



ISSN 2029-2236 (print)  
ISSN 2029-2244 (online)  
SOCIALINIŲ MOKSLŲ STUDIJOS  
SOCIAL SCIENCES STUDIES  
2010, 3(7), p. 197-211.

## MOKESTINIŲ SUTARČIŲ VIETA TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO TEISINIO REGULIAVIMO ŠALTINIŲ HIERARCHIJOJE

Ainė Lučinskienė

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto  
Finansų ir mokesčių katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva  
Telefonas (+370 5) 2194 434  
Elektroninis paštas a.lucinskiene@finmin.lt

Vladas Rimkus

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto  
Tarptautinės prekybos ir muitų katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva  
Telefonas (+370 5) 2714 653  
Elektroninis paštas v.rimkus@mruni.eu

Pateikta 2010 m. balandžio 12 d., parengta spausdinti 2010 m. rugpjūčio 12 d.

**Anotacija.** *Tarptautinė ir Europos Sąjungos<sup>1</sup> (toliau – ES) teisė daro įtaką Lietuvos teisinei sistemai, todėl svarbu nustatyti tarptautinės, Europos Sąjungos ir nacionalinės teisės suderinamumą ir įvertinti šių teisės sistemų santykio praktinę reikšmę sudarant tarptautines mokesťines sutartis. Straipsnyje atskleidžiamas tarptautinio apmokestinimo turinys, nurodomi tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltiniai, įvertinama mokesťinių sutarčių kaip tarptautinės ir nacionalinės teisės šaltinio vieta nacionalinėje teisėje, parodoma ES*

1 Šiame darbe terminas „Europos Sąjunga“ vartojamas Europos regioninei organizacijai, įkurta Europos Sąjungos sutartimi (pasirašyta 1992 m. vasario 7 d. Maastrichte, įsigaliojo 1993 m. lapkričio 1 d., dar vadinama Maastrichto sutartimi), apibrėžti.

*teisinės sistemos pozicija dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo sutarčių statuso, atskleidžiamas mokestinių sutarčių veikimas Lietuvos teisės sistemoje.*

**Reikšminiai žodžiai:** tarptautinė teisė, Europos Sąjungos teisė, mokestis, tarptautinis dvigubas apmokestinimas, mokestinės sutartys, direktyva, dualizmas, monizmas.

## Ivadas

Kiekviena valstybė, veikdama per valdžios ir valdymo institucijas, atlieka įvairias funkcijas. Joms įgyvendinti nuo seniausių laikų svarbiausias finansinis šaltinis yra mokesčiai. Tradiciškai susiklostė, kad mokesčių surinkimo iš savo mokesčių subjektų, veikiančių jos teritorijoje, sąlygų nustatymas yra suvereni kiekvienos valstybės teisė. Dėl skirtingos ekonominės ir istorinės raidos bei tradicijų valstybių mokesčių sistemos skiriasi savita mokesčių struktūra, apmokestinimo procedūromis, apmokestinamųjų pajamų apibrėžimu mokesčių bazei nustatyti bei numatytais mokestinių prievolių nevykdymo padariniais.

Tačiau, stiprėjant globalizacijos procesams, plečiasi tarptautiniai ekonominiai santykiai, didėja valstybių tarpusavio priklausomybė ir įmonių veikla neapsiriboja vienos valstybės teritorija. Susiduriama su problema, kad, atskiroms valstybėms taikant skirtingas apmokestinimo taisykles, tos pačios pajamos gali būti apmokestinamos pagal kelių valstybių jurisdikciją. Gali susidaryti situacija, kai tas pats ūkio subjektas ar asmuo nuo tų pačių pajamų (pelno) turės sumokėti mokesčius keliose valstybėse, t. y. atsiranda teisinis pagrindas vadinamajam tarptautiniam dvigubam apmokestinimui. Jis neabejotinai stabdo tarptautinių ekonominių santykių plėtrą – tarptautinį prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimą, naujų technologijų diegimą.

Kartais valstybės, siekdamos išvengti tarptautinio dvigubo apmokestinimo, imasi vienašalių veiksmų, tačiau jie nėra veiksmingi. Pagrindinė priemonė – tai sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – mokestinės sutartys). Todėl svarbu nustatyti, koks valstybėse – mokestinių sutarčių dalyvėse nacionalinės, tarptautinės ir Europos Bendrijos teisės normos santykis, kokią vietą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys užima tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltinių hierarchijoje.

Ainės Lučinskienės *mokslinis interesas* – tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo problemos sprendimas.

Vlodo Rimkaus *mokslinis interesas* – tarptautinė prekyba, mokesčiai ir apmokestinimas.

Straipsnyje *siekiama* per teorinę ir praktinę prizmę atskleisti tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių statusą tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltinių hierarchijoje ir identifikuoti atitinkamų teisės normų hierarchiją siekiant atskleisti galimas kolizines situacijas. *Siekiant užsibrėžto tikslo numatoma:* apibrėžti tarptautinio apmokestinimo turinį; išnagrinėti tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltinius; įvertinti mokestinių sutarčių, kaip tarptautinės ir nacionalinės teisės

šaltinio, vietą nacionalinėje teisėje; parodyti ES teisinės sistemos poziciją dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių statuso; atskleisti mokesčių sutarčių statusą Lietuvos teisės sistemoje.

Tema nagrinėjama taikant sisteminės, bendrosios ir lyginamosios analizės, taip pat loginį ir apibendrinimo *metodus*.

Nagrinėjama tema aktuali ir teoriniu, ir praktiniu požiūriais, nes šalies teisinėje literatūroje palyginti neseniai atsirado specialus terminas, identifikuojantis mokesčius teisinius santykius įvedant tarptautinį elementą. Tai susiję pirmiausia su jauna, vos 20 metų egzistuojančia Lietuvos mokesčių sistema ir tuo, kad nėra šalies ekspertų atlikto išsamaus doktrininio tarptautinio apmokestinimo klausimų tyrimo. Pasigendama ir platesnės šalies mokslininkų diskusijos šiuo klausimu.

