

## **DISKRIMINACIJOS PILIETYBĖS PAGRINDU SAMPRATA: LYGINAMOJI TARPTAUTINĖS MOKESČIŲ TEISĖS IR EUROPOS BENDRIJOS TEISĖS ANALIZĖ**

**Doktorantas Herkus Gabartas**

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra  
Ateities g. 20, 2057 Vilnius  
Telefonas 271 45 21  
Elektroninis paštas h.gabartas@takas.lt

*Pateikta 2003 m. balandžio 24 d.*

*Parengta spausdinti 2003 m. lapkričio 11 d.*

*Recenzavo Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės ir administracinės teisės katedros docentas dr. **Bronius Sudavičius** ir Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės katedros docentas dr. **Ignas Vėgėlė***

### **S a n t r a u k a**

Piliečių diskriminacijos draudimo principas skelbia, kad visi įstatymai turi būti taikomi vienodai visiems asmenims nepaisant jų pilietybės. Šiame straipsnyje autorius aiškina, kaip Europos Bendrijos valstybės narės ši bendro pobūdžio principą interpretuoja ir taiko nacionalinio tiesioginio apmokestinimo kontekste.

Visose tarp Europos Bendrijos valstybių narių sudarytose dvišalėse tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra įtvirtina piliečių diskriminacijos draudimo principas. Šis principas skelbiamas ir Europos Bendrijos steigimo sutartyje. Pasitelkdamas lyginamąjį metodą, straipsnyje autorius analizuoja, kaip diskriminacija pilietybės pagrindu yra suprantama pagal tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės nuostatas. Straipsnio pabaigoje apibendrinami esminiai šių dviejų teisės šaltinių panašumai ir skirtumai bei atskleidžiamos pagrindinės problemos, kylančios iš nevienodo diskriminacijos draudimo principo interpretavimo tarptautinėje mokesčių teisėje ir Europos Bendrijos teisėje.

Teisė apmokestinti yra vienas iš pagrindinių kiekvienos suverenios valstybės požymių: „valdyti reiškia teisę rinkti mokesčius“ [1, p. 26]. Tarptautinė viešoji teisė, įskaitant paprotinės teisės normas, nedraudžia valstybei, įgyvendinančiai šią savo suverenią teisę, mokesčių tikslais skirtingai interpretuoti, iš vienos pusės, savo valstybės piliečius ir, iš kitos pusės, užsienio piliečius arba asmenis, neturinčius pilietybės [2, p. 53]. Tai iš esmės reiškia, kad valstybės suvereni „teisė diskriminuoti“ kitos valstybės piliečius gali būti apribota tik tuomet, jei visos valstybės tarpusavyje savanoriškai susitaria nediskriminuoti viena kitos piliečių<sup>1</sup>. Tuo tarpu jei tam tikros suverenios valstybės nesieja jokie sutartiniai santykiai su kita užsienio šalimi, ta valstybė bet kada gali taikyti kitos užsienio šalies piliečiams mažiau palankias apmokestinimo taisykles nei tos, kurios yra taikomos savo valstybės piliečiams.

Valstybių tarpusavio susitarimas mokesčių tikslais nediskriminuoti viena kitos piliečių gali būti įtvirtintas įvairiomis formomis. Tradicinė tokio susitarimo forma – tarptautinis susitarimas, kuriame yra nuostata, draudžianti valstybei taikyti savo ir kitos susitariančios valstybės piliečiams skirtingas apmokestinimo taisykles. Toks piliečių diskriminacijos draudimo

---

<sup>1</sup> Terminas „diskriminuoti“ mokesčių teisės kontekste tradiciškai reiškia skirtingai traktuoti mokesčių tikslais asmenis dėl priežasčių, kurios yra „nepagrįstos, ginčytinos arba nesvarbios“, arba, kitais žodžiais, – diferencijuoti be protingo ar išskirtinio pagrindo [3, p. 74].

principas įtvirtintas bene kiekvienoje valstybių sudarytoje sutartyje, skirtoje tarptautiniam dvigubam apmokestinimui išvengti, todėl šio principo laikosi visos tokia sutartį sudariusios valstybės. Antra vertus, panašus, tik daug universalesnio pobūdžio<sup>1</sup> diskriminacijos draudimo principas įtvirtintas ir Europos Bendrijos steigimo sutartyje (EB sutartis)<sup>2</sup>. Šio principo privalo laikytis visos Europos Bendrijos (EB)<sup>3</sup> valstybės narės. Atsižvelgiant į tai, kad visos EB valstybės narės tarpusavyje yra sudariusios dvišales tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, galima teigti, jog mokesčinę diskriminaciją pilietybės pagrindu Europos Bendrijoje draudžia iš esmės dvejopo pobūdžio tarptautinės teisės aktai: tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir EB sutartis<sup>4</sup>.

Kadangi didžiojoje daugumoje pasaulio valstybių, įskaitant ir Lietuvą, taikomos nacionalinės tiesioginių mokesčių sistemos nėra pagrįstos mokesčių mokėtojų skirstymu į piliečius ir nepiliečius, ir vietoj to mokesčių mokėtojai skirstomi į rezidentus ir nerezidentus<sup>5</sup>, iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti, kad diskriminacija pilietybės pagrindu yra visiškai nesvarbi mokesčių teisei kategorija. Tačiau taip manyti būtų labai klaidinga, ypač kiek tai susiję su nacionaliniu tiesioginiu apmokestinimu EB valstybėse narėse. Diskriminacijos pilietybės pagrindu draudimas yra labai svarbus EB valstybių narių nacionalinei mokesčių teisei, nes EB teisėje<sup>6</sup> vartojama piliečių diskriminacijos kategorija suprantama labai plačiai: tam tikrais atvejais EB sutartyje įtvirtintos bendro pobūdžio nuostatos, draudžiančios diskriminaciją pilietybės pagrindu, interpretuotinos ir kaip draudžiančios mokesčių mokėtojų diferencijavimą jų rezidavimo vietos pagrindu.

Taigi išplėstinė diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata EB teisėje, pagal kurią rezidentai tam tikrais atvejais negali būti apmokestinami kitaip nei nerezidentai, yra akivaizdžiai nesuderinama su diskriminacijos pilietybės pagrindu samprata pagal tarptautinę mokesčių teisę<sup>7</sup>, kuri pateisina skirtingą rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo tvarką visais atvejais. EB teisė leidžia EB valstybei narei taikyti nevienodą rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo tvarką tik tuomet, jei toks apmokestinimas nesukuria kitos EB valstybės narės piliečių diskriminacijos. Tuo ji skiriasi nuo tarptautinės mokesčių teisės. Atsakyti į klausimą, ar rezidentams ir nerezidentams taikoma skirtinga apmokestinimo tvarka sukuria diskriminaciją pilietybės pagrindu, paprastai būna labai sunku, todėl EB valstybių narių nacionaliniai teismai vis dažniau priversti kreiptis šiuo klausimu į Europos Teisingumo Teismą.

Todėl, siekiant atskleisti pagrindines šio konflikto tarp tarptautinės mokesčių teisės ir EB teisės priežastis ir ištakas, šiame straipsnyje nagrinėjama, kaip užsienio piliečių diskriminacija suprantama pagal tarptautinę mokesčių teisę, paskui aiškinamasi, kaip ši diskriminacija suprantama pagal EB teisę, ir galiausiai straipsnio pabaigoje pateikiamos išvados, išryškinančios pagrindinius skirtumus tarp tarptautinės mokesčių teisės ir EB teisės (tiek, kiek tai

---

<sup>1</sup> Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintas piliečių diskriminacijos draudimo principas, skirtingai nuo tarptautinėje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje skelbiamo principo, yra taikomas ne tik apmokestinimo srityje, bet ir visose kitose srityse, kurių atžvilgiu taikytina Europos Bendrijos steigimo sutartis.

<sup>2</sup> 1957 m. kovo 25 d. Romos sutartimi buvo įsteigta Europos Ekonominė Bendrija, kuri 1992 m. Maastrichto sutartimi buvo pervadinta į Europos Bendriją. Toliau šiame straipsnyje Europos Bendrijos steigimo sutartis bus vadinama EB sutartimi.

<sup>3</sup> Europos Bendrija yra viena iš trijų Bendrijų. Europos Bendrijos (EB) terminas šiame straipsnyje vartojamas 1957 m. Romos sutartimi įkurtai Europos Ekonominėi Bendrijai, 1992 m. Maastrichto sutartimi pervadintai į Europos Bendriją, apibrėžti.

<sup>4</sup> Diskriminaciją pilietybės pagrindu draudžia ir bene kiekvienos EB valstybės narės nacionaliniai įstatymai, tačiau nacionalinė teisė šiuo požiūriu nebus analizuojama, nes tokia analizė peržengtų mūsų tyrimo ribas.

<sup>5</sup> Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [4] visus mokesčių mokėtojus skirsto į nuolatinius ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus (2 str. 2 d.), o Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas [5] visus mokesčių mokėtojus skirsto į Lietuvos ir užsienio apmokestinamuosius vienetus (2 str. 1 d.).

