinimu, adresu, taip pat sąskaitos likučiu. FATCA atsirado siekiant apriboti JAV piliečių mokesčių vengimą, kuris buvo galimas naudojantis tam tikrais bankais Šveicarijoje ir Lichtenšteine – šiuo susitarimu JAV ir kita susitariančioji šalis gali keistis informacija apie savo rezidentus, o nesilaikant FATCA ar jos nepasirašius, JAV taiko didelį išskaičiuojamąjį mokestį – net 30 procentus (Knobel, Meinzer, 2014, p. 10). Atitinkamai, iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, jog FATCA yra naudinga abejoms pasirašančioms valstybėms, tačiau papildomai pastebėtina, kad net ir šiuo susitarimu įtvirtinus abipusį keitimąsi informacija, šis informacijos apsikeitimo modelis yra palankesnis JAV – kadangi kita pasirašančioji valstybė turi pateikti informaciją apie visas JAV asmenų finansinių sąskaitų pajamas, įskaitant fondus ar vertybinių popierių sąskaitas, o JAV, iš savo pusės, turi prievolę pateikti ribotesnę informaciją t. y. informaciją tik apie tas sąskaitų rūšis, apie kurias pagal numatytus teisės aktus JAV turi teisę informaciją rinkti. Papildomai, JAV neturi pareigos teikti informaciją apie sąskaitos likutį (Grinberg, 2013, p. 13).

2. Pagrindinių tarptautinio dvigubo apmokestinimo principų kolizija ir jų sprendimas

2.1 Rezidavimo ir rezidavimo principo konfliktas

Kaip jau minėta aukščiau, primintina, jog rezidavimo principas yra vienas iš labiausiai paplitusių apmokestinimo principų. Atsižvelgiant į tai, jog rezidavimo valstybė apmokestina visas savo nuolatinio gyventojo pajamas, šis principas sukelia itin daug dvigubo apmokestinimo situacijų. Paminėtina, jog ir įmonės atveju apmokestinimas gali neapsiriboti tik bendrovės buveinės valstybe – tai reiškia, jog patronuojanti bendrovė, turinti dukterinę įmonę kitoje šalyje, o pastaroji joje yra laikoma rezidente, dvigubas apmokestinimas gali susidaryti dukterinės įmonės pusėje ir ji gali būti apmokestinama tiek savo registracijos vietoje, tiek motininės įmonės šalyje (Perry, Nakayama, 2021, p. 107).

Vertinant rezidavimo ir rezidavimo principo koliziją vertėtų išskirti du aspektus – fizinių asmenų bei juridinių asmenų ar organizacijų, neturinčių juridinio asmens statuso apmokestinimas (pavyzdžiui bendrovės filialas, pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (2000) 9 straipsnio 2 dalį, nėra laikomas atskiru juridiniu asmeniu). Atsižvelgiant į tai, jog rezidavimo vieta yra vienas iš pagrindinių apmokestinimo kriterijų, taikomų pažangiose valstybėse, būtent rezidavimo vietos nustatymas turi didelę reikšmę valstybių surenkamiems mokesčiams. Paminėtina, jog šiuo aspektu didžiausią problemą galima įžvelgti nesuderintu ir kartais itin skirtingu rezidavimo apibrėžimu, ir jo nenuoseklumu lyginant kiekvienos valstybės nacionalinį reglamentavimą (Hashimi, 2012, p. 798). Nepaisant to, jog praktikoje galime sąlyginai lengvai apibrėžti nuolatinės gyvenamosios vietos kriterijus, kuriuos atitikus fizinis asmuo taps rezidentu, tačiau teisės aktai dažnai numato išimtis – pavyzdžiui GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 5 punkte yra numatyta, jog net jei fizinis asmuo neatitinka nuolatiniam Lietuvos gyventojui keliamų reikalavimų, susijusių su Lietuvoje išbūtu laiku, tačiau jam yra mokamas atlyginimas iš Lietuvos ar savivaldybės biudžeto (pavyzdžiui – diplomatams), jis yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju. Atitinkamai, tokio asmens pajamos bus apmokestintos Lietuvoje remiantis rezidavimo principu, tačiau jei kita valstybė, pavyzdžiui Austrija, reglamentuoja, jog visi asmenys, Austrijoje gyvenantys daugiau nei 183 dienas tampa nuolatinais gyventojais, toks asmuo potencialiai bus apmokestintas abejose valstybėse remiantis rezidavimo principu, kadangi Lietuvoje šis asmuo bus pripažintas rezidentu remiantis aukščiau nurodyta išimtimi, o Austrijoje – remiantis valstybėje prabūtų dienų skaičiumi. Žinoma,

svarbu paminėti, jog tokios išimtys gali būti reguliuojamos ir kitais teisės aktais, pavyzdžiui – 1961 m. Vienos konvencija dėl diplomatinių santykių, todėl siekiant nustatyti rezidavimo vietą yra itin svarbu atsižvelgti į kiekvieno fizinio asmens statuso specifiką. Žvelgiant plačiąją prasmę, fizinių asmenų rezidavimas yra sureguliuotas pakankamai aiškiai ir dvigubo apmokestinimo situacijos yra sąlyginai lengvai išsprendžiamos – atsižvelgiant į tai, jog nors kiekviena valstybė suvereniniai nustato savo kriterijus ir vienas asmuo gali reziduoti dviejose valstybėse vienu metu, fizinis asmuo mokesčių tikslais gali būti tik vienos valstybės nuolatinis gyventojas ir rezidentas. Pavyzdžiui, fizinis asmuo, kuris darbo tikslais yra komandiruojamas Lietuvoje ir čia gyvena ilgiau nei 183 dienas per metus, atitinka nuolatinio Lietuvos gyventojų kriterijų, reglamentuotą GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 punkte. Iš kitos pusės, šis asmuo taip pat yra Austrijos pilietis bei atitinka Austrijoje keliamus nuolatinio gyventojų kriterijus. Atitinkamai, toks fizinis asmuo galėtų būti laikytinas rezidentu abiejose valstybėse – tiek Lietuvoje, tiek Austrijoje. Tokiu atveju reikėtų vertinti, kur tokio asmens asmeniniai, socialiniai ir ekonominiai interesai yra veikiau – pavyzdžiui, būtų galima atsižvelgti į tai, jog Austrijos pilietis Lietuvoje yra komandiruojamas, taip pat į tai, kad jis Austrijoje nuosavybės teise valdo nekilnojamąjį turtą, bei jo šeima bei visi artimieji taip pat yra Austrijoje. Todėl dėl šių priežasčių būtų galima teigti, jog toks asmuo Austrijoje bus laikomas nuolatinio gyventoju, o Lietuvoje – nenuolatinio. Atitinkamai, valstybių apmokestinamosios teisės, nors teoriškai asmuo yra rezidentu abiejose valstybėse, bus paskirstomos taip: Lietuva apmokestins pajamas, gautas iš šaltinio vietos t. y. darbo užmokesčio pajamos, kurios yra gautos Lietuvoje, o Austrija – visas kitas pajamas remdamasi rezidavimo vietos principu, kadangi mokesčiais tikslais asmuo gali būti tik vienos valstybės rezidentu.