## 1. Tarptautinio dvigubo apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltiniai

Šalies ir užsienio teisinėje doktrinoje tarptautinis apmokestinimas suprantamas kaip visuomeninių teisinių santykių reguliavimas, valstybei nustatant (ir renkant) mokesčius ir kitus analogiškus neatlygintinus būtinus mokėjimus asmenims, patenkantiems į šalies mokestinę jurisdikciją (taip pat ir laikinai jos teritorijoje esantiems užsienio fiziniams ir juridiniams asmenims), ir pajamoms, kurias gauna tos šalies piliečiai ir rezidentai iš šaltinių, esančių už jos ribų.

Pastaruoju metu kuriant efektyvų dvigubo apmokestinimo naikavimo mechanizmą, plečiasi ir stiprėja įvairių valstybių tarpusavio bendradarbiavimas kovojant su mokesčių vengimu. Todėl susiklosčiusios realijos neleidžia tarptautinio apmokestinimo dalyku laikyti vien tik mokesčių rinkimo ir mokėjimo klausimus. Į jo reguliavimo sritį būtina įtraukti ir tarpvalstybinį mokesčių bendradarbiavimą bei sąveiką. Taigi tarptautinis apmokestinimas plačiąja prasme, be minėtos jo reguliavimo sferos, dar apima klausimus, susijusius su įvairių valstybių mokesčių institucijų tarpusavio sąveika, efektyviu informacijos pasikeitimu, kova su tarptautiniu mokesčių vengimu ir kitais bendradarbiavimo mokesčių srityje aspektais, reguliuojamais dvišalėmis ir daugiašalėmis tarptautinėmis mokesčių sutartimis<sup>2</sup>. Šiuolaikinėmis globalizacijos sąlygomis terminas „tarptautinis apmokestinimas“ vis plačiau vartojamas būtent plačiąja prasme.

Atskleidžiant tarptautinio apmokestinimo turinį svarbią reikšmę turi jo teisinio reguliavimo šaltinių ir jų hierarchijos tarpusavio santykiuose nustatymas. Lietuvos ir ES valstybių atžvilgiu galime skirti tris pagrindines pakankamai autonomiškas, tačiau veikiančias viena kitą teisinio reguliavimo šaltinių grupes, tai:

- Europos Bendrijos teisės šaltiniai (ES valstybių narių atveju);
- nacionalinės teisės šaltiniai;
- tarptautinės teisės šaltiniai.

2 Baev, S. A. *Soglašėnija ob izbėžanii dvojnogo nalogoobložėnija meždu Rosijėj i gosudarstvami-člėnami ĖS: sravnitelno-pravovojė isslėdovanijė*. Moskva: Voltėrs Kluvėr, 2007, p. 2.

**Europos Bendrijos teisės šaltiniai.** Pagrindinis Europos Bendrijos teisės šaltinis yra *Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutartis ir jos protokolai su pataisomis (toliau EB sutartis arba Sutartis)*, kurie numatyti vėlesnėse sutartyse<sup>3</sup>, įtvirtinančiose Europos Bendrijos funkcionavimo teisinius pagrindus ir esančiose tam tikra prasme pagrindiniu bendros rinkos ir valiutų sąjungos funkcionavimo ES valstybių narių teritorijoje įstatymu. Pagrindinis EB sutarties uždavinys yra prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimo laisvės įtvirtinimas, o tai, be kita ko, numato ir mokesčių integraciją.

Be EB sutarties, kaip pirminio Europos Bendrijos teisės šaltinio, svarbią reikšmę teisiškai reguliuojant santykius bendrosios rinkos ir valiutų sąjungos srityje turi ES *antrinės teisės šaltiniai: reglamentai, direktyvos ir sprendimai*. Reglamentuojant tarptautinį apmokestinimą svarbų vaidmenį vaidina direktyvos kaip pagrindinė juridinė forma įtvirtinant Europos Bendrijos teisės normas dėl tiesioginių mokesčių ėmimo tvarkos ir sąlygų. Atsižvelgiant į šio darbo tyrimo dalyką itin reikšmingos šios Europos Tarybos direktyvos: Direktyva Nr. 90/434/EEB<sup>4</sup>, Direktyva Nr. 90/435/EEB<sup>5</sup>, Direktyva 2003/48/EB<sup>6</sup>, Direktyva 2003/49/EB<sup>7</sup>, Direktyva Nr. 77/799/EEB<sup>8</sup> ir Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pajamas<sup>9</sup>.

Pastaruoju metu vis svarbesnę vietą tarp Europos Bendrijos teisės šaltinių užima ir Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT), kaip pagrindinės teisminės institucijos, įgaliosios aiškinti Europos Bendrijos įstatymų nuostatas, *sprendimai*. ETT jurisprudencija ypač sparčiai skverbiasi į valstybių narių tiesioginio apmokestinimo reguliavimo sritį – daugelis Europos Bendrijos teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje yra suformuluoti ne Europos Bendrijos teisės aktuose, o būtent ETT jurisprudencijoje<sup>10</sup>.

Svarbus šaltinis yra *susitarimai*, kuriuos Europos Bendrijos vardu sudarė Europos Bendrijos institucijos, remdamosi savo įgaliojimais, numatytais EB sutartyje. Tačiau

- 
- 3 Sutartis, steigianti Europos Ekonominę Bendriją (pasirašyta 1957 m. kovo 25 d. Romoje, įsigaliojo 1958 m. sausio 1 d., dar vadinama Romos sutartimi), Europos Sąjungos sutarties II skyriaus G straipsniu padarius pakeitimus ir papildymus pervardinta į Sutartį, steigiančią Europos Bendriją. Paskutinės EB sutarties pataisos įtvirtintos Lisabonos sutartyje, iš dalies keičiančioje Europos Sąjungos sutartį ir Europos Bendrijos steigimo sutartį.
  - 4 Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos sandoriams, kuriais įvairių valstybių narių bendrovės susijungia, skyla, perduoda turtą ir keičiasi akcijomis. [1990] *OL*, L 225. 2-5 str., 7–10 str.
  - 5 Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patrunuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse. [1990] *OL*, L 225. 1–6 str.
  - 6 Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. [2003] *OL*, L 157, p. 0038–0048.
  - 7 Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. [2003] *OL*, L 157.
  - 8 Tarybos 1977 m. gruodžio 19 d. direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje. *Official Journal*. 1977, L 336.
  - 9 Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pajamas. [1990] *OL*, L 436. 6–14 str.
  - 10 Gabartas, H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. *Jurisprudencija*. 2007, 9(99): 26–33.

tiesioginio apmokestinimo klausimais Europos Bendrijos institucijos paprastai tokių susitarimų nesudarinėja, todėl, teisiškai reguliuojant dvigubo apmokestinimo išvengimą, jie nėra ES teisės šaltinis. Sutartys, kurių dalyvėmis yra ES valstybės narės, negali būti laikomos Europos Bendrijos teisės dalimi<sup>11</sup>, nes pagal EB sutartį valstybės narės neturi įgaliojimų sudarinėti sutarčių Europos Bendrijos vardu. Jos sudaromos atskirų valstybių narių vardu ir interesais ir todėl negali būti Europos Bendrijos teisės šaltinis.