<sup>6</sup> Šiame straipsnyje terminas „Europos Bendrijos teisė“ vartojamas 1957 m. kovo 25 d. Romos sutarties pagrindu atsiradusiai teisei apibrėžti.

<sup>7</sup> Nors teisės moksle iki šiol taip ir nepavyko pasiekti bendros nuomonės dėl paties tarptautinės mokesčių teisės apibrėžimo, vis dėlto dauguma autorių sutaria (žr. [6, p. 11; 7, p. 138]), kad pagrindinis tarptautinės mokesčių teisės šaltinis yra dvišalės arba daugiašalės tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Todėl nesileisdami į diskusijas dėl paties tarptautinės mokesčių teisės apibrėžimo šiame straipsnyje terminą „tarptautinė mokesčių teisė“ vartosime apibrėždami tą teisę, kuri atsiranda tarpvalstybinių sutarčių dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo pagrindu.

susiję su diskriminacijos pilietybės pagrindu draudimu) bei atskleidžiančios dėl šių skirtumų kylančias pagrindines problemas.

## I. Užsienio piliečių diskriminacijos samprata pagal tarptautinės mokesčių teisės nuostatas

Šiuo metu visos tarp EB valstybių narių sudarytos dvišalės tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys iš esmės pagrįstos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos<sup>1</sup> parengta Pavyzdine tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija (toliau – EBPO konvencija) [8]<sup>2</sup>. Šia EBPO konvencija ir jos komentaru neretai vadovaujasi ir nacionaliniai teismai, besiaiškinantys valstybių sudarytų tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių turinį. Todėl analizuojant diskriminacijos pagal tarptautinę mokesčių teisę sampratą toliau bus remiamasi tomis diskriminacijos draudimo nuostatomis, kurios yra įtvirtintos EBPO konvencijoje.

Diskriminacijos pilietybės pagrindu draudimo principas įtvirtintas EBPO konvencijos 24(1) straipsnyje „Nediskriminacija“:

„Sutartį sudarančios šalies piliečių bet koks apmokestinimas arba bet kokie su juo susiję reikalavimai kitoje sutartį sudarančioje šalyje neturi būti kitokie arba didesni negu tos kitos šalies piliečių esamas arba galimas apmokestinimas ir su juo susiję reikalavimai *esant vienodoms aplinkybėms, ypač atsižvelgiant į rezidenciją* [...]“<sup>3</sup>.

Ši nuostata [...] taip pat yra taikoma asmenims, kurie nėra vienos ar abiejų sutartį sudarančių šalių rezidentai“<sup>4</sup>.

EBPO konvencijos 3(1) (f) straipsnyje toliau paaiškinama, kad terminas „pilietis“ EBPO konvencijoje reiškia:

„(i) bet kurį fizinį asmenį, turintį sutartį sudarančios šalies pilietybę;

(ii) bet kurį juridinį asmenį, bendriją ar asociaciją, tokį savo statusą įgijusius pagal sutartį sudarančioje šalyje veikiančius įstatymus“.

Vadinasi, jei Danijos pilietis (įmonė) gauna pajamų iš Vokietijos, tuomet Vokietija negali taikyti Danijos piliečiui (įmonei) mažiau palankių apmokestinimo taisyklių nei tos, kurios taikomos Vokietijos piliečiams (įmonėms)<sup>5</sup>. Tačiau ši taisyklė taikoma tik esant esminei sąlygai, kad Danijos piliečio ir Vokietijos piliečio aplinkybės yra vienodos, ypač kiek tai yra susiję su jų rezidencija (pvz., kai tiek Danijos, tiek ir Vokietijos pilietis abu laikomi Vokietijos rezidentais ir abu gauna tokios pat rūšies pajamas).

Taigi EBPO konvencijoje įtvirtinta nediskriminacijos nuostata nėra tam tikra „lygybės“ nuostata, nes ji nesuteikia užsienio valstybių piliečiams visais atvejais tokių pat teisių ir pareigų, kokias turi „namų“ valstybės piliečiai. Jei taip būtų, valstybė turėtų apmokestinti tiek rezidentus, tiek ir nerezidentus taikydama visiškai vienodas taisykles, – o tai nėra tas rezultatas, kurio siekiama EBPO konvencijoje įtvirtinta diskriminacijos draudimo nuostata [1, p. 73]. Šia nuostata siekiama užtikrinti, kad „pilietybė“ nebūtų tas vienintelis kriterijus, pagal kurį būtų diferencijuojamos nacionalinės apmokestinimo taisyklės – nebus diskriminacijos, jei dėl priežasčių, nesusijusių su asmens pilietybe, vietiniai piliečiai apmokestinimo tikslais bus traktuojami palankiau nei užsienio piliečiai [1, p. 76]. Taigi EBPO konvencijos 24(1)

<sup>1</sup> Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*) buvo įkurta 1961 m., reorganizavus iki tol egzistavusią Europos ekonominio bendradarbiavimo organizaciją (angl. *Organisation for European Economic Co-operation, OEEC*).

<sup>2</sup> Šiuo požiūriu Lietuva nėra išimtis: visos Lietuvos su užsienio valstybėmis sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (tam tikros išimties yra įtvirtintos sutartyje su JAV) iš esmės remiasi EBPO konvencijos tekstu.

<sup>3</sup> Išskirta autoriaus.

<sup>4</sup> EBPO konvencijos 24(1) straipsnis yra taikomas skirtingai asmenų kategorijai nei visi kiti EBPO konvencijos straipsniai: remiantis 1 straipsniu EBPO konvencijos teikiama pranašumais gali pasinaudoti tik susitariančių valstybių *rezidentai*, tuo tarpu pagal 24(1) straipsnį asmuo, kuris yra susitariančios valstybės *pilietis*, gali remtis 24 straipsnyje įtvirtinta nediskriminacine nuostata, net jei jis nėra nė vienos iš susitariančių valstybių rezidentas; žr. EBPO konvencijos 24 straipsnio komentarą [8].

<sup>5</sup> Danijos ir Vokietijos valstybių piliečiai kartu gali būti tiek Danijos, tiek Vokietijos, tiek ir bet kurios kitos valstybės rezidentai.

straipsnyje netiesiogiai pripažįstama, kad net jei susitariančios valstybės ir negali diskriminuoti mokesčių mokėtojų remdamosi pilietybės kriterijumi, vis dėlto jos gali diferencijuoti nacionalinių mokesčių įstatymų taikymą skirtingiems asmenims pagal kitus nei pilietybės kriterijus, pavyzdžiui, pagal mokesčių mokėtojų rezidavimo vietos kriterijų. Todėl, pavyzdžiui, jei Danija taiko mažiau palankias apmokestinimo taisykles Vokietijos rezidentui (palyginti su taisyklėmis, taikomomis Danijos rezidentams), toks Vokietijos rezidentas, net jei jis kartu yra ir Vokietijos pilietis, negalės remtis diskriminacijos draudimo nuostata, įtvirtinta 24(1) straipsnyje, nes jis nėra laikomas Danijos rezidentu.

Kitais tariant, EBPO konvencijos 24(1) straipsnis pagrįstas neginčijama prielaida, kad „namų“ valstybės piliečio rezidentų situacija nėra tokia pati kaip užsienio valstybės piliečio, kuris kartu yra ir nerezidentas [9, p. 298]; minėtas straipsnis nedraudžia diskriminacijos nerezidentų atžvilgiu, jis draudžia diskriminaciją vien tik pilietybės pagrindu. Todėl EBPO konvencija nesulygina rezidento ir nerezidentų teisių, nes yra neginčijamai preziumuojama, kad šių asmenų situacijos yra skirtingos (nesulyginamos).

Vadinasi, norint pasinaudoti EBPO konvencijos 24(1) straipsniu svarbiausia reikia nustatyti, ar lyginamų asmenų (t. y., asmens, kurio atžvilgiu taikoma tariamai diskriminacinė taisyklė, ir asmens, kuriam taikoma kita daug palankesnė mokesstinė taisyklė) aplinkybės yra vienodos. Jei lyginamų asmenų aplinkybės yra vienodos, diskriminacijos draudimo straipsnis taikomas, tuo tarpu jei tokių asmenų aplinkybės nevienodos – diskriminacijos EBPO konvencijos prasme nebus.

