

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės

Gretos Šlimaitės

V kurso, Finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Nuolatinės buveinės nustatymo problematika

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: Lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2023

Anotacija ir pagrindiniai žodžiai

Šiame darbe analizuojama dabartinės nuolatinės buveinės nustatymo problematika dėl spartaus skaitmeninės ekonomikos augimo. Darbe analizuojama, ar dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka yra pakankama, kad būtų galima spręsti virtualios nuolatinės buveinės apmokestinimo klausimą, nes šiai dienai pagal dabartinę nuolatinės buveinės apibrėžtį reikalaujama, kad mokesčių tikslais subjektas fiziškai būtų rinkos šalyje. Skaitmeniniame amžiuje užsienio subjektams nereikia fizinio buvimo, kad galėtų sudaryti sandorius rinkos šalyje. Darbe analizuojami tiek Europos komisijos, tiek EBPO pasiūlymai pakeisti dabartinę nuolatinės buveinės sąvoką.

Pagrindiniai žodžiai: nuolatinė buveinė, reikšmingas ekonominis buvimas, skaitmenizacija

This thesis analyses the problems of determining the current permanent establishment due to the rapid growth of the digital economy. This thesis analyses whether the current concept of permanent establishment is sufficiently robust to deal with a virtual permanent establishment, as the current definition of permanent establishment requires the physical presence of the entity in the market country for tax purposes. In the digital age, foreign entities require no physical presence to transact in a market country. The thesis analyses proposals from both the European Commission and the EBPO to change the current concept of a permanent establishment

Keywords: permanent establishment, significant economic presence, digitalization

TURINYS

Anotacija ir pagrindiniai žodžiai.....	1
Įvadas	4
Santrumpų sąrašas.....	6
1. Nuolatinės buveinės nustatymo problematika	7
1.1 Skaitmenizacijos keliami iššūkiai mokesčių sistemai.....	7
1.2 Skaitmeninės ekonomikos ypatybės	8
1.3. Dabartinė Nuolatinės buveinės sąvoka	12
1.3.1 Nuolatinės buveinės sąvoka tarptautiniu lygmeniu	12
1.3.2. Nuolatinės buveinės sąvoka Lietuvoje.....	17
1.4. Nuolatinės buveinės sąvokos trūkumai.....	18
2. Reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka.....	21
2.1 Reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka užsienio valstybėse.....	21
2.2. Reikšmingos ekonomikos sąvoka teismų praktikoje	26
2.3. Reikšmingo ekonominio buvimo koncepcijos iniciatyvos	28
2.3.1. Europos Komisijos siūlymai	29
2.3.2. EBPO siūlymas įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką	32
2.4. Nuolatinės buveinės sąvokos išplėtimo reikalingumas.....	36
3. EBPO priimti sprendimai.....	38
3.1. I ir II ramsčių pelno paskirstymo taisyklių veikimas.....	38
3.1.1 Pirmas ramstis.....	39
3.1.2. Antrasis ramstis.....	42
3.2. BEPS 7 veiksmo planas	44
Išvados ir pasiūlymai	47
Informacijos šaltinių sąrašas	49
Santrauka.....	52
Summary	53

Ivadas

Darbo aktualumas. Pastaraisiais metais pasaulinės pajamos skaitmeninėje ekonomikoje sparčiai auga. Skaitmeninimas išplėtė įmonių galimybes ir iš esmės pakeitė jų veiklos pobūdį. Tarpvalstybinę veiklą vykdančioms bendrovėms nebereikia fizinės verslo vietos, kad galėtų parduoti produktus ir teikti paslaugas užsienio klientams. Naudodamosi naujomis technologijomis, bendrovės dabar gali vykdyti verslą su geografiškai kitose šalyse esančiais klientais neturėdamos fizinės buveinės konkrečioje šalyje ir netaikydamos vietos mokesčių. Galiojantys teisės aktai ir dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos dažnai lemia, kad pajamos apmokestinamos toje šalyje, kurioje yra įmonės buveinė, todėl vertinant, kur apmokestinti pajamas, remiamasi tik fiziniiais veiksniais. EBPO atkreipė dėmesį į šią problemą savo vykdomame BEPS projekte. Dėl šios tendencijos imta svarstyti, kaip pakeisti dabartinę nuolatinės buveinės apibrėžtį, kuria būtų siekiama sukurti naujas priemones, kurios užtikrintų teisingą pajamų, gautų iš skaitmeninių produktų ir paslaugų, apmokestinimą tarp valstybių. Pirmiausia darbe bus apibūdinta skaitmeniniai verslai ir jo ypatybės. Po to analizuojama dabartinė teisės aktų, susijusių su nuolatine buveine ir tarptautiniu apmokestinimu, situacija, remiantis EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 5 straipsniu. Analizėje atskleidžiama, kad dabartinis nuolatinės buveinės vertinimas, grindžiamas fiziniu buvimu, kelia sunkumų labai skaitmenizuotoms bendrovėms. Remiantis šia analize, darbe bus nagrinėjami EBPO ir Europos Sąjungos teisės aktų pasiūlymai, skirti pajamoms, gautoms iš skaitmeninių produktų ir paslaugų. Darbe bus svarstoma, ar nuolatinės buveinės sąvoka gali būti pakeista ir (arba) atnaujinta siekiant išspręsti su skaitmeninės ekonomikos apmokestinimu susijusius sunkumus. Remiantis tuo, kas išdėstyta, darbe daroma išvada, kad tarptautiniu mastu reikia peržiūrėti EBPO pavyzdinę mokesčių konvenciją, siekiant užtikrinti pelno apmokestinimą ten, kur vykdoma ekonominė veikla ir kur sukuriama vertė. Darbe rekomenduojama pakeisti dabartinę nuolatinės buveinės apibrėžtį, kad į vertinimą būtų įtrauktas reikšmingas įmonės ekonominis ir skaitmeninis buvimas konkrečioje šalyje.

Darbo objektas Skaitmenizuoto verslo nuolatinės buveinės nustatymo problematika.

Darbe taikyti istorinis, lingvistinis, sisteminis, lyginamasis ir aprašomasis **metodai**. Istoriniu metodu siekiama atskleisti, kaip iki šiol buvo aiškinama nuolatinės buveinės sąvoka, kaip remiantis dabartine sąvoka įmonių gautos pajamos apmokestinamos. Lingvistinis metodas padeda ištirti darbui aktualius teisės šaltinius. Sisteminis metodas taikomas atskleisti teisės aktų turinį, straipsnių prasmę. Lyginamuoju metodu siekiama atskleisti, kaip skirtingos šalys aiškina reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką.

Aprašomasis metodas naudojamas atkleisti dabartinį nuolatinės buveinės nustatymo problematiškumą.

Šio darbo **tikslas** yra ištirti ar dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka pritaikoma sparčiai besiskaitmenizuojančiame pasaulyje.

Darbo uždaviniai. Siekiant darbe išsikelto tikslo, keliami šie uždaviniai:

- Atskleisti skaitmeninės ekonomikos poveikį nuolatinės buveinės sąvokai;
- Išnagrinėti ar dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka vis dar atitinka savo paskirtį;
- Išnagrinėti Europos Komisijos, tiek EBPO pasiūlymus įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką;
- Išsiaiškinti ar reikia pakeisti dabartinę nuolatinės buveinės sąvoką.

Darbo **originalumą** lemia tai, kad nagrinėjamas klausimas Lietuvos teisės mokslo akademinėje veikloje nebuvo nagrinėtas. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad analizuojamas klausimas yra vis dar diskusijų objektas tiek tarptautiniu, tiek ES lygmeniu.

Darbui išskirtinai reikšmingi **šaltiniai**: Darbe remiamasi EBPO veiksmų plano prieš mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą galutinėmis ataskaitomis. Darbe pasitelkta ir specialioji literatūra – daugiausia užsienio autorių. 2018 m. kovo 21 d. Europos Komisijos Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu.

Santrumpų sąrašas

EBPO- Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija

BEPS- Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo

BKPMB- bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės

PMK- Pavyzdinė mokesčių konvencija

EK- Europos komisija

ES- Europos sąjunga

JT- Jungtinės tautos

1. Nuolatinės buveinės nustatymo problematika

1.1 Skaitmenizacijos keliami iššūkiai mokesčių sistemai

1998 m. liepos 2 d. pakeitus Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą Nr. I-442 buvo įtvirtinta nauja mokesčių teisės sąvoka „užsienio valstybės įmonės nuolatinė buveinė“ (toliau – nuolatinė buveinė). Minėtame įstatyme nustatyta, kad apmokestinamas užsienio valstybių įmonių nuolatinių buveinių, esančių Lietuvoje, pelnas. Nuolatinės buveinės įvedimo teisinės ir ekonominės pasekmės reikė papildomus mokesčius įsipareigojimus užsienio valstybių įmonėms. Nuolatinės buveinės sąvoka yra vartojama ir tarptautinėse dvišalėse pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Lietuvos Respublika šiandien yra sudariusi 58 tokias sutartis, kurios yra veiksmingas teisinis įrankis tarptautiniam dvigubam apmokestinimui panaikinti. Nuolatinės buveinės sąvokos taikymo sritis yra ganėtinai plati, apimanti vidaus mokesčių įstatymus bei tarptautinės teisės aktus, o jos taikymo pasekmės, nukreiptos į dvigubo apmokestinimo panaikinimą, neabejotinai reikšmingos. Todėl nuolatinės buveinės instituto reikšmė mokesčių teisėje negali likti neįvertinta. Nuolatinės buveinės sąvokos apibrėžimai yra pateikiami tiek Lietuvos vidaus mokesčių įstatymuose, tiek tarptautinėse dvišalėse dvigubo apmokestinimo panaikinimo sutartyse.

Nuolatinę buveinę galima laikyti užsienio bendrovės ekonominio buvimo jurisdikcijoje riba arba kriterijumi. Pagal nuolatinės buveinės statusą galima nustatyti, ar užsienio bendrovė gali būti laikoma pakankamai integruota į tam tikros šalies ekonomiką (ekonominis ryšys), kad būtų pateisinamas apmokestinimas toje šalyje. Kitaip tariant, tik tada, kai bendrovė laikoma dalyvaujanti kitos šalies ekonomikoje, ta šalis turėtų turėti teisę apmokestinti su tuo susijusį pelną. EBPO Pavyzdinėje konvencijoje nuolatinė buveinė apibrėžiama kaip nuolatinė ūkinės- komercinės veiklos vieta, per kurią bendrovė visiškai arba iš dalies užsiima ūkine-komercine veikla. Pagal šią konvenciją užsienio įmonė yra apmokestinama tik tuo atveju, jei ji turi buveinę, prilyginamą nuolatinei buveinei, kuri plačiai apibrėžiama kaip vieta, kur tam tikros įmonės verslas yra visiškai ar iš dalies vykdomas. Taigi, kyla klausimas kaip apmokestinti įmonės buvimą jurisdikcijoje, kurioje neįmanoma nustatyti faktinio fizinio ryšio?

Kaip problemą darbo autorė mato dabartinę nuolatinės buveinės sąvoką, kuri buvo sukurta jau daugiau nei prieš 40 metų. Sąvokos problematika pasireiškia tuo, kad šiai dienai globalizacija pakeitė tradicinius verslo modelius ir leido plėstis naujoms verslo formoms, plėtotis e. komercijai ir keičia prekių ir paslaugų pobūdį. Taigi, darosi sunku, jei net

nejmanoma, atskirti skaitmeninės ekonomikos nuo likusios ekonomikos mokesčių tikslais. Tokie verslo modeliai, kaip skaitmeninės platformos, dažniausiai neturi kiekvienoje ES valstybėje narėje filialo ir kitokios buveinės, dėl to pelno mokesčio srityje kyla sunkumų nuspręsti, kur ir kaip įmonės pelnas ar jo dalis yra gaunama. Kaip pavyzdys, yra Netflix, kuri vykdydama veiklą Lietuvoje ir turėdama atitinkamą dalį vartotojų Lietuvos teritorijoje, nemokama pelno mokesčio Lietuvai, o Lietuva, kaip valstybė, nuo to nukenčia. Taigi, tradicinė nuolatinės buveinės sąvoka kelia iššūkių dabartinei mokesčių sistemai, kadangi ji yra pasenusi ir nepritaikyta esamai rinkos situacijai.

1.2 Skaitmeninės ekonomikos ypatybės

Šiuolaikinės verslo sąlygos leidžia įmonėms vykdyti veiklą įvairiose pasaulio šalyse, nors jose neturi buveinių ar padalinių (Zulma, Hizazi, 2020). Vis daugiau įmonių renkasi derinti verslą fiziniuose ir internetiniuose parduotuvėse, o nemaža dalis veikia tik internete (Hanrahan, 2021). Tai naujai susikūrę verslo modeliai skiriasi nuo tradicinių verslo modelių. Skaitmeniniai verslo modeliai pasižymi mobilumu ir galimybe verslą plėtoti bet kurioje pasirinktoje šalyje neturint joje buveinės (Tambunan, Rosdiana, 2020; Zulma, Hizazi, 2020). Tokie verslai labiau orientuojasi į paslaugų teikimą, o ne į prekių gamybą. Pastebima, kad skaitmeninėje ekonomikoje vertė dažnai sukuriamą toje šalyje, kurioje yra įsisteigęs vartotojas. Kaip pavyzdys tokių skaitmeninių verslų modelių:

Reklama internete. Dabartinėje ekonomikoje rinkodara ir reklama tampa vis svarbesnės, nes padeda įmonei pritraukti klientų ir taip padidinti pardavimus. Reklamos paslaugos gali būti teikiamos įvairiomis formomis. Anksčiau informuotumui didinti dažnai buvo naudojamos skrajutės ir lankstinukai. Dabar vis populiareesnė tampa internetinė reklama, kuri dažniausiai pasiekiamą naudojant socialinę žiniasklaidą ir interneto svetaines. Reklamos internete paslaugos yra geras vertės kūrimo pavyzdys, kai nustatomas vartotojas. Įmonės dažnai naudojasi reklamos agentūros paslaugomis, kad galėtų pasirūpinti savo strategija ir galėtų sutelkti dėmesį į savo pagrindinę veiklą (pvz., produktų gamybą ar pardavimą). Reklamos veikla gali būti vykdoma beveik bet kur, tačiau galima teigti, kad vertė sukuriamą ten, kur naudotojas pastebi reklamą. Reklamos bendrovės pavyzdys yra "Google". 2022 finansiniais metais maždaug 80,2 % "Google" pajamų buvo gauta iš reklamos paslaugų. Pavyzdžiui, reklamos bendrovė gali būti įsikūrusi X valstijoje ir savo veiklą vykdyti iš savo biuro toje valstijoje. (Tiago Bianchi, 2023). Taigi, autorė atkreipia dėmesį, kad reklama rodoma internete neapsiriboja konkrečia valstybe. Reklamos gali būti rodomos beveik bet kur, iš to kuriama vertė ir tam nereikia fizinio buvimo šalyje.