Teisė, kylanti iš visų minėtų ES teisės šaltinių, yra privaloma valstybėms narėms, kurios pagal EB sutarties 5 (10) straipsnį privalo imtis visų atitinkamų bendrų ir specialių priemonių, kad užtikrintų EB sutarties ir Europos Bendrijos institucijų nustatytų pareigų vykdymą<sup>12</sup>.

**Nacionalinės teisės šaltiniai.** Pagrindinis teisės šaltinis kiekvienos šalies viduje yra *konstitucija* (pagrindinis įstatymas) arba visuma ją pakeičiančių teisės aktų (pvz., Didžiojoje Britanijoje, Švedijoje). Konstitucija nustato valstybės mokestinės veiklos pagrindus ir centrinių ir vietinių valstybės institucijų kompetenciją mokestinių santykių srityje.

Antruoju nacionalinės teisės šaltiniui laikytini *konstituciniai įstatymai*. Deja, mokestinės teisinės normos retai būna konstituciniuose įstatymuose, todėl jų reikšmė mokestinio reguliavimo srityje nėra didelė.

Trečią grupę sudaro *valstybės įstatymų leidėjo priimti įstatymai*. Jie ir yra pagrindiniai nacionalinės mokesčių teisės šaltiniai.

Pažymėtina, kad kai kurių valstybių nacionalinės teisės šaltinis yra *teisminis precedentas*. Jo statusas priklauso nuo to, kokiai teisei sistemai priklauso atitinkama valstybė. Antai Didžiojoje Britanijoje, kuri priklauso anglosaksų teisei sistemai, teisminis precedentas taip pat yra mokesčių teisės šaltinis. Romanų-germanų teisinėje sistemoje, kuriai priklauso dauguma ES valstybių, galiojančiu mokesčių teisės šaltiniu galima laikyti tik aukščiausiųjų teisminių institucijų sprendimus apmokestinimo klausimais. Žemesniųjų teismų sprendimai privalomi tik teismo proceso dalyviams.

Nacionalinės teisės šaltinių sistemą užbaigia įstatymų įgyvendinamieji *teisės aktai*. Jie savo praktine reikšme gali konkuruoti su teismine praktika, o ypatingais atvejais – net teisės aktais.

**Tarptautinės teisės šaltiniai.** Tarptautinės teisės šaltinių sistemoje tarptautinio apmokestinimo klausimai derinami *dvišalėmis ir daugiašalėmis tarptautinėmis sutartimis*. Tai gali būti sutartys mokesčių klausimais, kurioms priklauso dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimai, taip pat kiti susitarimai, kuriuose įtvirtintos mokestinės nuostatos (pvz., konsulinių ir diplomatinių darbuotojų apmokestinimo normos Vienos konvencijose dėl diplomatinių santykių<sup>13</sup> ir konsulinių santykių<sup>14</sup>).

11 Tatham, F. A. *Europos Sąjungos teisė*. Vilnius: Eugrimas, 1999, p. 51–52.

12 *Ibid.*, p. 52; Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 2-2.

13 Vienos konvencija dėl diplomatinių santykių. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 83-2455, 23, 28, 34, 36, 37 ir 39 straipsniai.

14 Vienos konvencija dėl konsulinių santykių. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 83-2456, 32, 39, 49-51, 60, 62 ir 66 straipsniai.

Taip pat reiškiamą nuomonę, kad vienas iš tarptautinės teisės šaltinių tarptautinio apmokestinimo klausimais yra jos principai, bendros normos su vadovaujančiomis tarptautinių mokestinių santykių subjektų elgesio taisyklėmis, atsirandančiomis kaip nusistovėjusios pasaulinės praktikos rezultatas. Jiems iš dalies priskirtini: mokesčių nediskriminavimo principas, apmokestinimo teisių pasidalijimo tarp rezidavimo valstybės ir pajamų šaltinio valstybės principas, mokestinio suvereniteto principas, atleidimo nuo užsienio mokesčio principas, bendradarbiavimo mokesčių srityje principas<sup>15</sup>. Tačiau su tokia pozicija negalima visiškai sutikti. Be abejo, panašūs principai turi įtakos tarptautinių mokestinių sutarčių turiniui, bet vis dėlto kaip atskirus tarptautinės teisės šaltinius nagrinėjamų teisinių santykių kontekste juos išskirti gana keblu, nes teisinę galią jie įgyja tik inkorporuoti į tarptautines mokestines sutartis. Jei nėra tokios sutarties, šių principų vaidmuo reguliuojant tarptautinius teisinius mokestinius santykius nėra apibrėžtas.

Tarptautinėje viešojoje teisėje teisiniais šaltiniais taip pat gali būti tarptautinis paprotys ir tarptautinių teismų sprendimai. Tačiau tarptautinio apmokestinimo atveju tarptautinis paprotys kaip teisės šaltinis nepriimtinas, o tarptautinių teismų sprendimai nelabai reikšmingi. Autorių nuomone, tarptautiniai papročiai gali būti laikomi atskiru tarptautinės teisės šaltiniu tarptautinio apmokestinimo kontekste nebent tik todėl, kad kiekvienos valstybės mokestiniai teisiniai santykiai išsiskiria griežtais reguliavimo metodais. Taigi patys tarptautiniai papročiai be atitinkamos legitimizacijos kituose teisiniuose šaltiniuose (sutartyse, įstatymuose, įstatymų įgyvendinamuosiuose aktuose ar teismų sprendimuose), kokios nors teisinės galios neturi ir faktiškai negali būti taikomi. Taigi jie negali būti savarankišku tarptautinio apmokestinimo teisės šaltiniu.