Tačiau atsakyti į klausimą, kas yra „vienodos aplinkybės“, nėra taip jau paprasta. 1973 m. Naujosios Zelandijos apeliacinis teismas byloje *United Dominions Trust* [10] sprendė klausimą, ką reiškia terminas „vienodos aplinkybės“ Naujosios Zelandijos ir Didžiosios Britanijos sudarytoje tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, „žodis žodin“ atitinkančioje EBPO konvencija. Diskriminacijos draudimo nuostata šioje byloje bandė remtis Didžiosios Britanijos pagrindine kompanija, kuri, būdama Didžiosios Britanijos rezidente, gavo palūkanas iš Naujosios Zelandijos antrinės bendrovės; kadangi šioms palūkanoms buvo taikomas didesnis mokesčio prie šaltinio tarifas nei tas mokesčio tarifas, kuris būtų taikomas Naujosios Zelandijos rezidentams išmokamų palūkanų atžvilgiu, Didžiosios Britanijos kompanija argumentavo, kad ji yra diskriminuojama, palyginti su vietinėmis Naujosios Zelandijos kompanijomis. Anot Didžiosios Britanijos kompanijos, jos situacija buvo tokia pati kaip ir kitos hipotetinės Naujosios Zelandijos kompanijos, kurios gaunamos palūkanos būtų apmokestintos mažesniu tarifu. Spręsdamas šį ginčą teismas nustatė, kad atsakant į klausimą, ar yra „vienodos aplinkybės“, reikia palyginti užsienio pilietį (įmonę) su hipotetiniu „namų“ valstybės piliečiu (įmone), kurio padėtis visose srityse, išskyrus pilietybę, iš esmės yra *identiška*. Teismas nustatė, kad Didžiosios Britanijos kompanijos ir hipotetinės vietinės Naujosios Zelandijos kompanijos padėtis nebuvo tapati, nes Didžiosios Britanijos kompanija buvo Didžiosios Britanijos rezidentė, tuo tarpu lyginama Naujosios Zelandijos kompanija buvo Naujosios Zelandijos rezidentė. Rezidentų ir nerezidentų padėtis nėra iš esmės tapati, todėl diskriminacijos įrodinėjimo tikslais jie negali būti net lyginami. Dėl to Teismas Didžiosios Britanijos kompanijos skundą dėl diskriminacijos atmetė<sup>1</sup>.

Taigi nerezidentų aplinkybės nėra vienodos arba panašios kaip ir rezidentų. Du mokesčių mokėtojai gali būti lyginami diskriminacijos tikslais tik tuomet, jei jie abu yra arba rezidentai, arba nerezidentai. Jei vienas iš lyginamų asmenų yra nerezidentas, o kitas – rezidentas, tuomet diskriminacijos pagal tarptautinę mokesčių teisę nėra, net jei tokie asmenys apmokestinami skirtingai. Todėl, remiantis EBPO konvencijos 24(1) straipsniu, darytina išvada, kad valstybės neprivalo užsienio piliečių traktuoti taip pat, kaip ir savo valstybės piliečių, jei užsienio piliečiai kartu yra ir nerezidentai.

---

<sup>1</sup> Šia prasme įdomu pabrėžti, kad EBPO konvencijos komentaras [8], aiškindamas termino „vienodos aplinkybės“ reikšmę, kalba apie piliečius, kurių aplinkybės yra *iš esmės panašios* (bet ne *iš esmės identiškos*). Reikalavimas, kad aplinkybės būtų *panašios*, bet ne *identiškos*, turi svarbią reikšmę: aplinkybių panašumo reikalavimas užkerta kelią remtis nediskriminacijos straipsniu, kai diskriminacija įrodinėjama remiantis neesminiais skirtumais [11, p. 68].

Siekiant išsklaidyti visas abejones šiuo klausimu 1992 m. buvo patvirtinta nauja EBPO konvencijos redakcija, kurios 24(1) straipsnis jau tiesiogiai užsimena apie rezidenciją kaip vieną iš pagrindinių kriterijų, kuriuo remiantis galima nustatyti, ar lyginamų asmenų aplinkybės yra vienodos<sup>1</sup>. Taigi buvo dar kartą aiškiai patvirtinta nuomonė, kad EBPO 24(1) straipsnis nedraudžia diskriminacijos, jei tokios diskriminacijos pagrindas yra rezidencija.

Apibendrinant EBPO konvencijoje įtvirtintų diskriminacijos draudimo nuostatų analizę galima konstatuoti, kad tarptautinė mokesčių teisė nereikalauja sulyginti rezidento ir nerezidento mokesstinės padėties, t. y. valstybė gali taikyti skirtingas mokesčines taisykles rezidentų ir nerezidentų atžvilgiu<sup>2</sup>. Nors EBPO konvencijos 24(1) straipsnis aiškiai draudžia diskriminaciją tik pilietybės pagrindu, tačiau šis draudimas nėra taikomas, jei diskriminuojamas kitos valstybės pilietis kartu yra ir kitos valstybės rezidentas<sup>3</sup>. Šia prasme valstybė gali „diskriminuoti“ mokesčių tikslais visus asmenis, kurie nėra tos valstybės rezidentai.

EBPO konvencijos 24(1) straipsnis draudžia tik tokius nacionalinius mokesčių įstatymus, kuriuose, įtvirtinant skirtingas apmokestinimo taisykles, vadovaujamosi išimtinai pilietybės kriterijais; tuo tarpu šis straipsnis nėra taikomas, jei vadovaujamosi kuriuo nors kitu nei pilietybės kriterijumi (pvz., mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta), net jei skirtingų taisyklių taikymas vadovaujantis šiuo kitu kriterijumi sukuria visiškai tokias pat pasekmes, kokios būtų atsiradusios naudojant pilietybės kriterijų. Todėl pasitelkus Bendrijos teisės terminologiją galima teigti, kad tarptautinė mokesčių teisė draudžia tik *tiesioginę* diskriminaciją, bet nedraudžia *netiesioginės* diskriminacijos [11, p. 72]<sup>4</sup>. Tai, kad tarptautinė mokesčių teisė nėra išplėtojusi netiesioginės diskriminacijos koncepcijos, labai susiaurina diskriminacijos draudimo principo taikymo sritį; šiuo požiūriu tarptautinė mokesčių teisė labai skiriasi nuo EB teisės.

## II. Užsienio piliečių diskriminacijos samprata pagal Europos Bendrijos teisės nuostatas

EB sutartyje, kitaip nei EBPO konvencijoje, specialiai nėra kalbama apie užsienio piliečių diskriminaciją mokesčine prasme. Vietoj to EB sutarties 12(1) straipsnyje įtvirtintas bendras principas, kuriuo remiantis draudžiama *bet kokia* kitos valstybės narės piliečių diskriminacija:

„Šios sutarties taikymo srityse, ir nepažeidžiant jokių joje numatytų specialiųjų nuostatų, bet kokia diskriminacija pilietybės pagrindu yra draudžiama“.

Taigi EB valstybė narė negali taikyti tokių nacionalinių įstatymų (įskaitant įstatymus, įtvirtinančius mokesčių teisės normas), kurie sukurtų nevienodas teises savo ir kitos valstybės narės piliečiams. Panašiai kaip ir EBPO konvencijoje, EB sutartyje vartojama sąvoka „piliečiai“ apima ne tik fizinius asmenis, bet ir įmones (juridinius asmenis). Fizinio asmens pilietybę Teismas paprastai tapatina su įmonės buveinės vieta [13, p. 45–46]. Todėl, remiantis EB sutarties 12(1) straipsnio nuostatomis, EB valstybės narės privalo užtikrinti, kad ne tik

---

<sup>1</sup> EBPO konvencijos 24(1) straipsnis dabar skelbia: „Sutartį sudarančios šalies piliečių bet koks apmokestinimas arba bet kokie su juo susiję reikalavimai kitoje *Sutartį* sudarančioje šalyje neturi būti kitokie arba didesni negu tos kitos šalies piliečių esamas arba galimas apmokestinimas ir su juo susiję reikalavimai, *esant vienodoms aplinkybėms, ypač atsižvelgiant į rezidenciją* [...]“ [išskirta autoriaus]. EBPO konvencijos 24(1) straipsnio komentaras taip komentuoja šį straipsnį: „[f]ormuluotė „ypač atsižvelgiant į rezidenciją“ paaiškina, kad mokesčio mokėtojo rezidavimas yra vienas iš veiksnų, kuris yra svarbus nustatant, ar mokesčių mokėtojų padėtis yra panaši. Formuluotė „esant vienodoms aplinkybėms“ būtų savaimė pakankama konstatuojant, kad mokesčių mokėtojo, kuris yra vienos susitarančios valstybės rezidentas, ir to, kuris nėra tos valstybės rezidentas, padėtis nėra vienoda. [...] Tačiau nagrinėdamas [...] konvenciją Fiskalinių reikalų komitetas pajuto, kad speciali nuoroda į mokesčių mokėtojų rezidenciją bus naudingas paaiškinimas, nes jis pašalins bet kokias abejones dėl posakio „vienodos aplinkybės“ interpretavimo šiame kontekste“; žr. [8].

<sup>2</sup> Nes rezidentų ir nerezidentų padėtis yra skirtinga; žr. EBPO konvencijos 24(1) straipsnio komentarą [8].

<sup>3</sup> Todėl, anot kai kurių autorių, EBPO konvencijos 24 straipsnyje įtvirtintas diskriminacijos pilietybės pagrindu draudimas neturi itin didelės praktinės reikšmės, nes dauguma valstybių mokesčių tikslais išskiria asmenis vadovaudamasi ne pilietybės, o rezidavimo vietos kriterijumi; žr. [1, p. 127; 12, p. 384].