Iš kitos pusės, juridinio asmens apmokestinimas sukuria itin daug apmokestinimo problemų, visų pirma dėl mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos nustatymo. Pavyzdžiui, Lietuvoje juridinio asmens rezidavimo vieta yra laikoma apmokestinamojo vieneto registracijos vieta (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 ir 3 dalys, toliau – PMI) t. y. pagal PMI sprendžiant klausimą dėl vieneto pripažinimo rezidentu yra atsižvelgiama tik į apmokestinamojo vieneto įregistravimo vietą. Iš kitos pusės, ne visos valstybės apsiriboja vien registracijos vietos koncepcija, siekiant nustatyti vieneto rezidavimą. Kai kurios jurisdikcijos, priklausomai nuo nacionalinio reglamentavimo, rezidavimą taip pat gali nustatyti pagal vadovybės buvimo vietą arba remiantis abiem principais t. y. tiek vadovybės vietą, tiek registracijos vietą. Atsižvelgiant į tai, jog valstybių rezidavimo vietų koncepcijos gali nesutapti, DAIS yra susitariama kuris principas, nustatant juridinio asmens rezidavimo vietą, bus taikomas. Papildomai, yra itin svarbu

nustatyti vieneto nuolatinę buveinę, kadangi valstybės gali apmokestinti ne tik savo valstybėje organizuotus ir registruotus juridinius asmenis, bet ir vienetus, veikiančius per nuolatinę buveinę. Pastaroji, pagal PMĮ 2 straipsnio 22 dalį yra suprantama kaip „užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje arba Lietuvos vieneto veiklos užsienio valstybėje vieta, įskaitant veiklos vykdymą visoje arba tam tikroje atitinkamos valstybės teritorijoje“. Lietuvos vieneto mokesčio bazė, kaip tai nurodyta PMĮ 4 straipsnio 1 dalyje, yra visos pajamos išskyrus atvejus, kai jos gautos per nuolatines buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis yra sudarytos DAIS ir tokios veiklos pajamos yra apmokestinamos toje kitoje valstybėje tapačiu mokesčiu. Pastebėtina, jog ESTT pagal nusistovėjusią praktiką byloje C232/22 konstatavo, jog norint įmonę kvalifikuoti kaip nuolatinę buveinę, ją turime suprasti kaip „padalinį, išskyrus verslo įsisteigimo vietą, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis <...>. Vadinasi, kaip Teisingumo Teismas patikslino 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo Welmory (C605/12, EU:C:2014:2298) 59 punkte, tam, kad bendrovė būtų laikoma turinčia nuolatinį padalinį valstybėje narėje, kurioje jai teikiamos atitinkamos paslaugos, ji turi turėti pakankamai nuolatinę struktūrą, kuri leistų gauti atitinkamas paslaugas ir jomis naudotis savo ekonominei veiklai“ (Teisingumo Teismo (dešimtosios kolegijos) sprendimas 2023 m. birželio 29 d. Cabot Plastics Belgium SA prieš État belge, byloje C-232/22). Iš kitos pusės, užsienio vieneto bazė Lietuvoje siekiant apmokestinti šias pajamas yra apribota bei turinti baigtinį sąrašą, nurodytą PMĮ 4 straipsnio 4 dalyje, kurioje yra numatyta, jog nuolatinė buveinė Lietuvoje nėra apmokestinama t. y. remiamasi rezidavimo vietos principu ir yra apmokestinamas valstybėje, kurioje vienetas yra registruotas, o nenuolatinė buveinė – šaltinio vietos principu t. y. Lietuvoje (remiantis PMĮ 4 straipsnio 3 dalies 2 punktu). Taigi, apmokestinant juridinius asmenis ir vienetus, neturinčius juridinio asmens statuso, kompetentingoms institucijoms yra svarbu nustatyti rezidavimo vietą t. y. pagal registracijos arba vadovybės buvimo vietą ir nuspręsti, ar vienetas veikia per nuolatinę buveinę. Atitinkamai, kompetentingos institucijos tarpusavyje nesusitaria dėl apmokestinimo, ginčas gali būti perduodamas ir nagrinėjamas abipusio susitarimo procedūroje, kuri bus aptarta šio magistro darbo trečiojoje dalyje.

2.2 Rezidavimo principo ir šaltinio vietos principo konfliktas

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą informaciją galima daryti išvadą, jog rezidavimo vieta grindžiamas apmokestinimas susiduria su itin daug dvigubo apmokestinimo atvejų, ypatingai atsižvelgiant į tai, jog didžioji dalis valstybių mokestiniame reglamentavime derina kelis principus bei šalių apmokestinimo sistemos turi kelių principų požymių – dažniausiai yra derinami rezidento ir šaltinio vietos principų elementai tiek apmokestinant fizinius, tiek juridinius asmenis. Atitinkamai, nacionaliniame reguliavime daugeliu atvejų yra išskirta, jog nepaisant to, jog valstybėje vyrauja rezidento vietos principas, nenuolatiniai gyventojai ir pasyviosios pajamos bus apmokestinamos pagal šaltinio vietą. Tokio pobūdžio apmokestinamoji struktūra vyrauja jau beveik šimtmetį – didžiojoje dalyje dvišalių sutarčių jau nuo XX a. pradžios buvo įtvirtinta pirminė verslo pajamų apmokestinamoji teisė valstybei, kurioje jos gaunamos (pagal šaltinio vietos principą), o pasyviosioms pajamoms – palūkanoms, dividendams ir pan. – apmokestinimas numatytas pagal nuolatinės buveinės ar bazės rezidavimo vietą t. y. pagal rezidavimo principą. Tokiu reglamentavimu t. y. atskiriant aktyviasias ir pasyviasias pajamas, buvo siekiama palengvinti apmokestinimo teisių pasiskirstymą ir užtikrinti apmokestinimo vykdymą bei norima skirti didesnę mokesčių dalį rezidavimo valstybei (Perry, Nakayama, 2021, p. 109).

Minėtą tarptautinį apmokestinimą iš esmės apibrėžia DAIS, kurių tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo (ar visiško neapmokestinimo) vienoje valstybėje uždirbtoms pajamoms, kurias gauna kitoje jurisdikcijoje reziduojantys subjektai. Atitinkamai, galima daryti išvadą, jog DAIS yra siekiama reglamentuoti šaltinio ir rezidavimo vietos reikalavimus jurisdikcijoms apmokestinti tas pačias pajamas (Azémar, Dharmapala, 2019, p. 91). Paprastai išimtinė teisė apmokestinti pajamas yra suteikiama mokesčio mokėtojo rezidavimo vietos valstybei (Roeleveld, West, 2016, p. 249), tačiau kitų pajamų ir kapitalo DAIS reglamentuotų straipsnių atveju teisė apmokestinti nėra išimtinė – tokiu atveju, jeigu šaltinio vietos šaliai suteikiama visiška arba ribota teisė apmokestinti, rezidavimo vietos valstybė atitinkamai turi taikyti dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodus – kredito ar atleidimo – ir taip panaikinti dvigubą apmokestinimą. Taigi, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo galima skirti tris kategorijas ar būdus, kaip šaltinio vieta tam tikras pajamas gali apmokestinti – neribotai, ribotai arba neturi teisės tokių pajamų apmokestinti (OECD, 2019, p. 16).

