

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Alano Gulbino,
V kurso, viešųjų finansų ir mokesčių
teisės studijų šakos studento

Magistro darbas

Skaitmeninio verslo apmokestinimo reglamentavimas

The regulation of the taxation of the digital business

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas
Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2022

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimas pelno mokesčiu. Europos Sąjungos ir Ekonominio Bendradarbiavimo Plėtros Organizacijos siūlomos pelno apmokestinimo pakeitimo idėjos skaitmenizacijos kontekste bei galimos idėjų įgyvendinimo perspektyvos.

Pagrindiniai žodžiai: skaitmenizacija, skaitmeninis verslas, skaitmeninė ekonomika, tradicinis verslas, pelno mokestis, pelnas, apmokestinimas.

This article analyzes the application of the profit tax to the digital economy. European Union and EBPO suggested adjustments of the profit tax in regards of the digitalization.

Keywords: digitalization, digital economy, digital business, profit tax, profit, taxation.

TURINYS

<i>IŽANGA</i>	1
<i>1. Dabartinis pelno apmokestinimo reglamentavimas skaitmenizacijos kontekste</i>	5
<i>1.1. Dabartinio pelno apmokestinimo reguliavimo trūkumai skaitmenizacijos kontekste</i>	5
<i>1.2. Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo priežastys</i>	7
<i>1.3. Nuolatinė buveinė ir pelno mokesčio reguliavimo Lietuvoje trūkumai skaitmeninio verslo kontekste</i>	10
<i>1.4. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių trūkumai pelno mokesčio apmokestinimo teisių paskirstymo prasme</i>	12
<i>1.5. Dabartinis Pelno mokesčio reguliavimas Europos Sąjungoje</i>	15
<i>1.5.1. Europos Sąjungos kompetencija tiesioginių mokesčių srityje</i>	15
<i>1.5.2. Bendra Konsoliduota Pelno Mokesčio Bazė</i>	17
<i>2. ES ir EBPO iniciatyvos dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu</i>	19
<i>2.1. Skaitmeninio apmokestinimo pelno mokesčiu reguliavimo užuomazgos Ekonominio bendradarbiavimo plėtros organizacijos veikloje</i>	19
<i>2.2. Skaitmeninio verslo apmokestinimo siūlomas (laikinas) reguliavimas 2018 m. kovo 21 d. Europos Tarybos direktyvos pasiūlyme dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamas pelnas, gaunamas teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos</i>	25
<i>2.3. Skaitmeninio verslo apmokestinimo siūlomas reguliavimas 2018 m. kovo 21 d. Europos Tarybos direktyvos pasiūlymas, kuriuo nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu</i>	28
<i>3. Skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu iniciatyvų praktinio įgyvendinimo problematika ir esami pavyzdžiai</i>	33
<i>3.1. Iniciatyvų įgyvendinimo problematika</i>	33
<i>3.2. Esami skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu pavyzdžiai bei problematika</i>	37
<i>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</i>	42
<i>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS</i>	44
<i>SKAITMENINIO VERSLO APMOKESTINIMAS</i>	51
<i>DIGITAL BUSINESS TAXATION</i>	52

IŽANGA

Sparti technologijų raida veikia ne tik kasdienį žmogaus gyvenimą, bet ir lemia didelius pokyčius ekonomikos plėtrai. Skaitmenizuotam verslui užimant vis didesnę dalį rinkos keičiasi požiūris į verslo modelius bei jų apmokestinimo taisykles. Taip atsitinka todėl, kad technologijų pagalba skaitmeninėje erdvėje veikiantys verslai daugelio sričių paslaugas bei produktus gali disponuoti žymiai didesniu mastu, mažesniais kaštais ir turi sąlygas lengviau pasiekti vartotojus bet kurioje pasaulio valstybėje. Vis daugiau verslų savo veiklą bando perkelti į skaitmeninę erdvę, automatizuoti gamybos, pardavimo, reklamos procesus ir t.t.. Tačiau tokie pokyčiai neišvengiamai daro įtaką ir teisiniu požiūriu, kadangi kintant rinkai, privalo kisti ir teisinės taisyklės, kuriomis būtų užtikrintas tinkamas ir efektyvus kintančios ekonomikos reguliavimas. Neišimtis yra mokesstinės taisyklės, kurių tinkamas įgyvendinimas turi užtikrinti teisinį aiškumą. Kalbant konkrečiau, žymiausia kylanti problema, kai kalbame apie verslo kitimo daroma įtaką, yra pelno mokesčio reguliavimo pritaikymas taip, kad būtų sukurta tinkama tarptautinė sistema, leidžianti teisingai apmokestinti skaitmeninį verslą. Pabrėžtina, jog siekiant įsiterpti į reikalaujamą darbo apimtį šis darbas siaurinamas iki pelno mokesčio. Kartu, darbe bus nagrinėjami skirtumai tarp tradicinio verslo ir skaitmeninio verslo ir būtent dėl nagrinėjamų skirtumų pelno mokesčio yra svarbiausias. Iš principo visos tarptautinės iniciatyvos, kurių įgyvendinimas šiuo metu vyksta, yra koncentruotos į pelno mokesčio reguliavimą. Mokesčių sistemos tvarumas ir skaidrumas užtikrina tinkamą valstybės funkcionavimą. Tinkama apmokestinimo sistema leidžia užtikrinti piliečių poreikių įgyvendinimą visuomenėje. Svarbu pastebėti, jog skaitmenizuotas verslas neretai veikia skaitmeninėje erdvėje keliose, o dažnai, ir daugelyje jurisdikcijų. Tačiau skirtingų jurisdikcijų mokesstinės sistemos dažnu atveju ženkliai skiriasi. Dabartinis pelno mokesčio reguliavimo nevienodumas sudaro sąlygas skaitmeninėje erdvėje veikiantiems verslams, įsisteigus mažesnę tarifą taikančioje valstybėje, veikti begalėje valstybių, tačiau išvengti arba gerokai susimąžinti mokesčinę našą. Taigi, ekonominėje erdvėje pradėta formuoti pozicija, jog keičiantis verslui privalo keistis ir pelno apmokestinimo reguliavimas. Vadovaujantis P.Collin ir N.Colin teigimu, tarptautinė mokesčių teisė šiuo metu yra paremta tuo (išskyrus išimtiniais atvejais), kad teisę apmokestinti verslo pelną turi ta valstybė, kurioje atitinkamas verslas yra fiziškai įsikūręs, o ne toji, kurioje yra pajamų šaltinis/vartotojai (Dr. Gaoua, 2014, p. 1). Fiskalinių motyvų vedamos valstybės teigia, jog minėtas požiūris turėtų kisti,

o skaitmeninio verslo pelno apmokestinimas turi būti paskirstomas tarp visų valstybių, kurių vartotojai naudoja atitinkamo skaitmeninio verslo produktą ar net apskritai kuria tokio verslo vertę, o ne tik ten, kur fiziškai toks verslas įsikūręs. Atsižvelgiant į pavienių valstybių veiksmus, keičiant pelno apmokestinimo sistemas į labiau pritaikytas skaitmeninio verslo apmokestinimui bei kitų valstybių nuogąstavimus, Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros organizacija (toliau – EBPO) bei Europos Sąjunga (toliau – ES) ėmėsi pirmųjų veiksmų tarptautiniu bei ES mastu, apmokestinimo srityje, siekiant užtikrinti veiksmingą bei sąžiningą skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo sistemą. Apibendrinus, dabartinis reguliavimas yra grindžiamas dviem principais: verslas apmokestinamas ten, kur yra pastarojo buveinė (rezidavimo valstybėje) arba ten, kur yra gaunamos pajamos (per nuolatinę buveinę), tačiau šie principai kelia daug teisinio neaiškumo, kadangi nėra pritaikyti tinkamam skaitmeninės ekonomikos apmokestinimui. Todėl kyla klausimas, kaip apmokestinimas pelno mokesčiu gali keistis skaitmeninės ekonomikos plėtros kontekste.

Šio darbo **tikslas** išanalizuoti skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo kaitą, priežastis, naudą bei galimus praktinius iššūkius pelno mokesčio prasme, skaitmenizuojantis verslui. Šio tikslo bus siekiama analizuojant dabartinį pelno mokesčio reguliavimą (dabartinius skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu pavyzdžius) ES ir EBPO mastu siūlomus pokyčius dėl skaitmenizuotų įmonių pelno apmokestinimo, kokią įtaką tokie pokyčiai gali turėti valstybėms, verslams ir net vartotojams.

Šio darbo **objektas** – pelno mokestis. Šis objektas pasirinktas siekiant detalesnės analizės, kurios nebūtų įmanoma pasiekti, jeigu būtų nagrinėjama ir tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo kaita.

Darbo aktualumą lemia tai, jog šiandieninis reguliavimas pradeda nebeatspindėti realios situacijos rinkoje. Verslui skaitmenizuojantis, o pelno mokesčio reguliavimui nesikeičiant vis labiau didėja atskirtis tarp tradicinio ir skaitmeninio verslo augimo mokestinės naštos. Pastebėtina, jog ES ir EBPO mastu jau buvo žengti pirmieji žingsniai, siekiant harmonizuoti skaitmeninių verslų pelno apmokestinimo taisykles.

Darbe taikyti istorinis, lingvistinis, sisteminis **metodai**. Istoriniu metodu siekiama atskleisti, kaip iki šiol buvo aiškinamos pelno mokesčio taisykles, kokiais principais įmonių gautas pelnas buvo apmokestinamas. Taip pat šiuo metodu yra analizuojama, iš kur skaitmenizacija kaip reiškinys atsirado ir plėtojosi, kaip su jo plėtra kinta teisinės valstybių sistemos. Lingvistinis metodas padeda iširti darbui aktualius teisės šaltinius. Sisteminis

metodas taikomas atskleisti teisės aktų turinį, straipsnių prasmę. Lyginamuoju metodu siekiama iširti dabar taikomus skaitmeninių mokesčių pavyzdžius skirtingose valstybėse bei kokią įtaką galėtų turėti EBPO bei ES siūlymų įgyvendinimas.

Darbo **originalumą** lemia tai, kad nagrinėjamas klausimas Lietuvoje bei visame pasaulyje šiuo metu yra sprendžiamas. Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog tiek ES , tiek EBPO mastu jau buvo žengti pirmieji žingsniai sprendžiant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo klausimus.

Darbui išskirtinai reikšmingi **šaltiniai**: Europos Tarybos direktyvos Pasiūlymas, kuriuo nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu 2018/0072 (CNS). Antrasis, Europos Komisijos pasiūlymas (laikinas) Tarybos Direktyvą dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamas pelnas, gaunamas teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos 2018/0073 (CNS). Trečiasis, EBPO dviejų ramsčių planas.

1. Dabartinis pelno apmokestinimo reglamentavimas skaitmenizacijos kontekste

1.1. Dabartinio pelno apmokestinimo reguliavimo trūkumai skaitmenizacijos kontekste

Pradedant, svarbu paminėti, jog skaitmenizacijos kontekste didėja mokesstinės naštos atskirtis tarp tradicinio ir skaitmeninio verslo. Taigi, svarbu pažymėti, kuo skiriasi tradicinis ir skaitmeninis verslas. Pirmiausia, verslai suprantami kaip tradiciniai, jeigu keičiasi realiomis prekėmis ar paslaugomis, o verslo pajamos yra gaunamos tik tam tikroje valstybėje, kurioje toks verslas atlieka savo funkcijas. Tačiau keičiantis pasauliui bei ekonomikai atsiranda naujas verslo modelis, taip vadinamas skaitmenizuotas verslas, kuris pajamas surenka iš keleto ar net begalės valstybių (Gulbinas, Jogminaitė, 2020). Kitaip tariant, skaitmeninio verslo modelio vartotojai/paslaugos gavėjai gali būti keliose valstybėse. Taigi, idealiausiu atveju, tradicinis verslas bus apmokestintas ten, kur fiziškai yra (rezidavimo valstybėje) arba ten, kur gaunamos pajamos (prie pajamų šaltinio), o skaitmeninio verslo atveju aiškumo nelieka, kadangi pajamų šaltiniu realiai tampa vartotojas, kurio buvimo vietą yra daug sudėtingiau nustatyti. Tačiau svarbu paminėti, kad dabartinės pelno mokesčio taisyklės yra paremtos principu, jog pelnas turi būti apmokestintas ten, kur yra pajamų šaltinis. Minėtos taisyklės buvo parengtos atsižvelgiant į fizinę verslo buvimo vietą, bet neatspindint, jog šiuolaikinis verslas gali būti vietoje A, o pajamų šaltinis gali būti keletoje jurisdikcijų, tačiau tokios jurisdikcijos apmokestinti tokį verslą teisės neturi (Kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Dėl tradicinio verslo apmokestinimo taip pat kyla neaiškumų. Pavyzdžiui, kai prekyba vyksta tarp dviejų valstybių taip pat reikalinga nustatyti ir susitarti, kur verslas bus apmokestintas, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Tačiau šiuo atveju, galimos problemos sprendimo mechanizmų turime, kadangi valstybės gali tarpusavyje pasiskirstyti apmokestinimo teises sudarydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Tačiau aukščiau paminėtas sprendimas nėra pritaikytas paskirstyti skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu. To pasekoje, pradėtos kalbos dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo tarptautiniu mastu. Apibendrinus, šiuo metu matomi tokie dabartinio pajamų apmokestinimo reguliavimo trūkumai, besivystant skaitmeniniam verslui:

1. Matoma mokesstinės naštos atskirtis tarp tradicinio ir skaitmeninio verslo;

2. Skaitmeninio verslo pajamų šaltinio vietą darosi vis sunkiau nustatyti;
3. Skaitmeninis verslas gali generuoti pajamas begalėje valstybių, kurios neturės apmokestinimo teisių.

1.2. Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo priežastys

Toliau svarbu aptarti, kokios yra kitos priežastys, kodėl apskritai reikalinga kalbėti apie skaitmeninio sektoriaus apmokestinimą. Pirmiausia, nesąžiningos konkurencijos problema. Skaitmenizuoto modelio verslai moka ženkliai mažesnius mokesčius nei tradicinio tipo verslai. Remiantis Europos Komisijos pateikiama statistika, tradiciniai verslai vidutiniškai per metus sumoka apie 23,2% pelno mokesčio, o skaitmenizuoti – apie 9,5% pelno mokesčių (Fair Taxation of the digital..., 2018). Taip atsitinka todėl, kad dabartinis pelno mokesčio reguliavimas yra nukreiptas į tradicinius verslo modelius, neatsižvelgiant į tai, kad šiuolaikinis skaitmeninis verslas gali visai kitaip kurti vertę nei tradicinis verslas (Kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Taip yra iškraipoma konkurencija tarp tradicinio ir skaitmeninio verslo. Pastebėtina, jog šiuolaikinėje ekonomikos erdvėje itin sparčiai auga tokie verslai, kurie kuria vertę iš tokio nematerialinio turto kaip duomenys. Europos komisijos teigimu, toks vertės kūrimas yra sunkiai įvertinamas ir būtent dėl to naujas reguliavimas galėtų tokią problemą išspręsti (Kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018).