<sup>4</sup> Dėl netiesioginės diskriminacijos sampratos pagal EB teisę žr. šio straipsnio II dalį.

kitų valstybių narių fiziniai asmenys, bet ir kitų valstybių narių įmonės, palyginti jas su vietinėmis įmonėmis, apmokestinimo tikslais būtų nediskriminuojamos.

Ką gi EB teisėje reiškia „diskriminuoti“ kitos valstybės narės piliečius? Kaip diskriminacija pilietybės pagrindu pasireiškia apmokestinimo srityje? Deja, nei pirminė, nei antrinė EB teisė nepateikia diskriminacijos apibrėžimo. Todėl atsakymo į šį klausimą geriausia ieškoti nagrinėjant atitinkamą Europos Teisingumo Teismo (toliau – Teismas) jurisprudenciją.

Šia prasme pirmiausia reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pats EB sutarties 12 straipsnis, įtvirtinantis diskriminacijos draudimo principą, praktikoje tiesiogiai taikomas palyginti retai. Taip yra todėl, kad EB sutarties 12 straipsnyje įterptas žodžių junginys „nepažeidžiant jokių joje [EB sutartyje] numatytų specialiųjų nuostatų“, anot Teismo [14], reiškia *lex specialis* pirmenybės prieš *lex generalis* taisyklę, t. y. kad bendro pobūdžio EB sutarties 12 straipsnis nėra taikomas, jei gali būti pritaikyta kita specialioji Sutartyje įtvirtinta diskriminacijos draudimo nuostata. Diskriminacijos draudimo principu iš esmės pagrįstos visos keturios EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės judėjimo laisvės, t. y. prekių, asmenų, paslaugų bei kapitalo ir mokėjimų judėjimo laisvės (toliau – pagrindinės laisvės), todėl šios pagrindinės laisvės laikytinos kaip specialios taisyklės EB sutarties 12 straipsnio atžvilgiu. Kiekviena iš sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvų traktuojama kaip savarankiška diskriminacijos draudimo nuostata [15, p. 30], kuri turi pirmenybę prieš bendro pobūdžio diskriminacijos draudimo nuostatą, įtvirtintą EB sutarties 12 straipsnyje. Todėl, norint išnagrinėti mokesstinės diskriminacijos pilietybės pagrindu sampratą pagal EB teisę, iš esmės reikia išsiaiškinti, kaip pagrindinės laisvės interpretuojamos mokesčių teisės kontekste.

Per daugelį metų Teismas labai išplėtojo diskriminacijos sampratą savo jurisprudencijoje. Atsižvelgiant į tai, kaip plačiai Teismas interpretavo diskriminacijos draudimo principą įtvirtinančias nuostatas, visa diskriminacijos sampratos evoliucija sąlyginai gali būti suskirstyta į tokius du atskirus jos (diskriminacijos sampratos) raidos etapus: (1) netiesioginės diskriminacijos koncepcijos atsiradimas; (2) laisvos prekybos tarp valstybių narių „apribojimų“ koncepcijos atsiradimas („apribojimų“ koncepcija) [16, p. 44].

### **(1) Netiesioginės diskriminacijos samprata Europos Bendrijos teisėje**

Pirmasis svarbus diskriminacijos sampratos raidos etapas iš esmės prasidėjo tuomet, kai Teismas labai išplėtojo diskriminacijos draudimo sampratą nustatydamas, kad diskriminacija apima ne tik tiesioginę (*de jure*) diskriminaciją, bet ir netiesioginę (*de facto*) diskriminaciją.

Tiesioginė diskriminacija iš esmės reiškia, kad valstybės narės savo nacionaliniuose įstatymuose negali išskirti atskiros asmenų kategorijos vadovaudamosi tuo kriterijumi, kuris yra įsakmiai uždraustas EB sutartimi (pvz., diskriminacija pilietybės, lyties ar religijos pagrindu). Todėl, pavyzdžiui, nacionalinis įstatymas, kuris nustato skirtingą mokesčio tarifą piliečiams ir nepiliečiams, yra tiesiogiai (*de jure*) diskriminuojantis, nes EB sutartis aiškiai draudžia diskriminaciją pilietybės pagrindu. Tiesioginės diskriminacijos atvejų nustatant apmokestinimo tvarką beveik neiškyla, nes visų valstybių narių nacionaliniuose tiesioginių mokesčių įstatymuose mokesčių mokėtojai diferencijuojami vadovaujantis ne pilietybės, o kitais kriterijais. Todėl apmokestinimo kontekste daug svarbesnė netiesioginės diskriminacijos koncepcija.

Netiesioginė diskriminacija iš esmės reiškia, kad valstybės narės savo nacionaliniuose įstatymuose negali išskirti atskiros asmenų kategorijos vadovaudamosi tuo kriterijumi, kuris iš pirmo žvilgsnio atrodo neutralus, tačiau iš esmės sukuria tuos pačius padarinius kaip ir EB sutartimi uždraustas kriterijus. Netiesioginės diskriminacijos draudimas grindžiamas tuo, kad pilietybė negali būti apibrėžiama remiantis vien tik grynai formaliais kriterijais – būtina atsižvelgti ir į kitus esminius, materialius kriterijus [17, p. 140]. Tokia diskriminacijos forma dar vadinama *de facto* diskriminacija, nes čia daugiausia dėmesio kreipiama ne į tai, koku diferencijavimo kriterijumi vadovaujamosi, bet į tai, koks yra tokio diferencijavimo rezultatas. Todėl, net jei nacionalinis mokesčių įstatymas diferencijuoja mokesčių mokėtojus ne pilietybės, o kitu pagrindu, toks įstatymas vis tiek gali būti pripažintas kaip sukuriantis diskriminaciją pi-

lietybės pagrindu. Anot Teismo [18, para. 27–30], EB valstybių narių nacionaliniuose įstatymuose įtvirtintos mokesčių taisyklės,

„kuriose skiriami mokesčių mokėtojai rezidavimo vietos pagrindu ta prasme, kad nerezidentams netaikomos tam tikros lengvatos, kurios, atvirkščiai, taikomos asmenims, reziduojantiems nacionalinėje teritorijoje, ir kurios neigiamai paveikia daugiausia kitų valstybių narių piliečius. Nerezidentai dažniausiai esti užsieniečiai. Esant tokioms aplinkybėms *mokesčių lengvatos, taikomos tik valstybės narės rezidentams, gali sukurti netiesioginę diskriminaciją pilietybės pagrindu*“<sup>1</sup>.

Kitaip tariant, nacionalinis įstatymas, apmokestinimo tikslais skirtingai traktuojantis rezidentus ir nerezidentus, gali sukurti neleistiną diskriminaciją pilietybės pagrindu (net jei „pilietybės“ kriterijus tokiaime įstatyme ir nenaudojamas), nes užsienio piliečiai dažniausiai sutampa su įstatyme apibrėžta „nerezidentų“ kategorija.

Šitaip plačiai pradėjus interpretuoti diskriminaciją pagal EB teisę, valstybių narių nacionaliniai teismai, kvestionuodami nacionalinės teisės normas, nustatančias skirtingą apmokestinimo tvarką rezidentams ir nerezidentams, vis dažniau ėmė kreiptis į Teismą dėl diskriminacijos (tiksliau, dėl pagrindinių laisvių) interpretavimo mokesčių teisės kontekste [19; 20; 21]. Tačiau Teismas, vis dažniau konstatuodamas netiesioginę diskriminaciją, tuo neapsiribojo ir vėliau dar labiau praplėtė diskriminacijos draudimo principo taikymą, interpretuodamas šį principą kaip draudžiantį, be kita ko, ir laisvo judėjimo Bendrijos viduje „apribojimus“.

## **(2) Laisvo judėjimo tarp valstybių narių „apribojimų“ samprata Europos Bendrijos teisėje**

Antrasis svarbus diskriminacijos raidos etapas prasidėjo tuomet, kai Teismas ėmė interpretuoti diskriminacijos draudimo principą detalizuojančias pagrindines laisves kaip draudžiančias ne tik diskriminaciją (tiek tiesioginę, tiek netiesioginę), bet ir bet kokius nepagrįstus laisvo judėjimo Europos Bendrijos viduje „apribojimus“. Remiantis šia „apribojimų“ koncepcija, EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės buvo imtos interpretuoti kaip draudžiančios ne tik diskriminacinio, bet ir nediskriminacinio pobūdžio priemones, kurios, be pateisinamų priežasčių, sukuria kliūtis laisvam prekių, asmenų, paslaugų ar kapitalo judėjimui tarp valstybių narių<sup>2</sup>. Taikant šią „apribojimų“ koncepciją pasidarė svarbu išsiaiškinti ne tai, ar tam tikras nacionalinė teisės norma sukūrė *de jure* arba *de facto* diskriminaciją, bet tai, ar tokia ginčijama nacionalinė teisės norma, net jei ji buvo taikoma vienodai tiek piliečiams, tiek ir nepiliečiams, galėjo sutrukdyti arba padaryti mažiau patrauklų pasinaudojimą pagrindine laisve [23].