EBPO Modelinė pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija neribotą teisę apmokestinti šaltinio vietos valstybei suteikia tada, kai yra apmokestinamos pajamos, iš toje valstybėje esančio nekilnojamojo turto ar pelno, gauto perleidus tokį turtą (Konvencijos 6 straipsnio 1 dalis, 13 straipsnio 1 dalis), taip pat pajamos, kurios yra gaunamos menininkų ar sportininkų, iš toje valstybėje vykdomos veiklos (Konvencijos 17 straipsnis), papildomai numatytas ir bendrovės vadovų darbo užmokestis, jei tokia įmonė yra tos valstybės rezidentė (Konvencijos 16 straipsnis) bei kiti atvejai, numatyti Konvencijoje. Šaltinio vietos valstybė taip pat turi ribotą teisę apmokestinti dividendus (Konvencijos 10 straipsnis) ir palūkanas (Konvencijos 11 straipsnis). Kitų pajamų, kurių Konvencija išimtinai neįvardina kaip apmokestinamų prie šaltinio, pajamų šaltinio vietos valstybė apmokestinti neturi teisės. Pastebėtina, jog ši Konvencija reglamentuoja ne tik šaltinio ir rezidavimo vietos konfliktą, tačiau numato ir rezidavimo – rezidavimo principų susidūrimą. Konvencijos 1 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog ji taikoma tiems asmenims, kurie yra vienos ar abiejų susitariančių valstybių rezidentais, o Konvencijos 15 straipsnyje įtvirtina, jog darbo užmokestis gali būti apmokestinamas atsižvelgiant į darbo vietos valstybę t. y. jei joje asmuo būna ilgiau nei 183 dienas per metus.

2.3 Kiti galimi principų probleminiai atvejai ir jų ypatumai

Atsižvelgiant į tai, jog prie šaltinio vietos ir rezidavimo principų, kaip pagrindinių, yra ir pilietybės bei *domicile* principai, vertėtų išskirti ir jų koliziją. Pastebėtina, jog šie principai per ilgą laikotarpį asimiliavosi su pagrindiniais principais. Atitinkamai, jų reglamentavimas ir kolizijos sprendimas su keliomis išimtimis yra tapatus rezidavimo ir šaltinio vietos reglamentavimui. Pavyzdžiui, rezidavimo ir pilietybės principų kolizijoje galime matyti savo esmę vienodą reglamentavimą, kadangi JAV, kuri apmokestina remiantis pilietybės principu, dėl didelio kiekio išimčių šis principas supanašėjo su rezidavimo principu. Pastebėtina, jog JAV sudarant DAIS remiasi EBPO Modeline pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija su keliomis modifikacijomis, susijusiomis su pilietybės principo įtraukimu. Svarbiausi pakeitimai gali būti randami Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 1 straipsnio, reglamentuojančio sutarties taikymo sritį, ketvirtoje ir penktoje dalyse bei 24 straipsnyje, kuriame nurodyta dvigubo apmokestinimo panaikinimo tvarka. Šis reguliavimas iš esmės nurodo, jog kiekviena iš susitariančių valstybių savo

rezidentus ar piliečius gali apmokestinti taip, lyg DAIS nebūtų sudaryta (išskyrus sutarties 1 straipsnio 5 dalyje nurodytas išimtis), o dvigubas apmokestinimas bus panaikintas kredito metodu.

Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių mokėtojas, gyvendamas valstybėje, kuri taiko *domicile* principą, tačiau neatitinka nuolatiniam rezidentui keliamų sąlygų yra apmokestinamas tik pagal tos valstybės šaltinio vietos principą, šis apmokestinimas nesukelia itin daug apmokestinimo situacijų, kadangi daugeliu atveju toks asmuo nėra laikomas nuolatiniu gyventoju kitoje valstybėje. Šiuo atveju, pagrindinė *domicile* problematika yra rezidavimo ir *domicile* sampratų atribojimas, kadangi abi sąvokos gali būti suprantamos kaip asmens, kuris neturi valstybės pilietybės ilgalaikis gyvenimas toje valstybėje. Svarbu paminėti, jog kai kurios valstybės rezidavimo ir *domicile* sąvokas vartoja kaip sinonimus, tad svarbu suprasti šių sampratų esmę. Vienas iš esminių skirtumų yra asmens interesas ir buvimas vienoje valstybėje ilgą laiką – atsižvelgiant į tai, jog nuolatinė gyvenamoji vieta ar buveinė yra teisinis statusas, kurį asmuo sąlyginai lengvai gali įgyti atitikęs įstatyme nurodytus kriterijus, jis nebūtinai yra siejamas su „tikraisiais namais“ t. y. *domicile*. Pavyzdžiui, studentai, kurie studijų tikslais išvyksta į kitą šalį, tačiau po studijų planuoja grįžti į savo gimtąją šalį, nors ir bus laikomi tos kitos valstybės rezidentais mokesčiais tikslais studijų metu, bet neįgis *domicile* statuso, kadangi pastarasis yra sietinas su neterminuotu buvimu valstybėje ir siekimu ją padaryti „tikraisiais namais“.

2.4 Dvigubo apmokestinimo principų susidūrimas ir sprendimas

Galima išskirti keturis dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodus – atleidimo, kredito (arba dar vadinamu įskaitymo), atskaitos ir mokesčių taupymo. Vienas iš labiausiai paplitusių dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodų yra kredito metodas, o šio metodo esmė – mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė kredituoti arba susimažinti rezidavimo valstybėje mokėtiną mokestį mokesčio, kurį mokesčių mokėtojas sumokėjo užsienio valstybėje, suma t. y. rezidavimo valstybėje mokėtiną mokestį mokesčių mokėtojui gali susimažinti tokia suma, kuri jau buvo išskaičiuota ir sumokėta užsienyje. Taip pat galima išskirti neriboto (dar vadinamu visiško kredito) ir riboto (arba įprasto angl. *ordinary*) kredito metodus (Haase, 2024, p. 138). Pastebėtina, jog kredito metodo atveju dvigubas

apmokestinimas yra panaikinamas tik ta apimtimi, kuria mokesčių mokėtojas faktiškai sumokėjo mokesčių kitoje valstybėje, o neriboto kredito atveju mokesčių mokėtojui yra suteikiama galimybė susigrąžinti dalį mokesčio, kuris buvo sumokėtas užsienyje atvejais, kai kitoje šalyje mokestis yra didesnis nei rezidavimo valstybėje nustatytas mokestis. Pavyzdžiui, jei asmuo reziduodamas A valstybėje turi sumokėti mažiau mokesčių lyginant su B valstybe, kurioje buvo sumokėti didesni mokesčiai, tai neriboto kredito atveju, A valstybė mokesčių mokėtojui turės sumokėti mokesčio skirtumą, susidariusį tarp mokesčių. Pažymėtina, jog atvejais, kai reziduojančioje valstybėje mokesčiai yra didesni, pagal valstybėje nustatytą tvarką mokesčių mokėtojas turės į biudžetą sumokėti tų mokesčių skirtumą t. y. jei užsienio valstybė pajamas apmokestino 10 procentų tarifu, o reziduojančioje valstybėje šis tarifas yra 15 procentų, mokesčių mokėtojas gali 10 procentų sumokėtų mokesčių kredituoti t. y. susimąžinti ir pajamos bus apmokestintos tik 5 procentų tarifu A valstybėje. Lietuvoje riboto kredito metodas gali būti pritaikytas nuolatiniais gyventojams, gavusiems palūkanas, dividendus ar honorarus iš užsienio valstybės, su kuria yra sudarytas DAIS ir kurių pajamos buvo apmokestintos užsienio valstybėje (MAĮ 37 straipsnio 1 dalis).