Antra, skaitmeninio verslo augimas yra kur kas spartesnis nei tradicinio (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 5). Pavyzdžiui, 2018 metų Europos komisijos duomenimis, skaitmeninių verslų apyvarta didėjo bent 14%, o panašių daugiašalių „tradicinių“ verslų vos tarp 0,2% – 3% (Fair taxation for the digital..., 2018). Pabrėžtina, jog toks augimas nebūtinai turi būti suprantamas kaip problema. Autorius mano, kad skaitmeninio verslo augimas nebūtinai automatiškai „žlugdo“ tradicinį verslą, kadangi, remiantis statistika, fiksuojamas ženklus skaitmeninio verslo augimas nelemia to, kad neauga tradicinis verslas, paprasčiausiai jis auga mažesniu tempu. Tačiau matomas augimo skirtumas galimai lemia tai, kad tradicinio verslo augimas mažės didėjant skaitmeninio verslo augimui, jeigu apmokestinimo taisyklės liks tokios pat. Kadangi skaitmenizuoti verslai šiai dienai pelno mokesčio moka mažiau, akivaizdu, kad tradicinis verslas teikdamas tokią pačią ar panašią paslaugą niekaip negalės konkuruoti su mažiau mokančiu skaitmeniniu verslu laisvoje rinkoje. Taigi, susidaro situacija, kurioje galimai nukenčia ne tik tradicinis verslas, bet ir valstybės, kurios neturi multinacionalinių verslų (*angl. multinational corporation, MNE*) buveinių savo teritorijoje. Nors iš vienos pusės skaitmeninio verslo augimas gali neatrodyti kaip problema, yra manančių, kad toks spartus augimas nepalieka vietos tradiciniam

verslui, o skaitmeninių (multinacionalinių) verslų neturinčios šalys praranda vis daugiau pajamų (Fair taxation for the digital..., 2018). Europos Komisijos teigimu, skaitmeninės ekonomikos tendencija turėtų tęstis, tačiau atitinkamai turi keistis ir skaitmeninio sektoriaus apmokestinimas, kadangi greitai keičiantis verslo modeliams nebeužtenka jau pasenusio turimo reguliavimo (Kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Šioje vietoje galima pastebėti ir tai, jog žiūrint iš skirtingų valstybių perspektyvos, dėl skirtingo apmokestinimo kyla pagrindinis skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo fiskalinis motyvas. Skirtingos valstybės siekia gauti daugiau pajamų keldamos pelno perskirstymo idėją: valstybė įgytų teisę į apmokestinimo dalį, atsižvelgiant į vartotojų skaičių iš konkrečios jurisdikcijos. Kitaip tariant, valstybės, kurios savo teritorijoje neturi multinacionalinių skaitmeninių verslų, siekia įgyti pelno apmokestinimo teisę tai daliai skaitmeninio verslo pelno, kuri generuojama iš tos valstybės vartotojų.

Kalbant apie kitas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo priežastis svarbu paminėti, jog vien Europoje skaitmeninėje rinkoje yra daugiau kaip 500 mln. vartotojų. Europos Tarybos teigimu, tokios rinkos funkcionavimui bei pilnam potencialui reikalingas stabilus ir modernus mokesstinės sistemos reguliavimas (Kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Kartu, toks reguliavimas galėtų užtikrinti stabilesnę ir sąžiningesnę valstybių apmokestinimo teisių pasiskirstymą (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018).

Kartu ir atsižvelgiant į tai, kad skaitmeninė rinka apima visą pasaulį, o kartu ir visą Europą, tinkamas skaitmeninės rinkos apmokestinimas, t.y. EBPO bei ES idėjų tinkamas įgyvendinimas, galėtų sudaryti sąlygas, jog valstybių pajamos, gautos iš skaitmeninio verslo apmokestinimo, galėtų tapti naujuoju nuosavu ES biudžeto ištekliu. Šiuo metu ES nuosavųjų išteklių mechanizmą sudaro vos keletas priemonių. Pastebėtina, jog nuosavieji ištekliai sudaro didžiausią ir svarbiausią ES biudžeto dalį (2021 - 2027 m. ilgalaikis ES biudžetas..., 2021). Trumpai apibendrinus, šiai dienai nuosavųjų išteklių mechanizmą sudaro vos keturi šaltiniai:

1. Tradiciniai nuosavieji ištekliai - muitai;
2. Atskaitymai nuo PVM bazės, ES šiuo metu taikomas 0.3 % vienodo pareikalavimo tarifas (angl. call rate), kuris priskiriamas į Europos Sąjungos biudžetą (2021 - 2027 m. ilgalaikis ES biudžetas..., 2021);
3. Nustatytas vienodo pareikalavimo tarifas valstybėms narėms nuo susidarančių neperdirbto plastiko pakuočių (0.80 eurų už kilogramą), tai yra, pats naujusias šaltinis, patvirtintas tik 2021 m. sausio 1 d.;

4. Atskaitymai nuo Bendrųjų Nacionalinių Pajamų (BNP), tačiau tai yra subsidiarinis šaltinis, kadangi naudojamas tik tada, kai neužtenka pajamų biudžetui iš kitų nuosavųjų išteklių.

Pabrėžtina, jog ketvirtas šaltinis, kuris tarsi turėtų būti tik pagalbinis šiai dienai sudaro didžiausią įplaukų dalį į ES biudžetą. Remiantis 2020 m. statistika, atskaitymai nuo BNP sudaro 64,2% visų ES biudžeto pajamų (Europos Parlamento Tyrimu Tarnyba, 2020, p.1). To pasekoje ES ieško naujų nuosavųjų išteklių, kurie praplėstų biudžeto formavimo šaltinių sąrašą. Pastebėtina, jog Europos Komisijos teigimu, vien pritaikius 3% pelno mokestį multinacionaliniams skaitmeniniams verslams, skaičiuojama valstybės narės galėtų sugeneruoti apie 5 mlrd. metinių pajamų (Fair Taxation of the digital..., 2018), kurių dalis galėtų būti naujuoju ES biudžeto formavimo šaltiniu. Šioje vietoje įdomu pastebėti, jog pavyzdžiui Europos Komisijos pasiūlymo „*kuriuo nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu 2018/0072 (CNS)*“ aiškinamojo rašto ketvirtojoje dalyje yra teigiama jog „*šis direktyvos pasiūlymas neturės jokio poveikio ES biudžetui.*“ Taigi, iš citatos matyti, jog pasiūlyme nėra numatyta, jog skaitmeninio verslo apmokestinimas taptų naujuoju (penktuoju) ES biudžeto nuosavuoju ištekliu ar turėtų poveikį biudžetui. Tačiau autorius mano, kad poveikis, o tiksliau teigiamas poveikis, biudžetui yra įmanomas, jeigu minėtos direktyvos nustatytą mokestį ES paverstų naujuoju nuosavuoju ištekliu. Trumpai apibendrinus, matomos tokios skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo priežastys:

1. Dabartinė apmokestinimo pelno mokesčių sistema kuria nesažiningą konkurenciją, kadangi statistiškai tradicinis verslas turi didesnę mokestinę naštą nei skaitmeninis verslas;
2. Mažesnę mokestinę naštą turintis skaitmeninis verslas auga ženkliai greičiau nei tradicinis;
3. Esminė priežastis – fiskalinė, t.y., valstybių siekis taip perskirstyti apmokestinimo teises, kad valstybė, kurioje yra pelno šaltinis, tai yra, vartotojas, nuperkantis prekią ir/ar paslaugą, gautų savo dalį;
4. Skaitmeninio verslo pelno apmokestinimas galėtų tapti ES naujuoju nuosavuoju ištekliu.

1.3. Nuolatinė buveinė ir pelno mokesčio reguliavimo Lietuvoje trūkumai skaitmeninio verslo kontekste

Supratęs esamus apmokestinimo skirtumus tarp tradicinio bei skaitmenizuoto verslo ir siekiant įvertinti dabartinę pelno mokesčio sistemą Lietuvoje, aktualu pažvelgti į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (toliau – PM įstatymas). Tiksliau, atkreiptinas dėmesys į pastarojo įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą *Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą* (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Vadovaujantis minėtu straipsniu Lietuva turi teisę apmokestinti tiek Lietuvos verslo vienetus, tiek užsienio vienetus, kurių pajamų šaltinis yra Lietuvoje. Pastebėtina, jog nuolatinės buveinės Lietuvos teritorijoje turinčių verslo subjektų apmokestinimo reguliavimas yra šiek tiek labiau komplikuoatas. Pastebėtina, jog nuolatinė buveinė šiuo atveju yra išimtinai mokesstinė konstrukcija ir neturi jokio subjektiškumo civilinės teisės prasme.

Pelno mokesčio taisyklių nustatymas yra valstybių nacionalinė kompetencija. Kitaip tariant, jeigu verslo buveinė yra tam tikroje valstybėje, tai ir pastarosios apmokestinimo klausimas bus reglamentuojamas nacionalinių tos šalies teisės aktų. Pagal PM įstatymą, nuolatinė buveinė suprantama kaip užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Kitaip tariant, Lietuvoje (mokestinė prasme) yra įtvirtina taip vadinama „tradicinė“ nuolatinės buveinės samprata, kadangi apmokestinimo teisė kyla tik tada, kai pajamas galima susieti su turima nuolatine buveine (Cockfield, 2002, p. 608). Tiksliau tariant, užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu: 1. nuolat vykdo veiklą; 2. vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); 3. naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; 4. gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

Toliau svarbu aptarti tai, kas yra įtvirtina PM įstatymo 5 straipsnyje. Pastarasis straipsnis numato du būdus, kada užsienio vienetas gali būti apmokestinimas. Pirmasis atvejis: 5 straipsnio 1 dalies, verslas, kurio nuolatinė buveinė yra Lietuvos Respublikoje gali būti apmokestintas standartiniu 15% pelno mokesčio tarifu. Antra, 10% mokesčio tarifas taikomas, kai pajamų šaltinis yra Lietuvoje, tačiau nuolatinės buveinės Lietuvoje nėra (5 straipsnio 1 dalies 2 punkte). Trumpiau tariant, PM įstatymas numato galimybę

užsienio vieneto pelną apmokestinti prie šaltinio Lietuvoje, tačiau tokių atvejų sąrašas yra baigtinis. Svarbu pabrėžti, jog PM įstatyme numatyta tradicinės nuolatinės buveinės samprata nenumato galimybės apmokestinti skaitmeninio verslo. Kitaip tariant, jeigu skaitmeninis verslas nesukuria nuolatinės buveinės pagal tradicinį nuolatinės buveinės apibrėžimą, tai tokio verslo apmokestinimo galimybė nėra nustatyta ir pelno mokestis toje valstybėje nėra mokamas.

Įdomu tai, kad skaitmeninio verslo apmokestinimo pavyzdžių užsienio valstybėse yra. Pavyzdžiui, Vengrijoje jau dabar įvestas skaitmeninio verslo pelno apmokestinimas – buvo pritaikytas 7,5% nuo pelno mokestis, įmonėms, kurios užsiima internetinės reklamos veikla, jeigu tokios įmonės pelnas tarptautiniu mastu viršija 100 milijonų Vengrijos forintų (apie 267 000 tūkst. Eurų) per metus (Asen, Bunn, 2021, p. 3). Kitas pavyzdys yra Didžioji Britanija, kuri taiko 2% pelno mokestį įmonėms, kurios verčiasi socialinių tinklų platformų, interneto naršyklių ar internetinės prekybos veiklomis ir kurių pelnas globaliai viršija 500 milijonų Svarų sterlingų (apie 600 mln. eurų), o Didžiojoje Britanijoje 25 milijonus svarų sterlingų (apie 30 mln. eurų) (Asen, Bunn, 2021, p. 4). Tačiau šalyse, kuriose veikia skaitmeninio verslo apmokestinimo reguliavimas šiuo metu jį taiko tik didžiosioms kompanijoms apmokestinti ir pasak Joe Kennedy surenka vos 2-3% savo valstybės vidinių pajamų (Kennedy, 2019, p. 1). Kitaip tariant, susidaro toks vaizdas, kad tokiu mokesčiu nėra siekiama harmonizavimo ar teisingo apmokestinimo, o daugiau siekiama pasipelnėti iš didžiųjų kompanijų pelno (Kennedy, 2019, p. 2). Apibendrinus, Lietuvoje skaitmeninis verslas (pvz; Facebook, Spotify ar Netflix) pagal dabartinį reguliavimą apmokestinamas pelno mokesčiu nėra, tačiau valstybių, kur toks mokestis yra pritaikytas yra, bet pelno mokestis skaitmeninio verslo atžvilgiu šiuo metu yra taikomas itin skirtingai nors ir yra nukreiptas tik į didžiąsias multinacionalines kompanijas. Taigi skaitmeninio mokesčio įvedimas tarptautiniu mastu galėtų būti tinkama priemonė susidariusiai problemai spręsti. Pabrėžtina, jog skaitmenizacijos kontekste vyksta didelis atotrūkis tarp apmokestinimo vietos ir pajamų šaltinio lokacijų (kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Pastebėtina, jog dabartinis reguliavimas nėra pritaikytas apmokestinti verslo, kuris užsiima prekyba internetu, fiziškai nebūdamas daugumoje valstybių, kuriose veikia ir keičiasi sunkiai įvertinamu nematerialiu turtu, o pagrindine tokių verslų sukurtą vertę yra duomenys ir vartotojų sukurtas turinys (kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). To pasakoje tokie subjektai kaip G20 ir pati ES mano, kad reikia imtis veiksmų, norint pritaikyti pelno mokesčio reguliavimą prie sparčiai augančios skaitmeninės ekonomikos (kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018).

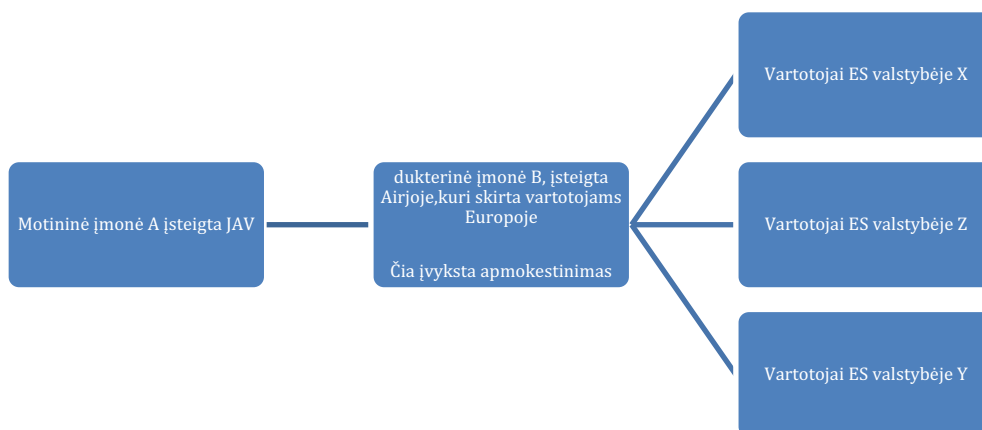
1.4. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių trūkumai pelno mokesčio apmokestinimo teisių paskirstymo prasme.