Taigi netiesioginės diskriminacijos koncepcija neginčijamai praplėtė diskriminacijos draudimo principo ribas labai plečiamai interpretuodama EB sutarties nuostatas, o „apribojimų“ koncepcija žengė žingsnį dar toliau, nes ji uždraudė net ir tokias nacionalines taisykles, kurios tik sukuria tam tikrą suvaržomąjį poveikį prekybai Bendrijos viduje [24, p. 4].

„Apribojimų“ koncepcija ne kartą buvo sėkmingai Teismo pritaikyta interpretuojant pagrindinių laisvių nuostatas nacionalinio tiesioginio apmokestinimo kontekste. 1998 m. Teismas išsprendė bylą *Safir* [25], kurioje buvo ginčijamas Švedijos nacionalinis įstatymas, pagal kurį asmenys, sudarę gyvybės draudimo sutartį su užsienio (nešvediškomis) draudimo kompanijomis, turėjo mokėti tam tikrą mokestį Švedijos mokesčių administratoriui nuo savo mokamų draudimo įmokų dydžio. Tai nebuvo diskriminacinio pobūdžio mokestis, nes tokio pat dydžio mokestį mokėjo tiek asmenys, apsidraudę užsienio draudimo kompanijoje, tiek ir asmenys, apsidraudę švedų draudimo kompanijoje (skirtumas tik tas, kad sudarius sutartį su užsienio kompanija, apsidraudęs asmuo tą mokestį mokėjo tiesiogiai Švedijos mokesčių administratoriui, tuo tarpu sudarius sutartį su vietine kompanija, tas mokestis buvo sumo-

<sup>1</sup> Išskirta autoriaus.

<sup>2</sup> Bene pirmą kartą Teismas pritaikė „apribojimų“ koncepciją 1974 m, byloje *Dassonville* [22], kurioje prekių judėjimo laisvė buvo interpretuojama kaip laisvė, draudžianti visus bet kokio pobūdžio (tiek diskriminacinius, tiek ir nediskriminacinius) prekybos apribojimus.

kamas per draudimo kompaniją – pastaruoju atveju apdraustajam asmeniui buvo daug patogiau, nes jam nieko papildomai neberekėdavo daryti). Nors tokio mokesčio taikymas nesukūrė diskriminacijos, Teismas pripažino, kad nacionalinis įstatymas prieštarauja EB sutartyje įtvirtintai laisvei teikti ir pirkti paslaugas, nes šio mokesčio taikymo (administravimo) tvarka praktiškai „atbaidė“ visuomenę nuo draudimo sutarčių su užsienio draudimo kompanijomis sudarymo: norėdamas sudaryti draudimo sutartį su užsienio draudimo kompanija, asmuo turėjo įvykdyti keletą reikalavimų, kurių jam nereikėjo vykdyti sudarant tokią pat sutartį su vietinėms draudimo kompanijoms. Sudarydamas sutartį su užsienio draudimo kompanija, besidraudžiantis asmuo privalėjo: (i) užsiregistruoti pas Švedijos mokesčių administratorių, (ii) pateikti informaciją apie draudimo įmonės finansinę būklę; (iii) nutraukęs sutartį su užsienio draudimo kompanija sumokėti papildomus mokesčius dėl draudimo sutarties nutraukimo, kurių nereikėtų mokėti, jei asmuo būtų sudaręs draudimo sutartį su vietine švedų draudimo kompanija. Visi šie anksčiau paminėti reikalavimai nebuvo taikomi, jei asmuo sudarydavo sutartį su vietine draudimo kompanija. Spręsdamas klausimą, ar tokius reikalavimus nustatantis Švedijos įstatymas neprieštarauja EB sutartyje įtvirtintai paslaugų judėjimo laisvei, Teismas nustatė, kad:

„[...] [Ginčijamas Švedijos nacionalinis įstatymas] turi keletą elementų, kurie gali atbaidyti asmenis sudarinėti gyvybės sutartis su kompanijomis, neįsteigtomis Švedijoje, ir kurie gali atbaidyti draudimo kompanijas teikti savo paslaugas Švedijos rinkai“<sup>1</sup>.

Todėl net ir nesukurdamas jokie diskriminacinio poveikio Švedijos nacionalinis įstatymas buvo pripažintas kaip prieštaraujantis EB sutartyje įtvirtintai paslaugų judėjimo laisvei. Ginčijamas Švedijos įstatymas sukūrė laisvos prekybos tarp EB valstybių narių nepagrįstus „apribojimus“, nes jis, viena vertus, sudarė nepalankias sąlygas Švedijos piliečiams sudaryti draudimo sutartis su užsienio draudimo kompanijomis, kita vertus, sukūrė pernelyg dideles kliūtis užsienio draudimo kompanijoms įsikurti Švedijoje.

Dar visai neseniai buvo nomama [26, p. 30], kad ne visos Sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės draudžia laisvos prekybos tarp valstybių narių apribojimus: buvo pripažįstama, kad laisvas prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimas draudžia nediskriminacinio pobūdžio nepateisinamus apribojimus, tačiau buvo abejojama, ar tokį pat poveikį turi ir laisvo asmenų judėjimo principas<sup>2</sup>. Pastarųjų metų Teismo jurisprudencija šias abejones išskleidė ir patvirtino, kad visos keturios Sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės, įskaitant ir laisvą asmenų judėjimą, yra interpretuotinos kaip draudžiančios, be kita ko, ir nepateisinamus laisvo judėjimo „apribojimus“ Bendrijos viduje.

Tai patvirtina ir neseniai Teismo išnagrinėta byla *Baars* [27]. Šioje byloje ieškovu buvo Olandijos pilietis, kuris kartu buvo ir jos rezidentas. Būdamas Airijoje įsteigtos įmonės vieninteliu akcininku, ieškovas ginčijo Olandijos prabangos mokesčio įstatymą, pagal kurį jam buvo neleista pasinaudoti įmonių savininkams taikoma prabangos mokesčio apskaičiavimo lengvata. Ginčijamame Olandijos įstatyme teigiama, jog prabangos mokestis buvo renkamas iš visų Olandijoje reziduojančių fizinių asmenų (vietinių mokesčių mokėtojų) ir iš visų fizinių asmenų, kurie, nors ir nerezidavo Olandijoje (užsienio mokesčių mokėtojai), bet turėjo tam tikro turto (įskaitant akcijas) Olandijoje. Vietiniai mokesčių mokėtojai iš esmės mokėjo prabangos mokestį nuo savo turto, nesvarbu, kur jis būtų, tuo tarpu užsienio mokesčių mokėtojai privalėjo mokėti prabangos mokestį tik nuo turto, kurį jie turėjo Olandijoje. Ginčijamas įstatymas taip pat numatė tam tikrą išimtį (lengvatą) iš turto apmokestinimo: mokesčio nuo turimų įmonės akcijų vertės mokėti nereikėjo, (i) jei asmuo buvo vienintelis įmonės akcijų savininkas ir (ii) jei tokia įmonė įsteigta Olandijoje. Taigi p. Baarsas (Baars) negalėjo pasinaudoti šia prabangos mokesčio apskaičiavimo lengvata, nes jis buvo įmonės, įsteigtos Airijoje, savininkas, t. y. jis nepatenkino anksčiau aptartos (ii) sąlygos; tuo tarpu, jei p. Baarsas būtų įsteigęs įmonę ne Airijoje, o Olandijoje, jis būtų galėjęs pasinaudoti minėta sveikatos

<sup>1</sup> Išskirta autoriaus.

<sup>2</sup> EB sutartyje įtvirtintos laisvo asmenų judėjimo nuostatos kalba apie darbuotojų diskriminacijos draudimą (39 str. 2 d.) ir nacionalinio režimo taikymą įmonėms, įsikūrusioms kitoje valstybėje narėje (43 str. 2 pastraipa), todėl netiesiogiai peršasi išvada, kad minėti Sutarties straipsniai draudžia tik diskriminacinio pobūdžio nacionalines priemones.



mokesčio apskaičiavimo lengvata. Todėl p. Baarsas kreipėsi į teisumą Olandijoje teigdamas, jog apmokestinimo tikslais jis yra diskriminuojamas vien todėl, kad įsteigė įmonę Airijoje, o ne Olandijoje. Olandijos nacionalinis teismas sustabdė šią bylą ir kreipėsi į Teismą prašydamas paaiškinti, ar Olandijos įstatymas, įtvirtinantis minėtą prabangos mokesčio apskaičiavimo tvarką, neprieštaruja EB sutartyje įtvirtintam asmenų judėjimo laisvės principui.