Kitas itin dažnai taikomas dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodas yra atleidimo metodas, kuris nurodo, jog rezidentas savo rezidavimo valstybėje gali būti atleistas nuo mokėtinų mokesčių tais atvejais, kai užsienyje gautos pajamos jau buvo apmokestintos užsienio valstybėje. Istoriskai, šis metodas buvo taikytas ankstyviausiai, kadangi tarptautinė teisė, ribojanti apmokestinimo nustatymą tarpvalstybiniu lygmeniu buvo ribota, o nustatyti mokesčio mokėtojo pasaulines pajamas buvo pernelyg sudėtinga, tad valstybės vienašališkai pradėjo taikyti atleidimo metodą (Kofler et al., 2022, p. 6). Papildomai paminėtina, jog taip pat praktikoje galime išskirti neribotą ir ribotą atleidimo metodą – šiuo atveju esminis skirtumas yra tas, jog riboto atleidimo atveju, nors pajamos, gautos užsienyje yra atleidžiamos nuo apmokestinimo rezidavimo valstybėje, jos bendruoju pajamų vertinimo požiūriu yra laikomos gautomis. Šis skirtumas yra aktualus tik tada, kai rezidavimo valstybėje yra taikomas proporcinis apmokestinimas ir tarifai. Tai reiškia, jog taikant riboto atleidimo metodą, net ir rezidavimo valstybei neapmokestinus užsienio valstybėje gautų pajamų, rezidentas gali būti apmokestintas didesniu tarifu nuo kitų pajamų, gautų Lietuvoje. Remiantis esamu reglamentavimu, atleidimo metodas yra taikomas Lietuvos nuolatiniais gyventojams, gavusiems pajamų iš užsienio valstybės, su kuria yra sudaryta DAIS ir kuri jau apmokestino tas pajamas, išskyrus palūkanas, honorarus ir dividendus (MAĮ 37 straipsnio 1 dalis).

Tiek kredito, tiek atleidimo metodas yra konvenciniai, pripažįstami JT ir EBPO Modelinėse pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijose – kredito metodas abejose konvencijose yra numatytas 23B straipsnyje, o atleidimo – 23A straipsnyje. Šių straipsnių tikslas – visiškų ar ribotų apmokestinimo teisių suteikimas šaltinio vietos valstybei, o tuo tarpu rezidavimo valstybei tenka pareiga taikyti lengvatas ir panaikinimo metodus siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (OECD, 2019, p. 16). Pastebėtina, jog kiekviena valstybė turi diskreciją pasirinkti, kokį metodą ar metodus savo jurisdikcijoje taikyti. Papildomai, prieš sudarant DAIS kiekvienai valstybei savarankiškai reikia įsivertinti ir tai, kokia dvigubo apmokestinimo rizika egzistuoja – įprastu atveju, esant nesudėtingoms dvigubo apmokestinimo situacijoms, dvigubo apmokestinimo galima išvengti rezidavimo valstybėje taikant atleidimo arba kredito metodą, o pastarieji gali veikti ir nesant sudarytoms DAIS. Atitinkamai, dvigubas apmokestinimas gali būti panaikintas vadovaujantis tik valstybės nacionaliniu reguliavimu. Žinoma, svarbu paminėti, jog nors toks reglamentavimas išspręs didžiąją dalį dvigubo apmokestinimo situacijų, jis neapims visų tarptautinio dvigubo apmokestinimo atvejų – ypatingai tų atvejų, kai valstybių reguliavimas itin skiriasi (OECD, 2019, p. 13).

Kitas praktikoje taikomas, tačiau nekonvencinis dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodas – atskaitos (angl. *tax deduction*). Šis metodas leidžia užsienio valstybėje sumokėtus mokesčius įtraukti į verslo sąnaudas, o kadangi jis teikia mažesnę mokestinę naudą palyginus su tokio paties dydžio kreditu, atskaitos metodas praktikoje yra dažniausiai naudojamas tada, kai negalima pritaikyti pirmųjų metodų t. y. atleidimo ir kredito. Šis paskutinės galimybės panaikinimo nuo dvigubo apmokestinimo metodas yra labai svarbus tarptautinėms įmonėms, kurios gali prarasti reikšmingas mokestines naudas (Larkins, 2004, p. 168).

Paskutinis konvencinis bei dvišalėse sutartyse atskirų valstybių iniciatyva įtraukiamas metodas yra mokesčių taupymo (angl. *tax sparing*), kuriuo siekiama, kad vienos valstybės tikslingai nustatytos lengvatos ir (ar) tam tikrų pajamų neapmokestinimas nebūtų panaikintas rezidavimo šalyje. Šio principo taikymas gali turėti labai didelį poveikį užsienio investicijoms – analizuojant JAV, kuri netaiko mokesčių taupymo metodo, ir Japonijos, kuri šį metodą taiko, buvo nustatyta, jog Japonijos tiesioginės užsienio investicijos yra reikšmingai didesnės tose valstybėse, su kuriomis Japonija yra sudariusi susitarimus dėl mokesčių lengvatų.

Papildomai pažymėtina, jog Japonijos užsienio investicijų atsargos buvo net nuo 40 iki 140 procentų didesnės lyginant su atvejais, kai DAIS mokestinės lengvatos nebuvo numatytos (Azémar, Dharmapala, 2019, p. 89 – 91). Taigi, nors mokesčių taupymo metodas

savo esme yra panašesnis į apsauginį nuo perteklinio apmokestinimo, o ne dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodą, jis yra itin svarbus įrankis reguliuojant tarptautinį apmokestinimą ir skatinant užsienio investicijas.

3. Konfliktų sprendimo mechanizmai

Atsižvelgiant į paplitusį mokesčių mokėtojų veikimą už vienos mokesčių jurisdikcijos ribų bei nepakankamą nacionalinį dvigubo apmokestinimo ir mokesčių mokėtojų mokestinės atsakomybės pasiskirstymo reguliavimą neturėtų stebinti tai, jog siekiant užtikrinti teisingą apmokestinimą, atsirado abipusio susitarimo procedūros bei kompetentingų institucijų bendradarbiavimas ar kiti konfliktų sprendimo mechanizmai. Didžiojoje dalyje šiuolaikinių DAIS yra įtvirtinta ginčų sprendimo procedūra, leidžianti kompetentingoms institucijoms tarpusavyje konsultuotis bei spręsti DAIS aiškinimo, taikymo ir dvigubo apmokestinimo klausimus (Rooney, Sui, 1996, p. 675). Atsižvelgiant į plačiai taikomą ES valstybių narių rezidavimo ir šaltinio vietos principų apmokestinimo taisyklių derinimą, praktikoje būtent šio konflikto sandūra yra sprendžiama dažniausiai. Primintina, jog įprastai labiau pažengusios valstybės renkasi nuolatinis gyventojus apmokestinti rezidavimo principu, o ne nuolatinis gyventojus – šaltinio vietos principu. Atitinkamai, būtent šios konflikto prieštarų sprendimą galime matyti DAIS ir Modelinės konvencijose t. y. jose numatyta kas turi teisę ir pirmenybę apmokestinti tam tikros kategorijos pajamas. Vis dėl to, Modelinės konvencijos negali reguliuoti visų atvejų, kuriais tarptautinis dvigubas apmokestinimas bus panaikintas, todėl praktikoje vis dar yra susiduriama su apmokestinimo teisyne pasiskirstymo iššūkiais (Christians, 2009, p. 176).