EBPO dar 1963 m. išleido ir 2017 m. pristatė naujausią, daugiašalės modelinės konvencijos dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, redakcija (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 12). Šios konvencijos tikslas – suteikti valstybėms galimybę greitai modifikuoti taikomas dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (toliau – DAIS) nuostatas, kad būtų įgyvendintos priemonės, skirtos skatinti tarptautinio mokesčių vengimo prevenciją bei efektyvų mokesčių ginčų sprendimą (Valstybinė Mokesčių Inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos, 2021). Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) duomenimis, Lietuva turi 57 dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (Valstybinė Mokesčių Inspekcija prie Finansų Ministerijos, 2022). Pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo įstatymo 5 straipsnį DAIS taikomas viršenybės principas prieš lokalius įstatymus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). DAIS dažniausiai yra sudaromos pagal EBPO sukurtą modelį. Pabrėžtina, jog DAIS esminis tikslas yra valstybių apmokestinimo teisių paskirstymas. Tokiomis sutartimis sprendžiami atvejai, kurios valstybės įstatymai bus taikomi, siekiant apmokestinti subjektą. Svarbu paminėti, jog pelno mokesčiu apmokestinimas visada vyksta pagal nacionalinės teisės nustatytas taisykles, taigi šia sutartimi nustatoma, kuri šalis pritaikys savo teisę ir apmokestins subjektą pagal savo nacionalines taisykles. Svarbu atkreipti dėmesį, kad tokiomis sutartimis sprendžiamas tik tradicinio verslo apmokestinimo teisių paskirstymo klausimas, tačiau DAIS nėra pritaikytos spręsti skaitmeninio verslo apmokestinimo klausimus. Tai patvirtina DAIS sutarties turinys. DAIS reguliuoja klausimą, kuri valstybė gali taikyti savo nacionalinę teisę apmokestinant verslo subjektą. Pavyzdžiui Lietuvos ir Vokietijos sudarytoje DAIS 7 straipsnio 1 dalį „susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, jei įmonė nevykdo komercinės – ūkinės veiklos kitoje susitariančiojoje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę.“ (Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, 1997). Jeigu veikla vykdoma aukščiau paminėtu būdu, tokios įmonės pajamos gali būti apmokestinamos kitoje valstybėje, tik ta apimti, kiek atitinkama nuolatinė buveinė sugeneruoja pajamų (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 10). Kitaip tariant, jeigu turime įmonę Vokietijoje, kuri turi nuolatinę buveinę Lietuvoje, tai Lietuvoje bus apmokestinta tik ta dalis pajamų, kuri gauta per Lietuvoje esančią nuolatinę buveinę.

EBPO modelio 5 straipsnyje bei automatiškai Lietuvos DAIS su Vokietija 5

straipsnyje galime rasti nuolatinės buveinės apibrėžimą. Tačiau šiame apibrėžime nėra kalbama apie skaitmeninės buveinės sąvoką. Kitaip tariant, tradicinė nuolatinės buveinės samprata sunkiai pritaikoma, kai kalbame apie skaitmeninio verslo veiklą (pavyzdžiui, socialinį tinklą kurianti įmonė tokia kaip Facebook) (Cockfield, 2002, p. 608). Jeigu turime įmonę, kurios pajamos yra generuojamos naudojant kompiuterinį kodą patalpintą serveryje, tai taikant tradicinę nuolatinės buveinės sampratą, tokios pajamos bus apmokestinamos ten, kur yra serveris, bet ne ten, kur yra pajamų šaltinis ar vartotojas. Tokiu atveju susidaro tam tikra spraga, kurią įmonės naudoja siekdamos sumažinti savo mokestinę naštą (kitai tariant, planuodamos mokesčius). Skaitmeniniu veiklos principu paremtos įmonės gali savo serverius iškelti į tokias jurisdikcijas, kuriose apmokestinimas yra minimalus ar lygus nuliui. Taigi, susidaro situacija, kuomet įmonės, planuodamos mokesčius bei savo veiklos struktūrą atsižvelgiant į jurisdikcijas, naudojasi teisine spraga ir taip galimai mažina įmonės mokestinę naštą. Tokiu būdu, nuolatinė buveinė atsiras ten, kur nėra nei produkto nei vartotojo (Cockfield, 2002, p. 609).

1 Paveikslas. Apmokestinimo schemos pavyzdys



Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis Cockfield J. The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles.

Įmonės A, įsikūrusios JAV, veiklos modelis yra paremtas vartotojo narystės mokesčiu už prieigą prie muzikos klausymosi platformos. Įmonė A norėdama plėsti savo veiklą ir pritraukti vartotojus Europoje, perkelia iš JAV savo serverius į dukterinę įmonę B, kuri turi buveinę Airijoje, kurioje taikomas mažas pelno mokestis lyginant su kitomis ES valstybėmis. Tuomet, vartotojai esantys skirtingose ES valstybėse X, Y ar Z atlieka registraciją, t.y. moka nario mokestį bei apskritai teoriškai naudosis įmonės B paslauga, o pastaroji susimokės pelno mokestį Airijoje ir išvengs apmokestinimo JAV bei

apmokestinimo didesnius tarifus taikančiose jurisdikcijose, nors realiai jokios veiklos Airijoje gali ir nevykdyti (Cockfield, 2002, p. 609).

Skaitmeninė ekonomikos transformacija kelia daugybę abejonių, jog dabartinės tarptautinio apmokestinimo reguliavimo taisyklės, pagal kurias už gautą pelną įmonės mokesčius moka ten, kur įsteigta jų buveinė, darosi nebepritaikytinos, nes keičiasi pats verslas. DAIS sudarė sąlygas verslui išvengti dvigubo apmokestinimo, apibrėžiant, kas yra nuolatinė buveinė ir sutarus, kada ir kurioje valstybėje verslas apmokestinamas. Tačiau nuolatinės buveinės sąvoka nereguliuoja skaitmeninės erdvės ir tai lemia pokyčių reikiamybę. Taigi, prasidėjusios diskusijos apie tai, kad vertė yra sukuriama ne tik ten, kur yra verslo fizinė buveinė, bet ir ten, kur yra pajamų šaltinis (vartotojai) bei kitokia skaitmeninė įmonės veikla, lemia, kad keičiasi pelno mokesčio taisyklių taikymo samprata. Svarbu paminėti, jog toks požiūris yra revoliucinis ir paneigiantis jau šimtmetį vyraujantį principą, kad vertė yra kuriama ten, kur yra verslo nuolatinė buveinė. Tačiau keičiantis požiūriui į nuolatinę buveinę, keičiasi ir reguliavimas tarptautiniu bei ES lygmeniu. Pavyzdžiui, siūloma praplėsti EBPO modeliu sudaromose sutartyse esančią nuolatinės buveinės sąvoką pridedant kompiuterinius serverius (Cockfield, 2002, p. 608). Tačiau vien tai neišsprendžia susidarancios problemos, kadangi nors ir mokestis bus mokamas vienoje valstybėje, kur yra serveris, bet skaitmeniniu būdu vykdomas verslas toliau kurs vertę begalėje valstybių, kurios už tai negaus nieko. Apibendrinus, skaitmenizacijos kontekste nebeužtenka DAIS numatomo apmokestinimo teisių paskirstymo, kadangi pastarosiomis sutartimis apskritai nėra sprendžiamas skaitmeninio verslo apmokestinimo teisių paskirstymo klausimas.

1.5. Dabartinis Pelno mokesčio reguliavimas Europos Sąjungoje

1.5.1. Europos Sąjungos kompetencija tiesioginių mokesčių srityje

Pirmiausia, ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje nors ir netiesiogiai, bet yra numatyta Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV). Tiksliau, tai patvirtina SESV 115 straipsnis, kuriuo ES gauna kompetenciją leisti direktyvas, kurios susijusios su vidaus rinka. Pabrėžtina, jog tokiu atveju, direktyvos turi būti nukreiptos į vidaus rinką ir daryti jai tiesioginę įtaką. Pastebėtina, jog ES kompetencija harmonizuojant tiesioginius ir netiesioginius mokesčius yra skirtinga. Europos Bendrijos steigimo sutartimi (Konsoliduota ES steigimo sutartis) numatoma išimtinė ES prerogatyva veikti netiesioginio apmokestinimo reguliavimą valstybėse narėse (93 straipsnis). Taryba, sprendama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino užtikrinanti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškreipimo. Visos PVM ir akcizų direktyvos yra priimanos vieningai, tam, kad sklandžiai veiktų rinka ir nebūtų iškreipyta, valstybių narių kompetencija yra ganėtinai atribota (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 66). Tačiau tiesioginių mokesčių reglamentavimo kompetencija nėra taip plačiai reguliuojama ES. Ši kompetencija yra palikta valstybėms narėms. Svarbu, kad ES sutartyje nėra tiesiogiai numatytos ES kompetencijos leisti teisės aktus tiesioginių mokesčių srityje, bet SESV 115 numatyta, jog ES vis tik turi teisę priimti direktyvas, kurios skirtos suderinti valstybių narių įstatymus bei kitus teisės aktus kurie turi tiesioginę įtaką bendrai ES rinkai (Verbeken, 2021, p. 2). Kitaip tariant, ES turi teisę reguliuoti pelno mokesčio taisykles tiek, kiek tai neviršija ES kompetencijos mokesčių srityje, bet privalo laikytis proporcingumo bei subsidiarumo principų bei siekti bendrosios rinkos veikimo sektorinio gerinimo. Tai reiškia, jog ES turi kompetenciją harmonizuoti ir skaitmeninio verslo apmokestinimą pelno mokesčiu tiek, kiek tai daro įtaka ES vidaus rinkai. Kalbant apie pelno mokestį, aktualu yra tai, kad istoriškai ES mastu tam tikros sritys buvo harmonizuotos. Pavyzdžiui, 1962 m. buvo išleista Neumarko ataskaita. Vėliau, 1975 m. bandyta išleisti mokesčių tarifų suderinimo direktyvą. Taip pat buvo išleista ES Komisijos direktyva 2011/96/ES dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių

valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos..., 2011). Kartu, direktyva (anksčiau – 90/434/EEB, dabar 2009/133/EB), kuri buvo priimta kartu su direktyva 2011/96/ES – susijungimų direktyva (dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos, 2009). Trečiasis pelno mokesčio harmonizavimo pavyzdys – Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant..., 2005). Ketvirtasis reikšmingas dokumentas, siekiant pelno mokesčio taisyklių suvienodinimo ES – 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/E dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos..., 2003). Apibendrinus, visų šių direktyvų bendras tikslas – sektoriniu būdu suharmonizuoti pelno mokesčio apmokestinimą. Tačiau nepaisant to, tik kelios pelno mokesčio sritys yra suvienodintos. Tai reiškia, jog valstybėms narėms pasiekti konsensuą dėl pelno mokesčio taikymo, atsižvelgiant į skaitmenizaciją, gali būti sudėtinga.

1.5.2. Bendra Konsoliduota Pelno Mokesčio Bazė

Bendra Konsoliduota Pelno Mokesčio Bazė yra taisyklių rinkinys, kuriuo siekiama nustatyti bendrą reguliavimą ES dėl bendrovių pelno apmokestinimo apskaičiavimo (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 117). Tokios iniciatyvos priežastis kyla dėl dabartinio reguliavimo (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 10). Plačiau kalbant, šiuo metu dėl skirtingų pelno apmokestinimo taisyklių skirtingose ES valstybėse, įmonė, kuri nori veikti keliose valstybėse turi prisitaikyti prie skirtingų reguliavimų. Kitaip tariant, jeigu įmonė nori veikti ES mastu, tai įmonei gali tekti prisitaikyti net prie 28 galimai skirtingų pelno mokesčio reguliavimo sistemų, o tai lemia, jog verslui sudaroma neproporcingai didelė veiklos administravimo našta.

Pirmasis BKPMB direktyvos projektas buvo paskelbtas dar 2011 m. kovo mėnesį, tačiau šalys nerado bendro sutarimo. 2016 metais Europos Komisija išleido konkretizuotą siūlymą dėl BKPMB direktyvos (toliau – BKPMB direktyva) (Endrijaitis, 2021, p. 53). Pagal naujus siūlymus, įmonė, veikdama keliose ES valstybėse ir taikydamą BKPMB, galėtų apjungti visų susijusių įmonių pelną ir nuostolius ir teikti tik vieną deklaraciją, jeigu veikla vykdoma ES. Pavyzdžiui, turime susijusias įmones: X veikiančią Lietuvoje, kuri per mokesstinį laikotarpį generuoja 4 mln. EUR pelno, įmonę Y Vokietijoje su 3 mln. EUR pelno ir įmonę Z Austrijoje, kurios nuostoliai yra 1 mln. EUR. Šios grupės BKPMB bus skaičiuojama kartu. Kitaip tariant, sudedant visą pelną ir visus nuostolius šių įmonių grupės BKPMB bus apskaičiuojama bendrai t.y. sudedant tiek pelną, tiek nuostolius ($X+Y-Z=6$ mln.) (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 9). Būtent skliaustuose apibrėžta suma ir bus BKPMB. Kitais žodžiais tariant, 6 milijonai bus grynasis pelnas, kurio apmokestinimo teisės būtų atitinkamai paskirstytos tarp minėtų valstybių, vadovaujantis trimis veiksniais – turtu, darbu ir pardavimais (Lietuvos Laisvosios Rinkos Institutas, 2016, p. 1). Šioje vietoje darbas susideda iš darbo užmokesčio ir darbuotojų skaičiaus (Panayi, 2013, p. 117). Turtas- visas (ilgalaikis) materialus turtas¹. Galiausiai, pardavimo esmė yra ta, kad įmonės pardavimai skaičiuojami pirkėjo, o ne pardavėjo, paskirties vietoje. Svarbu pažymėti, kad BKPMB nebūtinai laikoma pakankama priemone skaitmeninio apmokestinimo kontekste. Pirmiausia, BKPMB direktyvos taikymo galimybė yra ganėtinai siaura, kadangi pritaikyta tik multinacionalinių verslų apmokestinimui. Tai patvirtina BKPMB direktyvos 2

¹ Nematerialusis turtas į formulę nėra įtraukti dėl mobilumo ir rizikos, kad teisinė sistema gali būti apeita.

straipsnis. Pavyzdžiui BKPMB direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje teigiama, jog BKPMB taikomas tik tada, kai įmonė 1) yra tam tikros BKPMB direktyvos nustatytos formos juridinis asmuo; 2) privalo mokėti nors vieną iš BKPMB direktyvoje išvardytų pelno mokesčių ir 3) priklauso bendrai konsoliduotai įmonių grupei, kurios pelnas per atitinkamus finansinius metus einančiais finansiniais metais viršijo 750 000 000 EUR (dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio..., 2016). Taip pat BKPMB direktyva neapima skaitmeninės buveinės apibrėžimo. Tai patvirtina tas pats 2 straipsnis, kuriame teigiama, jog BKPMB direktyva taikoma tik įmonėms ir/ar jų nuolatinėms buveinėms, bet ne skaitmeninėms buveinėms (*valstybės narės įstatymus įsteigtai įmonei, įskaitant jos nuolatinės buveinės kitose valstybėse narėse*). Taigi, nors BKMPB iš esmės yra sveikintina priemonė, tačiau problemos skaitmeninio verslo apmokestinimo kontekste neišsprendžia. Nepaisant to, tai svarbus žingsnis, kadangi BKPMB yra valstybių narių apmokestinimo pasidalinimo mechanizmas, kuris gali būti pritaikytas ir skaitmeninių buveinių apmokestinimo pelno mokesčiu atvejams.