Nagrinėdamas Olandijos prabangos mokesčio įstatymo nuostatas Teismas pripažino, kad ginčijamas įstatymas nebuvo tiesiogiai diskriminuojantis, nes jis buvo taikomas vienodai tiek Olandijos, tiek ir užsienio piliečiams; antra vertus, ginčijamas Olandijos įstatymas nesukūrė ir netiesioginės diskriminacijos, nes neturėjo neigiamo poveikio išimtinai kitų valstybių narių piliečiams (tiek Olandijos, tiek ir užsienio piliečiai neprivalėjo mokėti prabangos mokesčio nuo savo turimų įmonės akcijų, jei jie buvo vieninteliai tokių akcijų savininkai ir jei tokia įmonė buvo įsteigta Olandijoje) – esant šiam poveikiui būtų konstatuota netiesioginė diskriminacija. Nepaisant to Teismas ginčijamą Olandijos įstatymą pripažino prieštaraujančiu EB sutarties nuostatoms, įtvirtinančioms įsisteigimo laisvę. Anot Teismo, įsisteigimo laisvės principas draudžia ne tik nacionalines diskriminacijas, bet net ir nediskriminacijas pobūdžio priemones, jei jos sukuria nepagrįstus *apribojimus* asmeniui įgyvendinti savo laisvės pagal EB sutartį:

„29. Nors Sutarties 52 [dabar – 43] straipsnis, kaip ir kitos su įsisteigimo laisve susijusios nuostatos, pagal savo apibrėžimą labiau yra skirtas užtikrinti, kad užsienio piliečiai turi būti traktuojami svetimos valstybės narės taip pat kaip ir vietiniai piliečiai, jis *taip pat draudžia šaltinio valstybę narę trukdyti savo piliečiams įsisteigti kitoje valstybėje narėje* [...].

30. Sutarties 52 [dabar – 43] straipsnis panašiai uždraudžia valstybei narei trukdyti jos teritorijoje reziduojantiems valstybių narių piliečiams įsisteigti kitoje valstybėje narėje“<sup>1</sup>.

Taigi Teismas dar kartą patvirtino, kad EB sutartyje deklaruojamas diskriminacijos draudimo principas ir jį paaiškinančios pagrindinių laisvių nuostatos draudžia ne tik diskriminacijas, bet ir nediskriminacijas pobūdžio priemones, nepagrįstai ir nepateisinamai sukuriančias kliūtis laisvai prekybai EB viduje.

Taigi apibendrinant diskriminacijos pagal EB teisę analizę galima konstatuoti, kad EB sutartyje įtvirtintas piliečių diskriminacijos draudimo principas (o kartu ir EB sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės) draudžia trejopo pobūdžio nacionalinius mokesčių įstatymus:

- 1) įstatymus, kuriuose mokesčių mokėtojų apmokestinimo tvarka diferencijuojama atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų pilietybę (tiesioginė, arba *de jure*, diskriminacija);
- 2) įstatymus, kuriuose mokesčių mokėtojų apmokestinimo tvarka diferencijuojama remiantis kitais nei pilietybės kriterijais, tačiau kurie iš esmės sukuria tuos pačius padarinius kaip ir mokesčių mokėtojų diferenciacija jų pilietybės pagrindu (netiesioginė, arba *de facto*, diskriminacija);
- 3) įstatymus, kurie nepateisinamai apriboja arba sukuria kliūtis prekių, asmenų, paslaugų arba kapitalo laisvam judėjimui tarp EB valstybių narių („apribojimai“).

### **III. Tarptautinės mokesčių teisės ir Europos Bendrijos teisės lyginamoji analizė**

Tarptautinė mokesčių teisė ir EB teisė labai skirtingai interpretuoja diskriminacijos pilietybės pagrindu draudimo principą. Šiame skyriuje apžvelgiami pagrindiniai šių sampratų bruožai, atskleidžiami esminiai šių sampratų skirtumai ir padaromos atitinkamos iš to išplaukiančios išvados.

#### **Tarptautinė mokesčių teisė draudžia tik tiesioginę diskriminaciją**

Kaip jau minėjome, EBPO konvencija draudžia valstybei taikyti skirtingas apmokestinimo taisykles jos piliečiams ir nepiliečiams, tačiau ji nedraudžia valstybei taikyti skirtingą

---

<sup>1</sup> Išskirta autoriaus.

apmokestinimo tvarką jos rezidentams ir nerezidentams, net jei dėl to dažniausiai nukenčia nepiliečiai. Kitaip tariant, tarptautinė mokesčių teisė draudžia tiesioginę diskriminaciją, tačiau ji nedraudžia netiesioginės (*de facto*) diskriminacijos ir nepiliečio teisių apribojimų. Tarptautinėje mokesčių teisėje teigiama, jog rezidentų ir nerezidentų diferencijavimas mokesčių tikslais visada pateisinamas – „jeigu tu pas mus negyveni, tai mes tave galime apmokestinti kitaip nei saviškius“ [11, p. 68]. Rezidentai, būdami tam tikros valstybės nuolatiniai gyventojai, iš tiesų išlaiko paprastai daug artimesnį ryšį su savo valstybe nei nerezidentai, kuriuos su ta „šaltinio“ valstybe sieja tik tai, kad jie iš tos „šaltinio“ valstybės gauna visas arba dalį savo pajamų. Todėl tarptautinė mokesčių teisė, o kartu ir didžiosios daugumos pasaulio valstybių nacionalinė teisė, *visais atvejais* pateisina mokesčių mokėtojų diferencijavimą į rezidentus ir nerezidentus. Deja, toks diferencijavimas ne visada yra teisėtas pagal EB teisę.

Nagrinėjant ar atitinkamas mokesčių mokėtojas yra diskriminuojamas pagal EB teisę, negalima apsiriboti vien tik ginčijamos (tariamai diskriminacinės) teisės normos analize. Atidžiai turi būti įvertintas ir tokios teisės normos sukuriamas praktinis poveikis. EB teisė draudžia ne tik tiesioginę *de jure* diskriminaciją pilietybės pagrindu, bet ir netiesioginę *de facto* diskriminaciją. Todėl tokia situacija, kai valstybės narės, besivadovaujančios formaliu „pilietybės“ apibrėžimu, *de jure* lyg ir laikosi sutarties reikalavimų, tačiau *de facto* palankiau traktuoja savo valstybės piliečius, Bendrijos teisės prasme taip pat yra netoleruotina. Diskriminacijos sampratą išplėsdamas iki *de facto* diskriminacijos, Teismas žengė labai svarbų žingsnį šalinant visas valstybių narių nacionalinėje teisėje išlikusias užslėptos diskriminacijos formas.

Antra vertus, Teismas žengė ne mažiau svarbų žingsnį bet kokių, įskaitant ir mokesčių, laisvos prekybos kliūčių Bendrijos viduje šalinimo link, kai EB sutartyje įtvirtintas pagrindines laisves interpretavo kaip draudžiančias, be kita ko, ir nepagrįstus laisvos prekybos tarp valstybių narių „apribojimus“. Toks išplėstinis pagrindinių laisvių interpretavimas sudarė valstybių narių teismams galimybę kvestionuoti EB teisės kontekste daugybę nacionalinės mokesčių teisės normų, kurios anksčiau negalėjo būti kvestionuojamos dėl pernelyg siauro diskriminacijos principo taikymo apimtys. Pradėjus taikyti „apribojimų“ koncepciją net ir tokios situacijos, kurios dėl savo „neutralumo“ buvo nediskriminacinės, vis dėlto galėjo būti pripažintos neteisėtomis, jei jos nepagrįstai apribodavo arba sudarydavo kliūtis įgyvendinant EB sutartyje įtvirtintas pagrindines laisves.

Tiek netiesioginės diskriminacijos koncepcija, tiek ir „apribojimų“ koncepcija tarptautinei mokesčių teisei yra iki šiol „nežinomos“. Išryškėja tendencija, kad kai kurias nacionalinio apmokestinimo taisykles, kurios visada buvo laikomos visiškai pagrįstomis ir todėl teisėtomis pagal tarptautinę mokesčių teisę, vis dažniau imama traktuoti kaip netiesiogiai diskriminuojančias arba nepagrįstai apribojančias laisvą prekybą ir todėl pagal EB teisę neteisėtas.

### **„Vienodų aplinkybių“ koncepcijos nesutapimas tarptautinėje mokesčių teisėje ir Europos Bendrijos teisėje**

Diskriminacija paprastai suprantama kaip dviejų asmenų, kurių aplinkybės vienodos, nevienodas traktavimas [18, para. 30]. Kaip rodo Teismo praktika, Teismui sunkiau būna išsiaiškinti ne tai, ar dviejų atskirų mokesčių mokėtojų kategorijų atžvilgiu taikoma skirtinga apmokestinimo tvarka, bet tai, ar diskriminacijos nustatymo tikslais tokių mokesčių mokėtojų aplinkybės yra vienodos. Jei lyginamų asmenų aplinkybės yra objektyviai „skirtingos“, tuomet nebus įmanoma konstatuoti ir jokios diskriminacijos, net jeigu tokiems asmenims buvo suteiktos nevienodos teisės.