Faktiškai nėra tarptautinių teismų, turinčių teisę nagrinėti mokestinius ginčus, kylančius tarp įvairių valstybių (išskyrus Pasaulinės prekybos organizacijos (PPO) apeliacinę instituciją, taip pat ETT, kuris gali nagrinėti tarptautinius mokestinius ginčus, bet tik kylančius dėl EB teisės taikymo)<sup>16</sup>. Tarptautinės sutartys, sudarydamos pagrindą tokių teismų sukūrimui ir funkcionavimui, vis dėlto nesuteikia jiems teisės spręsti būtent tarptautinius mokestinius ginčus, nebent pagrindiniu ginčo dalyku būtų ūkiniai santykiai, be kito ko, apimantys ir mokestinį elementą.

Taigi pagrindinis ir faktiškai vienintelis tarptautinės teisės tarptautinio apmokestinimo šaltinis yra dvišalės ir daugiašalės sutartys, o kiti tarptautinės viešosios teisės pripažįstami teisės šaltiniai nagrinėjamų mokestinių teisinių santykių požiūriu yra nepriimtini.

Darytina išvada, kad tarptautinio apmokestinimo klausimus Lietuvoje ir kitose ES valstybėse narėse reguliuoja iškart trys savarankiškos teisės šaltinių grupės. Todėl svarbu nustatyti, koks yra nacionalinės, Europos Bendrijos ir tarptautinės teisės nuostatų santykis tarptautinių mokestinių santykių kontekste, kokią vietą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys užima nurodytų šaltinių hierarchijoje.

15 Lariutina, I. A. *Izbėžaniĭ dvojnogo nalogoobloženiĭa i ukloneniĭe ot uplaty nalogov v meždunarodnom nalogovom pravĕ*. Dis. kand. jurid. nauk: 12.00.14. Moskva: RGB, 2003, p. 67–78.

16 Šėpėnko, R. A. *Antidėmpingovij procės*. Moskva: Dėlo, 2002, s. 525–528, 557, 607.



## 2. Mokestinių sutarčių kaip tarptautinės ir nacionalinės teisės šaltinio vieta nacionalinėje teisėje

Mokestinės sutartys, kaip jau rašyta, yra pagrindinis tarptautinės mokesčių teisės šaltinis. Ši teisė savo ruožtu yra susijusi su tarptautine viešąja teise (pagrindinis šios teisės šakos šaltinis yra tarptautinės mokestinės sutartys), tačiau, kita vertus, tarptautinė mokesčių teisė glaudžiai susijusi su tarptautiniais nacionalinės mokesčių teisės aspektais (pareiga mokėti mokesčius yra išvedama ne iš tarptautinės, bet iš nacionalinės mokesčių teisės<sup>17</sup>, todėl mokestinės sutartys yra ir vienas nacionalinės mokesčių teisės šaltinių<sup>18</sup>). Taigi mokestinėms sutartims būdingas jų dvilypumas, t. y. jos gali būti traktuojamos ir kaip tarptautinės teisės, ir kaip nacionalinės mokesčių teisės šaltinis<sup>19</sup>. Teiginys, kad mokestinių sutarčių prigimtis yra dvilypė, svarbus interpretuojant mokestines sutartis ir nustatant tarptautinės teisės šaltinių vietą nacionalinės teisės sistemoje.

Tarptautinė teisė, kurios pagrindinis tikslas yra konfliktų tarp skirtingų valstybių įstatymų sprendimas, neignoruoja nacionalinės teisės. Ji tik reikalauja, kad sudariusi tarptautinę sutartį valstybė vykdytų savo tarptautinius įsipareigojimus<sup>20</sup>. Valstybės privalo sąžiningai vykdyti savo tarptautinius įsipareigojimus, tačiau pagal savo vidaus teisės sistemas jos gali laisvai pasirinkti šio vykdymo detales. Valstybės gali laisvai spresti, kaip geriausiai savo tarptautinius įsipareigojimus perkelti į vidaus teisę (inkorporuoti, patvirtinti, transformuoti ar kt.), taip pat nustatyti, kokį teisinį statusą jie turės jos viduje. Ir šiuo klausimu skirtingose nacionalinėse teisinėse sistemose nėra vienodos praktikos<sup>21</sup>.

Tarptautinių mokestinių sutarčių statusą, t. y. ar konkrečios sutarties nuostatos yra tiesiogiai taikomos ir ar jos turi pirmenybę prieš nacionalinę teisę kolizijos atveju, labiausiai lemia ne tik pačios sutarties nuostatos, bet ir valstybės teisės sistema (konstitucinė sąranga) bei joje atsispindinti vyraujanti doktrina. Šiuo klausimu svarbios dvi tarptautinės ir nacionalinės teisės santykio teorijos – dualizmas ir monizmas – ir daugybė skirtingų interpretacijų literatūroje<sup>22</sup>.

*Monizmas* tarptautinėje teisėje – tai teisės aktų santykio teorija, teigianti, kad tarptautinės ir nacionalinės teisės sistemos nėra izoliuotos, t. y. tarptautinės teisės erdvėje veikia nacionalinės teisės sistemos. Pagal monistinę tarptautinės teisės doktriną tarptautinė ir nacionalinė teisė yra suprantamos tarsi tos pačios teisės sistemos dalys, sudarančios vientisą sistemą, kurioje tarptautinė teisė turi pirmumą nacionalinės teisės atžvilgiu ir esant kolizinei situacijai turi viršenybę<sup>23</sup>. Taigi faktiškai galima kalbėti apie koncepciją, kuri tarptautinės teisės šaltinius įtraukia į nacionalinę teisės sistemą išskeldama juos

17 Buškevičiūtė, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003, p. 15–18.

18 Marcijonas, A.; Gudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 12.

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

20 Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės. 27 straipsnis „Vidaus teisė ir sutarčių laikymasis“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 13–480.

21 Akehurst, M.; Malanczuk, P. *Šiuolaikinis tarptautinės teisės įvadas*. Vilnius: Eugrimas, 2000, p. 96–97.

22 *Ibid.*

23 *Ibid.*, p. 95; Vadapalas, V. *Tarptautinė teisė*. Vilnius: Eugrimas, 2006, p. 45–47.

aukščiau nacionalinės teisės šaltinių. Šalies viduje tarptautinė teisė taikoma tiesiogiai, kaip ir nacionalinės teisės normos.