Tarptautiniai ginčai yra neatsiejama tarptautinio apmokestinimo dalis, kuri gali būti sprendžiama keliais būdais – pastarąjį šimtmetį mokestiniai ginčai dažniausiai buvo sprendžiami abipusio susitarimo procedūra (angl. *Mutual Agreement Procedure* arba MAP), kurios esmė – galimybė mokesčių mokėtojui, kuris mano, jog valstybių sprendimai, susiję su to mokesčio mokėtojo apmokestinimu neatitinka sudarytų DAIS arba EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių modelinės konvencijos, kreiptis į kompetentingą instituciją tam, jog pastaroji su kitos valstybės kompetentinga institucija bandytų išspręsti susidariusį ar ateityje potencialiai galintį susidaryti dvigubą apmokestinimą, neatitinkantį galiojančio reglamentavimo (Christians, 2009, p. 172). Pastebėtina, jog abipusio susitarimo procedūra nėra pradedama, jei dvigubas apmokestinimas yra laikytinas tik teorine galimybe (Abipusio susitarimo procedūros inicijavimo ir vykdymo taisyklės (2018), 7 punktas). Savaime suprantama, jog kompetentingos institucijos, kurios yra suinteresuotos priimti sau palankesnę sprendimą, tarpusavyje gali nepasiekti abipusio susitarimo, tad atvejais, kai nėra galimybės išspręsti visų klausimų, kurie yra susiję su byla, mokesčių mokėtojo rašytiniu prašymu byla gali būti perduodama nagrinėti arbitražui (OECD, 2019, p. 429). Tai reiškia,

jog abipusio susitarimo procedūrą galima laikyti ikiteismine procedūra, kuri yra privaloma instancija prieš pasiekiant arbitražą. Atitinkamai, galima išskirti du pagrindinius būdus mokesčių ginčų konfliktui spręsti – visų pirma, bendradarbiaujant mokesčių administratoriams bei antra, ginčą sprendžiant arbitražui.

3.1 Mokesčių administratorių bendradarbiavimas

Kompetentingų institucijų bendradarbiavimas mokesčių srityje yra svarbus net tik sprendžiant jau atsiradusius ginčus, bet ir nustatant tam tikrų pajamų apmokestinimą. Pavyzdžiui, nors dividendų (EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos 10 straipsnis) apmokestinimas yra reglamentuotas, kompetentingos institucijos abipusiu sutarimu turi nustatyti apmokestinimo apribojimo tvarką. Pati abipusio susitarimo procedūra yra reglamentuota pavyzdžiui, EBPO Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių modelinės konvencijos 25 straipsnyje, kuriame yra numatyta, jog jei valstybės kompetentinga institucija, pavyzdžiui Lietuvoje tokia institucija yra Valstybinė Mokesčių Inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) (MAĮ 35 straipsnio 1 dalies 10 punktas), konstatuoja, jog mokesčio mokėtojo kreipimasis ir sutartyje numatyto apmokestinimo taikymo kvestionavimas turi pagrindą, tačiau VMI savarankiškai negali išspręsti susidariusios situacijos, kompetentinga institucija turi kreiptis į kitos valstybės kompetentingą instituciją ir siekti išspręsti nuostatų konfliktą. Šalių kompetentingos institucijos gali bendradarbiauti tiek tiesiogiai, tiek per bendrą komisiją. Paminėtina, jog galimybės tiesiogiai bendradarbiauti reglamentavimas lemia, jog kompetentingos institucijos gali nesinaudoti diplomatiniais keliais, tad teisingas ir objektyvus bylos išsprendimas gali vykti operatyviau (OECD, 2019, p. 429). Taigi, galima išskirti kelis būdus siekiant išspręsti tokį ginčą – kompetentingos institucijos vienašališku sprendimu, abipusio susitarimo procedūra ir patariamojoje komisijoje arba alternatyvioje ginčų sprendimo komisijoje (Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo (2019) 6 straipsnio 1 – 2 dalys). Vienašališkas sprendimas pagal Lietuvos Respublikos nacionalinį reglamentavimą, o būtent – Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo 6 straipsnio 2 dalį, per šešis mėnesius nuo skundo ar visos informacijos gavimo gali būti priimamas tada, kai be kitos valstybės kompetentingos institucijos indėlio, VMI sprendimas būtų laikomas priimtiniu asmeniui, kuris kreipėsi į mokesčių administratorių. Žinoma, apie vienašališką sprendimą turi būti informuotas tiek atitinkamas mokesčių mokėtojas, tiek užsienio kompetentinga institucija.

Papildomai pastebėtina, jog Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymas yra priimtas siekiant įgyvendinti 2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje, kaip tai numatyta šio įstatymo priede. Tokio vienašališko sprendimo pavyzdys gali būti mokesčio mokėtojo, kuris yra Lietuvos rezidentas, laikinas darbas kitoje ES valstybėje, su kuria Lietuva turi sudariusi DAIS, tačiau darbo pobūdis atitinka kelias sutartyje reglamentuotas kategorijas, tad apmokestinimas gali būti interpretuojamas skirtingai. Atitinkamai, Lietuvos kompetentinga institucija vienašališkai gali nuspręsti taikyti neriboto atleidimo metodą ir susidariusį dvigubą apmokestinimą panaikinti.

Atvejais, kai vienašališkas kompetentingos institucijos sprendimas nėra galimas, yra galimybė sudaryti patariamąją komisiją, kuri yra sudaroma mokesčio mokėtojo prašymų atvejais, kai kompetentingoms institucijoms nepavyko susitarti ar viena iš kompetentingų institucijų atsisakė priimti skundą (Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo 8 straipsnis 1 dalis). Šio instituto esmė – patariamąsios komisijos, sudarytos iš kompetentingų institucijų atstovų ir nepriklausomų ekspertų, skundo priėmimo klausimo nagrinėjimas ir, jeigu mokesčių mokėtojo skundas atitinka keliamus reikalavimus, jo priėmimas. Konstatavus, jog skundas priimtas yra galimi keli sprendimo būdai – visų pirma, vienos iš kompetentingų institucijų prašymu gali būti pradėta abipusio susitarimo procedūra arba antra, jeigu tokio prašymo nėra arba joms susitarimo nepavyko pasiekti, patariamoji komisija teikia savo nuomonę dėl ginčo, kurios privaloma laikytis. Alternatyvioji ginčų sprendimų komisija nuo patariamąsios skiriasi tik sudėtimi – ši komisija yra sudaroma tik iš nepriklausomų ekspertų bei gali būti nuolatinė (Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymo 14 straipsnis).

Abipusę susitarimo procedūrą reglamentuoja Abipusio susitarimo procedūros iniciavimo ir vykdymo taisyklės, kuriose ši procedūra apibrėžiama kaip mokesčių mokėtojo inicijuotas procesas, kuriuo valstybių kompetentingos institucijos sprendžia ginčus dėl DAIS ar Arbitražo konvencijos taikymo ir interpretavimo bei kitus tarptautinio apmokestinimo atvejus. Taisyklių IV skyriuje yra numatyta, jog susitarimas derybų būdu turi būti pasiektas per 2 metus, o VMI, inicijuodama šią procedūrą turi paruošti ir išsiųsti savo poziciją kitai kompetentingai institucijai, kuri savo ruožtu įvertinusi tokios pozicijos turinį, pateikia savo poziciją išdėstantį raštą. Kitos valstybės kompetentinga institucija šiai pozicijai gali pritarti, iš dalies pritarti, nepritarti arba paprašyti papildomos informacijos. Abipusio susitarimo procedūra gali būti vykdoma raštu t. y. toliau keičiantis poziciją pagrindžiančiais dokumentais arba, esant poreikiui, gali būti organizuojami susitikimai. Pastebėtina, jog vadovaujantis bendrąją taisykle, mokesčių mokėtojas ginčo sprendimo

procesu nedalyvauja, tačiau sulaukus kompetentingų institucijų prašymo, asmuo gali teikti papildomą informaciją. Pagrindinis skundą pateikusio asmens vaidmuo – pritarimas susitarimo turiniui, kurį gavus abipusio susitarimo įgyvendinimas yra laikomas baigtu.