Pavyzdžiui, reklamos bendrovė gali būti įsikūrusi X valstijoje ir savo veiklą vykdyti toje valstijoje esančiame biure. Kadangi reklama rodoma internete, ji neapsiriboja konkrečia valstybe. (C. Fuchs, 2018). Skelbimai gali būti rodomi beveik bet kur. Nors bendrovė fiziškai įsikūrusi X valstybėje, apmokestinimas tik toje valstybėje neatitiktų ekonominės tikrovės, nes vertė sukuriama ir toje valstybėje, kurioje reklama pasirodo ir yra "vartojama" galimo vartotojo. Galima daryti išvadą, kad internetinė reklama neturi konkrečios vietos ir vyksta (vietos neturinčiame internete), o ne konkrečioje valstybėje. EBPO teigimu, mokesčiai turėtų būti mokami ten, kur sukuriama vertė. (EBPO, 2015). Todėl turėtų būti vadovaujama vartotojo (kai jis žiūri reklamą), o ne bendrovės pagrindinio biuro vieta, ypač kai paslauga grindžiama reklamos kaina už peržiūrą arba kaina už paspaudimą. (C. Fuchs, 2018).

Socialinės žiniasklaidos platformos. Kitos skaitmeninės įmonės, kurioms pastaruoju metu skiriama daugiau dėmesio, yra socialinės žiniasklaidos platformos. Socialinės žiniasklaidos platformą galima apibūdinti kaip virtualų tinklą, kuriame naudotojai gali kurti ir dalytis turiniu bei informacija (pvz., vaizdo įrašais, nuotraukomis ir dokumentais). Be to, socialinės žiniasklaidos platformos dažnai naudojamos pranešimams siųsti. Keletas gerai žinomų socialinės žiniasklaidos platformų pavyzdžių: "Facebook", "Instagram" ir "Twitter". Kai socialinės žiniasklaidos platforma naudojasi vartotojai visame pasaulyje, fizinis įmonės buvimas (pvz., kur yra pagrindinė buveinė) neturėtų būti lemiamas veiksnys apmokestinant veiklą. Taigi, galime teigti, kad kaip ir daugumos skaitmenintų paslaugų, vertė daugiausia kuriama kompiuterinėmis technologijomis, tokiai veiklai vykdyti nereikia fizinio buvimo šalyje, tačiau aktyvus vartotojų bendradarbiavimas yra verslo vertę lemiantis veiksnys, kas reiškia, jog net ir nesant fizinio buvimo yra kuriama vertė. Darbo autorė atkreipia dėmesį, kad pavyzdžiui, 2018 m. socialinės žiniasklaidos platforma "Facebook" vykdė veiklą visose 44 Europos šalyse, tačiau turėjo biurus tik 12 Europos šalių. (Alfred Ng, 2018).

Vartotojo sukurta vertė. Be internetinės reklamos bendrovių ir socialinės žiniasklaidos platformų, yra pakankamai kitų skaitmeninių verslo modelių, kuriuos verta paminėti. Pavyzdžiui, prekyviečių platformos, kuriose žmonės gali pirkti ir parduoti (naudotus) produktus, mokėjimo paslaugų teikėjai ir transliacijos paslaugos. Visos šios minėtos paslaugos gali būti teikiamos nuotoliniu būdu (pavyzdžiui, per interneto svetainę ar taikomąją programą) ir be jokio fizinio buvimo šalyje, kurioje paslaugos teikiamos. (EBPO, 2015). Tai gali būti rodiklis, kad fizinis buvimas nebėra reikalavimas norint vykdyti reikšmingą veiklą šalyje. Todėl ypač rinkos jurisdikcijos, kurios negali apmokestinti šių skaitmeninių bendrovių, mano, kad tai nebeturėtų būti atskaitos taškas

nustatant apmokestinimo teisių paskirstymą. Kaip matėme anksčiau aptartuose pavyzdžiuose, galima teigti, kad vertę kuria naudotojas arba jurisdikcijoje, kurioje naudotojas yra tuo metu, kai faktiškai vykdoma veikla ar teikiama paslauga, ir kad be naudotojų veiklos reklamos ar socialinės žiniasklaidos platformos negautų jokio pelno. Tai taip pat taikoma, pavyzdžiui, transliacijos paslaugoms, tokioms kaip "Netflix". Pavyzdžiui, Vengrijoje savo fizinę buveinę turinti, Netflix kompanija savo veiklą sėkmingai vykdo Lietuvoje ir daugumoje kitų valstybių. Autorė atkreipia dėmesį, kad tokia kompanija kaip pavyzdžiui Netflix, kurios pelną sudaro pardavimai daugumoje pasaulio valstybių, moka pelno mokestį būtent ten, kur yra įmonės fizinė buveinė. Tai reiškia, kad Netflix, vykdydama veiklą Lietuvoje ir turėdama atitinkamą dalį vartotojų Lietuvos teritorijoje, nemokama pelno mokesčio Lietuvai, o Lietuva, kaip valstybė, nuo to nukenčia.

Kaip vieną didžiausių iššūkių mokesčių sistemai galima išskirti šiuos aukščiau minėtus susikūrusius naujus verslo modelius, kurie skiriasi nuo tradicinių verslo modelių. Kaip jau minėta dažnu atveju tokius verslo modelius sudėtinga apmokestinti, kadangi neaišku, kurioje šalyje sukuriama vertė ir suteikiama paslauga. Panagrinėkime, tokio verslo savybes, kurios būtent ir lemia apmokestinimo neaiškumą.

Turto ir vartotojų mobilumas. Viena iš skaitmeninės ekonomikos ypatybių yra ta, kad ji dažnai grindžiama nematerialiojo turto naudojimu. (EBPO, 2015). Tai turtas, kuris fiziškai neegzistuoja, tačiau gali sukurti vertę, pagrįstą teisine savininko teise. Nematerialiojo turto pavyzdžiai gali būti intelektinės nuosavybės teisės, prestižas, patentai, prekių ženklai, programinė įranga ir išradimai, gauti vykdant mokslinius tyrimus ir plėtrą. Nematerialusis turtas paprastai perduodamas sudarant licencijavimo sutartį, o mokėjimai už intelektinės nuosavybės teises dažnai atliekami autorinio atlyginimo forma. Vienas iš nematerialiojo turto privalumų yra tas, kad jį lengva perduoti. Labai skaitmenizuotos įmonės gali centralizuoti savo verslo veiklą. Nematerialiojo turto mobilumas leidžia įmonėms lanksčiai vykdyti veiklą ir pasirinkti optimalią vietą. Be turto mobilumo, skaitmeninės ekonomikos raida taip pat padidino naudotojų ir vartotojų mobilumą. Prekių ir paslaugų pardavimas tradicinėse įmonėse dažnai apsiribodavo šalies ribomis. Taigi, internetas suteikė galimybę įsigyti prekių ir paslaugų iš kitų šalių įmonių, šiandien vartotojai internetu gali lengvai patekti į kitos šalies rinką.

Duomenų naudojimas. Kitas svarbus skaitmeninės ekonomikos elementas yra masinis duomenų naudojimas. (EBPO, 2015). Šiame kontekste galima išskirti surinktus ir sukurtus duomenis. Surinktų duomenų atveju galima galvoti apie asmeninę naudotojų informaciją (pvz., jų vardą, pavardę, gimimo datą, adresą, naršymo nuostatas, vietą ir t. t.). Šie duomenys verslui gali būti vertingi keliais būdais. Pavyzdžiui, duomenys gali būti

naudojami kreipiantis į tikslinę klientų grupę arba priimant svarbius verslo sprendimus. Be to, duomenys gali būti naudojami veiklos rezultatams gerinti, naujiems verslo modeliams diegti ir vartotojams siūlomiems produktams bei paslaugoms tobulinti ar pritaikyti. (McKinsey Global Institute, 2011).

Tinklo poveikis. Be to, EBPO nurodo tinklo poveikį kaip svarbų naujų skaitmeninės ekonomikos verslo modelių bruožą. (EBPO, 2015). Tinklo poveikis labiausiai aktualus socialinės žiniasklaidos platformoms, kuriose vartotojai daug sąveikauja tarpusavyje. Kuo daugiau naudotojų yra platformoje; tuo daugiau vertės sukuriama. (EBPO, 2015). Prisijungus daugiau naudotojų ir dalijantis turiniu, išsiplečia teigiama kitų platformos naudotojų patirtis. Socialinės žiniasklaidos platforma, kurioje yra tik vienas naudotojas, neturės jokios naudos. Siekiama, kad prie platformos prisijungtų daugiau naudotojų, kad jie galėtų bendrauti per šį virtualų tinklą.

Daugiašaliai verslo modeliai. Kalbant apie daugiašalius verslo modelius, galima galvoti apie platformą, kuri veikia kaip tarpininkė tarp dviejų skirtingų grupių ar asmenų, kai vienoje rinkos pusėje yra daugiau naudotojų, didėja naudotojų naudingumas kitoje rinkos pusėje. Skaitmeninė ekonomika suteikė galimybę abiem rinkos pusėms būti skirtingose jurisdikcijose. (EBPO, 2015). Daugiašalio verslo modelio pavyzdys - platforma, kurioje susilieja prekių ir paslaugų pasiūla ir paklausa. Gerai žinomi daugiašalių platformų pavyzdžiai yra "Airbnb", "eBay" ir "Uber". Be to, "Amazon" nusprendė priartėti prie daugiašalio verslo modelio, suteikdama galimybę trečiųjų šalių pardavėjams prekiauti su klientais savo interneto svetainėje. (A. Hagi, J. Wright, 2015). Daugiašalės platformos tikslas - sujungti potencialius pirkėjus su pardavėjais.

Polinkis į monopoliją. EBPO taip pat nurodo, kad tinklo poveikis kartu su mažomis ribinėmis sąnaudomis gali leisti įmonei per trumpą laiką užimti dominuojančią padėtį rinkoje. (EBPO, 2015). Kai vieną standartinę platformą pasirenka didelė naudotojų grupė, tos platformos vertė kitiems naudotojams padidėja. Tokiu būdu įmonė gali greitai užimti dominuojančią padėtį rinkoje. (EBPO, 2015). Pažymėtina, kad vienu metu veikia daug tinklų. Dėl to konkurencijai gali daryti įtaką kitos rinkos (o ne tik monopolizuota rinka). Tai gali sumažinti bendrovės dominuojančią monopolinę padėtį. Taigi, tinklo poveikis gali lemti tai, kad, pavyzdžiui, socialinių platformų atveju, vartotojai mieliau naudosis tik vieno platformos teikėjo paslaugomis.

Akivaizdu, kad nebegalime išvengti sparčiai skaitmenėjančios ekonomikos. Skaitmeninimas pakeitė tradicinius verslo modelius, tačiau taip pat paskatino naujų verslo modelių atsiradimą. Šie pokyčiai verčia ekonomikos dalyvius prisitaikyti prie naujo verslo vykdymo būdo. Todėl šie pokyčiai paveikė ir mokesčių sistemą, kuri iš esmės buvo pagrįsta

tradiciniu veikiančių įmonių apmokestinimu. Skaitmeninė ekonomika leido įmonėms veikti nuotoliniu būdu ir efektyviau. Dėl to kai kurios institucijos (pvz., EBPO ir Europos Komisija) išreiškė susirūpinimą. Galima teigti, kad dabartinės mūsų mokesčių taisyklės yra pasenusios ir jas reikia persvarstyti, kad jos neatsiliktų nuo ekonomikos pokyčių. Šiame skyriuje aptarti skaitmeninės ekonomikos ypatumai. Vienas iš pagrindinių bruožų - didelė priklausomybė nuo nematerialiojo turto ir platus duomenų naudojimas. (EBPO, 2015). Labai skaitmenintuose verslo modeliuose programinės įrangos ir duomenų naudojimas tapo netgi svarbesnis už fizinį prekių srautą. Taigi, galima daryti išvadą, kad dabartinė ekonomika pereina nuo fizinio verslo prie labiau skaitmenizuoto (arba internetinio) verslo.

1.3. Dabartinė Nuolatinės buveinės sąvoka

1.3.1 Nuolatinės buveinės sąvoka tarptautiniu lygmeniu

Nuolatinės buveinės sąvoką galima laikyti pagrindine tarpvalstybinės veiklos apmokestinimo teisių paskirstymo taisykle. Iš tarpvalstybinės veiklos gautos pajamos iš esmės apmokestinamos rezidavimo šalyje. Kai bendrovė yra šalies rezidentė, jos pasaulinės pajamos dažniausiai apmokestinamos toje šalyje. Tačiau šaltinio valstybė (dar vadinama rinkos valstybe) gali apmokestinti pajamas, tik tada kai toje valstybėje yra įsteigta nuolatinė buveinė.

Pirmoji EBPO pavyzdinė mokesčių konvencija (toliau - EBPO PMK) oficialiai paskelbta 1977 m. Šioje mokesčių konvencijoje nuolatinės buveinės sąvoka pateikta 5 straipsnyje, kurio 1 dalyje nuolatinė buveinė paprastai apibrėžiama kaip "nuolatinė verslo vieta, per kurią visiškai ar iš dalies vykdoma įmonės veikla". Šiame apibrėžime galima išskirti šias sąlygas:

Verslo vietos buvimas. EBPO teigimu, sąvoka "verslo vieta" apima žemės sklypus, pastatus, patalpas ar įrenginius, kurie naudojami verslo veiklai vykdyti. Verslo vieta turi būti faktiškai prieinama įmonei. Todėl nesvarbu, ar fizinis statinys priklauso įmonei nuosavybės teise, ar yra jos nuomojamas, jeigu įmonė turi faktinę teisę naudotis ta vieta ir į ją patekti. (2017 m. EBPO PMK, 5 straipsnio komentaras).

Buvimas turi būti fiksuotas. Nuolatinės buveinės straipsnio apibrėžtis. EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnyje reikalaujama, kad verslo vieta turi būti nuolatinė. Komentare dėl EB sutarties 5 straipsnio 1 dalies 2 punkto. EBPO MPK 5 straipsnyje, tai aiškinama taip, kad turi būti ryšys tarp verslo vietos ir geografinio taško ar vietos, kurioje statinys yra pritvirtintas prie valstybės teritorijos. Reikalavimas, kad verslo vieta turi būti pastovi, taip pat reiškia, kad turi būti tam tikras pastovumo laipsnis. Nors nėra

nustatytos fiksuotos ribos, EBPO mini, kad praktikoje šį kriterijų greičiausiai atitiks ilgesnis nei kelių mėnesių laikotarpis. Labai svarbu, kad verslo vieta nebūtų laikina. (2017 m. EBPO PMK, 5 straipsnio komentaras).

Per kurį vykdoma verslo veikla. EBPO teigimu, tai taikoma bet kuriai situacijai, kai verslo veikla vykdoma vietoje, kuri tuo tikslu yra įmonės žinioje. Turima omenyje vieta dažniausiai laikoma vieta, kurioje vykdoma veikla. Be to, vėlesnėse straipsnio dalyse. EBPO MK 5 straipsnyje aptariami nuolatinės buveinės sąvokos išplėtimai ir išimtys. EBPO MK 5 straipsnio 4 dalimi, pagalbinio ar parengiamojo pobūdžio veikla nelaikoma nuolatine buveine. Kai 2017 m. EBPO PMK buvo paskutinį kartą iš dalies pakeistas, 4 straipsnio 1 dalis buvo papildyta, o 4, 5 ir 6 dalys buvo pakeistos dėl BEPS veiksmų plano įgyvendinimo 7, kuriuo Siekiama, užkirsti kelią tam, kad įmonė dirbtinai išvengtų nuolatinės buveinės statuso. (2017 m. EBPO PMK, 5 straipsnio komentaras).