*Dualistinė* tarptautinės teisės doktrina nacionalinę konkrečios šalies teisę ir tarptautinę teisę traktuoja kaip dvi atskiras ir nepriklausomas teisės sistemas, turinčias skirtingą reguliavimo objektą. Tarptautinė teisė reguliuoja pirmiausia santykius tarp suverenių valstybių, o nacionalinė teisė – valstybės viduje vykstančius santykius<sup>24</sup>. Todėl, pasak klasikinės dualistų mokyklos atstovų (H. Triepel, L. Oppenheim, K. Strupp ir kt.), tarptautinė teisė negali turėti prioriteto nacionalinės teisės atžvilgiu, nes tai yra kita, autonomiška teisės sistema, funkcionuojanti nepriklausomai nuo nacionalinės teisės<sup>25</sup>. Vadinausi, kolizijos tarp tarptautinės teisės normų ir nacionalinės teisės normų negali būti<sup>26</sup>.

Tačiau šios teorijos nepaaiškina tikrojo sistemų santykio ir sąveikos. Po Antrojo pasaulinio karo buvo kodifikuota tarptautinė teisė. Italų prof. Fitzmoris buvo pirmasis, pasiūlęs kodifikuoti šią sistemą laikantis tarptautinės teisės normų. Jo dėka atsirado vadinamoji *koordinacinė teorija*<sup>27</sup>. Šios teorijos šalininkai teigia, kad šios sistemos yra savarankiškos. Nacionalinė teisė jokiū būdu negali pakeisti tarptautinės teisės normų, nes:

- tarptautinės teisės normas kuria dauguma valstybių;
- jų reguliavimo dalykas yra skirtingas.

Tarptautinės teisės požiūriu nacionalinis įstatymas yra eilinis juridinis faktas, tačiau nėra vienas tarptautinis teismas neturi kompetencijos šį juridinį faktą panaikinti (tai valstybės vidaus reikalas). Kita vertus, nėra viena valstybė negali remtis savo nacionaliniais įstatymais, kad pateisintų tarptautinės teisės normų nesilaikymą<sup>28</sup>. Taigi santykiuose tarp valstybių tarptautinės sutarties šalių nacionalinės teisės normos negali būti viršesnės už tarptautinės teisės normas.

Tarptautinių mokestinių sutarčių taikymo praktika rodo, kad dauguma aglosaksų teisinės sistemos valstybių laikosi dualistinės koncepcijos. Iš ES valstybių čia galima paminėti Didžiąją Britaniją ir Daniją. Lietuvos Respublika ir didžioji dauguma kitų ES valstybių narių laikosi monistinės koncepcijos, įstatymiškai įtvirtindamos tarptautinės teisės šaltinių viršenybę prieš nacionalines teisės sistemas.

Nuo valstybės teisės sistemoje vyraujančios doktrinos priklauso ir tarptautinių mokestinių sutarčių inkorporavimo į atitinkamos valstybės nacionalinę teisinę sistemą būdai<sup>29</sup>:

- jeigu valstybė laikosi monistinės doktrinos, tai:
  - sudaryta tiesioginio veikimo tarptautinė sutartis iškart tampa nacionalinės teisinės sistemos dalimi (pvz., Belgijoje ir Nyderlanduose);

24 Vadapalas, V., *op. cit.*, p. 45.

25 Akehurst, M.; Malanczuk, P., *supra* note 21, p. 95–105.

26 *Ibid.*

27 Tarptautinės teisės ir valstybės vidaus teisės santykis. Mykolo Romerio universitetas [interaktyvus]. Vilnius [žiūrėta 2008-10-05]. <[http://mrui.lt/mru\\_lt\\_dokumentai/katedros/tarptautines\\_teises\\_katedra](http://mrui.lt/mru_lt_dokumentai/katedros/tarptautines_teises_katedra)>.

28 Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės. 27 straipsnis „Vidaus teisė ir sutarčių laikymasis“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 13-480.

29 Baev, S. A., *supra* note 2, p. 11–12.



- kai tarptautinė sutartis yra netiesioginio veikimo, tarptautinę sutartį būtina ratifikuoti, t. y. gauti įgaliotos valdžios institucijos specialų pritarimą (daugumoje demokratinių valstybių, taip pat Lietuvoje);
- šalyse, besilaikančiose dualistinės koncepcijos, tarptautinės sutarties nuostatos valstybių viduje tampa privalomos tik priėmus specialų įstatymą, kurio tekste išdėstytos tarptautinės sutarties nuostatos. Tai yra būtina tarptautinės mokestinės sutarties individuali transformacija (pvz., Didžiojoje Britanijoje, Danijoje, Kanadoje, Indijoje ir kt.).

Nors šalyse, besilaikančiose monistinės arba dualistinės koncepcijos, tarptautinių mokestinių sutarčių statusas nėra vienodas, abiem atvejais sutarčių normomis, jei laikomasi jų transformavimo ar inkorporavimo procedūros, remiamasi kartu su nacionalinės mokesčių teisės aktais ir reguliuojant tarptautinius mokestinius santykius jos netgi turi prioritetą prieš nacionalinių įstatymų normas. Šalyse, besilaikančiose dualistinės koncepcijos, sutarčių sudarymas gali būti ribotas ar net neleistinas be jų denonsavimo priimančią įstatymo aktą, nustatantį kitokią apmokestinimo tvarką, negu numatyta atitinkama sutartimi, o šalyse, kuriose vadovaujama monistine koncepcija, pripažįstančiose tarptautinės teisės viršenybę, apriboti ar nutraukti nurodytų sutarčių taikymą galima tik iš dalies ar visiškai jas denonsavus.

### 3. Tarptautinių mokestinių sutarčių statusas pagal Europos Bendrijos teisę

Europos Bendrija sudaro naują tarptautinės teisės sistemą, o valstybės tam tikrose nustatytose srityse apribojo savo suverenias teises<sup>30</sup>. Skirtingai nei tarptautinė teisė, kuri yra susijusi su konfliktų tarp skirtingų valstybių įstatymų sprendimu, Europos Bendrijos teisė yra skirta integracijai tarp valstybių narių skatinti, todėl išreiškia labiau išplėtotą teisinę tvarką nei tarptautinė teisė ir sukuria tiesioginius teisinius padarinius. Didelė ES teisės normų dalis skirta tam, kad suteiktų teises arba sukurtų pareigas nacionalinės teisės subjektams, todėl tokios normos turi veikti tiesiogiai valstybių narių vidaus teisėje. Nacionaliniai įstatymų leidybos organai neturi teisės jų keisti arba panaikinti, o kolizijos atveju Europos Bendrijos teisė yra aukščiau nacionalinės teisės<sup>31</sup>. Nors iš EB sutarties nėra besąlygiškai aišku, kad Europos Bendrijos teisė turi būti viršesnė, ETT išvedė šį principą iš EB sutarties 5 straipsnio<sup>32</sup>, pabrėždamas, kad „EEB sutartis nustatė savą teisinę sistemą, kuri, Sutarčiai įsigaliojus, buvo integruota į valstybių narių teisinę sistemą ir kurią privalo taikyti jų teismai“<sup>33</sup>. Tai reiškia, kad ES teisė turi viršenybę jos kompetencijai priskirtais klausimais nacionalinės teisės normų atžvilgiu.