Pastebėtina, jog toks abipusio susitarimo procedūros reguliavimas turi ir neigiamą pusę, kadangi kaip minėta aukščiau, didžiąją dalimi kompetentingos institucijos ginčą sprendžia administraciniu lygmeniu, o mokesčių mokėtojas neturi teisės oficialiai kreiptis į institucijas bei nėra tikras, jog jo skundas bus išspręstas. Atsižvelgiant į tokį apribojimą, DAIS dažniausiai yra papildomos privalomo arbitražo mechanizmu, pagal kurį ginčai, kurių nepavyko išspręsti abipusio susitarimo procedūra, privalo būti perduoti jį spręsti arbitražo būdu (Jain, 2013, p. 69).

3.2 Arbitražas ir tarptautinių ginčų sprendimo mechanizmai

Dauguma pripažįsta, jog bylos nagrinėjimas arbitraže turi būti galimas tik tais atvejais, kai kompetentingoms institucijoms nepavyksta pasiekti bendro sutarimo t. y. arbitražas turi veikti kaip apsauginė priemonė, kuri gali būti pasiekiamą tik ribotam skaičiui bylų ir tokiu būdu turi būti skatinama kompetentingoms institucijoms savarankiškai pasiekti susitarimą arba naudotis alternatyviosios ginčų sprendimų ar patariamąsios komisijos nuomone (Tillinghast, 2003, p. 108). Pastebėtina, jog valstybės yra suverenios nustatyti DAIS turinį bei turi galimybę koreguoti pasirinktą Modelinę konvenciją ir ją pritaikyti savo poreikiams. Atitinkamai, nors arbitražas dažnu atveju yra numatomas kaip priemonė, tęsianti tarptautinių mokesčių ginčų sprendimo procedūrą, ne visos DAIS numato galimybę susitariančių valstybių institucijoms, nepasiekus abipusio susitarimo, kreiptis į arbitražą. Pavyzdžiui, nors Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Šveicarijos Federalinės Tarybos sutartyje dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnyje yra numatyta abipusio susitarimo procedūra, šioje sutartyje nuostatų, susijusių su galimybe ginčus spręsti arbitraže, nėra. Vertėtų paminėti, jog net jei DAIS nėra nuostatos, kuri numatytų arbitražą, taisyklių 39 punkte yra numatyta, jog kompetentingi asmenys gali susitarti perduoti bylą nagrinėti arbitražui. Atkreiptinas dėmesys, jog EBPO arbitražą traktuoja ne kaip alternatyvią ar papildomą priemonę abipusio susitarimo procedūrai, kadangi kompetentingoms institucijoms pasiekus susitarimą dėl Konvencijos taikymo nėra galimybės kreiptis į arbitražą t. y. šio instituto taikymui reikia atitikti tam tikras sąlygas. Dėl šios priežasties galima laikyti, jog arbitražas yra abipusio susitarimo procedūros

išplėtimas, kuriuo yra užtikrinama šios procedūros veikimas. Pavyzdžiui, jei kompetentingos institucijos sprendžia keletą klausimų, tačiau tik dėl vieno iš jų kompetentingos institucijos negali susitarti, yra galimybė vieną klausimą perduoti spręsti arbitražui, o likusius klausimus paraleliai toliau spręsti kompetentingos institucijos abipusio susitarimo procedūros metu (OECD, 2019, p. 543 – 544).

Daugiašalės konvencijos, kuriomis įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (toliau – Daugiašalė priemonė) IV dalyje yra aprašyta didelė dalis arbitražo proceso procedūrinių aspektų, kurie gali būti geras pavyzdys kaip arbitražo reglamentavimas gali atrodyti. Atsižvelgiant į tai, jog Lietuvoje ši daugiašalė priemonė įsigaliojo 2019 m. sausio 1 d., galima daryti išvadą, kad nepaisant to, jog DAIS nuostatose nėra numatytas arbitražas, remiantis Daugiašalės priemonės 26 straipsnio 1 dalimi ES tarptautiniai mokestiniai ginčai gali būti perduodami spręsti arbitražui, net ir eksplicitiškai DAIS nenumatant tokios priemonės, jei kompetentingos institucijos susitaria tai padaryti. Ginčas arbitražui gali būti perduodamas tada, kai abi kompetentingos institucijos pateikia pranešimą depozitarui (Daugiašalės priemonės 18 straipsnis). Atitinkamai, galima išskirti dvi sąlygas, kurių įgyvendinimas yra būtinas tam, jog ginčas būtų perduodamas į arbitražą – visų pirma, mokesčių mokėtojas yra pateikęs kompetentingam asmeniui dėl netinkamo Arbitražo konvencijos ar DAIS taikymo (taigi, ši sąlyga yra analogiška ir abipusio susitarimo procedūros iniciavimui) bei antra, kompetentingoms institucijoms per du metus nepavyko susitarti dėl Arbitražo konvencijos ar DAIS taikymo ir yra rašytinis mokesčio mokėtojo prašymas ginčą perduoti arbitražui (Daugiašalės priemonės 19 straipsnio 1 dalis). Arbitrų kolegiją sudaro trys nariai – po vieną narį paskiria kompetentingos institucijos, o trečią, kuris užima arbitražo komisijos pirmininko pareigas, išrenka paskirti komisijos nariai (Daugiašalės priemonės 20 straipsnis). Paminėtina, jog arbitražo priimtas sprendimas yra galutinis (išskyrus tris išimtinius atvejus, nurodytus Daugiašalės priemonės 19 straipsnio 4 dalies b punkte), tačiau neturi precedento galios t. y. nėra privalomas kitiems ateityje sprendžiamiems ginčams (Daugiašalės priemonės 23 straipsnio 1 dalies a punktas). Atkreiptinas dėmesys, jog nepaisant to, jog arbitražo sprendimas yra galutinis, Daugiašalės priemonės 24 straipsnis numato galimybę kompetentingoms asmenims neįgyvendinti arbitražo sprendimo, jei jos per tris mėnesius nuo arbitražo sprendimo gavimo susitaria kitaip t. y. toks sprendimas nors ir galutinis, nėra privalomas tais atvejais, kai abiem kompetentingoms institucijoms sprendimas yra nepriimtinas ir jos susitaria dėl kitokio ginčo sprendimo būdo.