Ir tarptautinė mokesčių teisė, ir Bendrijos teisė draudžia mokesčių mokėtojų diskriminaciją pilietybės pagrindu, jei egzistuoja „vienodos aplinkybės“, t. y. jei lyginamų piliečių ir nepiliečių aplinkybės yra vienodos. Tokia nuostata aiškinama labai paprastai: jei piliečių ir nepiliečių aplinkybės yra vienodos, tai ir apmokestinimas turi būti vienodas; jei aplinkybės skiriasi, tuomet ir apmokestinimas piliečių ir nepiliečių atžvilgiu gali būti skirtingas. Vadinasi, jei taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės rezidentams ir nerezidentams, kurių padėtis (situacija) yra skirtinga, jokios diskriminacijos nei pagal tarptautinę mokesčių teisę, nei pagal

Bendrijos teisę nėra. Taigi iki šio momento diskriminacijos sampratos pagal tarptautinę mokesčių teisę ir Bendrijos teisę lyg ir sutampa. Tačiau tos sampratos pradeda iš esmės skirtis, kai prieinama prie klausimo, ką iš tikrųjų reiškia terminas „vienodos aplinkybės“.

Tai, ką tarptautinė mokesčių teisė įvardija „vienodomis aplinkybėmis“<sup>1</sup>, Teismas vadina „sulyginamomis situacijomis“ [18, para. 30]. Tačiau esmė išlieka ta pati: siekiant nustatyti diskriminaciją gali būti analizuojami tik asmenys, kurių padėtis ginčijamos taisyklės atžvilgiu buvo vienoda<sup>2</sup>. EB teisė prie „vienodų aplinkybių“ priskiria daug daugiau situacijų nei tarptautinė mokesčių teisė. Todėl kai kurie mokesčių mokėtojų diferencijavimo atvejai, kurie pagal Bendrijos teisę gali būti laikomi kaip sukuriantys netiesioginę diskriminaciją, remiantis tarptautinės mokesčių teisės normomis dažnai traktuojami kaip nesulyginami ir todėl visiškai pateisinami.

Tarptautinė mokesčių teisė šia prasme labai aiškiai deklaruoja, kad rezidento ir nerezidento padėtis visada yra skirtinga<sup>3</sup>. Tai reiškia, kad pagal tarptautinę mokesčių teisę gali būti nevienodai traktuojami skirtingų valstybių piliečiai, jei kartu jie yra ir skirtingų valstybių rezidentai. Skirtinga rezidencija lemia, kad mokesčių mokėtojų sąlygos yra nevienodos, o tai savo ruožtu pateisina nepiliečių, kurie kartu yra ir nerezidentai, diskriminaciją. Vadinasi, rezidentas ir nerezidentas visada gali būti apmokestinami skirtingai.

EB teisė su tokiu požiūriu iš esmės nesutinka. Nors Teismas ir pripažįsta, kad rezidentai ir nerezidentai tam tikrais atvejais gali būti apmokestinami skirtingai, nes „jų padėtis visais atžvilgiais yra vienoda“<sup>4</sup>, tačiau toks skirtingas rezidentų ir nerezidentų aiškinimas toli gražu nėra visais atvejais pateisinamas. Nuodugniau išnagrinėjus Teismo jurisprudenciją tiesioginio apmokestinimo srityje paaiškėja, kad skirtingas rezidentų ir nerezidentų apmokestinimas, anot Teismo, vis dažniau suprantamas ne kaip bendra taisyklė, o kaip bendros taisyklės išimtis: tokia diferenciacija paprastai leistina tik tuomet, kai egzistuoja objektyvus rezidento ir nerezidento skirtumas, pateisiantis skirtingą jų interpretavimą mokesčių tikslais [18]. Tokio objektyvaus skirtumo egzistavimas yra būtina skirtingo rezidentų ir nerezidentų traktavimo sąlyga, ir Teismas kiekvieną kartą tai atidžiai išnagrinėja atskirai lygindamas faktinę rezidento ir nerezidento padėtį kiekvienoje konkrečioje byloje.

### **Diskriminacija ir „apribojimai“ gali būti pateisinti tik Europos Bendrijos teisėje**

Kitas labai svarbus tarptautinės mokesčių teisės ir EB teisės skirtumas yra tas, kad diskriminacijos draudimas pagal tarptautinę mokesčių teisę yra absoliutus ir visais atvejais nepateisinamas, tuo tarpu diskriminacija ir apribojimai EB teisėje gali būti pateisinami ir pripažįstami teisėtais.

Kitais tariant, pagal EB teisę mokesčių mokėtojų diferencijavimas neteisėtu pagrindu<sup>5</sup> prieštarauja pagrindinėms laisvėms (kartu ir diskriminacijos draudimo principui) tik tuomet, kai tokio diferencijavimo niekaip negalima pateisinti [27, p. 50]. Vadinasi, net jei Teismas ir nustato, kad tam tikra ginčijama nacionalinė taisyklė prieštarauja diskriminacijos draudimo principui, jis visada toliau savęs klausia, ar atsižvelgiant į tam tikras svarbias priežastis tokia taisyklė gali būti pateisinta. Įvertinus tų priežasčių svarbą ginčijama nacionalinė taisyklė gali būti galiausiai pripažinta arba teisėta, arba neteisėta.

Tuo tarpu remiantis tarptautinės mokesčių teisės nuostatomis bet koks mokesčių mokėtojų diferencijavimas neteisėtu pagrindu<sup>6</sup> automatiškai prieštarauja diskriminacijos drau-

<sup>1</sup> Žr. EBPO konvencijos 24(1) straipsnį [8].

<sup>2</sup> Arba, Teismo žodžiais, „sulyginama situacija“ (angl. *comparable situation*), žr. [18, para. 34].

<sup>3</sup> EBPO konvencijos 24(1) straipsnyje skelbiama: „Sutartį sudarančios šalies piliečių bet koks apmokestinimas arba bet kokie su juo susiję reikalavimai kitoje sutartį sudarančioje šalyje neturi būti kitokie arba didesni negu tos kitos šalies piliečių esamas arba galimas apmokestinimas ir su juo susiję reikalavimai, *esant vienodomis aplinkybėmis, ypač atsižvelgiant į rezidenciją* [...]“ (išskirta autoriaus). Posakis „ypač atsižvelgiant į rezidenciją“ paaiškina, kad mokesčio mokėtojo rezidencija yra vienas iš veiksnių, kurie svarbūs nustatant, ar mokesčių mokėtojų padėtis yra vienoda; žr. [8].

<sup>4</sup> Žr. bylas *Schumacker* [18, para. 31]; *Wielockx* [25, para. 18]; *Asscher* [26, para. 41].

<sup>5</sup> Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojų diferencijavimas vadovaujantis pilietybės kriterijumi.

<sup>6</sup> Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojų diferencijavimas vadovaujantis pilietybės kriterijumi.

dimo principui. Dauguma autorių pripažįsta [28, p. 192], jog diskriminacija pagal EBPO konvencijos 24(1) straipsnį visais atvejais yra nepateisinama<sup>1</sup>. Todėl, pavyzdžiui, nacionalinis teismas, nustatęs, kad tam tikra ginčijama nacionalinė taisyklė prieštarauja EBPO konvencijos 24 straipsnyje įtvirtintam diskriminacijos draudimo principui, toliau savęs nebeklausia, ar tokia ginčijama nacionalinė taisyklė dar gali būti pateisinama atsižvelgiant į tam tikras svarbias priežastis. EBPO konvencija nesuteikia galimybės valstybei, taikančiai diskriminacijos taisyklę, bandyti pateisinti tokios taisyklės reikalingumą dėl itin svarbių, visuomenės interesus ginančių tikslų, kurių apsauga gali būti svarbesnė nei diskriminacijos taisyklės sukuriama žala. Diskriminacijos draudimo principui prieštaraujanti nacionalinė mokesstinė nuostata automatiškai pripažįstama neteisėta. Todėl EBPO konvencijoje įtvirtintas diskriminacijos draudimas kartais dar vadinamas *absoliučiu* diskriminacijos draudimu [27, p. 192].

Taigi pagal EB teisę, nuomonė, kad rezidentų ir nerezydentų pozicijos iš prigimties yra nevienodos, laikoma tik kaip *nuginčijama prezumpcija*, tuo tarpu pagal tarptautinę mokesčių teisę<sup>2</sup> tokia nuomonė laikoma kaip *nekintanti aksioma* [11, p. 96]. Iš dalies toks pozicijų skirtumas visiškai suprantamas: juk diskriminacija pagal Bendrijos teisę apima daug daugiau ginčijamų situacijų ratą nei diskriminacija pagal tarptautinę mokesčių teisę, todėl ir galimybė paneigti (t. y. pateisinti) diskriminaciją EB teisėje įgyvendinama daug lengviau.