Kitas modelis, kuriuo šalys plačiai naudojasi kaip gairėmis derybose dėl mokesčių sutarčių, yra Jungtinių Tautų išsivysčiusių ir besivystančių šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelis (toliau - JT modelis).

Daugelis JT modelio nuostatų yra panašios ar net identiškos EBPO pavyzdinės konvencijos nuostatoms. Nuolatinės buveinės sąvoka aprašyta JT modelio 5 straipsnyje. Pirmoji ir antroji pastraipos netgi panašios į EBPO PMK. Tačiau tarp modelių yra keletas svarbių skirtumų. Šių skirtumų šaltinis - skirtingi organizacijų prioritetai. Be to, visuotinai žinoma, kad JT modelyje pasisakoma už apmokestinimo teisių suteikimą šaltinio valstybei (kurioje susidaro pelnas). (Department of Economic & Social Affairs, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries', Introduction). 5 JT modelio koncepcijoje tai aiškiai matyti, pavyzdžiui, 3 dalyje, kur statybvietėms ir statybos ar montavimo projektams taikoma 6 mėnesių riba (vietoj 12 mėnesių, kurie taikomi EBPO MK). Tai reiškia, kad pagal JT modelį tam tikrais atvejais labiau tikėtina sudaryti nuolatinę buveinę. Be to, kaip ir EBPO MK, yra keletas įtrauktų punktų, kuriais išplečiama arba apribojama nuolatinės buveinės sąvokos taikymo sritis. Kadangi šios nuostatos nėra svarbios šiam tyrimui, jos toliau šiame tyrime nebus aptariamoms.

Mokesčiai už technines paslaugas (JT modelio 12A straipsnis). 2017 m. atnaujintame JT modelyje įvesta nauja nerezidentams mokamų techninių paslaugų mokesčių paskirstymo taisyklė. Ši nuostata įtraukta į UNNT kodekso 12 str. JT modelio 12A ir leidžia (ribotai) apmokestinti techninių paslaugų mokesčius šaltinio valstybėje (mokėtojo valstybėje). Mokesčiai už technines paslaugas aprašyti 2 str. JT modelio 12A straipsnio 3 dalyje kaip bet koks mokėjimas už bet kokias vadybinio, techninio ar

konsultacinio pobūdžio paslaugas. Straipsnis netaikomas mokėjimams, kai jie mokami darbuotojui, yra susiję su tam tikra švietimo veikla arba yra susiję su paslaugomis asmeniniam fizinio asmens naudojimui.

Prieš straipsnį. 12A JT modelio straipsnyje šaltinio valstybė negalėjo apmokestinti nerezidentų mokesčių už technines paslaugas, kai šaltinio valstybėje nebuvo nuolatinės buveinės (net jei paslaugos buvo teikiamos šaltinio valstybėje). (JT pavyzdinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (2017 m.), 12A straipsnio komentaras). Ši nuostata buvo įtraukta į JT modelį dėl sparčių ekonomikos pokyčių ir pokyčių, susijusių su tarpvalstybine veikla. Šie pokyčiai leido įmonėms nerezidentėms iš esmės dalyvauti kitos valstybės ekonominiame gyvenime, neturint nuolatinės buveinės ar bet kokio reikšmingo buvimo toje valstybėje. (JT pavyzdinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (2017 m.), 12A straipsnio komentaras). Malanas pastebėjo, kad daugelis problemų, kylančių iš mokesčių iššūkių, susijusių su ekonomikos skaitmeninimu (BEPS veiksmų planas 1), yra tos pačios, kurios paskatino įvesti JTO konvencijos 6 straipsnį. JT modelio 12A straipsnį. (JT pavyzdinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (2017 m.), 12A straipsnio komentaras). Dar vienas tikslas, kurio siekiama įgyvendinant JT modelio 12A str. 12A JT modelio straipsniu siekiama užkirsti kelią tam, kad tarptautinės įmonės nesinaudotų techninių paslaugų mokesčiais, siekdamas perkelti pelną į mažų mokesčių jurisdikcijas. (JT pavyzdinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (2017 m.), 12A straipsnio komentaras).

Išsivysčiusios šalys dažnai teikia technines paslaugas besivystančioms šalims. Jei valstybė neturi fizinio buvimo šaltinio valstybėje, ji negalės apmokestinti mokėjimo. Šios nuostatos įtraukimas rodo, kad JT modelis yra žingsnis į priekį skaitmenėjančios ekonomikos apmokestinimo atžvilgiu ir pripažino, kad reikia apmokestinimo, kuris pirmiausia nebebūtų grindžiamas fiziniu buvimu. Ši nuostata taip pat gali būti taikoma kai kurioms itin skaitmenizuotoms paslaugoms, nedarant skirtumo, ar šios paslaugos teikiamos internetu, ar fiziškai. (M. Lang, R. Petruzzi and A. Storck (2019)). Todėl įvedus šį straipsnį, galima teigti, kad 12A JT modelio straipsnis yra tolesnis šaltinio valstybės apmokestinimo stiprinimas. Kadangi dabartinė ekonomika taip pat labiau krypsta į paslaugomis grindžiamą ekonomiką. Autorė taip pat mano, kad JT priėmė teisingą sprendimą, numatydamos taisyklę apmokestinti technines paslaugas, papildant jau egzistuojančią nuolatinės buveinės sąvoką.

Dėl nuolatinės verslo vietos kaip nuolatinės buveinės reikalavimo pagal EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 1 dalį EBPO komentare teigiama:

Nors vieta, kurioje įmonė naudoja automatizuotą įrangą, gali būti laikoma nuolatine buveine toje šalyje, kurioje ji yra, reikia atskirti kompiuterinę įrangą, kuri tam tikromis aplinkybėmis gali būti įrengta tam tikroje vietoje, kad būtų laikoma nuolatine buveine, ir duomenis bei programinę įrangą, kuri naudojama arba saugoma toje įrangoje. Pavyzdžiui, interneto tinklalapis, kuris yra programinės įrangos ir elektroninių duomenų derinys, pats savaime nėra materialus turtas. Todėl ji neturi vietos, kuri galėtų būti laikoma "verslo vieta", nes nėra „objekto“, pavyzdžiui, patalpų arba tam tikrais atvejais mašinų ar įrangos", kiek tai susiję su tą interneto svetainę sudarančia programine įranga ir duomenimis. Kita vertus, serveris, kuriame saugoma interneto svetainė ir per kurį ji yra pasiekama, yra fizinę vietą turinti įranga, todėl tokia vieta gali būti tą serverį eksploatuojančios įmonės nuolatinė verslo vieta.

Taigi, galime teigti, kad tam tikros skaitmeninės ekonomikos operacijos, šiuo metu nesukuria nuolatinės verslo vietos ir todėl nesudaro nuolatinės buveinės arba, kitaip tariant, skaitmeninėje ekonomikoje nuolatinės verslo vietos sąvoka beveik niekada netaikoma.

Kai kurie autoriai taip pat teigia, kad dabartinės EBPO pavyzdinės konvencijos nuolatinės buveinės koncepcija nebegalioja ir ją reikia peržiūrėti dėl ekonomikos globalizacijos ir skaitmeninimo (P. Hongler, P. Pistone, 2015). Anot Hongler ir Pistone dabartinė nuolatinės buveinės apibrėžtis, pateikta EBPO pavyzdinėje konvencijoje nebeatitinka skaitmeninės ekonomikos scenarijaus. Įdomu tai, kad 2003 m. EBPO, išsamiai išanalizavusi e. prekybos verslą, bandė išlaikyti fizinio buvimo reikalavimą nuolatinės buveinės sąvokoje ir pasiūlė keletą nedidelių pakeitimų. Minėti autoriai mano, kad skaitmeninės ekonomikos raida rodo, jog toks bandymas pasirodė esąs nepatenkinamas. Darbo autorė taip pat mano, kad kol apibrėžtyje išlieka nuolatinės verslo vietos reikalavimas, mažai tikėtina, kad kitų reikalavimų pakeitimai (pvz., pagalbinių paslaugų išimties panaikinimas ir (arba) pakeitimas arba agento nuolatinės buveinės apibrėžties pakeitimas) gali iš esmės pagerinti esminius su verslo pajamų apmokestinimu susijusius klausimus ir paveikti šaltinio valstybės jurisdikciją, kaip aprašyta BEPS projekte. Pavyzdžiui, tam tikros pelno sumos priskyrimas serveriui neturint darbuotojų tam tikroje jurisdikcijoje i) iš esmės nesprendžia skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo klausimų ir ii) dar blogiau - lemia nesąžiningą apmokestinimo teisių paskirstymą. Tik tam tikrų skaitmeninės ekonomikos įmonių atžvilgiu dabartinių išimčių pakeitimas apribotų BEPS riziką arba pakeistų pajamų paskirstymą tarp jurisdikcijų.

Verta paminėti, kad yra autorių, kurie mano kitaip. Pavyzdžiui, autorius Charlesas McLure'as teigia, kad tradiciniame kontekste apmokestinimas, grindžiamas naudos teorija, rodo, jog, norint nustatyti mokestinį ryšį apmokestinant pagal šaltinį, reikia fizinio buvimo vietos. Vadinasi, šis autorius nemano, jog dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka yra nebeaktuali. Anot autorės, taip yra todėl, kad daugelis anksčiau aprašytų paslaugų (pvz., policijos ir priešgaisrinė apsauga), kuriomis naudojasi materialines prekes ir paslaugas teikiančios įmonės, yra prieinamos ir svarbios tik tuo atveju, jei įmonės fiziškai veikia šaltinio šalyje. Svarbus klausimas, kurį kelia elektroninė prekyba, yra vieta, kurioje pajamos turėtų būti laikomos gautomis, jei visa parduodamų prekių vertė sukuriama rezidavimo šalyje, bet klientai, kurie nustato tą vertę, yra šaltinio šalyje. Tokiais atvejais ekonominiu požiūriu vienintelis šaltinio šalies indėlis dažnai yra jos klientų bazė arba rinka. Todėl šiomis aplinkybėmis galima teigti, kad šaltinio šalys teikia mažai arba neteikia jokios naudos, susijusios su pajamų gavimu, kuri pateisintų šaltinio apmokestinimą pagal naudos teoriją. Tačiau šį argumentą galima ginčyti dėl dviejų priežasčių.

Pirma, profesorius Skaar pritaria nuomonei, kad net jei verslas fiziškai nedalyvauja šaltinio šalyje, verslas gauna didelę naudą iš jos infrastruktūros, todėl turėtų įnešti įnašą į šaltinio šalį, atitinkantį apmokestinimo naudos teoriją. Galima pritarti profesoriaus Skaar nuomonei, kadangi nuolatinė buveinė yra tik ekonominio lojalumo įrodymas, o ne šaltinio valstybės apmokestinimo priežastis, todėl visos įmonės, kurios gauna tokią naudą iš šalies, turėtų atitinkamai prisidėti prie šios visuomenės, nepriklausomai nuo to, ar jos turi nuolatinę buveinę, ar ne.

Antra, nepaisant galimų įmonių nerezidenčių, neturinčių fizinės buveinės kilmės šalyje, teiginių, kad dėl to jos negauna jokios naudos iš tos šalies, teigiama, kad kilmės šalys teikia didelę naudą įmonėms, kurios vykdo verslo veiklą su tomis šalimis, net ir neturėdamos fizinės buveinės. Darbo autorė taip pat laikosi nuomonės, kad bendrovės nerezidentės, fiziškai nebūdamos kilmės šalyje, vis dėlto gauna naudą iš tos šalies teisinės sistemos, nes ja pasikliauja siekdamos užtikrinti atsiskaitymą už sandorius, palaikyti intelektinės nuosavybės teises (pvz., prekių ženklus) ir palaikyti konkurenciją skatinančią ir palankią verslo aplinką. Intelektinės nuosavybės teisių apsauga (pvz., kompiuterių programinės įrangos atveju) yra labai svarbi nematerialių produktų ir skaitmeninių paslaugų pardavėjams, o šių teisių apsauga atsiranda nepriklausomai nuo poreikio išlaikyti fizinį buvimą kilmės šalyje. Taip pat skaitmeninio turinio (įskaitant muziką ir kompiuterinius žaidimus) pardavėjai neturi rinkos kilmės šalyse, kuriose nėra tinkamos telekomunikacijų infrastruktūros arba kurių gyventojai nepakankamai gerai

moka naudotis kompiuteriais. Todėl šių lengvatų teikimas yra svarus argumentas apmokestinti pagal šaltinį, net jei šaltinio šalyje nėra fizinio buvimo vietos.

1.3.2. Nuolatinės buveinės sąvoka Lietuvoje

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą, užsienio įmonė ar organizacija yra laikoma veikiančia per nuolatinę buveinę Lietuvos teritorijoje, jeigu ji Lietuvoje:

- nuolat vykdo veiklą; arba
- vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba
- naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba
- gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą; arba
- konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

Vienas iš kriterijų nustatant, ar užsienio valstybės įmonė gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, yra ūkinės-komercinės veiklos nuolatinumas. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą *Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą*. Tai reiškia, jog Lietuva turi pilną kompetenciją apmokestinti, savo teritorijoje įsteigtus (t. y. mokestiniais rezidentais esančius) bei nuolatinę buveinę turinčius verslo subjektus. Kalbant apie verslo subjektus, reguliavimas turi tam tikrų ypatumų.

Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Įstatymo 5 straipsnyje aptariami du atvejai, kada verslas yra apmokestinamas pelno mokesčiu. 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta taisyklė, jog standartiniu 15% pelno mokesčio tarifu apmokestinami verslai, kurių nuolatinės buveinės yra Lietuvos Respublikos teritorijoje. Antra, tam tikrų rūšių užsienio vieneto pajamos apmokestinamos taikant 10% mokesčio tarifą, kai jų šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, o pajamos gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje (5 straipsnio 1 dalies 2 punkte). Tokios pajamos išvardytos šio Įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje, pavyzdžiui 3 ir 5 punktuose t.y. honorarai ir kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus.

Taigi, dabartinis reguliavimas Lietuvoje numato, jog pelno mokestis taikomas verslui, turinčiam savo nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, kartu, pelno mokesčio įstatymas numato baigtinį sąrašą atvejų, kada šis mokestis taikomas ir užsienio įmonėms. Nacionalinė teisė šiai dienai nenumato skaitmeninio verslo apmokestinimo specialių taisyklių, kadangi nei pirmuoju, nei antruoju atveju nėra kalbama apie skaitmeninės buveinės apmokestinimą.