2. ES ir EBPO iniciatyvos dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčių

2.1. Skaitmeninio apmokestinimo pelno mokesčių reguliavimo užuomazgos Ekonominio bendradarbiavimo plėtros organizacijos veikloje.

EBPO jau ilgą laiką diskutuoja dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo tarptautiniu lygmeniu. Pažymėtina, jog EBPO išskiria dvi alternatyvias kryptis. Pirmoji apima apmokestinimo teisių pasiskirstymą tarp valstybių, kai verslas pasiekia vartotojus skaitmeniniu būdu keliose valstybėse. Antroji keliamą idėja - galimybė apmokestinti skaitmeninį verslą ne tik ten, kur yra jo fizinė buveinė, bet kur yra to verslo vartotojai (pajamų šaltinis).

Pirmas EBPO veiklos pavyzdys EBPO sukurtas sutarčių modelis turi ypatingai didelės reikšmės, kai kalbame apie DAIS, kurios būtent ir yra sudaromos siekiant valstybių apmokestinimo teisių lygybės, būtent tai ir yra toji pirma EBPO kryptis, t.y., teisių apmokestinti pasiskirstymas. Šiam darbui aktualesnė yra antroji kryptis - bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (toliau – BEPS). Pagrindinis pastarosios krypties siekis – kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu tarptautiniu lygmeniu. Pabrėžtina, jog žiūrint chronologiškai šiam siekiui įgyvendinti dar 2013 m. EBPO pradėjo kalbas dėl BEPS, o 2015 m. paruošė penkiolikos veiksmų planą, kuris apima ir tiesioginių ir netiesioginių mokesčių reguliavimą tarptautiniu mastu. Pirmuoju veiksmu siekiama išspręsti skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo klausimus (Addressing the tax challenges of..., 2015). Antruoju BEPS veiksmu, siekiama išspręsti hibridinių mokestinių neatitikimų problemą. Kitaip tariant, siekiama užkirsti kelią hibridinių įmonių kūrimui ten, kur jokia jurisdikcija tokios įmonės apmokestinti negalės. Trečiuoju BEPS veiksmu, siekiama kovoti su *offšorinių* kompanijų steigimu siekiant išvengti mokesčių, kai pajamos perkeliamos į neapmokestinamas zonas. Ketvirtuoju BEPS veiksmu, bandoma sukurti rekomendacijas taisyklėms, užkirsiančioms kelią mokesčių bazės mažinimui panaudojant palūkanų sąnaudas. Penktuoju BEPS veiksmu siekiama įtvirtinti minimalius mokestinės sistemos standartus, kurie leistų stabdyti žalingas mokesčių praktikas skaidrumo ir turinio reikalavimais. Šeštuoju BEPS veiksmu siekiama nustatyti minimalų standartą, siekiant išvengti piktnaudžiavimo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis. Septintuoju BEPS veiksmu siekiama nuolatinės buveinės sąvoką BEPS modelinės konvencijos sutartyse pakeisti taip, kad nebūtų galimybės išvengti mokestinių jurisdikcijų. Aštuntuoju, devintuoju bei dešimtuoju veiksmis siekiama bendro tikslo - Ataskaitoje pateikiamos

EBPO sandorių kainodaros gairių peržiūros, siekiant suderinti sandorių kainodaros rezultatus su vertės kūrimu. Patikslintose gairėse dėmesys sutelkiamas į toliau nurodytas tris pagrindines sritis: 1) nematerialus turtas (aštuntasis veiksmas) - kadangi nustatyti nematerialaus turto vertę dažnu atveju yra sudėtinga, neteisingas pelno, gauto iš vertingo nematerialaus turto, paskirstymas labai prisidėjo prie bazės erozijos ir pelno perkėlimo; 2) rizikos priskyrimas ir finansavimo gražos priežiūra; 3) aukštos rizikos sandorių kontroliavimas. Vienuoliktuoju veiksmu siekiama sistemizuoti BEPS poveikio stebėseną tarp organizacijos valstybių. Dvyliktuoju veiksmu siekiama įtvirtinti rekomendacijas dėl taisyklių, pagal kurias mokesčių mokėtojai privalės atskleisti agresyviuos mokesčių planavimo susitarimus. Tryliktuoju veiksmu siekiama įtvirtinti trijų lygių standartizuotos dokumentavimo prievolės daugianacionalinėms bendrovėms kiekvienoje valstybėje, kur tokia kompanija veikia, tokiu būdu įgyvendinat daugianacionalinių bendrovių veiklos skaidrumą bei rizikų stebėseną. Keturioliktuoju veiksmu siekiama reformuoti ir sukurti patogesnę ir efektyvesnę mokesčių ginčų sprendimo mechanizmą tarp organizacijos narių, išleidžiant minimalius ginčų sprendimo standartus. Galiausiai, penkioliktuoju veiksmu siekiama sukurti efektyvesnę daugiašalį instrumentą, kuris galėtų pakeisti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (Executive Summaries 2015...,2015).

Pastebėtina, jog iki pat 2021 m. dėl aukščiau paminėtų BEPS veiksmų buvo tik diskutuojama, idėjos buvo pildomos, keičiamos, bet visi sprendimai dėl realaus veiksmų įgyvendinimo buvo vis atidėliojami. Pabrėžtina, jog EBPO jungia net 141 valstybę, po to kai 2021 m. gegužės 25 d. prie organizacijos prisijungė Kosta Rika (OECD welcomes Costa Rica as..., 2021). Taigi, akivaizdu, jog rasti bendrą sutarimą dėl taisyklių yra labai sudėtinga, tačiau dabartinė situacija rodo, jog link idėjų įgyvendinimo yra artėjama, kadangi 2021 m. lapkričio 4 d. EBPO organizacijos narės susitarė dėl minimalaus tarptautinio pelno mokesčio (pirmojo siūlomo veiksmo įgyvendinimo), t.y. pirmojo veiksmo iš penkiolikos įgyvendinimo.

Pastebėtina, jog šiai temai būtent ir yra aktualiausias pirmasis veiksmas - dviejų ramsčių planas (*angl. Two-Pillar Solution*), kuris skirtas skaitmeninės ekonomikos įgyvendinimui. Tą pačią lapkričio 4 d. buvo išleistas EBPO pareiškimas, kuris paliudijo, jog susitarimą pasiekė net 137 valstybės, kurių tarpe yra ir Lietuva, bei tokios šalys kaip Airija, kurios teritorijoje yra Apple buveinė ir Vengrija, kurios teritorijoje yra Netflix buveinė (OECD releases Pillar two model..., 2021). Kalbant apie pačią iniciatyvą, pirmuoju ramsčiu siekiama įvesti teisingesnę mokesčių paskirstymą tarp valstybių, apmokestinant didžiųjų multinacionalinių verslų pelną ne tik ten, kur yra fizinė tokio verslo buveinė, bet

ir ten, kur realiai toks verslas veikia (international community strikes a..., 2021). Tiksliau tariant, pirmuoju ramsčiu siekiama apmokestinti tarptautines, multinacionalines kompanijas, kurių globalių pardavimų suma viršija 20 milijardų ir 10% pelningumo ribą. Siekiant tikslumo, verta paminėti, jog tarp šalių, kur yra vartotojai būtų paskirstytas ne visas pelnas, bet tik iki 25% viso pelno virš 10% pelno ribos (international community strikes a..., 2021). Kalbant techniškiau, toks mechanizmas funkcionuos įvedant naują „specialų“ mechanizmą, kuriuo siekiama perskirstyti apmokestinamą turtą taip, kad kiekviena valstybė, kurioje toks verslas sugeneruoja bent 1 mln. eurų pelno per metus, gautų savo apmokestinimo teisę. Šis mechanizmas skirtas išvengti neapmokestinimo ar minimalaus apmokestinimo situacijų, kai verslai, siekdami sumažinti mokestinę naštą paprasčiau perkelia savo verslą į mažo apmokestinimo jurisdikcijas. Tačiau šioje vietoje svarbu pastebėti, jog ekonomiškai silpnesnės valstybės apmokestinimo teisę įgytų prie mažesnės ribos. Tai yra, valstybės, kurių Bendrasis Vidaus Produktas (toliau - BVP) yra mažesnis nei 40 milijardų, joms, teisė apmokestinti atsirastų mokesčių subjektui viršijus 250 tūkstančių eurų metinio pelno. Nors iniciatyva atrodo patraukli ir reikalinga, bet kelia ir tam tikrų abejonių. Pabrėžtina, jog pagrindinis pirmojo ramsčio tikslas yra perkelti dalį pelno apmokestinimo teisių į tą valstybę, kurioje yra vartotojas (pajamų šaltinis) (Brokelind, 2021, p. 213). Nors skaičiai, kur ir kada bus apmokestintas pelnas yra nurodyti, nėra jokių duomenų kaip toks mechanizmas bus realiai įgyvendintas, taigi, kyla grėsmė, jog verslui bus užkrauta per didelė našta administruojant kiekvieną perkeliama sumą, pavyzdžiui į jurisdikcijas, kuriose jau dabar taikomas multinacionalinių verslų skaitmeninis apmokestinimas. Kartu, nėra aišku, kas apskritai bus su jurisdikcijomis, kurios jau turi savo vidinį apmokestinimą ir kaip jis kis. To pasekoje, šalys kaip Šri Lanka, Pakistanas, Nigerija ar Kenija nesutiko su EBPO siūlymu, kadangi jau dabar turi savo skaitmeninio verslo apmokestinimo įstatymus ir pagrindinė jų keliamą problema yra ta, kad tokioms šalims teks atsisakyti savo reguliavimo ir pereiti prie dar gerai neišgryninto bendro reguliavimo, kylančio iš EBPO (Darmanin, Huskinson, 2022, p. 2).

Kita problema dėl kurios kyla klausimų yra siekis apmokestinti mokesčių mokėtoją be jokios realios fizinės buveinės. Tarptautinė viešoji teisė, o tiksliau teritorialumo principas suteikia valstybei teisę kurti ir leisti įstatymus, kurie galioja tos šalies teritorijoje. Tačiau pabrėžiama, jog tokie įstatymai negali būti laikomi nacionaliniais įstatymais kitos šalies teritorijoje ir/ar pažeisti kitų valstybių teritorinio vientisumo (Brokelind, 2021, p. 214). Taigi, pirmojo ramsčio įvedimas reikštų, jog valstybės galėtų apmokestinti taip vadinamą skaitmeninę buveinę, tačiau išliktų faktas, kad šalis, kurioje esantis verslas yra

apmokestinamas, netektų dalies apmokestinimo teisės, kuri pagal vidinius tos šalies įstatymus turėtų būti nevaržoma. Antruoju ramsčiu bus įvestas 15% minimalus pelno mokestis įmonėms, kurių pelnas viršija 750 mln. eurų (international community strikes a..., 2021). Būtina pabrėžti, jog būtent ši iniciatyva ir yra nukreipta į skaitmeninio verslo apmokestinimą (Action 1 Tax Challenges Arising..., 2022). Pagrindinis antrojo ramsčio tikslas labiau nukreiptas į nesąžiningo apmokestinimo problemos išsprendimą (Brokelind, 2021, p. 214). Pabrėžtina, jog tiek pirmojo, tiek antrojo ramsčių mechanizmai EBPO valstybėse narėse turi būti implementuoti dar šiais metais, o pradėti veikti 2023 m. (statement on a two pillar solution..., 2021). Kartu, svarbu aptarti, kaip EBPO apibrėžia skaitmeninės paslaugos sąvoką. Skaitmeninės paslaugos apibrėžimą sudaro trys dalys:

1. Paslaugos patenkančios į skaitmeninių paslaugų sąrašą²;
2. Paslaugos nepatenkančios į skaitmeninių paslaugų sąrašą (išimčių, kai veikla nėra laikom skaitmenine sąrašas);³
3. Bendrasis apibrėžimas (report on Pillar one blueprint..., 2020).

Apibrėžime matomos dalys iš esmės yra mechanizmas, kurį naudodami skirtingų jurisdikcijų mokesčių administratoriai galėtų nustatyti, ar vienetas teikia skaitmenines paslaugas ar ne. Pirmiausia atsakinga institucija tikrintų, ar vieneto vykdoma veikla yra skaitmeninių paslaugų sąrašė. Antra, jeigu vieneto veikla sąrašė nenumatyta, būtų tikrinama, ar vieneto veiklos nėra išimčių sąrašė. Trečia, ir tik jeigu veiklos nėra nei vienam iš sąrašų, būtų pereinama prie bendrojo skaitmeninės paslaugos apibrėžimo, kuriame numatyti kriterijai ir leistų įvertinti, ar vieneto veiklą vis tik laikyti skaitmenine paslauga (report on Pillar one blueprint..., 2020). Galiausiai, skaitmeninės paslaugos bendrasis apibrėžimas susideda iš dviejų dalių:

1. Paslauga turi būti automatizuota, tai yra, sistemos veikimas turi lemti tokį paslaugos teikimą, kuriam nereikėtų (ar minimaliai reikėtų) žmogaus įsikišimo;
2. Paslauga turi būti skaitmeninė, tai yra, teikiama per internetą ar kitą elektroninį tinklą (report on Pillar one blueprint..., 2020);

Trumpai aptarus visas tris skaitmeninės paslaugos apibrėžimo dalis įdomu pastebėti,

² Šiuo metu sąrašė yra numatytos tokios veiklos: Internetinės reklamos paslaugos; Vartotojo duomenų pardavimas ar kitoks perskyrimas; internetinės paieškos sistemos; Socialinės žiniasklaidos platformos; Internetinės tarpininkavimo platformos; Skaitmeninio turinio paslaugos; Internetiniai žaidimai; standartizuotos internetinės mokymo paslaugos; ir debesų kompiuterijos paslaugas

³ Šiuo metu išimčių sąrašė sudaro tokios paslaugos: individualizuotos profesionalios paslaugos; Individualizuotos mokymo paslaugos internetu; Prekių ir paslaugų, išskyrus skaitmenines, pardavimas internetu; pelnas iš fizinės prekės pardavimo, neatsižvelgiant į tinklo ryšį („daiktų internetas“); ir paslaugos, suteikiančios prieigą prie interneto ar kito elektroninio tinklo.