30 Case 26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend&Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration* [1963] ECR 00001. B dalis, trečiasis paragrafas.

31 Tatham, F. A., *supra* note 11, p. 54.

32 *Ibid.*

33 Case 6/64, *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* [1964] ECR II-00585. Žr. dalį dėl pareiškimo, kad teismas turėjo taikyti nacionalinę teisę.

Kalbant apie tarptautinių mokestinių sutarčių ir Europos Sąjungos teisės santykių teisės aktų hierarchijoje, reikėtų akcentuoti, kad valstybių narių sudarytos mokestinės sutartys nėra lygiavertės ne tik savo turiniu, bet ir subjektų bei sudarymo laiko prasme. Remiantis šiais kriterijais būtų galima skirti:

- a) konkrečios ES valstybės narės mokestines sutartis, sudarytas su:
  - kitomis ES valstybėmis narėmis;
  - su trečiosiomis šalimis.
- b) mokestines sutartis, sudarytas:
  - prieš valstybei įstojant į ES;
  - jau esant ES nare.

Visos mokestinės sutartys, sudarytos tarp ES valstybių narių, negali prieštarauti EB sutarties nuostatomis. Kitaip tariant, Europos Sąjungos teisė kolizijos atveju turi pirmumą tokių mokestinių sutarčių atžvilgiu. Ši taisyklė galioja tiek mokestinėms sutartims, kurias valstybės narės sudarė prieš EB sutarties nuostatų įsigaliojimą joms (t. y. prieš jų įstojimą į ES), tiek ir sutartims, kurios būtų sudarinėjamos po to<sup>34</sup>.

Dėl ES teisės viršenybinio vaidmens jos nuostatos turės pirmenybę taip pat ir prieš tarptautinių sutarčių, kurias ES valstybės sudaro su trečiosiomis šalimis, normas<sup>35</sup>. Tai reiškia, kad tarptautiniai susitarimai, kuriuos valstybės sudaro su trečiosiomis šalimis jau būdamos ES narėmis, privalo nepažeisti EB sutarties nuostatų. Savaimė suprantama, kad ir visos mokestinės sutartys negali prieštarauti EB sutarties nuostatomis. Kitaip tariant, Europos Sąjungos teisė kolizijos atveju turi pirmumą tokių mokestinių sutarčių atžvilgiu.

Vadovaujantis EB sutarties 307 straipsnio nuostatomis EB sutartis nepakeičia ir nepanaikina jokių tarptautinių susitarimų, sudarytų tarp valstybių ES narių ir trečiųjų valstybių iki tokių ES valstybių narių įstojimą į Europos Sąjungą dienos<sup>36</sup>. Tokios EB sutarties nuostatos yra numatytos tam, kad valstybės narės nepažeidintų savo tarptautinių įsipareigojimų trečiųjų šalių atžvilgiu. Šią išvadą patvirtina ir ETT konstatuodamas, kad EB sutarties 307 straipsnis taikomas kiekvienam tarptautiniam susitarimui, tačiau toks leidimas nukrypti nuo Europos Bendrijos teisės yra tik galimybė konkrečiai valstybei narei įgyvendinti savo tarptautinius įsipareigojimus ir niekaip neįpareigoja pačios Europos Bendrijos trečiosios šalies atžvilgiu<sup>37</sup>.

Tačiau pagal to paties EB sutarties 307 straipsnio 2 dalį valstybės narės įpareigojamos imtis visų reikiamų priemonių šalinamos galimus nurodytų mokestinių sutarčių nuostatų ir ES teisės normų skirtumus, kad ištaisytų susidariusią padėtį, ten kur reikia netgi denonsuodamos atitinkamą tarptautinį susitarimą<sup>38</sup>.

34 Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. 10 straipsnis. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 2-2.

35 Hofbauer, I. *Tax Treaty Interpretation in Austria*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, 2000.

36 Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis.

37 Case 812/79, *Attorney General v. Juan C. Burgoa* [1980] ECR 02787.

38 EC Law and Tax Treaties [Interaktyvus] *Working Document for the Workshop of Experts. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union*. Brussels, 2005 [žiūrėta 2006-12-05]. <[http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/ECLawTaxTreaties.en.pdf](http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties.en.pdf)>.

#### 4. Mokestinių sutarčių statusas Lietuvos teisės sistemoje

Lietuvos Respublikos Konstitucija tiesiogiai nepateikia išsamaus Lietuvos Respublikos teisės šaltinių sąrašo. Beje, tokio sąrašo nustatymas nėra dažnas reiškinys ir kitų valstybių konstitucinėje praktikoje<sup>39</sup>. Išsamaus Lietuvos Respublikos teisės šaltinių sąrašas ir šaltinių hierarchija nenurodyta ir kituose Lietuvos Respublikos įstatymuose. Nepaisant to, tarptautinių sutarčių vietą Lietuvos Respublikos teisės sistemoje lemia specialiai tarptautinėms sutartims skirto Lietuvos Respublikos Konstitucijos 138 straipsnio ir Tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnio nuostatos. Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalis nustato, kad „Tarptautinės sutartys, kurias ratifikavo Lietuvos Respublikos Seimas, yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis.“<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnio 1 dalis leidžia laikyti Lietuvos Respublikos vidaus teisės dalimi visas Lietuvos Respublikos tarptautines sutartis, nustatydamas, kad „įsigaliojusias Lietuvos Respublikos tarptautines sutartis privaloma vykdyti.“<sup>41</sup> Pagal Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnio 2 dalies nuostatas, kilus kolizijai tarp ratifikuotos sutarties ir nacionalinių įstatymų bei kitų teisės aktų, taikomas tarptautinės sutarties viršenybės principas.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnyje taip pat akcentuojamas tarptautinių sutarčių viršenybės principas: „jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės“<sup>42</sup>.