1.4. Nuolatinės buveinės sąvokos trūkumai

The Wayfair byloje teismas išaiškino, kad fizinio buvimo reikalavimas riboja valstybių apmokestinimo teises ir neleidžia rinkos dalyviams konkuruoti vienodomis sąlygomis. Diskriminacija buvo paminėta kaip argumentas apmokestinti internetines įmones ten, kur jos turi virtualių kontaktų. (JAV Aukščiausiasis Teismas 2018 m. birželio 21 d., Pietų Dakota prieš Wayfair Inc.). Internetinės parduotuvės gali siūlyti tuos pačius produktus ir paslaugas kaip ir vietinis (fizinis) verslas. Jos netgi gali siūlyti produktus mažesnėmis kainomis, nes ne visada turi fizinę vietą, kurią reikia išlaikyti, ir atsargas. Autorės manymu, šios internetinės įmonės neturėtų būti traktuojamos kitaip nei vietinis (fizinis) verslas. Kai internetinė parduotuvė parduoda produktus vartotojui X valstybėje, ji turėtų būti apmokestinama taip pat, kaip ir vietinė parduotuvė, parduodanti lygiai tokį patį produktą tam pačiam vartotojui X valstybėje (tik ne internetu, o fizinėje parduotuvėje). Wayfair byloje teismas suabejojo, kodėl vienas darbuotojas ar sandėlis turėtų sukurti esminį ryšį, o "fiziniai" plačiai paplitusių šiuolaikinių technologijų aspektai - ne. Pritartina nuomonei, jog internetinė svetainė, kuria gali naudotis klientai tam tikroje valstybėje, turėtų būti traktuojama taip pat kaip fizinė parduotuvė toje pačioje valstybėje.

Todėl dėl verslo modelių skaitmeninimo kyla abejonų, ar dabartinė nuolatinės buveinės koncepcija užtikrina teisingą pelno paskirstymą ir garantuoja, kad įmonės mokės mokesčius ten, kur jos vykdo esminę ekonominę veiklą. Tai galima laikyti problema, kadangi skaitmeninė ekonomika gali kelti grėsmę teisingumo principui (vienam iš kitų pagrindinių mokesčių principų). Teisingumo principu tarptautinių mokesčių kontekste siekiama užtikrinti, kad kiekviena šalis gautų teisingą mokesčių pajamų iš tarptautinių sandorių dalį. (EBPO, 2015). Teisingumas reiškia, kad mokesčių taisyklės turėtų būti parengtos taip, kad mokesčių bazė tarp valstybių pasiskirstytų teisingai. Be to, iš principo reikalaujama, kad visos įmonės mokėtų teisingą visos mokesčių naštos dalį. Labai skaitmenizuotos bendrovės dažnai neįsistiegia nuolatinės buveinės kilmės šalyje, nes neturi fizinio buvimo vietos. Dėl to labai skaitmenizuotos bendrovės gali savo pagrindinę buveinę įkurdinti mažų mokesčių šalyje, tačiau tuo pat metu jos gali prekiauti su klientais ir vykdyti verslo veiklą didelių mokesčių šalyje, neapmokestindamos ten gautų pajamų.

Taigi, labai skaitmenizuota bendrovė gali sumažinti bendrą mokesčių naštą. Įmonės, kurių verslo veikla yra labiau įprastinė, tokių galimybių neturi. Dėl to susidaro situacija, kai bendrovėms taikomos nevienodos sąlygos dėl jų pasirinkto verslo modelio. Esant vienodomis kitoms sąlygoms labai skaitmenizuotos bendrovės įgyja konkurencinį pranašumą. Remiantis tuo kas pasakyta, daroma išvada, kad dabartinės nuolatinės buveinės

taisyklės prisideda prie nepakankamai teisingo mokesčių bazės paskirstymo tarp valstybių ir bendrovių.

Panagrinėkime teismų praktiką, kuri rodo tradicinės nuolatinės buveinės sąvokos trūkumus. Byla 4 1 1 TA, Paryžius N 1505165/1 -1, 2017 m. liepos mėn., Soci t  Google Ireland Limited. "Google LLC" yra Jungtinėse Amerikos Valstijose įsikūrusi bendrovė (toliau - "Google US"). "Google US" yra pasaulin  technologijų paslaugas teikianti grup . Didziją dalį savo pajamų "Google US" gauna teikdama atitinkamus internetinius produktus ir paslaugas. Šie produktai yra šie: "Android", "Chrome", "Shopping", "Double Click", "Google Analytics", "Google Cloud", "Google Maps", "Hardware", "Search", "Waze" ir "YouTube" ("Google Ads"). (Google Ireland byla (C-482/18)).

Šioje byloje kilo Prancūzijos mokesčių administratoriaus (FTA) ir "Google Ireland Ltd" (GIL Dublin) mokestinis ginčas dėl to, ar "GIL Dublin" turėjo nuolatinę buveinę Prancūzijoje ir todėl privalėjo mokėti mokesčius. Mokesčių inspekcija teigė, kad "GIL Dublin" per savo filialą "Google France" Prancūzijoje vykdė profesinę veiklą, kuri buvo apmokestinama Prancūzijoje. Tačiau teismas priėmė GIL Dublin palankų sprendimą, nuroydamas, kad Google France neveikė kaip priklausomas agentas, kuris įprastai sudarydavo sutartis GIL Dublin vardu, kad įpareigotų pastarąją, o Google Paris darbuotojai neturėjo reikiamų įgaliojimų sudaryti teisiškai privalomas sutartis tarp GIL Dublin ir Prancūzijos klientų. Todėl GIL Dublin neturėjo nuolatinės buveinės Prancūzijoje ir neprivalėjo mokėti mokesčių.

Akivaizdu, kad virtualių nuolatinių buveinių klausimas yra didelis iššūkis tarptautinei mokesčių teisei. Kadangi pasaulio ekonomika tampa vis labiau skaitmeninė, labai svarbu, kad tarptautinės mokesčių taisyklės būtų pritaikytos siekiant užtikrinti, kad rinkos šalyse nuotoliniu būdu veikiančios tarptautinės įmonės būtų tinkamai apmokestinamos. Tradicinis nuolatinės buveinės metodas, grindžiamas fiziniu buvimu, nebėra tinkamas, kad būtų galima aprėpti ekonominę veiklą, kurią vykdo tarptautinės įmonės, turinčios reikšmingą ekonominę buveinę rinkos šalyje, bet fiziškai joje negyvenančios. Pagal BEPS 7 veiksmą šiai problemai spręsti nustatyta išplėstinė nuolatinės buveinės apibrėžtis, tačiau ją dar reikia priimti visose mokesčių sutartyse.

Teismai turi atsargiai aiškinti mokesčių sutartis ir vengti netiesiogiai jas keisti aiškindami žodžius arba aiškindami nuostatas taip, kad jos prieštarautų pagrindiniam tarptautinio apmokestinimo tikslui. Toks požiūris gali sukelti nestabilumą ir netikrumą, o tai neigiamai paveiktų pasaulines investicijas ir ekonomikos augimą. Tikrumo ir paprastumo principai tebėra tarptautinės mokesčių teisės pagrindas, todėl bet koks esamų nuolatinių buveinių taisyklių išplėtimas ar naujų taisyklių kūrimas turi būti aiškus ir

paprastas, kad mokesčių mokėtojai galėtų iš anksto numatyti sandorio mokestines pasekmes. Tikslas - užtikrinti, kad rinkos šalyje didelę ekonominę veiklą vykdančios tarptautinės įmonės sumokėtų teisingą mokesčių dalį tai šaliai, nepriklausomai nuo jų fizinės buvimo vietos. (Mzwandile Ngidi, 2022).

Byla ABB FZ LLC prieš DCIT. Šioje byloje kritikuojamas atvejis dėl plataus paslaugų nuolatinės buveinės sąvokos aiškinimo, kuris, kai kurių ekspertų teigimu, peržengia Indijos ir JAE mokesčių sutarties taikymo sritį. Visų pirma tai, kad ABB JAE darbuotojai Indijoje praleido mažiau nei 25 dienas, buvo laikoma nepakankamai reikšminga paslaugų teikimo nuolatinei buveinei nustatyti. Be to, atrodo, kad sprendime neryškiai atskiriama nuolatinė verslo vieta ir paslaugų nuolatinė buveinė, nes jame teigiama, kad pastaroji gali atsirasti, net jei nerezidentas fiziškai nedirba Indijoje. Tai prieštarauja tradiciniam paslaugų teikimo nuolatinės buveinės supratimui, pagal kurį reikalaujama, kad nerezidento darbuotojai ar agentai tam tikrą laiką fiziškai būtų kilmės šalyje. Galiausiai sprendime keliami klausimai dėl Indijos ir JAE mokesčių sutarties sąlygos dėl "priklausomo agento" taikymo srities ir taikymo. Nors ši išlyga skirta atvejams, kai nerezidentas vykdo verslą Indijoje per priklausomą agentą, neaišku, kaip ji taikoma tais atvejais, kai nerezidentas teikia paslaugas nuotoliniu būdu, kaip buvo ABB FZ LLC atveju. Apskritai, ABB FZ LLC prieš DCIT byloje išryškėja mokesčių sutarčių taikymo sudėtingiems tarptautiniams sandoriams sunkumai ir poreikis aiškiau ir nuosekliau aiškinti tokias pagrindines sąvokas kaip nuolatinė buveinė ir priklausomas atstovas.

Teismas pripažino, kad ABB JAE darbuotojų apsilankymai nebuvo laikomi nuolatine buveine Indijoje, nes jie neatitiko reikalaujamo minimalaus dienų skaičiaus. Be to, didžioji dalis komercinių paslaugų buvo teikiama internetu ne Indijoje, o tai taip pat negalėjo būti laikoma nuolatine buveine. Buvo sprendžiamas klausimas, ar 1,78 mlrd. INR atlygis apmokestinamas Indijoje, nesant nuolatinės verslo vietos. Teismas atlygį priskyrė techninių paslaugų mokesčiui, kuriam Sutartis netaikoma. Nesant priskyrė techninių paslaugų mokesčio nuostatos sutartyje, teismas taikė 1961 m. šalies Pajamų mokesčio įstatymą, kuriame numatytas verslo ryšio reikalavimas. Pagal šį reikalavimą nerezidentas bus apmokestinamas Indijoje, jei jis turi verslo ryšių Indijoje, o tai atspindi tradicinę nuolatinės buveinės apibrėžtį. Pagal verslo ryšio reikalavimą ABB JAE negalėjo turėti nuolatinės buveinės Indijoje. Todėl ABB JAE negalėjo turėti nuolatinės verslo vietos Indijoje, neatsižvelgiant į tai, ar būtų taikoma nuolatinės buveinės sąvoka, kaip numatyta sutartyje, ar verslo ryšio reikalavimas. Tačiau nepaisant to, kad nuolatinės verslo vietos nebuvo, teismas padarė išvadą, kad ABB JAE turėjo nuolatine buveine Indijoje. Teismas nusprendė, kad pagal įstatymą reikalaujama, jog darbuotojai nerezidentai teiktų paslaugas per

minimalų devynių mėnesių laikotarpį, o ne tai, kad darbuotojai fiziškai turėjo būti Indijoje ilgiau nei devynis mėnesius. ABB JAE byla autorė taip pat kritikuoja dėl to, kad dabartinė įstatymo nuostata taikoma netiksliai. Pirma, nesant fizinio buvimo, kilmės šalis negali pasinaudoti savo teise apmokestinti. Antra, verslo pajamos apmokestinamos turėtų būti tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas turi nuolatinę buveinę. Šis aiškinimas turi toli siekiančių tarptautinių mokesčių pasekmių ir gali padidinti nesuderinamo ir nekoordinuoto JAE ir Indijos požiūrio riziką.

Iš pirmiau pateiktos diskusijos darbo autorė daro išvadą, kad pirma, Google Ireland byla rodo dabartinių nuolatinės buveinės taisyklių ribotumą, kai jos taikomos nesant fizinio buvimo vietos. Antra, nors dabartinės nuolatinės buveinės taisyklės turi apribojimų, ABB JAE byla atspindi precedento neturintį ir prieštaringą požiūrį į virtualios nuolatinės buveinės koncepcijos traktavimą. Lietuvoje nuolatinės buveinės taisyklės grindžiamos tradiciniu požiūriu, todėl nuolatinės buveinės apibrėžtis ir šaltinio taisyklės turi būti veiksmingai plėtojamos, kad būtų galima veiksmingai spręsti tarptautinių įmonių, kurios fiziškai šalyje beveik nedalyvauja arba visai nedalyvauja, tačiau kuriose sukuriama "reikšminga ekonominė veikla", apmokestinimo klausimą.

2. Reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka

2.1 Reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka užsienio valstybėse

Aukščiau aptarėme, kad tiek tarptautinė teise, tiek Lietuvos nacionalinė teisė šiais dienais nenumato nuolatinės buveinės apibrėžimo, kuris būtų pritaikomas skaitmeniniam verslui, tačiau yra valstybių, kurios savo nacionalinėje teisėje įsivedė reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką. Po to, kai buvo paskelbta 2015 BEPS 1 veiksmo ataskaita ir dėl to, kad nebuvo sutarimo dėl šių galimybių, daugelyje pasaulio šalių buvo ieškoma alternatyvių priemonių, kaip apmokestinti itin skaitmenizuotas įmones, dažniausiai priimančias naujas mokesčių priemones arba keičiant esamų įstatymų ir mokesčių priemonių aiškinimą. Iki šiol šie nesuderinti veiksmai apima įvairias priemones, paprastai įgyvendinamas keičiant vidaus teisės aktus, kuriais siekiama apsaugoti ir (arba) išplėsti internetinės verslo veiklos (arba apskritai didelių tarptautinių įmonių veiklos) apmokestinimo šaltinį, remiantis pelno matu ar kitu lygiaverčiu veiksnium. Todėl kai kurios šalys, reaguodamos į struktūrinius pokyčius, kuriuos lėmė skaitmeninimas, persvarstė tai, kaip jų vidaus teisėje ir (arba) mokesčių sutartyse taikoma nuolatinės buveinės apibrėžtis. Kitaip nei įprastai, šiais pakeitimais arba naujomis nuolatinės buveinės apibrėžties interpretacijomis paprastai siekiama susilpninti nuolatinio buvimo ir fizinio buvimo tam tikroje geografinėje vietoje reikalavimą, kad būtų galima nustatyti grynojo apmokestinimo

šąsąją. Be to, šiomis priemonėmis paprastai laikoma, kad nuolatinė buveinė egzistuoja tokiomis aplinkybėmis, kuriomis paprastai ji neegzistuoja pagal tradicinę nuolatinės buveinės apibrėžties taikymą.

Nors nemažai šalių paskelbė ketinančios keisti savo vidaus ir (arba) sutartines nuolatinės buveinės ribas, paremtas "skaitmeninio" ar "internetinio" buvimu, tačiau iki šiol įgyvendintos ir įgyvendinamos priemonės apima "reikšmingo ekonominio buvimo" kriterijų, kurį 2016 m. balandžio mėn. įvedė Izraelio mokesčių institucija, 2017 m. Slovakijos Respublikoje įvesta platesnė "nuolatinės verslo vietos" apibrėžtis tam tikroms skaitmeninėms platformoms ir Indijoje "reikšmingo ekonominio buvimo vietos" sąvoka grindžiama nauja sąsajos taisyklė. Slovakijos Respublikoje taikoma priemonė skirta konkrečiai interneto platformų vykdomai veiklai (t. y. transporto ir apgyvendinimo tarpininkavimo paslaugoms), o Izraelyje ir Indijoje taikomos priemonės apima bendresnio pobūdžio galiojančių jų vidaus sąsajos taisyklių, grindžiamų "reikšmingo ekonominio buvimo" (SEP) sąvoka, išplėtimą. Visos šios priemonės taikomos tik įmonėms nerezidentėms ir leidžia taikyti apmokestinimą neatsižvelgiant į įmonės nerezidentės fizinio buvimo šaltinio šalyje lygį. Panagrinėkime šalių, kurios šiuo metu įsivedusios "reikšmingo ekonominio buvimo" koncepciją.