IŠVADOS

1. Tarptautinis apmokestinimas gali būti suprantamas kaip suvereninių valstybių mokesčių sistemų sąveika, o jo vienas iš aspektų – dvigubas apmokestinimas, su kuriuo yra itin dažnai susiduriama atsižvelgiant į asmenų ir turto judėjimą tarp valstybių. Praktikoje yra išskiriamas ekonominis ir teisinis dvigubas apmokestinimas, o pastarajam yra taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Svarbiausi tarptautinio apmokestinimo principai yra nediskriminavimo principas, kuris užtikrina, kad mokesčių mokėtojai esantys vienodoje padėtyje būtų traktuojami vienodai, informacijos keitimosi, kuris užtikrina, jog kompetentingos institucijos automatinio arba neautomatinio būdu keistusi informacija apie mokesčių mokėtojus ir taip sumažintų galimybę išvengti mokesčių bei valstybių apmokestinimo teisių pasidalinimas, kuris nustato taisykles, kuriomis remiantis valstybės pasidalina valstybės pirmenybę apmokestinti tam tikras pajamų rūšis. Šių principų pagalba yra užtikrinamas teisingas ir sąžiningas mokesčių mokėtojų apmokestinimas, taip pat panaikinamas dvigubas apmokestinimas ir įtvirtinamos apmokestinimo taisyklės, kurios suteikia stabilumą tarptautiniam apmokestinimui.
2. Rezidavimo ir šaltinio vietos bei rezidavimo – rezidavimo principų konfliktas praktikoje yra dažniausiai pasitaikanti principų kolizija, kurių konfliktas yra sprendžiamas nacionaliniu reglamentavimu, t. y., nustatant dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdus, taip pat sudarant tarptautines dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kuriose yra numatoma, kas turi pirmenybę apmokestinti bei kuri valstybė turi pareigą panaikinti dvigubą apmokestinimą.
3. Dėl apmokestinimo kilę konfliktai gali būti sprendžiami bendradarbiaujant kompetentingoms institucijoms vykdant abipusio susitarimo procedūrą, kurios metu jos keičiasi informacija bei siekia susitarti dėl tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties ar Arbitražo konvencijos taikymo. Jei kompetentingoms institucijoms susitarimo nepavyksta pasiekti, yra galimybė konfliktą nagrinėti arbitraže. Šie konfliktų sprendimo mechanizmai užtikrina, jog mokesčių mokėtojas, kuris buvo apmokestintas ne pagal sutartį, galėtų išvengti dvigubo apmokestinimo ir būtų užtikrintas teisingas tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bei kitų aktualių susitarimų taikymas ir vykdymas.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Teisės norminiai aktai:

- 1.1 Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992), *Lietuvos aidas*, 220-0.
- 1.2 Modelinė EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija (1992).
- 1.3 Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo (1998), *Valstybės žinios*, 110-3209.
- 1.4 Vienos konvencija dėl diplomatinių santykių (1999), *Valstybės žinios*, 83-2455.
- 1.5 Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (2000), *Valstybės žinios*, 64-1914.
- 1.6 Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000), *Valstybės žinios*, 74-2262.
- 1.7 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001), *Valstybės žinios*, 110-3992.
- 1.8 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002), *Valstybės žinios*, 73-3085.
- 1.9 Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Šveicarijos Federalinės Tarybos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo (2002), *Valstybės žinios*, 111-4901.
- 1.10 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004), *Valstybės žinios*, 63-2243.
- 1.11 Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (2004), *Valstybės žinios*, 5-137.
- 1.12 Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (2012), *Valstybės žinios*, 69-3529.
- 1.13 Europos Tarybos (ES) 2011 m. vasario 15 d. Direktyva Nr. 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje,
- 1.14 Abipusio susitarimo procedūros iniciavimo ir vykdymo taisyklės (2018), *TAR*, 11867.
- 1.15 Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (2018), *TAR*, 16002.
- 1.16 Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymas (2019), *TAR*, 12109.

1.17 Europos Tarybos (ES), 2017 m. spalio 10 d. Direktyva Nr. 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. OL 265/1

2. Specialioji literatūra:

2.1 OECD (2010). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010 and Key Tax Features of Member countries 2011. Septintas leidimas. Paryžius: OECD Publishing

2.2 Terra, B.J.M., Wattel P. J. (2012). European Tax Law. Šeštas leidimas. Jungtinė karalystė: Kluwer Law International

3. Teismų praktika:

3.1 *Établissements Rimbaud SA prieš Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence* [ESTT], Nr. C-72/09. [2010-10-28]. ECLI:EU:C:2010:645

3.2 *Centraal Israëlitisch Consistorie van België ir kt., Unie Moskeeën Antwerpen VZW, Islamitisch Offerfeest Antwerpen VZW, JG, KH, Executief van de Moslims van België ir kt., Coördinatie Comité van Joodse Organisaties van België – Section belge du Congrès juif mondial et Congrès juif européen VZW ir kt. prieš Vlaamse Regering* [ESTT], Nr. C-336/19. [2020-12-17]. ECLI:EU:C:2020:1031

3.3 *Liuksemburgo valstybė prieš L* [ESTT], Nr. C-437/19, [2021-10-25]. ECLI:EU:C:2021:953

3.4 *Cabot Plastics Belgium SA prieš État belge* [ESTT], Nr. C-232/22, [2023-06-29]. ECLI:EU:C:2023:530

3.5 *Belgian Association of Tax Lawyers, SR, FK, Ordre des barreaux francophones et germanophone, Orde van Vlaamse Balies, CQ, Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI, EX prieš Premier ministre / Eerste Minister* [ESTT], Nr. C-623/22, [2024-07-29]. ECLI:EU:C:2024:639

4. Kiti šaltiniai:

4.1 Braun, J., Zagler, M. (2015). Tax Information Exchange with Developing Countries and Tax Havens. *WU International Taxation Research Paper Series*, 2015(25), [interaktyvus]. Prieiga per internetą: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2683551> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2683551> [žiūrėta 2025 m. vasario 17 d.]

- 4.2 Cabezas, M. (2016). Reasons for Citizenship-Based Taxation? *Dickinson Law IDEAS*. 121(1) [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://ideas.dickinsonlaw.psu.edu/dlra/vol121/iss1/4/> [2025 m. kovo 28 d.]
- 4.3 Christians, A. (2009). Your own personal tax law: dispute resolution under the OECD model tax convention. *Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution*, 17(2), p. 172–185, [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/26211629?seq=1> [žiūrėta 2025 m. vasario 17 d.]
- 4.4 De Simone, L., Lester, R., Markle, K. (2017). Evidence from the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, [interaktyvus] 110, Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3037426 [žiūrėta 2025 m. kovo 20 d.]
- 4.5 Dzafche, S. (2014). The role in the integration process of international double taxation agreements the case of the Republic of Macedonia. *Journal for Labour and Social Affairs in Eastern Europe*, [interaktyvus] 17(1), p. 91–99. <https://doi.org/10.2307/43293558>
- 4.6 European court of auditors (2019), Exchange of tax information in the EU, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AP1914/APtax_information.pdf
- 4.7 Farrior, S. (2015). Equality and Non-Discrimination under International Law. *Vermont Law School Research Paper*, 3(15) [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2578279 [žiūrėta 2025 m. kovo 28]
- 4.8 García, A. (2013). Revisiting ‘Schumacker’: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation. *MPI studies in tax law and public finance*, p. 1–42. https://doi.org/10.1007/978-3-642-34919-5_1
- 4.9 Generalinio Advokato Paolo Mengozzi išvada, pateikta 2008 m. sausio 31 d., Finanzamt Hamburg-AmTierpark prieš Burda HmbH (buvusi Burda Verlagsbeteiligungen GmbH), byloje C 284/06
- 4.10 Grinberg, Itai, (2013), Taxing Capital Income in Emerging Countries : Will FATCA Open the Door?, *World tax journal*. [interaktyvus] 5(3) Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=4226621> [žiūrėta 2025 m. kovo 18 d.]
- 4.11 Hashmi, A. (2012). Is Home Really Where the Heart Is?: State Taxation of Domiciliaries, Statutory Residents, and Nonresidents in the District of Columbia.