## Išvados

Diskriminacija EB teisėje suprantama daug plačiau nei tarptautinėje mokesčių teisėje. Nors tarptautinė mokesčių teisė, panašiai kaip ir EB teisė, aiškiai draudžia mokesčių mokėtojų diskriminaciją pilietybės pagrindu, tačiau tarptautinei mokesčių teisei „netiesioginės diskriminacijos“ bei „apribojimų“ koncepcijos nėra žinomos.

Pagrindinė problema, kuri kyla iš nevienodo diskriminacijos draudimo principo supratimo tarptautinėje mokesčių teisėje ir EB teisėje yra ta, kad išplėstinis diskriminacijos draudimo principo interpretavimas pagal EB teisę „griauna“ visą jau seniai susiformavusią esamų ir būsimų EB valstybių narių, įskaitant ir Lietuvą, nacionalinę mokesčių sistemą. Turint galvoje tai, kad bene visų šių valstybių nacionalinės tiesioginių mokesčių sistemos yra pagrįstos mokesčių mokėtojų skirstymu į rezidentus ir nerezydentus, šia prasme EB teisė skelbia „revoliucinę“ nuostatą: rezidentams ir nerezydentams turi būti suteikiamos vienodos mokesčių teisės.

Atsižvelgiant į tokį „revoliucinį“ diskriminacijos draudimo principo interpretavimą pagal EB teisę šiuo metu EB valstybių narių nacionaliniuose teismuose ginčijamos, rodos, visai „nekaltos“ nacionalinės mokesčių taisyklės, pagal kurias nerezydentai traktuojami kitaip (paprastai mažiau palankiai) nei rezidentai. Dėl to EB valstybės narės jau ne kartą buvo priverstos taisyti savo nacionalinius mokesčių įstatymus atsižvelgiant į atitinkamus Teismo sprendimus [18; 19; 20].

Antra vertus, EB valstybės narės, net ir turėdamos teisę savarankiškai sudaryti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su trečiosiomis valstybėmis, bet kuriuo atveju privalo atsižvelgti į EB teisės reikalavimus taikydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas. Neretai EB valstybės narės priverčiamos atsisakyti taikyti su kitomis užsienio valstybėmis sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių atitinkamas nuostatas, kurios nepagrįstai suvaržo nerezydentų teises [32].

Todėl visiškai tikėtina, kad Lietuvai tapus visateise EB nare remiantis sutartimi EB bus pradėtos kvestionuoti ne tik Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo ar Gyventojų mokesčio įstatymo, bet ir Lietuvos sudarytų tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos, kurios įtvirtina skirtingą rezidentų ir nerezydentų apmokestinimo tvarką.

---

<sup>1</sup> Šios taisyklės išimtis yra abipusiškumo principas, t. y. jei viena susitarianti valstybė nesilaiko diskriminacijos draudimo principo, tai kita susitarianti valstybė taip pat gali nesilaikyti iš šio principo kylančių reikalavimų (žr. EBPO konvencijos 24(1) straipsnio komentarą [8]). Tačiau ši išimtis yra labai siaura, palyginti su tomis diskriminacijos draudimo principo išimtimis, kurios taikomos Bendrijos teisėje.

<sup>2</sup> Tiksliau pagal EBPO konvencijos 24(1) straipsnį.



## LITERATŪRA

1. **Kees van Reed.** Nondiscrimination in International Tax Law. – Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986.
2. **Knechtle A. A.** Basic Problems in International Fiscal Law. – Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1979.
3. **Knobbe-Keuk B.** Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Discrimination. EC Tax Review. 1994. No. 3.
4. **Lietuvos Respublikos** gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 73 (su vėlesniais pakeitimais).
5. **Lietuvos Respublikos** pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 110 (su vėlesniais pakeitimais).
6. **Rohatgi R.** Basic International Taxation. – London: Kluwer Law International, 2002.
7. **Knechtle A. A.** Basic Problems in International Fiscal Law. – Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1979.
8. **Model** Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. OECD, 2000.
9. **Baker P.** Double Taxation Agreements and International Tax Law. – London: Sweet and Maxwell, 1991.
10. **Byla** *Commissioner of Inland Revenue v. United Dominions Trust Ltd.* (1973) 1 N.Z. T.C. 61-028;
11. **Jeffery R. J.** The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation. – London: Kluwer Law International, 1999.
12. **Baker P.** Double Taxation Conventions. 2<sup>nd</sup> edition. 1994.
13. **Vėgėlė I.** Įmonėms taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. – Vilnius: Eugrimas, 2002.
14. **Byla** 305/87 *Commission v. Greece*, [1989] ECR 1461.
15. **Schuch J.** EC Law Requires Multilateral Tax Treaty. EC Tax Law. 1998. No. 1.
16. **Pistone P.** The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions. Eucotax. – London, 2002.
17. **Toifl G.** EC Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Provisions in Tax Treaties. Tax Treaties and EC Law. – London: Kluwer Law International, 1997.
18. **Byla** C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-0225.
19. **Byla** C-270/83 *Avoir fiscal* [1986] ECR 0273.
20. **Byla** C-175/88 *Biehl* [1990] ECR I-1779.
21. **Byla** C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-0249.
22. **Byla** 8/74 *Dassonville* [1974] ECR 837.
23. **Byla** C-415/93 *Bosman* [1995] ECR I-4921.
24. **Prechal S.** „EC Law: The Framework“. The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law. Ecotax. – Hague-London-Boston, 1998.
25. **Byla** C-118/96 *Jessica Safir* [1998] ECR I-1897.
26. **Terra B., Wattel P.** European Tax Law. – London: Kluwer Law International. Second Edition, 1997.
27. **Byla** C-251/98 *Baars* [2000] ECR I-2787.
28. **Byla** C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493.
29. **Byla** C-107/94 *Asscher* [1996] ECR I-3089.
30. **Jann M.** How Does EC Law Affect Benefits Available to Non-Resident Taxpayers under Tax Treaties? // Tax Treaties and EC Law. – London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997.
31. **Kees van Raad.** The Impact of the EC Treaty's Fundamental Freedom Provisions on EU Member States Taxation in Border-Crossing Situations – Current State of Affairs // EC Tax Review. 1995.
32. **Byla** C-307/97 *Saint-Gobain* [1999], ECR I-061061.



# ***The Understanding of Discrimination on Grounds of Nationality: Comparative Analysis of International Tax Law and European Community Law***

***Doctoral Candidate Herkus Gabartas***

*Law University of Lithuania*

## **SUMMARY**

*The principle of non-discrimination on the grounds of nationality declares that all laws shall be applied equally to all persons irrespective of their nationality. In this article the author draws the attention to the far-reaching interpretations of this principle in the context of direct taxation.*

*Almost all bilateral treaties on avoidance of international double taxation contain the provisions on non-discrimination. The principle of non-discrimination is also declared in the Treaty Establishing the European Community. Between EC law and the tax treaty law there are a lot of similarities but also a lot of differences in this regard. On the one hand, both the tax treaty law and the EC law prohibit the discrimination of the tax payers on the basis of their nationality. But on the other hand, the tax treaty law in all cases “tolerates” the application of different taxation rules with respect to the resident and non-resident, whereas such differentiation in some cases may constitute an illegal discrimination or illegal restriction under the EC law. The idea of the article is to have a closer look on the respective provisions of the double tax treaties and the EC law, to explain the similarities and differences of these laws and to analyse their impact on domestic tax law.*

*One of the main problems arising from the different understanding of the principle of non-discrimination in the tax treaty law and in the EC law is that the EC law “destroys” the traditional and long-standing concepts of international and national direct taxation. The direct tax systems of almost all countries are based on the differentiation between resident and non-resident, therefore the application of different tax regime with respect to these two categories of taxpayers has always been understandable. However, the EC law shakes this very founding principle of direct taxation and establishes the “revolutionary” rule: the application of different tax rules to resident and non-resident is illegal, unless there exist certain conditions which justify such differentiation of the tax payers. In this article the author is trying to find out which are those crucial conditions that make such differentiation possible and legal under the EC tax law.*

*The existing conflict between the tax treaty law and the EC law could lead to very far-reaching results. The EC law is a primary law that has a priority over the national tax law and even the tax treaty law. Thus, not only the national tax laws, but also the double tax treaties concluded by the EC Member States shall be in accordance with the principle of non-discrimination, as it is understood in the EC law. The recent jurisprudence of the European Court of Justice (ECJ) has showed some signals, which suggest the lawmakers to review and to re-evaluate the entire system of national and international direct taxation. In certain cases the EC Member States have even been forced not to apply its double tax treaty concluded with other countries so that the residents and non-residents of that EC Member State would have equal opportunities to employ the benefits offered by that double tax treaty. Such an aggressive intrusion of the ECJ into the area of national and international double taxation by some of the commentators has been called as “very shocking and very dangerous”; and the ECJ, because of its “dangerous” rulings, by other commentators was even compared to a “bull in a china shop”. Therefore the author in his article is trying to explain to readers where this “bull” is coming from and how dangerous it could be to the Lithuanian direct tax system.*