jog apibrėžimo skirstymu į tris dalis siekiama, jog mokesčių administratorius galėtų lengviau nustatyti, ar verslas vykdo skaitmeninę veiklą ar ne (report on Pillar one blueprint..., 2020). Kalbant apie sąrašus, kuriais siekiama nustatyti, ar paslauga laikoma skaitmenine, svarbu tai, kad jie nėra galutiniai. Kitaip tariant, iniciatyvos tikslas yra numatyti, jog besikeičiant skaitmeniniam verslui, šis sąrašas (tiek išimčių, tiek skaitmeninių paslaugų) galėtų plėstis ar siaurėti (report on Pillar one blueprint..., 2020). Tačiau EBPO išaiškinamuose nėra numatytas joks mechanizmas ar gairės, kuriomis vadovaujantis naujas skaitmeninės paslaugos tipas apskritai galėtų patekti į sąrašą nei kaip tokia procedūra atrodytų. Šioje vietoje galėtų susidaryti situacija, kurioje naujai susiformavęs skaitmeninės paslaugos tipas vienoje valstybėse pateks į sąrašą, o kitose nepateks, o tokiu būdu gali išsikraipyti visas skaitmeninės paslaugos apibrėžimas, kurio vienodumas visose jurisdikcijose yra itin svarbus, kadangi tiek EBPO, tiek ES iniciatyvomis yra siekiama harmonizuoti skaitmeninio verslo apmokestinimo taisykles ir harmonizavimas gali būti iškreiptas, jeigu skaitmeninės paslaugos apibrėžimas skirtingose jurisdikcijose skirsis. Apibendrinus, tiek pirmuoju, tiek antruoju ramsčiu (iniciatyvomis apskritai) siekiama, pirmiausia, išspręsti susidariusį ženklų skirtumą tarp skaitmeninio verslo ir tradicinio verslo pelno apmokestinimo bei įvesti bei koordinuoti minimalų pelno mokesčių tarp EBPO narių, siekiant išvengti žalingos apmokestinimo konkurencijos (Brokelind, 2021, p. 212). Tačiau antrojo ramsčio pritaikymo laukas yra kur kas platesnis nei pirmojo, kuriuo siekiama apmokestinti tik vieno tipo sektorių. Kitaip tariant, pirmuoju sektoriumi siekiama apmokestinimą persikirstyti tik skaitmeninio sektoriaus multinacionalinį verslą, o antruoju ramsčiu keistusi verslo pelno apmokestinimas apskritai, nustatant minimalų pelno mokesčių. Taigi, antruoju ramsčiu yra nusitaikyta ne į sektorinį pelno mokesčio bazės koregavimą apskritai, bet į globalų, bet kokiam verslui galiojantį pelno mokesčio bazės pasikeitimą.

Grįžtant prie viešosios tarptautinės teisės, kiekviena šalis turi teisę pati nustatyti savo mokesčių politiką, ypačingai tiesioginių mokesčių tarifus, kurie šiuo siūlymu būtų įvesti globaliai. Kartu, verta paminėti, jog pagal aukščiau aptartas ES teises harmonizuoti tiesioginius mokesčius, buvo minėta, jog tokia teisė galėtų egzistuoti, kai kalbame apie sektorinį harmonizavimą (t.y. pirmą ramstį šiuo atveju) bet kyla abejonių, ar bendras minimalaus tarifo įvedimas yra leidžiamas pagal ES teisę (Brokelind, 2021, p. 214). Apibendrinus, EBPO siūlomos idėjos gali teigiamai paveikti rinką, kadangi pasiekus sutarimą tarp visų EBPO valstybių narių būtų sukurtas globalus, kur kas platesnis ir precedentinis reguliavimas, kuris galimai išspręstų tarp valstybių kylančius nesutarimus dėl

skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu.

2.2. Skaitmeninio verslo apmokestinimo siūlomas (laikinas) reguliavimas 2018 m. kovo 21 d. Europos Tarybos direktyvos pasiūlyme dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos.

Taigi, aptarus EBPO iniciatyvas ir ES kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje aktualu aptarti, kokius veiksmus ES jau yra įgyvendinusi skaitmeninio verslo apmokestinimo srityje. Atsižvelgdami į EBPO darbus skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo tema tarptautiniu lygmeniu ES 2018 m. kovo 21 d. išleido du pasiūlymus, vieną laikiną, kitą ilgalaikį, kurie yra kreipiami skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo klausimams spręsti. Pirmas yra „Europos Tarybos direktyvos Pasiūlymas, kuriuo nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu 2018/0072 (CNS)“ (toliau šiame skyriuje ir toliau tekste vadinama - Direktyvos pasiūlymas 1) (kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Antrasis Europos Komisijos pasiūlymas (laikinis) yra Tarybos Direktyva „dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos 2018/0073 (CNS) (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018) apie kurią plačiau kalbama šioje dalyje (toliau tekste bus vadinama – Direktyvos pasiūlymas 2) (kartu abi siūlomos direktyvos bus vadinamos – Direktyvų pasiūlymais/Direktyvomis). Pradedant kalbėti apie direktyvas svarbu pastebėti, jog tarptautiniu mastu (atsižvelgiant į EBPO BEPS pirmąjį veiksmą) siekiama, jog skaitmeninė veikla būtų teisingai apmokestinta. Taigi, šiais Direktyvų pasiūlymais yra siekiama to pačio tikslo. Tiksliau ir atsižvelgiant į tai, kad tarptautiniu lygmeniu pasiekti susitarimą yra daug sudėtingiau, šiais Direktyvų pasiūlymais siekiama nutiesti pavyzdį ir suformuoti teisingą praktiką judant link bendrojo tikslo (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018). Svarbu paminėti, jog abu Direktyvų pasiūlymus buvo siūloma įgyvendinti dar iki 2020 m. (Direktyvos pasiūlymas 1 9 str.; Direktyvos pasiūlymas 2 25 str.), tačiau abi šios Direktyvos vis dar nėra įgyvendintos, kadangi šis klausimas Covid-19 pandemijos kontekste buvo atidėtas. Tačiau kaip ir buvo minėta, Direktyvos pasiūlymas 2 yra tik laikinoji priemonė, taigi, darbe daugiau dėmesio bus skirta Direktyvos pasiūlymui 1. Taigi trumpai tariant pagrindinis Direktyvos pasiūlymo 2 tikslas - „*bendra skaitmeninių paslaugų mokesčio (SPM), kuriuo apmokestinamos pelnas, gaunamos tam tikriems*

subjektams teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, Sistema” (kuria nustatomos taisyklės, susijusios su..., 2018). Šioje vietoje svarbu aptarti, kas pagal šią Direktyvą būtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Pagal Direktyvos pasiūlymo 2 4 straipsnio 1 dalį, apmokestinamuoju asmeniu laikomas mokesčių mokėtojas, kuris atitinka šiuos du kriterijus: 1) per paskutinius finansinius metus deklaravo daugiau kaip 750 mln. eurų pelno sumą visame pasaulyje; o 2) bendra apmokestinamų pelno suma, gautų ES teritorijoje per tuos pačius finansinius metus yra didesnė nei 50 mln. eurų (fair taxation of the digital economy, 2018). Pirmoji suma nustatyta siekiant, jog šis Direktyvos pasiūlymas 2 būtų pritaikytas tik toms įmonėms dėl kurių apskritai prasidėjo kalbos apie vertės sukūrimo vietos pasikeitimą (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018). Kitaip tariant, siekiant apmokestinti multinacionalines kompanijas, kurios dabar kuria savo verslo modelius mažo apmokestinimo jurisdikcijose ir tokiu būdu išvengia apmokestinimo ten, kur realiai veikia. Tačiau net ir viršijus nurodytas pelno sumas ne kiekvienas subjektas būtų apmokestintas pagal šiame Direktyvos pasiūlyme 2 nurodytas nuostatas. Pastebėtina, jog šiuo Direktyvos pasiūlymu 2 siekiama apmokestinti tik tokius mokesčių mokėtojus, kurie teikia tokias skaitmenines paslaugas:

1. Paslaugos, susijusios su skaitmeniniu reklamos disponavimu (pavyzdžiui WPP group);
2. Paslaugos susijusios su apie naudotojus surinktų duomenų perdavimu (pavyzdžiui Google);
3. Paslaugos, kurios jungia naudotojus (pavyzdžiui Facebook) (fair taxation of the digital economy, 2018).

Taigi, 8 straipsnyje numatytas 3% tarifas nuo pelno gautų teikiant vieną iš trijų nurodytų paslaugų ir generuojant 4 straipsnyje nurodytą metinį pelną (fair taxation of the digital economy, 2018). Tačiau svarbu paminėti, kaip tiksliau tokį tarifą siūloma taikyti. *3% skaitmeninių paslaugų mokesčio (toliau – SPM)* – tai viena iš ES pasiūlytų alternatyvų, kuria galėtų būtų užtikrinama, kad iš skaitmeninės veiklos, kuri šiuo metu nėra veiksmingai apmokestinama, valstybės narės pradėtų iškart gauti mokesčius. Tiksliau, SPM - *tai tikslinės taikymo apimties mokesčio, kuriuo apmokestinamas pelnas, gaunamas teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, kurių būdinga ypatybė – naudotojo kuriama vertė. Į SPM taikymo sritį patenka tokios paslaugos, kurių atveju naudotojo dalyvavimas skaitmeninėje veikloje tą veiklą vykdančiai įmonei yra esminis indėlis, dėl kurio ta įmonė iš tos veiklos gali gauti pajamų.* Svarbus momentas yra tas, kad siūloma apmokestinti ne patį naudotoją,

o pelną gautą iš to naudotojo indėlio (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018). Kartu, svarbu aptarti, kaip tarifo pritaikymas vyktų. Direktyvos pasiūlymo 2 9 straipsnyje nurodyta, jog administraciniu aspektu siekiama sukurti supaprastiną mechanizmą, kad SPM turintis mokėti subjektas neturėtų mokėti SPM kiekvienai valstybei atskirai ir vesti atskiras buhalterijas kiekvienoje valstybėje, kurioje veikia, bet viską darytų vienoje platformoje. Kitaip tariant, būtų pritaikytas vieno langelio principas, kadangi santykį su mokesčių administratoriumi verslas turėtų tik įsikūrimo valstybėje, o administratoriui tektų verslo subjekto sumokėto mokesčio paskirstymo kitoms valstybėms našta. Kartu, siekiama administracinę naštą perkelti tai valstybei, kurioje toks verslas turi fizinę buveinę. Tai reiškia, jog tokia valstybė narė, kurioje verslas yra registruotas privalėtų dalintis su kitomis valstybėmis narėmis, kurios įgytų teisę pritaikyti SPM visa su SPM susijusia informacija *taip pat atsakinga už tų kitų valstybių narių vardu surinkto SPM dalies pervedimą* (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018). Taigi, trumpai apibendrinus yra siūlomas labai aiškus tarifas, kuris būtų pritaikytas metiniam pelnui, jeigu verslas vykdytų Direktyvos pasiūlyme 2 numatytą veiklą ir siektų Direktyvos pasiūlyme 2 numatytą metinį pelną, apmokestinamą ES. Kartu tarifą siūloma taikyti kiekvienai valstybei atskirai. Kitaip tariant, kiekviena valstybė, kurioje verslas veikia, turėtų pritaikyti 3% tarifą, tai daliai, kuri uždirbta toje valstybėje narėje (dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio..., 2018). Tačiau atsižvelgiant į tai, kad iš vartotojų sukurtą vertę apskaičiuoti labai sudėtinga, sunku suprasti kaip toks mechanizmas galėtų veikti. Kitaip tariant, kaip kiekviena valstybė paskaičiuos savo dalį, ar pagal vartotojų skaičių, ar pagal tų vartotojų sumokėtas sumas, įmonei nėra atsakyta. Kita problema yra ta, kad valstybė, kurioje yra skaitmeninis verslas, atitinkantis visus Direktyvos pasiūlyme 2 kriterijus, pagal siūlymą turėtų prisiimti visas administravimo procedūras bei kaštus. Pastebėtina, jog tokiu atveju valstybė narė, kurioje verslas fiziškai yra nors ir išlaiko teisę taikyti ir vidinį pelno mokesį, tačiau dalis iš trijų procentų nebūtų tokia reikšminga lyginant su tuo, ką gautų šalys, kuriose yra tik vartotojas. Taigi, nors Direktyvos pasiūlyme 2 pateikiama idėja yra tik laikina, tačiau dėl kylančių abejonių gali būti įvertinta skeptiškai.

2.3. Skaitmeninio verslo apmokestinimo siūlomas reguliavimas 2018 m. kovo 21 d. Europos Tarybos direktyvos pasiūlymas, kuriuo nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu.

Pradedant kalbėti apie Direktyvos pasiūlymą 1 svarbu pažymėti tai, kad pastaroji numato Europos lygmens apmokestinimo reformą, o ne laikiną priemonę (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 10). Šiuo dokumentu siekiama aiškiau reguliuoti skaitmeninio verslo veiklos apmokestinimą pelno mokesčiu. Šiuo Direktyvos pasiūlymu 1 yra siekiama atsakyti į du pagrindinius klausimus: 1) skaitmeninės buveinės apibrėžimas, o tiksliau, kur pelno mokestis turėtų būti mokamas, kai kalba eina apie skaitmeninio verslo veiklą; 2) koks yra apmokestinimo objektas (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Prieš pereinant prie konkrečių siūlymų ir jau anksčiau aptarus ES kompetenciją harmonizuoti tiesioginius mokesčius, aktualu aptarti teisinį pagrindą būtent šiai direktyvai.