Kita vertus, 2003 m. balandžio 16 d. Atėnuose pasirašius Lietuvos ir kitų devygnių Vidurio ir Rytų Europos valstybių stojimo į Europos Sąjungą sutartį<sup>43</sup>, Lietuva nuo 2004 m. gegužės 1 d. tapo visateise ES valstybe nare. Ši narystė įpareigojo Lietuvą dar iki narystės Europos Sąjungoje suderinti ir savo nacionalinėje teisėje įtvirtinti didžiąją daugumą Europos Sąjungos teisės reikalavimų. ES teisės normų veikimą ir taikymą Lietuvos teisės sistemoje reguliuoja 2004 m. liepos 13 d. konstitucinis aktas „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“, kuris nustato, kad: „Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kykla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus.“<sup>44</sup>

Iš tikrųjų konstitucinis aktas neįtvirtina, jog ES teisės normos turi pirmenybę prieš Lietuvos Respublikos Konstituciją. Jis taip pat nepakeičia Konstitucijos 7 straipsnio

39 Vadapalas, V., *supra* note 23, p. 62.

40 Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014.

41 Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 60-1948.

42 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. IX-2112.

43 Įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d., prieš tai ratifikavus visoms ją pasirašiusioms ES valstybėms narėms.

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

1 dalies nuostatos, skelbiančios, kad negalioja joks įstatymas ar teisės aktas, priešingas Konstitucijai. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad visa nacionalinė teisė turi neprieštarauti EB sutarties nuostatoms, būtų galima teigti, kad mokestinių sutarčių nuostatos taip pat turėtų būti suderintos su EB sutartimi. Lietuvos mokestinės sutartys, kurios sudarytos su trečiosiomis šalimis iki Lietuvos narystės Europos Sąjungoje, gali prieštarauti EB sutarčiai ir Lietuva teisėtai galės vykdyti iš jų kylančius savo tarptautinius įsipareigojimus nepažeisdama Europos Sąjungos teisės.

Tikimybė, kad Lietuvos Respublikos tarptautinės sutarties arba ES teisės nuostata prieštarautų Konstitucijai, nėra didelė. Net jei toks prieštaravimo klausimas iškiltų, jis galėtų būti sprendžiamas taikant nacionalinės teisės atitikties tarptautinei teisei ar ES teisei prezumpciją. Reikia pabrėžti, kad ES teisės normos priimamos gerbiant valstybių narių konstitucines tradicijas ir nacionalinę tapatybę. Tai įtvirtinta Europos Sąjungos sutarties 6 straipsnyje. Tačiau, kilus prieštaravimui tarp ES teisės ir nacionalinės teisės normos, taip pat ir konstitucinės, ir nepavykus jo suderinti taikant atitikties ES teisei prezumpciją, reikia taikyti ETT jurisprudencijoje aiškiai suformuluotą taisyklę, pagal kurią „nacionalinis teisėjas, taikantis, kiek leidžia jo kompetencija, Europos Bendrijos teisės normas, privalo prirėkusi užtikrinti šių normų galią pats nusprenddamas netaikyti bet kokios joms prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos, neprašydamas ir nelaukdamas, kad ši nuostata prieš tai būtų panaikinta išleidžiant įstatymus arba taikant kitokias konstitucines procedūras“<sup>45</sup>.

## Išvados

Valstybinės mokesčių sistemos buvo kuriamos ne vieną šimtmetį. Jos susiformavo savitos, nulemtos skirtingos istorinės, teisinės, ekonominės valstybių raidos, susiklosčiusių tradicijų. Globalizacija metė sudėtingą iššūkį, reikalaujantį iš esmės keisti subjektų apmokestinimo tvarką taip, kad naujomis visuomeninių santykių sąlygomis skatintų žmogaus intelektualinę veiklą, visuotinės gerovės kūrimą. Viena iš problemų, trugdančių socialinei, ekonominei raidai – tarptautinis dvigubas apmokestinimas. Nagrinėjant šią problemą straipsnyje prieita prie šių išvadų:

1. Sparčiai plečiantis globalizacijos procesams, vis didesnę reikšmę įgyja tarptautinių ekonominių (taip pat ir mokestinių) santykių teisinis reguliavimas. Lietuvoje ir kitose ES valstybėse narėse tarptautinio apmokestinimo klausimus reguliuoja iškart trys savarankiškos teisės šaltinių grupės: nacionalinės teisės, tarptautinės teisės ir Europos Bendrijos teisės šaltiniai.

2. Tarptautinė teisė reikalauja, kad valstybės sąžiningai vykdytų savo tarptautinius įsipareigojimus, tačiau šio vykdymo detales pačios valstybės gali laisvai pasirinkti pagal savo vidaus teisės sistemas.

3. Tarptautinių sutarčių taikymas atskirose valstybėse priklauso nuo valstybės teisės sistemos bei joje atsispindinčios doktrinos. Valstybėse, kuriose vyrauja dualistinis

45 Vadapalas, V., *supra* note 23, p. 62.

požiūris, tarptautinės teisės normos inkorporuojamos į nacionalinę teisę. Tuo tarpu šalyse, besilaikančiose monistinės koncepcijos, jau įstatymiškai įtvirtinta tarptautinės teisės šaltinių viršenybė prieš nacionalines teises sistemas.

4. ES teisės normos integruotos į valstybių narių teisinę sistemą ir veikia tiesiogiai valstybių narių vidaus teisėje, todėl mokesstinės sutartys, sudarytos tarp ES valstybių narių ir trečiųjų šalių, negali prieštarauti EB sutarties nuostatomis. O sudarytos iki pirmųjų įstojimo į Europos Sąjungą – EB sutartis nedaro įtakos, tačiau visos valstybės narės turi siekti pašalinti egzistuojančius nesuderinamumus su EB sutartimi.

5. ES teisės normų veikimą ir taikymą Lietuvos teisės sistemoje reguliuoja Konstitucinis aktas „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“. Jis nustato, kad ES teisės normos yra Lietuvos teisinės sistemos dalis, o kilus kolizijai su Lietuvos teisės normomis turi viršenybę. Taigi šalies nacionalinė teisė turi neprieštarauti EB sutarties nuostatomis. Mokesčių sutarčių (išskyrus sudarytas iki narystės ES) nuostatos taip pat turėtų būti suderintos su EB sutartimi.