Izraelis. Siekiant nustatyti šaltinį pagal vidaus teisę Izraelio įmonės nerezidentės, kurios nuotoliniu būdu teikia internetinės paslaugos šalies klientams gali būti apmokestinamos, jei ši vykdoma veikla yra kaip "reikšminga ekonominė veikla". Ši vidaus teisės priemonė taikoma tik už dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių taikymo srities ribų, kai internetinių paslaugų teikėjas yra rezidentas šalyje, kuri su Izraeliu nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties. „Reikšmingo ekonominio buvimo“ kriterijus gali būti tenkinamas, jei Izraelyje nevykdoma jokia fiziniu buvimu pagrįsta veikla ir yra plačiai apibrėžta remiantis "skaitmeninio buvimo" veiksniais, kurie, be kita ko, yra šie:

- Sutarčių sudarymas internetu: daug sutarčių tarp užsienio bendrovės ir Izraelio klientų sudaroma internetu;
- Skaitmeninių produktų ir paslaugų naudojimas: užsienio bendrovė siūlo internetines paslaugas ir (arba) produktus, kuriais naudojasi daug Izraelio klientų;
- Lokalizuota interneto svetainė: užsienio įmonė naudoja interneto svetainę su lokalizuotomis funkcijomis, skirtomis Izraelio rinkai (pavyzdžiui, hebrajų kalba, vietinės nuolaidos ir rinkodara, vietinė valiuta ir mokėjimo galimybės);

Daugiašalis verslo modelis: įmonė gauna dideles pajamas, kurios glaudžiai susijusios su Izraelyje esančių vartotojų vykdomos veiklos internete apimtimi. (Robert Sledz, 2019).

Išvardyti "skaitmeninio buvimo" kriterijai gali būti taikomi atskirai arba kartu, nenustatant pajamų ribos reikalavimo, pagrįsto vietiniais pardavimais. Jei kriterijus tenkinamas, siekiant priskirti pelną, aplinkraštyje tik daroma nuoroda į vidaus taisykles, grindžiamas ištiestos rankos principu (t. y. atliekamų funkcijų, naudojamo turto ir prisiimamos rizikos analizė). Be to, jame lieka neišspręstas klausimas, ar galima priskirti kokį nors reikšmingą pelną apmokestinamajam buvimui, susijusiam su nedideliu fiziniu buvimu, susijusiu su materialiuoju turto ir (arba) darbuotojais, arba jo nebuvimu.

Italija (2018m). Italijos mokesčių institucijos neseniai priėmė naujovišką ir unikalų požiūrį į klausimą, ar skaitmeninėje ekonomikoje veikianti užsienio bendrovė Italijoje įsteigė nuolatinę buveinę. Neseniai viešame Milano prokuratūros pranešime skelbiama, kad "Netflix Inc." pasiekė susitarimą su Mokesčių agentūra, remdamasi tuo, kad serverių tinklo, naudojamo tik srautinio duomenų siuntimo paslaugai teikti Italijos klientams, buvimas laikomas nuolatine buveine, nes buvo sukurta "nuolatinė verslo vieta". Šis įvykis rodo, kad nuolat keičiasi nuolatinės buveinės apibrėžtis, ji tampa vis labiau kintanti ir neaiški. Mokesčių institucijos akivaizdžiai siekia išplėsti nuolatinės buveinės aiškinimą, pritaikydamos jį prie to, kaip per daugelį metų pasikeitė verslas, ypač atsižvelgiant į interneto ir skaitmeninės ekonomikos plėtrą. Todėl, kaip ir 2002 m. Philip Morris byloje (2002 m. gegužės 25 d. Finansų ministerija (Mokesčių inspekcija) prieš Philip Morris (GmbH), Nr. 7682/05), Italijos mokesčių institucijos dabar imasi analizuoti įmonių verslo modelį, taikydamos aiškinimą, kuris neapsiriboja pažodiniu teisės nuostatų tekstu, kad apmokestintų pelną, kuris kitu atveju nebūtų apmokestinamas šalies viduje.

2018 m. sausio 1 d. Italijos teisės aktuose nustatyta nuolatinės buveinės apibrėžtis buvo pakeista atsižvelgiant į EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 5 straipsnio pakeitimus po to, kai EBPO/G20 priėmė BEPS projekto 7 veiksmo ataskaitą "Nuolatinės buveinės statuso dirbtinio vengimo prevencija". Naujojoje apibrėžtyje išsamiau paaiškinta nuolatinės buveinės išimtis konkrečioms veiklos rūšims (vadinamasis "neigiamas sąrašas"), išplėsta nuolatinės buveinės apibrėžtis pagal priklausomo agento teoriją ir įvesta tariama "antifragmentacijos taisyklė". (Italijos konsoliduoto pelno mokesčio įstatymo 162 straipsnis). Be to, pagal naująją apibrėžtį laikoma, kad nuolatinė buveinė egzistuoja tuo atveju, kai yra "reikšmingas ir nuolatinis ekonominis buvimas", t. y. kai buvimas organizuotas taip, kad jo fizinis buvimas Italijoje nėra akivaizdus. Tačiau apibrėžtyje nebėra jokių nuorodų į serverius. Iš tiesų, iki 2018 m. įranga ir prietaisai, kurie leido rinkti ir perduoti su prekių ir paslaugų pardavimu susijusius duomenis ir informaciją, akivaizdžiai nebuvo laikomi nuolatinės buveinės atsiradimo priežastimi, nes jie pateko į neigiamą sąrašą. (Giuliana Polacco).

Šiai dienai Italijoje taikomas skaitmeninių paslaugų mokestį taikomas 3 proc. mokestis nuo bendrųjų apmokestinamųjų pajamų, gautų per kalendorinius metus iš trijų kategorijų skaitmeninių apmokestinamųjų paslaugų, kurias teikiant vartotojai aktyviai dalyvauja kuriant vertę:

- Skaitmeninės tikslinės reklamos paslaugos: Skaitmeninėje sąsajoje siunčiami arba talpinami reklaminiai pranešimai, skirti tos sąsajos naudotojams;
- Duomenų perdavimo paslaugos: Duomenų, surinktų apie naudotojus ir gautų iš jų veiklos skaitmeninėse sąsajose, perdavimas;
- Skaitmeninės sąsajos paslaugos: Skaitmeninės sąsajos, leidžiančios naudotojams sąveikauti ir palengvinančios prekių ar paslaugų teikimą tarp naudotojų, teikimas;

Įmonėms, veikiančioms individualiai arba kaip grupė, taikomas Italijos skaitmeninių paslaugų mokestis kai jos vienu metu sukuria:

- Daugiau nei 750 mln. eurų pasaulinių pajamų, tačiau be išlygos, kad šios pajamos turi būti gaunamos iš skaitmeninių paslaugų. Ši riba atitinka Direktyvoje (ES) 2016/881 nustatytą ribą (automatinis keitimasis informacija apie ataskaitas pagal šalis);
- Daugiau kaip 5,5 mln. eurų pajamų Italijoje, "gautų teikiant skaitmenines paslaugas" ir "gautų Italijos teritorijoje". Šis skaičius lygus Italijos procentiniam indėliui į ES BVP (11 %), padaugintam iš pasiūlytoje ES DST direktyvoje numatytos 50 milijonų "pajamų iš skaitmeninių paslaugų" ribos.

Viešųjų šaltinių skaičiavimais, Italijos skaitmeninių paslaugų apmokestinimas kasmet atneš apie 708 mln. eurų mokestinių pajamų.

Indija (2018m). Finansų įstatymu Indija patvirtino "reikšmingo ekonominio buvimo" (angl. SEP) sąvoką. SEP išplečia "verslo ryšių" nuostatų taikymo sritį, kurios yra panašios į mokesčių sutartyse vartojamą nuolatinės buveinės ("nuolatinės buveinės") sąvoką, tačiau daug platesnės už ją. Abi sąvokos "verslo ryšys" arba "nuolatinė buveinė" yra svarbios, nes Indijoje verslo ryšį arba nuolatinę buveinę turinčių nerezidentų verslo pelnas apmokestinamas Indijoje. Tai reiškia, kad tam tikrais atvejais, išplėtus verslo ryšių taikymo sritį ir įvedus SEP sąvoką, nerezidentams gali būti taikomi didesni mokestiniai įsipareigojimai ir didesnės mokestinės prievolės. Reikšmingo ekonominio buvimo taisyklės turės įtakos šių rūšių sandoriams:

- Internetinių mokymų, gedimų šalinimo ir (arba) lošimų paslaugų teikimui ar teikimui;
- Sandoriams, susijusiems su duomenų ar programinės įrangos atsisiuntimu Indijoje (pvz., pirkimas programėlėse);

- Tokių paslaugų, kaip e. turinio (garso ir (arba) vaizdo įrašų) transliavimas, teikimui;
- Prekių, paslaugų ar turto pardavimas ar pirkimas naudojant skaitmeninę laikmeną;
- Debesų saugyklų, internetinių duomenų bazių ir skaičiavimo paslaugų teikimas arba teikimas svarbiems naudotojams Indijoje.

Teisės aktuose numatyta, kad įmonės nerezidentės reikšmingas ekonominis dalyvavimas gali būti apibūdinamas dviem skirtingais atvejais:

riba, pagrįsta vietos pajamomis: Sandoriai, susiję su bet kokiomis prekėmis, paslaugomis ar turtu, kuriuos nerezidentas vykdo Indijoje, įskaitant duomenų ar programinės įrangos atsisiuntimą Indijoje, jei bendra mokėjimų, susijusių su tokiu sandoriu ar sandoriais, suma praėjusiais finansiniais metais viršija 20 milijonų INR; arba

riba pagal vietinių naudotojų skaičių: Bet koks subjektas nerezidentas, kuris užsiima sistemingu ir nuolatiniu verslo ryšių palaikymu arba bendrauja su 300 000 ar daugiau vartotojų Indijoje. (RSM, 2019).

Apmokestinimas pagal vietinių naudotojų skaičių darbo autorei kelia klausimų. Kaip bus skaičiuojami naudotojai ir kaip vyks duomenų stebėjimas, kuriuo būtų galima tiksliai nustatyti ribas? Pavyzdžiui, jei IP adresas bus laikomas orientyru skaičiavimo tikslais, vadinasi, kai tas pats naudotojas prisijungs prie paskyros keliais įrenginiais, bus fiksuojami keli IP adresai, o tai padidins naudotojų skaičiaus riba. Dėl to pasakyti tikslų naudojų skaičių bus neįmanoma ir tokie duomenys nebus teisingi, todėl vadovautis tokiu kriterijumi norint apmokestinti įmones ne rezidentės yra netikslinga. Pajamomis grįsta riba yra aiškesnė ir veiksmingesnė reikšmingo ekonominio buvimo aspektu, todėl, kad interneto tinklais besinaudojančios įmonės gali apibrėžti apčiuopiamą rinkos dalį šalyje.

Slovakija (2018m). Slovakijos Respublikos teisinėje sistemoje, reaguojant į apmokestinamosios veiklos pokyčius, Įstatymas Nr. 595/2003 Coll. Dėl pajamų mokesčio buvo iš dalies pakeistas Įstatymu Nr. 344/2017 Coll. nuo 2018 m. sausio 1 d. Šiais Slovakijos teisės aktų pakeitimais buvo priimta nauja skaitmeninės platformos apibrėžtis, pagal kurią skaitmeninė platforma - tai " techninė arba programinė platforma, reikalinga taikomosioms programoms kurti ir valdyti" (Įstatymas Nr. 595/2003 Coll. Dėl pajamų mokesčio: 1 str. 2), o nuolatinės buveinės sąvoka buvo išplėsta (Cibuľa, Hlinka, Choma, Kačaljak 2019) taip, kad pakartotinės tarpininkavimo paslaugos transporto ir apgyvendinimo srityje, įskaitant skaitmeninių platformų paslaugas, būtų laikomos nuolatinės buveinės veikla su nuolatine vieta Slovakijos Respublikos teritorijoje (Įstatymas Nr. 595 /2003 Coll. On Income Tax: 16 str.) Tikslinga pastebėti gerokai susiaurintą tarpininkavimo paslaugų apibrėžtį tik transporto ir apgyvendinimo srityje, kuri atitinka labiausiai žinomas skaitmenines platformas, tokias kaip Uber ir Airbnb. (Soňa simić, 2021).

Turkija (2016 m.). Turkija ėmėsi vienašališkų priemonių skaitmenėjančiai ekonomikai apmokestinti. 2016 m. balandžio mėn. Turkijos vyriausybė pristatė "elektroninio mokesčių mokėtojo" ir "elektroninės verslo vietos" sąvokų projektus. (A. Devranoglu 2016). Pagal šią sąvoką, naudojant tam tikras elektronines priemones (pvz., internetą) Turkijoje gali atsirasti elektroninė darbo vieta, todėl šalis gali apmokestinti pilną. Be naujų sąsajos taisyklių, Turkija taip pat nustatė kitas priemones, skirtas tam tikrai skaitmeninei veiklai apmokestinti. Nuo 2019 m. sausio 1 d. mokėjimai už reklamos paslaugas paslaugų teikėjams ir tarpininkams bus apmokestinami 15 proc. išskaičiuojamuoju mokesčiu. Be to, Turkijos vyriausybė neseniai nusprendė įvesti skaitmeninių paslaugų apmokestinimą, kuris taikomas nuo 2020 m. kovo 1 d.

Galima daryti išvadą, kad daugelis šalių, užuot laukusios bendro sprendimo, pasirinko vienašališkas priemones. JAV išdo sekretorius netgi paprašė visų šalių sustabdyti savo planus dėl skaitmeninių paslaugų apmokestinimo ir leisti EBPO pasiekti konsensuą tarptautiniu lygmeniu. (Steven Mnuchin, 2019). Tai lėmė didžiulę taisyklių įvairovę ir neapibrėžtumą bendrovėms, kurioms šios priemonės gali turėti įtakos. Autorės nuomone, abejotina, ar svarstomi pasiūlymai ir įvestos vienašalės mokesčių priemonės, kurios daugiausia grindžiamos (konkrečių) skaitmeninių įmonių apmokestinimu, yra tinkamas sprendimas nuolat besikeičiančiai ekonomikai apmokestinti. Galima teigti, kad šiomis priemonėmis sprendžiamos tik pasekmės, o ne pagrindinės problemos priežastis, todėl turi būti priimtas tarptautinis sprendimas nuolat besikeičiančiai ekonomikai apmokestinti. Problemų sprendimas pirmiausiai turėtų būti surastas tarptautiniu lygmeniu, kadangi reikalingas vieningas požiūris ir siekis sukurti nediskriminuojančias apmokestinimo taisykles.

2.2. Reikšmingos ekonomikos sąvoka teismų praktikoje

Panagrinėkime, kaip reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka aiškinama tarptautinėje teismų. Tokį aiškinimą lėmė nuolat besikeičiantis pasaulis, besikeičianti veikla ir viską paveikusi globalizacija. Atsižvelgiant į visus šiuos ekonomikos pokyčius, teismų praktikoje sąvoka pradėta aiškinti skirtingai. Šioje dalyje bus aptartos kelios svarbiausios bylos, kuriose parodoma, kaip teismai aiškina reikšmingą ekonominį buvimą.