Remiantis subsidiarumo principu, skaitmeninių įmonių veiklos specifiška lemia, jog tokios įmonės gali veikti tarptautiniu ir/ar Europos Sąjungos lygmeniu net ir nebūdamos Europos Sąjungoje ar fiziškai būdamos vos vienoje valstybėje, taigi, svarbu, jog tokių įmonių veikla būtų apmokestinta būtent ten, kur yra pelnas (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Vadovaujantis proporcingumo principu, svarbu paminėti, jog direktyvos pasiūlymu 1 nebūtų siekiama nustatyti bendro pelno mokesčio tarifo (dėl kurio nustatymo teisės ES mastu yra abejojama) bet siekiama sudaryti teisingesnį vidaus rinkos reguliavimą skaitmeninio verslo atžvilgiu (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Kartu, viena centrinių priežasčių, kodėl siūlymas yra valstybėms narėms privalomas teisinis dokumentas, yra ta, kad siekiama taisyklės suvienodinti, o neprivalomas teisės aktas nebūtų sėkminga priemonė, kadangi šalys toliau galėtų elgtis pagal savo nuožiūrą (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Aptarus konkrečias Direktyvos pasiūlymo 1 priežastis, svarbu aptarti, kas konkrečiai siūloma. Pirmiausia, taikymo sritis, pagal Direktyvos pasiūlymo 1 2 straipsnio 1 dalį, direktyva būtų taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar jie įsteigti ES ar trečiojoje valstybėje. Tiksliau tariant, jeigu įmonė turi vartotojus per skaitmeninę veiklavietę Europos Sąjungoje, tai šis Direktyvos pasiūlymas 1 tokiam mokesčių mokėtojui gali turėti įtakos. Tačiau to paties straipsnio 2 d. nurodyta išimtis, jog direktyva nebūtų taikoma mokesčių mokėtojams, kuri

yra jurisdikcijoje, kurioje tokio mokesčio mokėtojo apmokestinimo klausimas yra išspręstas DAIS (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Kartu, svarbu paminėti ir tai kaip Direktyvos pasiūlyme 1 apskritai apibrėžta skaitmeninės paslaugos sąvoka. Pagal Direktyvos pasiūlymo 1 3 str.: *Skaitmeninė paslauga – internetu arba elektroniniu tinklu teikiama paslauga, dėl kurios pobūdžio jos teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo. Ši apibrėžtis atitinka 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, 7 straipsnyje pateiktą elektroninėmis priemonėmis teikiamų paslaugų apibrėžtį.* Pagal šį apibrėžimą, skaitmeninė paslauga nebūtų laikoma prekių ar paslaugų pardavimas, kuri palengvina interneto ir/ar elektroninio tinklo naudojimas⁴. Kalbant toliau ir kaip ir buvo minėta, šiame skyriuje aptariamas Direktyvos pasiūlymas 1 yra siekiama reformuoti pelno mokesčio taisyklės taip, kad skaitmeninio verslo pelnas būtų užfiksuotas ir apmokestintas ten, kur toks verslas turi reikšmingą santykį su vartotoju skaitmenizuotoje erdvėje, t.y., ten, kur sukuria vertę (fair taxation for the digital economy, 2018). Šiam siekiui įgyvendinti siūloma įvesti naują sąvoką, t.y., skaitmeninę nuolatinę buveinę (toliau - Skaitmeninė veiklavietė). Svarbu pastebėti, kas būtų laikoma skaitmenine veiklaviete. Vadovaujantis 4 siūlomos direktyvos straipsniu, skaitmeninės veiklavietės įvedimu siekiama papildyti nuolatinės buveinės sąvoką (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Pastebėtina, jog bet koks verslas (nebūtinai skaitmeninis) yra labai skirtingas, vienu atveju verslas gali turėti labai daug vartotojų, kitu atveju mažesnę skaičių vartotojų, bet didesnę jų indėlį ir taip toliau (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). To pasekoje Direktyvos pasiūlyme 1 yra pateikiamos trys alternatyvos/trys kriterijai, kurių bent vienam esant, būtų laikoma, jog skaitmeninė veiklavietė Europos Sąjungoje egzistuoja: 1. valstybėje narėje yra viršijama 7 mln. eurų pelno riba per įmonės mokestinį laikotarpį; 2. per įmonės mokestinį laikotarpį valstybėje narėje yra bent 100 000 vartotojų; 3. aktyvūs verslo paslaugų naudotojai mokestiniais metais sudarė su įmone daugiau kaip 3 000 sutarčių (fair taxation for the digital economy, 2018). Svarbu paminėti, jog tokie kriterijai pasirinkti todėl, kad siekiama nustatyti pakankamai aukštą ribą, kuria būtų išvengta atveju, kada apmokestinami sąlyginai smulkūs verslai, kuriems toks apmokestinimas sukeltų neproporcingai didelę mokestinę našta (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Kitaip tariant, yra taikomasi į

⁴ Pavyzdžiui įmonė A, kuri prekiauja mašinų detalėmis per platformą skelbiu.lt nebus laikoma teikianti skaitmeninę paslaugą pagal šią direktyvą.

pakankamai didelius multinacionalinius verslus. Tačiau autorius pastebi, jog toks Europos komisijos paaiškinimas nėra iki galo tikslus. Kadangi nėra aiškumo, pirmiausia, kokiais parametrais remiantis tokios ribos buvo pasirinktos. Antra, kvestionuotina, ar tokie skaičiai atitinka bendrą skaitmeninių verslų rinką, tiek pelno, tiek vartotojų prasme. Tiksliau, abejojama, ar 100 tūkst. vartotojų ar 3 000 sutarčių gali būti prilyginama būtent 7 mln. eurų kaip alternatyvios „pakankamai aukštos“ ribos kaip dabar yra teigiama Direktyvos pasiūlymo 1 aiškinamajame memorandume (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018). Autoriaus nuomone, dabartinis skaitmeninis verslas gali lengvai turėti 100 tūkst vartotojų, bet net nebūti arti ganėtinai didelės 7 mln. eurų pelno ribos ir tokiu atveju, vis tiek bus lygiai taip pat apmokestintas, nors 100 tūkst. vartotojų ar 30 00 sutarčių per įmonės mokestinius metus nėra tokie dideli skaičiai, kai tuo tarpu 7 mln. eurų pelnas per metus dažnai gali būti laikomi labai dideliais skaičiais. Pavyzdžiui, kai turime tokio dydžio įmonę kaip Netflix, kuri neabejotinai atitinka visus tris įvardytus kriterijus, pagal šią Direktyvą būtų apmokestinta ganėtinai proporcingai. Bet galime turėti įmonę A, kurios pelnas gali būti labai mažas net ir turint 100 tūkst. vartotojų Vokietijoje, kurioje toks skaičius nėra didelis, atsižvelgiant į tai, kad Vokietijoje yra daugiau kaip 80 mln. gyventojų. Taigi, susidaro situacija, kurioje sąlyginai labai mažas verslas laisvai gali būti prilygintas milžiniškam verslui šios Direktyvos taikymo prasme. Trumpai apibendrinus, siūlymas apmokestinti mokesčių mokėtoją kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje toks mokesčių mokėtojas turi skaitmeninę veiklavietę (ten, kur kuria vertę), autoriaus nuomone yra teisingas žingsnis link tinkamo skaitmeninio verslo apmokestinimo. Tačiau šios trys alternatyvos ne iki galo atspindi skirtingą skaitmeninio verslo dydį ir nors yra teisinga skirtingai traktuoti pelną, vartotojų ir sutarčių skaičių, tačiau šios trys ribos, kaip alternatyvos, turėtų būti pateikiamos su daugiau konteksto bei labiau atsižvelgiant į dabartinius skaitmeninių verslų dydžius, kadangi dabartinių ribų aiškaus ir argumentuoto nustatymo pagrindimo nėra. Kartu nėra aišku, kokias kriterijais remiantis šios trys alternatyvos buvo tarpusavyje sulygintos. Taip pat, kyla probleminis klausimas, dėl startuolių padėties šiuo atveju. Iš vienos pusės, galima sakyti, jog startuoliui paliekama vietos augti iki tokio dydžio, kada pasieks apmokestinimo ribą. Iš kitos pusės startuolis, kuris vykdo tokią pat skaitmeninę veiklą kaip ir kriterijus atitinkantis verslas, neatitikdamas 4 str. nustatytų kriterijų, galimai atsidurtų situacijoje, kurioje gauna nepagrįstų išlygų, kadangi gali būti apmokestinamas kur kas mažesniu pelno mokesčiu, jeigu įsikuria mažesnio tarifo jurisdikcijoje.

Apibendrinus, autoriaus nuomone, skaitmeninės veiklavietės apibrėžimas yra

reikalingas, tačiau dabartiniai skaitmeninės veiklavietės kriterijai gali sukelti daug praktinių neaiškumų ir diskusijų. Kalbant toliau, svarbu aptarti, kokią konkrečią veiklą siūloma apmokestinti. Kadangi didelė dalis skaitmeninio verslo keičiasi nematerialiu turtu, atsiranda teisinė problema - kaip apskaičiuoti objektų pobūdį, kiekį ir iš jų gautą pelną (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 15). Nors Direktyvos pasiūlyme 1 apmokestinimo objektas nėra tiesiogiai įvardytas, tačiau aiškinamieji ES dokumentai pateikia objektų klasifikaciją. Pirma, objektas nuo kurio turėtų būti skaičiuojamas apmokestinamas pelnas yra –iš vartotojų duomenų. Tokiu atveju, pelnas iš vartotojų duomenų, būtų laikytinas skaitmeninės veiklavietės reikšminga ekonominė veikla ir jeigu atitiktų Direktyvos pasiūlyme 1 4 straipsnyje nustatytus kriterijus (ta dalimi, kiek vertės yra veiklavietėje sukurtą) galėtų būti apmokestintas būtent toje valstybėje, kur yra vartotojai. Antrasis objektas yra paslaugos, kurios jungia vartotojus (fair taxation for the..., 2018). Trečiuoju objektu laikomos kitos skaitmeninės paslaugos:

1. naudotojo lygmens duomenų rinkimas, laikymas, tvarkymas, analizė, naudojimas ir pardavimas;
2. naudotojų sukurto turinio rinkimas, laikymas, tvarkymas ir rodymas;
3. reklamos internete pardavimas;
4. trečiosios šalies sukurto turinio pateikimas skaitmeninėje prekyvietėje;
5. kituose punktuose neišvardytos paslaugos (kuria nustatomos taisyklės, susijusios..., 2018).

Pastebėtina, jog lyginant su laikinuoju Direktyvos pasiūlymu 2, skaitmeninėmis paslaugomis laikoma kur kas daugiau paslaugų. Pastebėtina, jog Direktyvos pasiūlymo 1 5 straipsnio 6 dalyje nurodyta, jog įmonė turėtų visada taikyti šioje direktyvoje nustatytą pelno apmokestinimo principą, išskyrus atvejus, kai gali įrodyti, kad alternatyvus, tarptautiniais principais paremtas apmokestinamas, yra tinkamesnis (tai yra gali pasirinkti tradicinės nuolatinės buveinės principo taikymą). Tokia išimties formuluotė gali nulemti skirtingą praktikoje kylančių situacijų determinavimą.

Apibendrinus Europos Komisijos idėjas (Direktyvos pasiūlymus 1 ir 2) galima daryti išvadą, jog pastarosiomis siekiama įgyvendinti reikalingą įrankį, siekiant teisingos mokestinės tvarkos besikeičiančioje ekonomikoje. Pastebėtina, jog siekiant tokias idėjas įgyvendinti svarbu atsižvelgti ir į tarptautinio lygmens idėjas bei į pačią skaitmeninio verslo specifiką. Kitaip tariant, Europos Komisijos siūlomos idėjos turėtų atitikti (ar papildančios) EBPO idėjas, kadangi didžioji dalis įmonių dėl kurių iškilo skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo poreikis yra JAV, vien ES iniciatyvų tam, kad būtų pasiektas reikalinga šio

sektorius apmokestinimo nauda, neužteks. Kartu, skaitmeninis verslas yra itin kintantis sektorius, kurio kitimas turi nuolat atsispindėti ir skaitmeninio verslo apmokestinimo taisyklėse. Pabrėžtina, jog nuo pat 2018 m. šios iniciatyvos vis dar yra konsultacijos stadijoje, o vertinant tiesioginių mokesčių harmonizavimo komplikotumą akivaizdu, kad realaus harmonizuoto skaitmeninio sektoriaus apmokestinimo įvedimas Europos Sąjungos mastu gali dar kiek užtrukti⁵. Autorių nuomone, ES šį klausimą turėtų, kiek atidėti, kadangi EBPO jau žengė pirmuosius realius žingsnius tam pačiam klausimui spręsti, o pasiekus susitarimą tarptautiniu lygmeniu būtų galima lengviau suvienodinti tarptautinius bei ES siūlymus ir paruošti tinkamiausią įmanomą skaitmeninio sektoriaus apmokestinimo reguliavimą.

⁵ Harmonizavimas gali užtrukti dar ir dėl COVID-19 pandemijos keliamų iššūkių, kurios pastarąjį klausimą nukėlė į antrą planą.

3. Skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu iniciatyvų praktinio įgyvendinimo problematika ir esami pavyzdžiai

3.1. Iniciatyvų įgyvendinimo problematika

Pradedant trečią darbo dalį svarbu aptarti, kodėl analizuojamos iniciatyvos yra naudingos ir kodėl tokios iniciatyvos galėtų būti vertinamos kritiškai. Pirmiausia, kalbant apie BEPS bei ES Direktyvas, pastarosios yra nukreiptos į didžiųjų verslų vykdomą veiklą. Tai lemia, jog visos valstybės, kurios turi vartotojus tokiose platformose kaip Facebook, Instagram ir pan. dabar gautų savo apmokestinimo teisės dalį. Antra, dabartinėje situacijoje multinacionaliniai verslai, įsisteigdami mažai apmokestinamoje jurisdikcijoje, sukuria situaciją, kurioje bet koks kitos šalies vietinis verslas nebeturi sąžiningos galimybės konkuruoti, nes moka daug didesnius mokesčius. Tai reiškia, jog naujų skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu idėjų įgyvendinimas galėtų išspręsti dvi problemas: 1. tradiciniai verslai įgytų galimybę konkuruoti su skaitmeniniu verslu; 2. politinę valstybių kovą, mažinant pelno mokesťį tam, kad prisitraukti multinacionalinius skaitmeninius verslus, kadangi, buvimas kažkurioje valstybėje nebebūtų pagrindinė apmokestinimo teisės priežastis (Kennedy, 2020, p. 1).

Tačiau matomi ir potencialūs neigiami padariniai. Žvelgiant iš didžiųjų skaitmeninių verslų perspektyvos, yra sudaromos palankesnės sąlygos mažesniems tokių įmonių konkurentams. Antra, visomis iniciatyvomis yra bandoma apimti, kuo daugiau skirtingų skaitmeninio verslo variantų, tačiau keičiantis bei tobulėjant skaitmeniniams verslams sunku išvardinti visus galimus skaitmeninio verslo variantus ir pateikti aiškią teisinę skaitmeninio verslo apibrėžtį. Kitaip tariant, bandymas išaiškinti, kokį verslą apmokestinti siūlomomis idėjomis gali tapti per daug komplikotas ir administracine prasme neįmanomas ir tai gali sukelti begalę praktinių klausimų (Kennedy, 2020, p. 1).