Lietuvos istorinė patirtis gerokai skiriasi nuo ES valstybių narių senbuvė, todėl šis straipsnis, skirtas mokesčių teisės šaltinių analizei, nukreipia atlikti išsamią šalies mokesčių teisės analizę siekiant atskleisti atitinkamų teisės aktų įgyvendinimo būdų savitumus, jų suderinamumą su ES ir tarptautinės teisės nuostatomis.

## Literatūra

- Akehurst, M.; Malanczuk, P. *Šiuolaikinis tarptautinės teisės įvadas*. Vilnius: Eugrimas, 2000.
- Baev, S. A. *Soglašėnija ob izbėžanii dvojnogo nalogoobložėnija mežu Rosijėj i gosudarstvami-člėnami ĖS: sravnitelno-pravovojė is-slėdovaniėjė*. Moskva: Voltėrs Kluvėr, 2007.
- Baker, P. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. Second Edition. London: Sweet & Maxwell, 1994.
- Buškevičiūtė, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003.
- Case 26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration* [1963] ECR 00001.
- Case 6/64, *Flaminio Costa v. E.N.E.L* [1964] ECR II-00585.
- Case 812/79, *Attorney General v. Juan C. Burgoa* [1980] ECR 02787.
- EC Law and Tax Treaties. [Interaktyvus] *Working Document for the Workshop of Experts*. European Commission, Directorate-Gener
- ral Taxation and Customs Union*. Brussels, 2005 [žiūrėta 2006-12-05]. <[http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/ECLawTaxTreaties.en.pdf](http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties.en.pdf)>.
- Gabartas, H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. *Jurisprudencija*. 2007, 9(99).
- Hofbauer, I. *Tax Treaty Interpretation in Austria*. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, 2000.
- Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 2-2.
- Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvenimo koreguojant asocijuotų įmonių pajamas. [1990] *OL*, L 436.
- Lariutina, I. A. *Izbėžaniė dvojnogo nalogoobložėnija i uklonėniėjė ot uplaty nalogov v mėž-dunarodnom nalogovom pravė*. Dis. Kand. jurid. nauk: 12.00.14. Moskva: RGB, 2003.
- Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014.

- Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 111-4123.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. IX-2112.
- Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 60-1948.
- Marcijonas, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
- Šėpėnko, R. A. *Antidėpingovijų procės*. Moskva: Dėlo, 2002.
- Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos sandoriams, kuriais įvairių valstybių narių bendrovės susijungia, skykla, perduoda turtą ir keičiasi akcijomis. [1990] *OL*, L 225.
- Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse. [1990] *OL*, L 225.
- Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. [2003] *OL*, L 157.
- Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. [2003] *OL*, L 157.
- Tarptautinės teisės ir valstybės vidaus teisės santykis. Mykolo Romerio universitetas. [interaktyvus]. Vilnius [žiūrėta 2008-10-05]. <[http://mrui.lt/mru\\_lt\\_dokumentai/katedros/tarptautines\\_teises\\_katedra](http://mrui.lt/mru_lt_dokumentai/katedros/tarptautines_teises_katedra)>.
- Tatham, F. A. *Europos Sąjungos teisė*. Vilnius: Eugrimas, 1999.
- Vadapalas, V. *Tarptautinė teisė*. Vilnius: Eugrimas, 2006.
- Vienos konvencija „Dėl diplomatinė santykių“. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 83-2455.
- Vienos konvencija dėl konsulinių santykių. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 83-2456.
- Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 13-480.

## POSITION AND ROLE OF TAX TREATIES IN THE HIERARCHY OF THE SOURCES OF LEGAL REGULATION ON INTERNATIONAL TAXATION

Ainė Lučinskienė, Vladas Rimkus

Mykolas Romeris University, Lithuania

**Summary.** *Due to the rapidly enhancing globalization process, legal regulation of international economic (as well as taxation) relations is becoming more and more important. Taxation issues in Lithuania and other EU Member States are regulated by three independent groups of the sources of law: national law, international law and European Community sources of law.*

*The article aims to analyze how national, international and European Community legal norms correlate in states that are parties to international tax treaties, and what position double taxation agreements take in the hierarchy of the sources of legal regulation on international taxation.*



*International law does not ignore national law. It merely requires the states to carry out their international obligations conscientiously. However, under their own internal legal systems they are free to choose the technicalities of such implementation.*

*The application of international treaties depends not only on the provisions of a specific tax treaty but also on the state legal system and the doctrine reflected in it: monistic or dualistic. In the majority of states (as a rule, Anglo-Saxon legal systems) the dualistic approach is predominant—international and national law are considered to be separate systems and, thus, the incorporation of international norms into national law is necessary. Meanwhile, the majority of EU Member States (as well as Lithuania) follow the monistic approach by entrenching the supremacy of the sources of international law over national legal systems.*

*EU legal norms are integrated into the Member States' legal systems and operate directly within their internal legislation. Thus, tax treaties drawn up between EU Member States and third parties, upon the accession of the former to the EU, cannot be in conflict with the provisions of the European Community Treaty (EC Treaty), whereas tax treaties drawn up prior to the accession to the EU are not influenced by the EC Treaty. However, all Member States have to strive to eliminate the existing incompatibilities with the EC Treaty.*

*The Constitutional Act 'On Membership of the Republic of Lithuania in the European Union' establishes that EU legal norms are part of the Lithuanian legal system, and in case of a collision with the Lithuanian legal norms the former are supreme. Thus, all national law has to be in conformity with the provisions of the EC Treaty. The provisions of tax treaties (except those drawn up prior to the accession to the EU) also have to be in line with the EC Treaty.*

**Keywords:** *international law, European Union legislation, tax, international double taxation, tax treaties, directive, dualism, monism.*

---

**Ainė Lučinskienė**, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros doktorantė. Mokslinių tyrimų kryptis: tarptautinis dvigubas apmokestinimas.

**Ainė Lučinskienė**, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Finance and Taxes, doctoral student. Research interests: international double taxation.

---

**Vladas Rimkus**, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Tarptautinės prekybos ir muitų katedros docentas. Mokslinių tyrimų kryptys: tarptautinė prekyba, mokesčiai ir apmokestinimas.

**Vladas Rimkus**, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of International Trade and Customs, associate professor. Research interests: international trade, taxes and taxation.