South Dakota v. Wayfair Inc. Pavyzdžiui, byla Quill Corp. prieš Šiaurės Dakotą (1992 m.), kurioje JAV Aukščiausiasis Teismas nusprendė, kad valstijos negali rinkti jokio pardavimo mokesčio už skaitmenines paslaugas, jei bendrovė toje valstijoje neturi fizinio buvimo vietos. Tačiau skaitmeninimas labai pakeitė ekonomiką, palyginti su tuo, kokia ji buvo 1992 m. Todėl byloje South Dakota v. Wayfair Inc. teismas panaikino JAV

Aukščiausiojo Teismo sprendimą Quill byloje. Teismas nurodė, kad Quill byloje nustatytas fizinio buvimo reikalavimas buvo "nepagrįstas ir neteisingas". Dėl skaitmeninimo ir interneto ekonominio ryšio apibrėžtis tapo daug platesnė nei 1992 m. Teismas taip pat motyvuoja, kad 1992 m. mažiau nei 2 proc. amerikiečių turėjo prieigą prie interneto, o 2018 m. šis skaičius siekė 89 proc. Be to, Teismas pabrėžė interneto galią ir pripažino, kad šiuolaikinė ekonomika neatitinka kriterijaus, kuris remiasi fiziniu buvimu. Teismas teigia, kad drastiški technologiniai ir socialiniai pokyčiai mūsų vis labiau tarpusavyje susijusioje ekonomikoje reiškia, kad klientai yra arčiau įmonių nei anksčiau. Teismas nusprendė, kad fizinis buvimas nėra ekonominio ryšio reikalavimas, o ryšys taip pat turėtų būti apibrėžiamas pagal ekonominius ir virtualius ryšius. JAV Aukščiausiajam Teismui neįprasta panaikinti savo paties sprendimą. Taigi, minėtos bylos rodo, kad dėl skaitmeninės ekonomikos pokyčių ekonominio ryšio ir reikšmingo buvimo samprata bėgant metams keitėsi ir teismai ima aiškinti fizinio buvimo reikalavimą kaip "nepagrįstą ir neteisingą"

Indijos Aukščiausiasis Teismas - Formula One World Championship Ltd. Dar viena įdomi byla, susijusi su nuolatinės buveinės sąvoka, yra Formula One World Championship Ltd. (toliau - "Formula One") byla. Jungtinėje Karalystėje reziduojančiai bendrovei "Formula One" priklauso komercinės teisės į "Formulės-1" Didžiojo prizo varžybas. Formula One nusprendė suteikti Jaypee Sport International Limited (Indijoje reziduojančiai bendrovei, toliau - Jaypee) teisę rengti, organizuoti ir reklamuoti renginį. Kad galėtų organizuoti renginį, "Formulė-1" suteikė "Jaypee" licenciją visiems reikalingiems ženklams ir intelektinei nuosavybei. (2017 m. EBPO, komentaras dėl 5 straipsnio.). Vėliau "Jaypee" pasirašė sutartis su susijusiomis "Formulės-1" bendrovėmis. Formulės-1 renginys buvo fiziškai vykdomas Indijoje. Taigi, iškilo klausimas, ar "Formulė-1" turėjo nuolatinę buveinę Indijoje. Indijos Aukščiausiasis Teismas nusprendė, kad trasos vieta, kurioje vyko renginys, atitiko "nuolatinės verslo vietos" reikalavimą. EBPO teigimu, nėra svarbu, ar verslo vieta priklauso įmonei nuosavybės teise, ar ji ją nuomoja. Būtent taip ir buvo, nes "Formulė-1" turėjo komercines teises į renginį ir visiškai jį kontroliavo. Indijos Aukščiausiojo Teismo nuomone, nebuvo svarbu, kad verslo vieta buvo disponuojama tik trumpą laikotarpį (būtent laikotarpį, kai vyko renginys ir aplink jį). Indijos Aukščiausiasis Teismas nusprendė, kad "Formulė-1" privalo mokėti mokesčius nuo pajamų, gautų iš veiklos, kuri buvo vykdoma Indijos nuolatinėje buveinėje. (Indijos Aukščiausiasis Teismas, 2017 m. balandžio 24 d., Formula One World Championship Ltd.)

Centrinis ekonominis administracinis teismas - Dell Ispanija. Kita byla, kuri gali būti svarbi šiame kontekste, yra Dell Spain byla. (00/2107/2007 (Dell Spain)). Situacija buvo susijusi su Dell Ireland, kuri vykdė veiklą Ispanijoje. Ispanijos centrinis ekonominis

teismas nusprendė, kad dėl Ispanijoje veikiančios "Dell" interneto svetainės galėjo atsirasti virtuali nuolatinė buveinė Ispanijoje (nepaisant to, kad serveris buvo ne Ispanijoje). Teismo nuomone, svarbu tai, kad interneto svetainės priežiūra buvo vykdoma Ispanijoje, domeno vardas priklausė Dell Spain, o užsakymus iš internetinės parduotuvės tvarkė Dell Spain. Teismo nuomone, nors galutinis tikslas, įtvirtintas EBPO pavyzdinės konvencijos 5 str. 1 d., visada reikia atsižvelgti į tai, kad "reikia nuspręsti, kada yra tam tikras mokesčių mokėtojo nerezidentu ekonominės veiklos teritorijoje laipsnis, galintis įteisinti, kad ta šalis gali stabiliai ir nuolat apmokestinti mokesčių mokėtojo pelną. (A.J.M. Jiménez (2016). Teismas padarė išvadą, kad Dell Ireland veikė ekonominėje aplinkoje ir Ispanijoje vykdė reikšmingą veiklą, kuri turėtų būti apmokestinama šioje šalyje. Nors šią bylą panaikino aukštesnės instancijos Ispanijos teismai, šioje byloje pateikti argumentai rodo plečiamąjį Ispanijos EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio aiškinimą ir nuolatinės buveinės sąvokos raidą.

Turkijos Aukščiausiasis administracinis teismas - interneto svetainė Nuolatinė buveinė. Turkijos Aukščiausiasis administracinis teismas neseniai patvirtino, kad interneto svetainė gali būti pripažinta nuolatinė buveinė. Byla buvo susijusi su mokesčių mokėtoju nerezidentu, kuris pardavinėjo prekes per trečiosios šalies interneto svetainę. Pirma, Teismas padarė išvadą, kad pardavimas interneto svetainėje laikytinas verslo veikla. (Özgenç, A.S.,2019). Tada Teismas teigė, kad ši verslo veikla buvo vykdoma elektroninėje aplinkoje, kuri potencialiai gali būti pripažinta nuolatinė buveinė. (2017 m. EBPO, komentaras dėl 5 straipsnio).

2.3. Reikšmingo ekonominio buvimo koncepcijos iniciatyvos

Dėl verslo modelių skaitmeninimo kyla abejonių, ar dabartinė nuolatinės buveinės koncepcija užtikrina teisingą pelno paskirstymą ir garantuoja, kad įmonės mokės mokesčius ten, kur jos vykdo esminę ekonominę veiklą. Kai kurie autoriai teigia, kad dabartinė EBPO pavyzdinės konvencijos nuolatinės buveinės koncepcija nebegalioja ir ją reikia peržiūrėti dėl ekonomikos globalizacijos ir skaitmeninimo. (D. Pinto (2006). Ypač šiuo metu diskutuojama dėl fizinio buvimo reikalavimo. Dėl išaugusios skaitmeninių technologijų svarbos sumažėjo poreikis turėti fizinį buvimą, kad būtų galima vykdyti verslo veiklą. Kyla klausimas, kaip dabartinę nuolatinės buveinės sąvoką taikyti šioms labai skaitmenizuotoms įmonėms ir ar reikia ją išplėsti, kad būtų apsaugota šaltinio valstybių mokesčių bazė. Panagrinėkime Europos Sąjungos ir EBPO siūlymus įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką. (D.W. Blum (2015).

2.3.1. Europos Komisijos siūlymai

Europos Sąjungos lygiu galimą mokestinių problemų sprendimo būdą pateikė ir Europos Komisija (EK). Ji 2018 m. pateikė direktyvą, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu. Direktyva susieta su nuolatinės buveinės sąvokos pakeitimu, įvedant naują sąvoką – reikšmingas skaitmeninis buvimas. Šiuo pasiūlymu pateikiamos skaitmeninio verslo įmonių, veikiančių kitoje šalyje, mokestinio ryšio nustatymo taisyklės tuo atveju, jei fiziškai tų įmonių kitoje šalyje nėra, nors ten vykdoma komercinė veikla (toliau – reikšminga skaitmeninė veiklavietė). Pasiūlyme pabrėžiamas reikalingumas nustatyti naujus tokios reikšmingos skaitmeninės veiklavietės rodiklius, kad būtų nustatytos ir apsaugotos valstybių narių naujų skaitmeninio verslo modelių apmokestinimo teisės. Pateikiant ES viziją, kaip visapusiškai spręsti skaitmeninės ekonomikos uždavinius, siūloma direktyva bus kaip pavyzdys, siekiant daryti įtaką tarptautinėse diskusijose dėl pasaulinio masto sprendimo. ES turėtų skatinti pasaulinius partnerius žengti ta kryptimi ir juos remti. Taigi, Europos komisija pateikė siūlymą direktyvai, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu. Siūlyme aptariamas reikšmingos skaitmeninės veiklavietės reikalingumas, kadangi skaitmeninė ekonomikos transformacija spartėja, o dabartinės įmonių apmokestinimo taisyklės yra pasenusios ir tokių pokyčių negali apimti.

4 Direktyvos straipsniu siūloma reikšmingos skaitmeninės veiklavietės sąvoka būtų siekiama nustatyti mokestinį ryšį jurisdikcijoje. Todėl ji turėtų būti laikoma papildančia dabartinę nuolatinės buveinės sąvoką. Siūlomos skaitmeninio verslo mokestinio ryšio nustatymo valstybėje narėje taisyklės grindžiamos skaitmeninių paslaugų teikimo pajamomis, skaitmeninių paslaugų naudotojų skaičiumi arba skaitmeninių paslaugų sutarčių skaičiumi. Šiais kriterijais remiamasi nustatant verslo skaitmeninį pėdsaką jurisdikcijoje, grindžiamą tam tikrais ekonominės veiklos rodikliais. Jie turėtų atspindėti skaitmeninio verslo priklausomumą nuo didesnės naudotojų bazės, naudotojų veiklos ir naudotojų indėlio, taip pat vertės, kurią sukuria naudotojai šioms įmonėms. Kriterijai turėtų būti pritaikomi įvairių rūšių verslo modeliams. Skaitmeninio verslo modeliai yra labai nevienodi. Kai kurie gali turėti labai didelę naudotojų bazę, kiti – mažesnę naudotojų bazę, tačiau reikšmingą naudotojų indėlį, jeigu kiekvienas atskiras naudotojas įneša didelės vertės. Be to, kriterijais turėtų būti užtikrintas panašus aiškinimas įvairiose valstybėse narėse, nepriklausomai nuo jų dydžio ir neatsižvelgiant į nereikšmingus atvejus.

Pirmiau išvardytiems trimis naudotojais grindžiamiems kriterijams (pajamoms, naudotojų skaičiui ir sutarčių skaičiui) nustatytos skirtingos taikytinos ribos. Valstybėje

narėje yra reikšminga skaitmeninė veiklavietė, jeigu tenkinami vienas ar daugiau toliau išvardytų kriterijų:

- Jeigu pajamos, gautos teikiant skaitmenines paslaugas naudotojams jurisdikcijoje, mokestiniu laikotarpiu viršija 7 000 000 EUR. Konkrečiai, naujosios taisyklės būtų taikomos tik toms bendrovėms, kurių bendra konsoliduota apyvarta viršija 700 mln. EUR, o kitoms bendrovėms naujosios taisyklės būtų taikomos tik tuo atveju, jei jos nuspręstų tai daryti. Todėl naujosios nuolatinės buveinės ir pelno paskirstymo taisyklės nebūtų vienodai taikomos visoms įmonėms. Be to, visos valstybės narės turėtų taikyti dvi labai skirtingas nuolatinės buveinės taisykles. Pavyzdžiui Bendrovė X, įsteigta A valstybėje narėje, kurios bendra konsoliduota apyvarta viršija 700 mln. EUR ir kuri patenka į privalomą BKPMB taikymo sritį, vykdo atitinkamą skaitmeninę veiklą B valstybėje narėje. Pagal naujas taisykles dėl reikšmingo dalyvavimo skaitmeninėje veikloje bendrovė X būtų laikoma nuolatine buveine B valstybėje narėje. Numatoma, kad pagal naujas BKPMB pelno paskirstymo taisykles dalis bendrovės X pelno būtų skiriama B valstybei narei. Valstybėje narėje įsteigtai bendrovei Y, kuri vykdo panašią skaitmeninę veiklą, tačiau jos pasaulinė apyvarta neviršija 700 mln. eurų, naujosios taisyklės nebūtų taikomos. Tačiau ji turėtų galimybę savanoriškai taikyti BKPMB.
- Jeigu skaitmeninės paslaugos naudotojų skaičius valstybėje narėje mokestiniu laikotarpiu viršija 100 000. Su naudotojų skaičiumi susijusi riba turėtų atspindėti panašią vertę pinigine išraiška, grindžiamą vidutinėmis pajamomis vienam naudotojui. Pavyzdžiui, Petruzzi ir Koukoulioti išreiškė susirūpinimą, kad naudotojų skaičiaus prilyginimas tam tikroje vietoje sukurtos vertės kiekiui yra problemiškas, nes "ne visi naudotojai vienodai prisideda prie skaitmeninės įmonės veiklos, o skirtingi verslo modeliai leidžia skirtingai įsitraukti ir ištraukti naudotojus". Jie pažymėjo, kad naudotojų buvimo vietą labai sunku nustatyti, ypač naudotojų, kurie per mokestinius metus dažnai keliauja į skirtingas vietas. Darbo autorė pritaria Petruzzi ir Koukoulioti nuomonei ir atkreipia dėmesį į galimą atvejį, kad siekiant nustatyti sąsają, naudotojai gali būti skaičiuojami daugiau nei vieną kartą skirtingose jurisdikcijose, o tai lemtų dvigubą ir daugkartinį ne rezidento skaitmeninio verslo apmokestinimą.
- Jeigu skaitmeninių paslaugų verslo sutarčių skaičius viršija 3 000. Su verslo sutarčių skaičiumi susijusi riba turėtų atspindėti tai, kad reikėtų atsižvelgti tik į įmonių tarpusavio sutartis, kadangi su šiomis sutartimis susijusi vertė gali būti

didesnė nei su asmenimis sudarytų sutarčių vertė. Todėl su įmonių tarpusavio sutarčių skaičiumi susijusi riba turėtų būti daug mažesnė nei naudotojų skaičiumi grindžiama riba. (EK 2018 m. kovo 21 d., Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių pelno mokesčiu už reikšmingą buvimą skaitmeninėje erdvėje.).