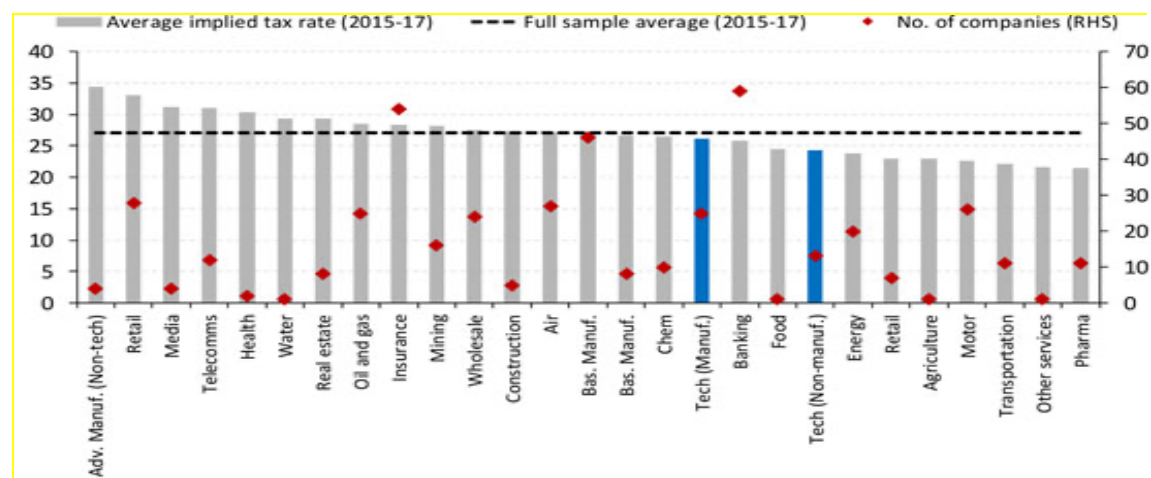
Paryžiaus tarptautiniai komercijos rūmų (ang. International Chamber of Commerce) (toliau – ICC) teigimu, Covid-19 akivaizdoje, globali produkcija sumažėjo daugiau nei 20% vien 2020 metais (Paryžiaus Tarptautiniai Komercijos rūmai, 2021, p. 2). ICC nuomone, skaitmeninio sektoriaus harmonizavimas (kurio reikšmė Covid-19 pandemijos metu tik išaugo) yra teisingas žingsnis, siekiant gaivinti ekonomiką, tačiau svarbiausias aspektas, siekiant, tinkamo, harmonizuoto bei praktiškai įmanomo apmokestinimo sistemos veikimo - EBPO bei Europos Sąjungos idėjų sutapimas, kad būtų pasiekta

maksimali šio sektoriaus apmokestinimo nauda (Paryžiaus Tarptautiniai Komercijos rūmai, 2021, p. 8). Trumpai tariant, pagrindinis EBPO bei ES iniciatyvų tikslas yra skaitmeniniams verslams pritaikyti sąžiningą mokestinę naštą, kuris dabar, EBPO bei ES teigimu, nėra įgyvendinamas (Bauer, 2018, p. 2).

ES Direktyvose ganėtinai siauriai ir nevienodai aptariama tai, kas bus laikoma skaitmeniniu, pusiau skaitmeniniu ar neskaitmeniniu verslu mokestine prasme. Taip atsitinka todėl, kad skaitmeninio verslo sąvoka apskritai yra besiformuojantis fenomenas, kadangi visi (net ir tradiciniai verslai) pradeda skaitmenizuotis bent kažkokia apimtimi, kas lemia, jog ateityje tik daugės praktinių klausimų, kur yra riba, kada verslas jau laikomas vykdomas skaitmeninę veiklą (Bauer, 2018, p. 4).

Pastebėtina, jog yra vyraujančių pozicijų, jog tiek EBPO, tiek ES nepateikia aiškių statistinių duomenų, kurie pagrįstų poziciją, jog skaitmeninis verslas šiuo metu moka mažiau pelno mokesčio nei tradicinis verslas. ES savo argumentaciją grindžia Leibnizo Europos ekonominių tyrimų centro (toliau – ZEW) ir PriceWaterhouseCoopers (toliau – PwC) atitinkamai 2016 m. ir 2017 m. atliktais skaičiavimais, kurie pasak M.Bauer nėra tinkamai iliustruojantys situaciją, kadangi patys ZEW teigia, jog šie skaičiavimai yra tik hipotetiniai ir nėra paremti realiu rinkos tyrimu, kuris norint keisti visą skaitmeninio verslo apmokestinimo sistemą, būtų tikrai reikalingas (Bauer, 2018, p 5). Toliau, ICC pateikiama statistika, siekiama pademonstruoti, jog skaitmeninėms kompanijoms tenkanti mokestinė našta yra identiška.

Paveikslas 2. Vidutiniškai sumokami (pelno) mokesčiai tarp 500 „fortune global“ kompanijų pagal sektorių (veiklos rūšis).



Šaltinis: sudaryta remiantis ICC Comments on EU consultation on fair taxation of the digital economy. Prieiga per internetą: <
<https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2021/04/icc-comments-on-the-2021-eu-consultation-on-fair-taxation-of-the-digital-economy.pdf>>.

Paveiksle 2 matome (mėlynos grafos), jog technologijų sektoriaus didesniems verslams tenkanti mokesstinė našta procentais yra lygi vidurkiui ar bent yra arti jo. Tačiau autorius su tokiu teiginiu iki galo nesutinka. Kadangi, nors ir sumokamų mokesčių vidurkis yra panašus, tai nekeičia fakto, kad didžiausią dalį tokių mokesčių skaitmeniniai verslai sumoka JAV, kadangi kurdami dukterines įmones mažesnių pelno mokesčio tarifų jurisdikcijose sumoka mažiau mokesčių tai daliai vartotojų, kurie nėra JAV. Kartu, išlieka ir ES esančių valstybių fiskalinis motyvas, jog skaitmeninės ekonomikos apmokestinimu būtų galima paskirstyti apmokestinimo teises taip, kad valstybės, kurių vartotojams yra skirtas skaitmeninis produktas irgi galėtų pasipelnėti. Taigi, nors ir galima sutikti su argumentu, jog skaitmeninis verslas neva moka mažiau pelno mokesčio nei tradicinis, tačiau ši pozicija nėra iki galo tiksliai apibrėžta. Kadangi pateikti skaičiai nekeičia fakto, jog skaitmeninėje erdvėje kuriamos vertės apmokestinimas nėra aiškus ir reguliavimas, kuris įvestų tam tikrą skaidrumą yra reikalingas.

Kalbant toliau, aktualu aptarti dar vieną kylančią problemą. ES komisija (o kartu ir EBPO BEPS atveju) nepateikia jokių duomenų, kaip siūlomi pasikeitimai gali paveikti paslaugų kainas. Kitaip tariant, mokesstinės naštos padidinimas gali lemti ir paslaugos kainų didėjimą, kuris turės įtakos eiliniam vartotojui (Lumby et al., 2018, p 2). Autorius mano, kad siekiant tokio masto apmokestinimo reformų, vartotojui kilianti našta turi būti aptarta plačiau. To pasekoje gali susidaryti atvirkštinis efektas. Kitaip tariant, skaitmenizacija mažės, o ne augs, kadangi vartotojai pradės rinktis neskaitmenizuotas, vietines, o svarbiausia - pigesnes alternatyvas (Lumby et al., 2018, p 3).

Svarbu pastebėti, jog nei EBPO nei ES iniciatyvos nesprenžia klausimo kaip bus traktuojami subjektai, kurie naudoja virtualius privačius tinklus (ang. virtual private network – VPN). Kitaip tariant, vartotojas, siekdamas išvengti prisijungimo ribojimų tam tikruose puslapiuose, gali naudoti VPN, kurio pagalba vartotojas gali prisijungti prie tam tikroje lokacijoje ribojamo puslapio iš valstybės B, nors yra valstybėje A (Shome, 2021, p. 556). Aiškumo trūkumus šioje vietoje lemia tai, kad gali būti nepasiektas iniciatyvų keliamas tikslas – apmokestinti vertę ten, kur yra jos šaltinis, kadangi nebus įmanoma nustatyti realios vartotojo lokacijos.

Apibendrinus, tiek EBPO, tiek ES iniciatyvos yra vertinamos įvairiai. Tinkamas iniciatyvų įgyvendinimas leistų teisingiau pelno mokesčiu apmokestinti skaitmeninį verslą. Tačiau EBPO bei ES iniciatyvos gali tinkamai veikti tik tada, jeigu bus suvienodintos ir tiksliau pagrįstos.

3.2. Esami skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu pavyzdžiai bei problematika.

Bene garsiausiai nuskambėjęs nacionaliniu lygmeniu įvestas 3% skaitmeninio verslo pelno mokestis dar praeitame dešimtmetyje buvo įvestas Prancūzijoje (Geringer, 2020, p. 6). Toks E. Makrono sprendimas sukėlė JAV pasipiktinimą. JAV, teigdama, jog naujai įvestas Prancūzijos mokestis yra diskriminuojantis ir yra nukreiptas tik prieš JAV įsikūrusias įmones, pagrasino padidinti tarifus Prancūzijos produkcijai, kuri yra importuojama į JAV, ypač vynui (Geringer, 2020, p. 7). Pastebėtina, jog Prancūzijos įvestas mokestis ganėtinai tiksliai reflektavo ES keliamose idėjose nustatytus reikalavimus: 1. skaitmeninio verslo pelno apmokestinimo teisę Prancūzija numatė tik nuo tų vartotojų, kurie yra Prancūzijoje; 2. apmokestinti numatyta tik tokį skaitmeninį verslą, kuris teikia internetinę reklamą ar internetines prekybvietės paslaugas (kitaip nei ES, Prancūzija nenumatė apmokestinimo tų verslų, kurie disponuoja vartotojų duomenimis); 3. buvo nustatyta, jog apmokestinimas bus tik toks skaitmeninis verslas, kurio pelnas per mokestinius metus viršija 25 mil. EUR Prancūzijoje ir 750 mil. EUR globaliai (Geringer, 2020, p. 7). Taigi, šioje vietoje ir buvo matoma problema iš JAV perspektyvos, kadangi mokestis buvo skirtas tik tam tikriems skaitmeniniams verslams, bet jokių pagrindų, kodėl būtent į tokį skaitmeninį verslą mokestis nukreiptas pateikta nebuvo. Svarbu pastebėti, jog šiuo metu Prancūzija yra sustabdžiusi minėto mokesčio taikymą, siekiant sulaukti susitarimo EBPO lygmeniu (Alderman et al., 2020, p. 2). Tačiau Prancūzija nėra vienintelė valstybė, kuri ėmėsi vidinių veiksnių reguliuoti skaitmeninio verslo pelno apmokestinimo klausimą. Įdomu pažvelgti į žemiau pateiktą lentelę apie situaciją ES.

1 lentelė. Europos Sąjungos valstybių, kurios yra EBPO narės, šiuo metu taikomi, siūlomi ir perkelti skaitmeninių paslaugų mokesčiai.

Šalis	Taikomas pelno mokesčio tarifas	Apmokestinamas objektas	Globalaus pelno riba nuo, kurios taikomas tarifas	Nacionalinio pelno riba nuo kurios taikomas tarifas	Dabartinė stadija
Austrija	5%	Internetinė reklama	750 mln. EUR.	25 mln. EUR.	Taikomas (laikinai iki

					kol bus patvirtintas naujas mokestis EBPO mastu)
Belgija	3%	Vartotojų duomenų disponavimas	750 mln. EUR.	5 mln. EUR	Siūlymas. Atidėtas, laukiant EBPO iniciatyvų patvirtinimo
Čekijos Respublika	5%	I tikslinga skaitmeninė reklama II daugiašalių skaitmeninių sąsajų naudojimas III vartotojų duomenų disponavimas	750 mln. EUR.	Apie 3,7 mln. EUR	Siūlymas. Taikymas atidėtas dėl Covid-19 pandemijos
Prancūzija	3%	· skaitmeninės sąsajos suteikimas · skaitmeninės reklamos paslaugos, naudojant vartotojų duomenis	750 mln. EUR	25 mln. EUR	Taikoma. Iki EBPO iniciatyvų įgyvendinimo
Vengrija	7.5%	Pelnas iš Skaitmeninės reklamos	Apie 300 tūkst. EUR (100 mln. HUF)	-	Taikoma. Laikinai, iki EBPO iniciatyvų įgyvendinimo
Italija	3%	· Skaitmeninė reklama · skaitmeninė erdvė, kurioje vartotojai gali pirkti/parduoti prekes · Skaitmeniniu būdu prekiaujamų vartotojų duomenų	750 mln. EUR	5,5 mln. EUR	Taikoma. iki EBPO iniciatyvų įgyvendinimo

Lenkija	1.5%	Komunikacijos platformos (video bei audio)	–	–	Taikoma
Portugalija (PT)	4%, 1%	Komunikacijos platformos (video bei audio) platformos (4%), prenumeratomis paremtos skaitmeninės paslaugos			Taikoma šiuo metu
Slovakia, Norvegija, Slovėnija, Latvija	–	–	–	–	Paskelbusio s norą įsivesti
Ispanija	3%	· Vartotojų duomenų bei skaitmeninės reklamos pardavimas	750 mln. EUR	3 mln. EUR	Taikoma. Sustabdyta, tikintis EBPO iniciatyvų įgyvendinimo
Turkija	7.5%	Internetinės paslaugos, įskaitant skelbimus, turinio pardavimą ir mokamas paslaugas socialiniuose tinkluose	750 mln. EUR	1,2 mln. EUR	Taikoma. Iki kol bus galutinai patvirtintas EBPO sprendimas
Didžioji Briantija	2%	Socialinės medijos platformoms, skaitmeninės reklamos bei paieškos variklių platformoms	£500 mln. (600 mln. EUR)	£25 mln. (30 mln. EUR)	Taikoma, laikinai, iki EBPO iniciatyvų įgyvendinimo.

Šaltinis: Autoriaus sudaryta, remiantis Asen E. ir Bunn D. straipsniu: What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Prieiga per internetą: <<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>>.

Aukščiau pateiktoje lentelėje matyti, jog šiuo metu Europoje yra 11 valstybių, kurios vienokiu ar kitokiu būdu taiko skaitmeninio verslo mokesčius ir dar 6 valstybės yra paskelbusios norą ir/ar parengusios siūlymus dėl apmokestinimo ateityje. Pastebėtina, jog vyraujantys tarifai svyruoja nuo 1 iki 7,5%. Tačiau dauguma valstybių, kaip antai, Vengrija,

Prancūzija ar Ispanija, kurios taiko skaitmeninio verslo apmokestinimą, šiuo metu tarifas yra prilyginusios nuliui, siekiant sulaukti bendro reguliavimo EBPO mastu (Asen, Bunn, 2021, p. 2). Tačiau lentelėje galime matyti dar dvi problemas. Pirmiausia, dabartinis apmokestinimo objektas akivaizdžiai skiriasi priklausomai nuo jurisdikcijos. Pavyzdžiui, Austrijoje apmokestinamos tik tas skaitmeninio verslo pelnas, kuris gaunamas iš skaitmeninės reklamos, o Prancūzijoje objektas yra kur kas platesnis, apimantis ir skaitmeninę reklamą ir pelną gautą iš disponavimo vartotojų duomenimis ir t.t.. Antra, valstybės numato skirtingas pelno sumas ties, kurioms siūloma taikyti tarifus. Pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje globalaus pelno suma, kada pradedamas taikyti 2% tarifas, per mokestinį laikotarpį yra 500 mln. svarų sterlingų (apie 600 mln. eurų), o pelno, gauto Didžiojoje Britanijoje 25 mln. svarų sterlingų (apie 30 mln. eurų). Tuo tarpu Vengrijoje riba, kada pradedamas taikyti 7,5% tarifas yra 100 mln. HUF (apie 300 tūkst eurų).

Apibendrinus, skirtingi tarifai, skirtingas apmokestinimo objektas bei skirtingos pelno ribos, kada pradedamas taikyti tarifas, sukuria situaciją, kurioje skaitmeninis verslas pakliūna į itin nepalankią situaciją, kadangi administravimo našta skaitmeniniam verslui tampa per daug chaotiška. Kartu, sukuriama situacija, kurioje dėl vyriaujančių neaiškumų skaitmeninio verslo plėtra yra sutrikdoma.