- The Tax Lawyer*, [interaktyvus] 65(4), Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/i24244319> [žiūrėta 2025 m. vasario 20 d]
- 4.12Hines, J.R. (1999). Lessons from Behavioral Responses to International Taxation, [interaktyvus] 52(2), p.306. <https://doi.org/10.2307/41789395>
- 4.13Jain, T. (2013). Mutual Agreement Procedure under DTAAs: Time to Embrace Arbitration? *Income Tax Reports*, 354, p. 69-80 [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2290212 [žiūrėta 2025 m. kovo 7 d.]
- 4.14Johann H., Roeleveld, J.J. and West, C. (2016). Income tax in South Africa : the first 100 years, 1914-2014. Cape Town: Juta And Company Ltd, p. 249.
- 4.15Jogarajan, S. (2011). Prelude to the International Tax Treaty Network: 18151914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action. *Oxford Journal of Legal Studies*, [interaktyvus] 31(4), p. 679–707, <https://doi.org/10.2307/41418838>
- 4.16Keen, M., Ligthart, J.E. (2006). Incentives and Information Exchange in International Taxation. *International Tax and Public Finance*, 13(2-3), doi:<https://doi.org/10.1007/s10797-006-2316-z>.
- 4.17Knobel, A., Meinzer, M. (2014). The end of bank secrecy? Bridging the gap to effective automatic information exchange. An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives Executive Summary. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-141124-CRS-AIE-End-of-Banking-Secrecy.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 28 d.]
- 4.18Kofler, G., Lang, M., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J., Spies, K., Staringer, C. (n.d.). Exemption Method and Credit Method Exemption Method and Credit Method The Application of Article 23 of the OECD Model. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/202212/20007exemptionmethodandcreditmethodproof1.pdf> [žiūrėta 2025 m. vasario 23 d.]
- 4.19Larkins, E.R. (2004). Double Tax Relief for Foreign Income: A Comparative Study of Advanced Economies. *Atax Discussion Paper*, 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.623624>
- 4.20OECD (2002), Agreement on Exchange of information in tax matters. [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en.html [žiūrėta 2025 m. kovo 7 d.]

- 4.21 OECD (2019). Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). *OECD Publishing*. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- 4.22 OECD (2024), Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2024 Update, *OECD Publishing*, Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1787/1aa02413-en>.
- 4.23 Park, W.W. (1978). Fiscal Jurisdiction and Accrual Basis Taxation: Lifting the Corporate Veil to Tax Foreign Company Profits. *Columbia Law Review*, 78(8), p.1609–1610. <https://doi.org/10.2307/1121858>
- 4.24 Perry, V.J., Nakayama, K. (2021). Residence-Based Taxation: A History and Current Issues. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781513511771/ch007.xml>.
- 4.25 Sadowsky, M. (2021). The History of International Tax Law. [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3853172.
- 4.26 Sui, N., Rooney, P.C. (1996). Competent authority, *The Tax Lawyer*, 49(3), p. 675–705, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.jstor.org/stable/pdf/20771806.pdf?refreqid=fastly-default%3Adfed7d2f66a5402bb137ed8108162774&absegments=0%2Fbasicsearch_gsv%2Fcontrol&initiator=&acceptTC=1 [žiūrėta 2025 m. vasario 5 d.]
- 4.27 Tillinghast, D. (2003). Arbitration of disputes under income tax treaties: a panel overview. Proceedings of the Annual Meeting (*American society of international law*), 97, p. 107–109, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/25659839> [žiūrėta 2025 m. kovo 5 d.]
- 4.28 Trakman, L. (2015). Domicile of Choice in English Law: An Achilles Heel?, *Journal of Private International Law*, 11(2), [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2661841 [2025 m. kovo 28 d.].

SANTRAUKA

Tarptautinio apmokestinimo principų svarba ir jų konfliktų (susidūrimų) sprendimas

Marija Brandišauskaitė

Šiame magistro darbe buvo nuosekliai analizuojama tarptautinio apmokestinimo raida bei jo dualistinė sąvoka, kuri atkleidžia dvilypį šio reiškinio pobūdį – tiek teisinį, tiek ekonominį aspektą. Šiame darbe yra išskirti pagrindiniai tarptautinio apmokestinimo principai, kurie, autorės nuomone yra svarbiausi, siekiant užtikrinti tinkamą ir sąžiningą mokesčių mokėtojų apmokestinimą. Analizuojant šiuos principus buvo siekiama ne tik juos apibrėžti, bet ir atskleisti tarptautinio apmokestinimo principų aktualumą ir taikymą globalizuotame pasaulyje.

Darbe taip pat nagrinėjamos tarptautinio apmokestinimo principų problemos, ypačingai principų kolizijos aspektu, kurios kyla valstybėms, turinčioms skirtingą apmokestinimą, pretenduojant į tų pačių pajamų apmokestinimą. Ši problema yra sprendžiama analizuojant tarptautinį ir nacionalinį reglamentavimą, taip pat mokslinius darbus. Be to, tarptautinis apmokestinimas ir teisių į apmokestinimą pasiskirstymas kelia klausimų dėl valstybės suvereniteto ribojimo, kadangi tarptautinio apmokestinimo reglamentavimas gali apriboti valstybių teises apmokestinti tam tikras pajamas, priklausomai nuo jų kilmės ir sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Darbe analizuojant koliziją bei jų sprendimo būdus, buvo išskirti bei nagrinėti pagrindiniai konflikto sprendimo mechanizmai, tokie kaip abipusio susitarimo procedūra ir arbitražas. Galiausiai, autorė pateikdamas konkrečius pavyzdžius ir atvejus iliustravo pagrindinę tarptautinio apmokestinimo principų taikymo problematiką ir jų derinimo būdus, kurie leidžia užtikrinti teisingą ir veiksmingą tarptautinių sistemų ir principų veikimą.

SUMMARY

The Importance of International Taxation Principles and their Conflict (Clash) Resolution

Marija Brandišauskaitė

This Master's thesis has consistently analysed the evolution of international taxation and its dualistic concept, which reflects the dual nature of the phenomenon, both in its legal and economic aspects. This thesis identifies the main principles of international taxation, which, in the author's opinion, are the most important in order to ensure a fair and equitable taxation of taxpayers. The analysis of these principles has not only sought to define them, but also to show the relevance and application of the principles of international taxation in a globalised world.

The work also examines the problems of international taxation principles, particularly the conflict of principles that arise when countries with different tax treatment claim to tax the same income. This problem is addressed through an analysis of international and national regulations as well as academic works. Furthermore, international taxation and the distribution of taxing rights raise questions about the limitation of state sovereignty, as international taxation regulations may limit the rights of states to tax certain income, depending on its origin and the double taxation treaties concluded. In the course of the analysis of the conflict and the ways of resolving them, the main conflict resolution mechanisms, such as the mutual agreement procedure and arbitration, have been identified and analysed. Finally, the author illustrated, through concrete examples and cases, the main issues of the application of the principles of international taxation and the ways in which they can be reconciled in order to ensure the fair and efficient functioning of international systems and principles.