Reikėtų pabrėžti, kad trys kriterijai, susiję su uždirbtų pajamų suma, vartotojų skaičiumi ir sudarytų verslo sutarčių skaičiumi, kurie taikomi kartu, neatspindi pastovumo laike koncepcijos, būdingos tradicinei nuolatinės buveinės koncepcijai. Darbo autorė pritaria, jog būtų tikslinga įtraukti laiko kriterijų, tam tikrų vienkartinį susitarimų neapmokestinti ir peržiūrėti dabar kasmet pateikiamus duomenis, kad būtų užtikrinta, jog jie atitiktų realią situaciją. Nepaisant šių aplinkybių, nesunku suprasti, kad komisijai sunku sukurti aiškias ir glaustas taisykles, kurios tuo pat metu apimtų visą skaitmeninės ekonomikos apmokestinamųjų situacijų spektrą.

ES valstybėms narėms nepavyko susitarti dėl pasiūlymų, nes kai kurios valstybės narės yra linkusios palaukti tarptautinio sprendimo dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo. Tarp tokių šalių yra ir Lietuva, kuri nuosekliai laikosi pozicijos, jog siekiant veiksmingų pokyčių skaitmenėjančios ekonomikos apmokestinimo srityje, būtinas globaliu mastu suderintas tarptautinis sutarimas. Darbo autorė pritaria, kad Lietuva taip pat turėtų laukti tarptautinio daugiašalio susitarimo, kadangi „2021 m. spalio 8 d. EBPO Fiskalinių reikalų komitete, veikiančiame išplėstiniu formatu (šiuo metu vienijančio 142 jurisdikcijas; angl. Inclusive Framework, toliau - IF) pasiektas galutinis istorinis sutarimas dėl tarptautinių įmonių pelno apmokestinimo taisyklių peržiūros (šiuo metu prie šio susitarimo yra prisijungę 138 IF jurisdikcijos). Šis susitarimas numato ir įsipareigojimą atsisakyti skaitmeninių paslaugų mokesčių ir panašių priemonių visoms įmonėms (angl. rollback), o kartu ir įsipareigojimą neįvesti naujų (angl. standstill). Kitaip tariant, tos šalys, kuriose toks mokestis yra – bus įpareigotos atsisakyti skaitmeninio mokesčio. Todėl atrodo neprasminga įvedinėti mokesčių, kurių ateityje galbūt reikės atsisakyti, nes bus priimtas tarptautinis daugiašalis sprendimas. Pati Europos Komisija teigia, jog idealiausia būtų ieškoti daugiašalio tarptautinio sprendimo ir pasiekti visuotinį sutarimą skaitmeninio apmokestinimo klausimais (EK, 2018 m.). Europos Komisija neseniai vadinamajame "Skaitmeniniame kompase", kuriame išdėstyti ES skaitmeniniai užmojai iki 2030 m., pareiškė, kad ES remia prisidėjimą prie bendrų sprendimų, pavyzdžiui, G20 ir EBPO vykdomą darbą, susijusį su visuotiniu sutarimu dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo. Galima sutikti su koncepcija, kad pasaulinio pobūdžio problemas reikia spręsti daugiašaliu susitarimu kadangi reikalingas vieningas

požiūris ir siekis sukurti nediskriminuojančias apmokestinimo taisykles. Tačiau pasiekti visuotinį sprendimą skaitmeninio apmokestinimo srityje taip pat yra sudėtinga ir toks bendras sprendimas gali užtrukti, ypač atsižvelgiant į sudėtingumą ir platų teisinių klausimų, kuriuos dar reikia tinkamai išaiškinti, pavyzdžiui, apmokestinamasis ryšys ir pajamų paskirstymas naujiems skaitmeniniams verslo modeliams, naujos skaitmeniniu būvimu grindžiamos nuolatinės buveinės ribos, vertės kūrimo procesas skaitmeninėje aplinkoje ir kt.

2.3.2. EBPO siūlymas įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką

EBPO mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projekto 1 veiksmo ataskaitoje „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ („Su mokesčiais susijusių uždavinių sprendimas skaitmeninėje ekonomikoje“), 2015 m., kaip vieną iš skaitmenizacijos keliamų problemų sprendimo būdų pasiūlė įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvoką, kuria siekiama nustatyti mokesstinį ryšį jurisdikcijoje. Pagal šį variantą apmokestinamasis buvimas šalyje būtų nustatomas tada, kai įmonė nerezidentė turi reikšmingą ekonominį buvimą šalyje, remiantis veiksniais, kurie įrodo tikslingą ir nuolatinę sąveiką su tos šalies ekonomika naudojant technologijas ir kitas automatizuotas priemones. Šie veiksniai būtų derinami su veiksniais, pagrįstu pajamomis, gautomis iš nuotolinių sandorių toje šalyje, siekiant užtikrinti, kad būtų įtraukiami tik reikšmingo ekonominio buvimo atvejai.

BEPS 1 veiksmo galutinės ataskaitos 7 skyriuje aptariamas sąsajos klausimas ir galimybė bendrovei turėti reikšmingą ekonominį dalyvavimą rinkos jurisdikcijoje, tačiau nemokėti mokesčių. Kai kurie autoriai teigia, kad nepaisant to, jog skaitmeninė bendrovė neturi fizinio buvimo teritorijoje ar priklausomo atstovo, ji gali turėti reikšmingą ekonominį buvimą rinkos jurisdikcijoje. Naujoji sąsajos taisyklė būtų grindžiama reikšmingu buvimu ir yra platesnė nei nuolatinės buveinės sąvoka. Iš tikrųjų naujuoju ryšiu siekiama ne sustiprinti apmokestinimą prie šaltinio, o atkurti apmokestinimą rinkos jurisdikcijoje, kai veikla susijusi su jos teritorija. Šia prasme, siekiant išvengti nesąžiningo rinkos jurisdikcijos suvereniteto, susijusio su įmonių kuriama verte, mažinimo, apmokestinimo teisės turėtų būti pripažįstamos visais atvejais, kai dėl skaitmeninio ar fizinio verslo buvimo šalyje sukuriama vertė.

Reikšmingas ekonominis buvimas yra neapibrėžta teisinė sąvoka, kuri bus nustatoma remiantis veiksniais, atskleidžiančiais nuolatinę sąveiką su šalies ekonomika pasitelkiant technologijas ir kitas automatizuotas priemones. Šie veiksniai būtų derinami su pajamų kriterijumi, siekiant užtikrinti, kad būtų įtraukti tik reikšmingo ekonominio buvimo atvejai.

Pajamomis pagrįstas veiksnys. Vien tik reikšmingas buvimas skaitmeninėje erdvėje nereikia nuolatinės buveinės egzistavimo rinkos jurisdikcijoje, jei jis nėra vertinamas kartu su kitais kiekybiniais elementais, pavyzdžiui, ne rezidento toje jurisdikcijoje gautų pajamų apimtimi, kuri viršija tam tikras ribas. Šalyje gaunamos pajamos neabejotinai yra vienas svarbiausių rodiklių, rodančių, kad atitinkamoje šalyje vykdoma reikšminga ekonominė veikla. Pajamos negali būti vertinamos atskirai siekiant nustatyti ryšį; tačiau kartu su kitais kriterijais jos gali būti naudojamos siekiant nustatyti ryšį, t. y. reikšmingą ekonominį buvimą šalies rinkoje. Apibrėžiant bazinį pajamų rodiklį, pageidautina įtraukti visas pajamas, gautas iš operacijų, kurias nuotoliniu būdu vykdo bendrovė ne rezidentė su šalies klientais. Sąvoka "visos gautos pajamos" apima internetinius sandorius, kai nematerialių prekių ir (arba) paslaugų užsakymas, mokėjimas ir pristatymas vyksta skaitmenine forma, ir neinternetinius sandorius, kai elektroniniu būdu užsakomos materialios prekės, kurios gali būti pristatytos tik tradicinėmis priemonėmis. Be to, riba turėtų būti grindžiama bendrųjų gautų pajamų suma absoliučia išraiška ir vietos valiuta. Dar daugiau, siekiant kuo labiau sumažinti mokesčių administratoriams tenkančią administracinę mokesčių našta, kaip ir mokesčių mokėtojams tenkančią reikalavimų laikymosi našta bei neapibrėžtumo lygį, riba turėtų būti nustatyta pakankamai aukšta. Šiuo klausimu nustatant pajamų ribos lygį gali būti svarbus šalies rinkos dydis. Tai svarbu siekiant laikytis neutralumo ir proporcingumo principų. Be to, siekiant išvengti dirbtinio užsienio susijusių subjektų suskaidymo rizikos, bendrųjų pajamų suma turėtų būti apskaičiuojama remiantis susijusios grupės, o ne atskiro subjekto pagrindu. Sujungimo taisyklė galėtų būti įgyvendinama kaip paneigiama prezumpcija, leidžianti mokesčių mokėtojui įrodyti, kad veikla nebuvo dirbtinai suskaidyta. Baigiamojoje ataskaitoje siūloma įvesti privalomą registravimo sistemą, kurioje būtų pakankamai informacijos apie reikšmingo ekonominio buvimo veiksnys. (Hongler ir Pistone, 2015).

Skaitmeniniai veiksniai. Vietinis domeno vardas yra skaitmeninis vietinio fizinio adreso atitikmuo. Gana įprasta, kad užsienio įmonė, vykdanči didelę tarpvalstybinę veiklą, naudoja bendrąjį domeno vardą (.com) savo šalyje ir vietinius domenų vardus kiekvienoje rinkos jurisdikcijoje. Vietinių domenų vardų naudojimas yra visiškai neprivalomas, tačiau rekomenduojamas, nes taip tos šalies vartotojams lengviau rasti svetainę ir sumažėja rizika reputacijai dėl domenų skvotų ir prekių ženklų pažeidimų. Geras būdas užmegzti ryšį su vietos vartotojais ir klientais - naudoti vietinę interneto svetainę ar kitą skaitmeninę platformą, kurioje būtų atsižvelgta į tikslinės auditorijos kalbinius ir kultūrinius ypatumus. (Hongler ir Pistone, 2015).

Vartotoju pagrįsti veiksniai Dėl tinklo poveikio svarbos skaitmeninėje ekonomikoje, naudotojų skaičiumi pagrįsti veiksniai gali atspindėti dalyvavimo šalies ekonomikoje lygį. 1 veiksmo galutinėje ataskaitoje siūlomos šios alternatyvos.

Mėnesinių aktyviųjų naudotojų (MAU) skaičius šalyje atspindi skvarbos lygį šalies ekonomikoje. Ši išraiška reiškia registruotų naudotojų, kurie per 30 dienų laikotarpį prisijungia prie skaitmeninės platformos, skaičių. Tačiau vis dar sunku išaiškinti "aktyvaus" naudotojo reikšmę ir tinkamai jį identifikuoti. Be to, šio rodiklio patikimumas sumažėja, kai atsiranda daugybinės paskyros arba botų paskyros. Hongler ir Pistone taip pat siūlo, kad naudotojų laikas, praleistas konkrečioje interneto platformoje, atspindėtų rinkos jurisdikcijos infrastruktūros naudojimo lygį (Hongler ir Pistone, 2015).

Reguliarus internetinių sutarčių sudarymas yra dar vienas veiksnys, rodantis užsienio subjekto dalyvavimo šalies ekonominiame gyvenime lygį. Skaitmeninės ekonomikos kontekste sutartys paprastai sudaromos per skaitmeninę platformą, nesikišant rinkos jurisdikcijoje esančiam priklausomam agentui. Atsižvelgiant į tai, reguliarus sutarčių sudarymas su konkrečios šalies rezidentais gali būti veiksnys, į kurį reikėtų atsižvelgti taikant reikšmingo ekonominio buvimo testą.

Galiausiai TFDE siūlo atsižvelgti į skaitmeninio turinio, surinkto per skaitmeninę platformą iš naudotojų ir klientų, kurių įprastinė gyvenamoji vieta yra rinkos jurisdikcijoje, kiekį. Surinktų duomenų įvairovė apima asmens duomenis, taip pat naudotojų sukurtą turinį, produktų apžvalgas ar paieškos istorijas. Atsižvelgiant į tai, taikant šį rodiklį gali kilti sunkumų, nes įmonių surinkti ir saugomi duomenys paprastai nėra klasifikuojami pagal atskiras šalis.

Taigi, tiek EK, tiek EBPO įvedė sąvoką, kurią galima apibūdinti kaip skaitmeninę nuolatinę buveinę. EBPO pradėjo šią iniciatyvą, o EK po jos 2018 m. pateikė savo pasiūlymą. Nors abiem pasiūlymais siekiama apmokestinti skaitmenėjančią ekonomiką, vis dėlto tarp pasiūlymų yra tam tikrų skirtumų.

Vienas iš skirtumų yra terminologijoje. EK kalba apie "reikšmingą buvimą skaitmeninėje erdvėje", o EBPO vartoja terminą "reikšmingas ekonominis buvimas". Nors sąvokų reikšmės gana panašios, skirtingų terminų vartojimas gali pažeisti teisinį tikrumą. Autorės nuomone, sąvokos "reikšmingas skaitmeninis buvimas" vartojimas akivaizdžiai reiškia, kad EK siekia apmokestinti tam tikras skaitmenines tarptautines įmones. Tačiau panašu, kad taip yra ir EBPO pasiūlyme. Nors EBPO formuluotė atrodo bendresnė, EBPO pasiūlymas dėl naujos sąsajos taisyklės vis tiek taikomas tik tam tikroms įmonėms, kurios patenka į priemonės taikymo sritį (pvz., automatizuotų skaitmeninių paslaugų ir su vartotojais susijusių įmonių). (EBPO, 2017).

Kitas svarbus skirtumas tarp šių sąvokų yra taikytina riba. Pagal tradicinę nuolatinės buveinės sąvoką veikla neturi būti pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio. Pagal EK pasiūlymą riba grindžiama pajamomis, naudotojų skaičiumi arba sutarčių skaičiumi tam tikroje jurisdikcijoje. Literatūroje buvo daug kritikos dėl EK pasiūlyme taikomų ribų. Galima teigti, kad naudotojų dalyvavimas platformose (pavyzdžiui, naudotojų kuriamas turinys ir naudotojų duomenų rinkimas), gali sukurti vertę įmonei. (J. Sinnig, 2018). Tačiau šios veiklos nevykdo pati bendrovė, todėl jos gali neatspindėti bendrovės kuriamos vertės. (W. Schön, 2019). Be to, gali kilti klausimas, kaip elgtis su naudotoju, kuriems jau mokamas atlygis, kuriama vertė. Autorės nuomone, abejotina, kaip nustatomi šie absoliutūs ribiniai skaičiai ir kaip juos galima pagrįsti. Šios ribos taikymas potencialiai gali lemti mažų ir vidutinių įmonių ir didesnių tarptautinių įmonių atskyrimą. Be to, įmonės pajamos neatspindi įmonės gebėjimo mokėti mokesčius. (W. Schön, 2019). Darbo autorė sutinka su nuomone, kad pajamos gali būti svarbus veiksnys nustatant ekonominį buvimą jurisdikcijoje, tačiau jos neatspindi, kur įmonė kuria vertę, todėl neturėtų būti veiksnys, lemiantis apmokestinamąjį ryšį. EBPO nurodė, kad pasiūlymas dėl reikšmingo ekonominio buvimo bus nustatomas, remiantis veiksniais, kurie atspindi "tikslingos ir nuolatinės sąveikos ar dalyvavimo" su tos šalies ekonomika per technologijas ir kitas automatizuotas priemones įrodymus. Šiame kontekste buvo paminėti keli svarbūs veiksniai, susiję su nuolat gaunamomis pajamomis iš šalies, vartotojų bazės buvimu ir su tuo susijusiu duomenų įvedimu, skaitmeninio turinio, surinkto per skaitmeninę platformą iš šalyje gyvenančių vartotojų, apimtimi, interneto svetainėmis, kurios teikiamos vietos kalba, vietos klientams teikiamomis palaikymo paslaugomis (pvz., garantinio aptarnavimo paslaugomis), nuolatine rinkodaros ir pardavimo skatinimo veikla. Darbo autorės nuomone, atrodo, kad skaitmeninės nuolatinės buveinės pasiūlymuose taikytina riba labiau orientuota į įmonės produkcijos veiksnius (su pajamomis ir klientais susijusius veiksnius), o ne į klausimą, kur iš tikrųjų sukuriama įmonės vertė (kuri turėtų būti grindžiama sąnaudų veiksniais, pavyzdžiui, darbu ir kapitalu).