Taigi, akivaizdu, kad skaitmeninio sektoriaus apmokestinimo harmonizavimas galėtų leisti skaitmeniniam verslui aiškiau administruoti turimus mokėti mokesčius bei leistų valstybėms narėms paskirstyti mokestinę našą taip, kad valstybės, kuriose kuriama vertė skaitmeninėje erdvėje būtų teisingai padalinta. Tačiau kyla klausimas, kas atsitiks valstybėms, kurios jau dabar taiko skaitmeninio verslo apmokestinimo taisykles? Panašu, kad pastarosios sieks suvienodinti tarptautiniu mastu siūlomas iniciatyvas, tačiau tokios procedūros nėra lengvos, kadangi nacionalinių įstatymų korekcijos gali užtrukti, o negana to, gali užtrukti ir pačių EBPO bei ES iniciatyvų realus įgyvendinimas. Kartu, galima pastebėti ir tai, kad esami skirtumai tarp valstybių, jau dabar turinčių skaitmeninio verslo apmokestinimo taisykles, nors ir gali būti suvienodinti tarptautiniu mastu, tačiau svarbiau, jog ES idėjos sutaptų su EBPO. Pastebėtina, jog pavyzdžiui dabartiniuose ES bei EBPO siūlymuose nėra bendro sutarimo net ir dėl to, kas apskritai laikoma skaitmenine paslauga, kuri (kaip aptarta antroje dalyje) yra kur kas platesnė EBPO nei ES iniciatyvų išaiškinimuose. Trumpai tariant, dabar esami valstybių reguliavimo skirtumai gali būti išspręsti įgyvendinus tarptautinio lygmens skaitmeninio sektoriaus harmonizavimo idėjas, tačiau problema nebus išspręsta, o kaip tik padidės, jeigu ES idėjos skirsis ar prieštaras EBPO idėjoms. Kartu, yra begalė valstybių, kuriose skaitmeninės ekonomikos

apmokestinimas nacionaliniu lygmeniu dar nėra įvestas. Tačiau valstybės, kurios svarsto ar pritaria skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iniciatyvoms anksčiau ar vėliau tokį apmokestinimą galės turėti. Praktikoje yra valstybių, kurios šiuo metu apskritai netaiko pelno mokesčio lyginant su valstybėmis, kurios turi pelno mokestį, bet jis nėra pritaikytas skaitmeninio sektoriaus pelno apmokestinimui. Valstybės, kurios pelno mokesčio apskritai netaiko, neturi ir atitinkamų įstatymų, kurie būtų papildyti patvirtinus, pavyzdžiui minimalų pelno mokestį, kurį siūlo EBPO. Šioje vietoje svarbu paminėti, jog tokios valstybės, kurios netaiko pelno mokesčio, bet yra EBPO narės, siekdamos dalyvauti minimalaus pelno mokesčio iniciatyvos įgyvendinime turėti realiai sukurti visą naują mokesčio sistemą. Tai reiškia, kad dabar minimos ir prognozuojamos datos, jog iniciatyvos galimai bus įgyvendintos iki 2023 m. kaip tai numatyta EBPO aiškinamuosiuose raštuose, negali būti laikomos realiomis.

Apibendrinus, iniciatyvos gali turėti teigiamą poveikį skaitmeninei ekonomikai, kadangi leistų skirtingoms jurisdikcijoms praplėsti savo pelno pajamų bazę. Kartu, kai kurioms valstybėms tai galėtų reikšti pelno mokesčio sistemos atsiradimą. Tačiau net jeigu bus rastas bendras sutarimas EBPO lygmeniu, ES lygmens idėjos turi būti kuriamos EBPO pavyzdžiu, siekiant, jog iniciatyvos iš tikrųjų turėtų teigiamą efektą, o iniciatyvų pilnam įgyvendinimui turi būti skirtas tinkamas ir realesnis laiko tarpas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Tradicinio verslo apmokestinimas pelno mokesčiu yra paremtas principais, kurie nėra pritaikyti teisingai apmokestinti skaitmeninio verslo. Atsižvelgiant į tai, kad skaitmeninis verslas yra itin sparčiai augantis, poreikis keisti pelno mokesčio taikymą tampa vis aktualesnis. Dabartinis pelno mokesčio reguliavimas yra grindžiamas fiziniu verslo buvimu tam tikroje valstybėje ir yra netinkamas apmokestinti skaitmeninėje erdvėje veikiančio verslo.
2. Skaitmeninio verslo apmokestinimas pelno mokesčiu turėtų būti paremtas kitokiais principais nei tradicinis verslas. Kitaip tariant, skaitmeninio verslo specifika lemia tai, jog pelno mokestis turėtų būti taikomas nepaisant verslo fizinės buvimo vietos, akcentuojant, kad skaitmeninio verslo buvimo vieta gali būti skaitmeninėje erdvėje.
3. Skaitmenizuojantis verslui, keičiasi ir pelno mokesčio apmokestinimas. Kitaip tariant, keičiasi suvokimas apie verslo kuriamos vertės lokaciją. To pasekoje atsiranda nauja sąvoka – skaitmeninė buveinė. Skaitmeninės buveinės atsiradimas papildoma nuolatinės buveinės sąvoką taip, kad ją būtų galima pritaikyti skaitmeninio verslo apmokestinimui pelno mokesčiu.
4. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo procedūra tiek ES mastu, kadangi ES kompetencija šiuo klausimu yra ribota, tiek EBPO mastu, kadangi reikalinga suderinti daugybės jurisdikcijų poziciją, yra itin sudėtinga. Tačiau EBPO ir ES siūlymų teisingas įgyvendinimas galėtų užtikrinti valstybių fiskalinio motyvo įgyvendinimą, paskirstant pelno apmokestinimo teises tarp valstybių, kuriose yra vartotojai, kartu ženkliai nepadidinus verslo mokesstinės naštos. Tiek ES, tiek EBPO iniciatyvos, siekiant harmonizuoti skaitmeninio verslo apmokestinimą pelno mokesčiu laikomos tinkamomis. Tačiau praktinis iniciatyvų įgyvendinimas kelia tam tikrų abejonių. Pabrėžtina, jog dabartiniuose siūlymuose pateikti išaiškinimai nėra iki galo aiškūs ir išsamūs, o ES ir EBPO reguliavimo apimtis yra skirtinga. Tačiau net jeigu bus rastas bendras sutarimas EBPO lygmeniu, ES lygmens idėjos turi būti kuriamos EBPO pavyzdžiu, siekiant, jog iniciatyvos iš tikrųjų turėtų teigiamą efektą, o iniciatyvų pilnam įgyvendinimui turi būti skirtas tinkamas ir realesnis laiko tarpas.

5. Tinkamas skaitmeninio verslo pelno apmokestinimo mechanizmas Europos Sąjungos mastu galėtų teigiamai paveikti ES biudžetą. Kitaip tariant, valstybių gaunamų pajamų dalis iš skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu galėtų būti integruota į Europos Sąjungos biudžetą penktojo nuosavojo išteklių forma. Kartu, BKPMB mechanizmas galėtų būti panaudotas kaip tinkama priemonė, siekiant įgyvendinti ES ir EBPO idėjas. BKPMB galėtų palengvinti tarpvalstybinio bendradarbiavimo administravimą apmokestinant skaitmeninį verslą pelno mokesčiu.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

1. Europos Komisijos pasiūlymas dėl 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos 2018/0072, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu.
2. Europos Komisijos pasiūlymas dėl 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos 2018/0073, dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamas pajamos, gaunamas teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos.
2. 2017 m. birželio 7 d. Paryžiuje pasirašytą Daugiašalę konvenciją, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui
3. 2016 m. spalio 25 d. Tarybos direktyva 2016/0336 (CNS), dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės.
4. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES, dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
5. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB, dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą.
6. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB, dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Vilnius: Valstybės žinios, 2004.
8. Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo. Vilnius: Valstybės žinios, 1997.
9. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Vilnius: Valstybės žinios, 2001.

Specialioji literatūra

1. Brokelind, C. (2021) *An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint*. 212-219.
2. Cockfield, J. A. *The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles*. Queen's University Faculty of Law, Kingston, Canada. 606-616.
3. Gaoua, N. (2014). *Taxation of the digital economy: French Reflections*. 10-14.
4. Geringer, S. (2020). *National digital taxes – Lessons from Europe*. South African Journal of Accounting Research, p. 1-19. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/10291954.2020.1727083?needAccess=true>>. [žiūrėta: 2022-02-12].
5. Gulbinas, A ir Jogminaitė, K (2020). *Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai*. Teisės mokslo pavasaris. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 98-121.
6. HJI PANAYI, C. *European Union Corporate Tax Law*. (2013). Cambridge University Press.
7. Medelienė, A., Sudavičius B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011.
8. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en&_csp_=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemIGO=oecd&itemContentType=book>. [žiūrėta 2022-02-11].
9. OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1650547214&id=id&accname=guest&checksum=9A283358274E780FA9966FA8A9D55DB5>>. [žiūrėta: 2022-03-10].

10. Shome, P. (2021). *The Absence of a Stable Core in the International Taxation Regim.* 562-570.

Kita literatūra

1. Asen, E., Bunn, D. (2021). *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> [žiūrėta: 2021 m. gruodžio 22 d.].
2. Alderman, L., Tankersley, J. and Swanson, A. *The New York Times: "France and U.S. Move Toward Temporary Truce in Trade War"*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.nytimes.com/2020/01/21/business/france-US-digital-tax.html> [žiūrėta 2022-01-10].
3. Bauer, M. (2018). *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf. [žiūrėta: 2022-02-07].
4. European Commission (2021). *2021-2027 long-term EU budget & NextGenerationEU* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027_en. [žiūrėta 2022-03-01].
5. European Parliamentary Research Service. *EU revenue 2020*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://epthinktank.eu/2022/02/02/economic-and-budgetary-outlook-for-the-european-union-2022/eu-revenue-in-2020/>. [žiūrėta 2022 m. sausio 12 d.].
6. Endrijaitis M. (2021). *Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdys*. Teisė, vol. 119, p. 52-65. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/view/24279/23557>. [žiūrėta 2022-02-10].
7. Taxation and Customs Union. *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en. [žiūrėta 2021-12-15].
8. The Commission of the EU. *Fair taxation for the digital economy*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf?fbclid=IwAR2g1pmcq3hIITokcGjmWXW11Ozvh7SJissm6MSqzkfTk4W_ZVnYdDm23j0. [žiūrėta 2022-01-10].

9. Kennedy, J. *Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come*, 2019. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <<https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>>. [žiūrėta 2021-11-25].
10. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, konsultacinė medžiaga *tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22/-/asset_publisher/00hS/content/su-kuriomis-uzsienio-valstybemis-taikomos-dvigubo-apmokestinimo-isvengimo-sutartys-/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.11.22%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>. [žiūrėta 2021-12-28].
11. Valstybinė Mokesčių Inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. Komentarai apie daugiašalę konvenciją. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9152916/MLI_pagrindinis/8f757d8f-8812-416b-8530-6dbd0abe5a05> [žiūrėta: 2021-11-25].
12. The Commission of the EU. Press corner *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141>. [žiūrėta 2022-01-07].
13. Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės. *Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU_2.6.10.pdf>. [žiūrėta 2021-12-09].
14. Lietuvos laisvos rinkos institutas. *Kaip pelno mokesčio bazės harmonizavimas Europos Sąjungoje paveiks Lietuvą?* [interaktyvus] Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/26220/lrinka>>. [žiūrėta 2022-02-10].
15. Valeškaitė, I. (2015). *Bendra pelno mokesčio bazė: pavojus Lietuvai*. [interaktyvus] [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/vadyba/finansai-apskaita/2015/12/14/bendra-pelno-mokescio-baze-pavojus-lietuvai?fbclid=IwAR2RYtPd0t5CmPVE05_ALz33UNt_-REmilg8ovCp_HaVgk3xE8GdmELQZJE>. [žiūrėta 2021-12-15].

16. OECD (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>. [žiūrėta: 2022-01-03]
17. OECD (2021). *OECD welcomes Costa Rica as its 38th Member*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/newsroom/oecd-welcomes-costa-rica-as-its-38th-member.htm>>. [žiūrėta: 2022-03-15].
18. OECD (2021). *OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>>. [žiūrėta: 2022-03-15].
19. OECD (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>>. [žiūrėta: 2022-03-14].
20. OECD (2021). *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>>. [žiūrėta: 2021-11-10].
21. OECD (2015). *Executive summaries 2015 final reports*. OECD/G20 base erosion and profit shifting project. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. [žiūrėta: 2022-01-10].
22. Huskinson, K., Darmanin, A. (2022). *The countdown to pillar one begins*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/blw9ncxc9zmjlc/the-countdown-to-pillar-one-begins>>. [žiūrėta: 2022-03-04].
23. ICC (2021). *ICC Comments on EU consultation on fair taxation of the digital economy*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2021/04/icc-comments-on-the-2021-eu-consultation-on-fair-taxation-of-the-digital-economy.pdf>>. [žiūrėta: 2022-03-02].
24. Lumby, M., et al. (2018). *The proposed EU digital services tax: Effects on welfare, growth and revenues*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/>>

[7/457/1537162175/copenhagen-economics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf](https://www.researchgate.net/publication/357162175/copenhagen-economics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf)>. [žiūrėta: 2021-12-22].

SKAITMENINIO VERSLO APMOKESTINIMO REGLAMENTAVIMAS

SANTRAUKA

Magistro darbe „Skaitmeninio verslo apmokestinimo reglamentavimas“, aptariama pelno mokesčio reguliavimo potenciali kaita skaitmenizacijos kontekste. Šis darbas koncentruotas į tarptautiniu bei Europos Sąjungos mastu siūlomus pakeitimus pelno mokesčio srityje, analizuojant dabartinį pelno mokesčio reguliavimą bei tarptautiniu bei Europos Sąjungos mastu siūlomų pakeitimų numatomą efektą.

Skaitmenizuojantis verslui nebeužtenka esamo pelno mokesčio reguliavimo, kuris yra nukreiptas į tradicinio verslo apmokestinimą pelno mokesčiu ir tampa vis sunkiau pritaikomas skaitmeniniam verslui. Taigi, darbe analizuojami EBPO bei ES siūlymai modifikuoti pelno mokesčio taikymą taip, kad pastarasis būtų tinkamas apmokestinti skaitmeninį verslą.

REGULATION OF THE TAXATION OF THE DIGITAL BUSINESS

SUMMARY

The master's thesis "Regulation of the Taxation of the Digital Business" discusses the potential change in profit tax regulation in the context of digitalization. This work focuses on the international and EU-wide proposed changes in profit taxation, analysing the current profit tax regulations and the expected impact of the international and EU-wide proposed changes.

Existing profit tax regulation is no longer sufficient due to digitalization, which is geared towards profit taxation of traditional business taxation and is becoming increasingly difficult to apply to digital business. Thus, the paper analyses the OECD and EU proposals to modify the application of corporate income tax so that the latter is suitable for taxable digital business.