Pelno paskirstymas. Pagal galiojančias taisykles pelnas nuolatinei buveinei priskiriamas remiantis patvirtintu EBPO metodu. (EBPO, 2017) Pagal šį metodą pelno paskirstymo pagrindas yra funkcinė analizė. Šis metodas taip pat taikomas pagal EK pasiūlymą dėl reikšmingo skaitmeninio buvimo vietos. (EK, 2018). Literatūroje pastebėta, kad remiantis funkcinė analize, reikšmingai skaitmeninei buveinei negalima priskirti jokios ekonominės veiklos. Taip yra todėl, kad šalyje, kurioje įsteigta reikšminga skaitmeninė buveinė, neatliekamos jokios funkcijos, nenaudojamas turtas ir neprisiimama jokia rizika.

Funkcinės analizės elementai yra susiję tik su rinkos pasiūlos puse (pajamų gamyba). (Jinyan Li, 2014).

Iš to, kas aptarta šioje dalyje, galima daryti išvadą, kad reikšmingiausias skirtumas tarp tradicinės nuolatinės buveinės koncepcijos ir skaitmeninės nuolatinės buveinės koncepcijos yra susijęs su reikalavimu turėti fizinį buvimą. Be tradicinės nuolatinės buveinės sampratos palyginimo su skaitmeninės nuolatinės buveinės samprata, taip pat buvo aptarti EBPO ir EK naujųjų nexus taisyklių skirtumai.

Taigi, EBPO pasiūlymu siekiama įvesti nauja sąsajos forma, kuri nėra pagrįsta fiziniu bendrovės buvimu. Vietoj to turi būti vertinamas bendrovės ekonominis buvimas atitinkamoje kilmės šalyje ir tai, ar buvimas laikomas reikšmingu. Šiuo pasiūlymu EBPO nori sukurti mokestinį ryšį tarp bendrovių, neturinčių fizinio buvimo vietos, ir kilmės šalies. Atliekant ekonominio buvimo vertinimą, buvo pasiūlyta keletas skirtingų veiksnių, į kuriuos būtų galima atsižvelgti bendrai vertinant, ar bendrovė tikslingai ir nuolat sąveikauja su atitinkamos šalies ekonomika, pasitelkdama technologijas ir (arba) kitas automatizuotas priemones. (EBPO, 2015) Atliekant vertinimą reikėtų atsižvelgti į šiuos veiksniai: bendrovės pajamas, bendrovės skaitmeninį buvimą ir vartotojų veiklą atitinkamoje kilmės šalyje. (Soraya Rodríguez Losada). Darbo autorė laikosi nuomonės, kad atsižvelgiant į pokyčius dėl globalizacijos, technologijų ir nematerialiojo turto plėtros siekiant atnaujinti mokesčių taisyklės taip, kad šios atitiktų pasikeitusią mokestinę aplinką ir užtikrintų sąžiningą mokesčių mokėjimą problemų sprendimas pirmiausiai turėtų būti surastas tarptautiniu lygmeniu, kadangi reikalingas vieningas požiūris ir siekis sukurti nediskriminuojančias apmokestinimo taisyklės.

2.4. Nuolatinės buveinės sąvokos išplėtimo reikalingumas

Pažymėtina, kad aptarti klausimai turi įtakos ne tik Lietuvai, bet ir tarptautinei mokesčių politikai visame pasaulyje. Pripažįstant, kad skaitmeninė ekonomika yra šiuolaikinio gyvenimo dalis ir kad mokesčių tikslais sunku ar net neįmanoma "atskirti" skaitmenizuotos ekonomikos nuo likusios ekonomikos, reikalinga pateikti pasiūlymų ir įgyvendinti priemones, kurios atitiktų EBPO rekomendacijas.

Panašiai pastebėjo ir Klausas Vogelis, kuris pažymėjo, kad rinkos suteikimas bent jau tam tikru mastu prisideda prie bendrų bendrovės pajamų, todėl rinkos šalies reikalavimas apmokestinti dalį šių pajamų nėra nepagrįstas. (Klaus Vogel). Panašiai pastebėjo ir profesorius Doernbergas, kad tradicinė nuolatinės buveinės sąvoka turi būti koreguojama atsižvelgiant į verslo pobūdžio ir skaitmeninio verslo vykdymo būdo pokyčius. (Richard Doernberg). Skaar taip pat pasiūlė, kad kilmės šalys turi pilną teisę į

savo mokesčių sutartis įtraukti nuolatinės buveinės fikcijas toms pramonės šakoms, kuriose vyrauja didelis mobilumas, nepastovumas ir fizinės buvimo vietos nebuvimas. (Skaar). Beje, Hongler ir Pistone išdėstė savo straipsnyje pagrįstą teorinį tarptautinio apmokestinimo pagrindą naujam skaitmeninės ekonomikos nuolatinės buveinės sukūrimui. (Hongler & Pistone). Darbo autorė pritaria šioms nuomonėms ir teigia, kad nuolatinės buveinės sąvoka turi būti koreguojama atsižvelgiant į verslo pobūdžio ir skaitmeninio verslo vykdymo būdo pokyčius. Nauja sąvoka būtų užtikrinamas teisingas pelno paskirstymas, kuris užtikrintų, kad įmonės mokės mokesčius ten, kur jos vykdo esminę ekonominę veiklą.

Galutinėje ataskaitoje dėl BEPS 1 veiksmo EBPO pažymėjo, kad skaitmeninė ekonomika tampa ekonomikos dalimi, o skaitmeninę ekonomiką sunku ar net neįmanoma atskirti nuo kitų šalių, ir kad naujas nexus reikštų nukrypimą nuo ilgamečių tarptautinės mokesčių teisės principų, reglamentuojančių apmokestinimo teisių paskirstymą tarp šaltinio ir rezidavimo šalių. Su šia nuomone sunku sutikti. Tradicinės nuolatinės buveinės taisyklė grindžiama neutralumo, teisingumo ir naudos teorijomis, ir šios teorijos nesudaro jokių kliūčių peržiūrėti nuolatinės buveinės principą, nes virtualios nuolatinės buveinės sąvokai jos būtų taikomos taip pat, kaip ir tradicinei nuolatinei buveinei. Pavyzdžiui, rinkos šalies jurisdikcija apmokestinti pelną, gautą teikiant paslaugas toje šalyje, gali būti pateisinama, nes ji suteikia galimybę užsienio bendrovėms pasinaudoti savo nauda. Rinkos šalis leidžia užsienio bendrovėms naudotis jos infrastruktūra, įskaitant stabilią teisinę ir ekonominę sistemą, ir, svarbiausia, siūlo intelektinės nuosavybės teisių apsaugą. Taigi naujos sąsajos įvedimas nepažeidžia ir neutralumo principo, atsižvelgiant į tai, kad abiejų rūšių įmonėms (tradicinėms ir skaitmeninėms) bus sudarytos vienodos sąlygos. (P. Hongler and P. Pistone, 2015).

Kalbant apie tarptautines įmones, turinčias didelę ekonominę įtaką, bet mažai arba visai neturinčias fizinio buvimo, tinkama priemonė būtų nustatyti naują taisyklę, kurioje būtų konkrečiai kalbama apie "skaitmeninę buveinę". Pavyzdžiui, nauja taisyklė galėtų būti suformuluota taip:

2. Sąvoka "nuolatinė buveinė" visų pirma apima:

- a) valdymo vietą;
- b) filialą;
- c) biurą;
- d) gamyklą;
- e) dirbtuves;

f) kasykla, naftos ar dujų gręžinys, karjeras ar bet kuri kita gamtos išteklių gavybos vieta;

g) skaitmeninė įstaiga.

Neatsižvelgiant į tai, kas išdėstyta 5 straipsnio 1 dalyje, Susitariančiosios Valstybės įmonė laikoma turinčia skaitmeninę buveinę kitoje Susitariančiojoje Valstybėje, kaip apibrėžta 2 dalies g punkte, jei įmonė vykdo verslo veiklą kitoje Susitariančiojoje Valstybėje naudodama skaitmenines ar elektronines priemones, o bendros įmonės pajamos iš tokios verslo veiklos per finansinius metus viršija [*****] arba jei įmonė paprastai sudaro sutartis su kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentais..." (Ashish Goel* & Shilpa Goel, 2018).

Darbo autorė mano, jog tokia reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka užtikrintų, kad skaitmeninės įmonės, turinčios "reikšmingą ekonominį dalyvavimą" (rinkos šalyje, turės nuolatinę buveinę ir tokios pajamos bus apmokestinamos. Manytina, kad pakeitimu bus atsižvelgiama į neutralumo principą, nes pagal jas tiek fizinės, tiek skaitmeninės įmonės apmokestinamos pagal šaltinį, jei jos turi reikšmingą ekonominį buvimą rinkos šalyje - tiek fiziniu, tiek skaitmeniniu pavidalu. Be to, ši nuostata ne tik padėtų sukurti nuolatinę buveinę, bet ir kovoti su mokesčių vengimu.

3. EBPO priimti sprendimai

3.1. I ir II ramsčių pelno paskirstymo taisyklių veikimas

Kaip matyti iš pirmiau pateiktų duomenų, tradicinė nuolatinės buveinės apibrėžtis netaikoma virtualios nuolatinės buveinės atveju. Siekdami ištaisyti tradicinės nuolatinės buveinės trūkumus, teismai ėmėsi nepageidaujamų priemonių, pavyzdžiui, į galiojančių mokesčių sutarčių nuostatas dėl nuolatinės buveinės įrašė tam tikras formuluotes⁶¹, taikė vadinamąją virtualios nuolatinės buveinės teoriją arba tiesiog nepaisė tradicinės nuolatinės buveinės nuostatos, kai kalbama apie virtualią nuolatinę buveinę, kai sukuriama reikšminga ekonominė buveinė, kad būtų sukurtas ryšys su pajamomis, gautomis šaltinio šalyje, kurioje nėra fizinės buveinės.

Geriausias būdas pašalinti šį trūkumą - pakeisti tradicinės nuolatinės buveinės apibrėžtį. Šiuo atžvilgiu EBPO, vykdydama su visa apimančia sistema susijusį darbą 2021 m. spalio 8 d. beveik 140 EBPO/G20 mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (BEPS) įtraukios sistemos šalių pasiekė istorinį susitarimą dėl tarptautinės apmokestinimo reformos ir dėl išsamaus įgyvendinimo plano. Tarptautinių pelno mokesčio taisyklių reformą sudaro du ramsčiai:

- **pirmasis ramstis** apima naują sistemą, pagal kurią didžiausių tarptautinių įmonių apmokestinimo teisės priskiriamos jurisdikciją turintiems subjektams, kuriuose uždirbamas pelnas. Pagrindinis šio ramsčio elementas bus daugiašalė konvencija. Šiuo metu įtraukioje sistemoje vykdomas su šios konvencijos detalėmis susijęs techninis darbas;
- **antrasis ramstis** apima taisykles, kuriomis siekiama sumažinti mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo galimybes siekiant užtikrinti, kad didžiausios tarptautinės įmonių grupės mokėtų minimalaus tarifo pelno mokestį. Šis ramstis dabar teisiškai įtvirtintas ES direktyvoje, kurią vieningai priėmė visos valstybės narės, balsavusios už.

EBPO manymu šia reforma bus stabilizuojama tarptautinė mokesčių sistema. Taisyklės turėtų padidinti mokestinį aiškumą ir užkirsti kelią vienašališkų skaitmeninių paslaugų mokesčių plitimui bei su jais susijusiems mokestiniams ir prekybiniais ginčams, dėl kurių pasaulio BVP gali sumažėti iki 1 proc. per metus.

3.1.1 Pirmas ramstis

Nustačius skaitmeninės ekonomikos keliamą riziką (t. y. nematerialiojo turto, naudotojų ir klientų bei verslo funkcijų mobilumą), buvo pateikti pasiūlymai dėl pirmojo ramsčio. Šiame pasiūlyme apibendrinami, pripažįstant, kad tai vis dar yra EBPO vykdomo darbo dalis. Pagrindiniai pirmojo ramsčio sprendimo bruožai yra šie:

- Taikymo sritis: šis aspektas apima itin skaitmeninius verslo modelius ir apima su vartotojais dirbančias įmones, o dėl taikymo srities ir išskyrimo dar reikės padirbėti, tačiau neapima gavybos pramonės šakų.
- Kadangi skaitmeninė ekonomika daugiausia remiasi virtualiomis arba skaitmeninėmis įmonėmis, iš kurių gaunamas didelis pelnas, naujasis nexus daugiausia dėmesio skiria reikalavimui turėti įmonę, kuriai nereikia "fizinio buvimo", bet ji daugiausia grindžiama pardavimais, pvz., konkrečiomis pardavimų ribomis. Šis naujasis nexus taip pat galėtų būti sukurtas taip, kad būtų naudingas rinkos šalims, kurių ekonomika yra mažesnė. Ši nuostata bus įtraukta kaip nauja savarankiška sutarties nuostata.
- Nauja pelno paskirstymo taisyklė, neapsiribojanti ALP: šia taisykle sukuriama nauja pajamų paskirstymo priemonė, taikoma mokesčių mokėtojams, patenkantiems į taikymo sritį, ir nepriklausomai nuo to, ar jie turi rinkodaros ar

platinimo padalinį šalyje (nuolatinę buveinę ar atskirą patronuojamąją įmonę), ar parduoda per nesusijusius platintojus. Kartu naujuoju požiūriu išlaikomos dabartinės sandorių kainodaros taisyklės, grindžiamos ALP, tačiau šios taisyklės derinamos su formulėmis grindžiamais sprendimais tose srityse, kuriose dabartinėje sistemoje įtampa yra didžiausia.

Didesnis mokestinis tikrumas, užtikrinamas taikant trijų pakopų mechanizmą: naujasis metodas užtikrina mokestinį tikrumą ir mokesčių mokėtojams, ir pajamų institucijoms, jį sudaro trys pelno paskirstymo mechanizmai:

- A suma - numanomo likutinio pelno dalis, rinkos šaliai skiriama taikant formulinį metodą (kitais tariant, naujoji apmokestinimo teisė);
- B suma - fiksuotas atlygis už rinkos šalyje vykdomas bazines rinkodaros ir platinimo funkcijas ir;
- C suma - privalomi ir veiksmingi ginčų prevencijos ir sprendimo mechanizmai, susiję su visais pasiūlymo elementais, įskaitant bet kokią papildomą pelną, kai šalyje vykdomos funkcijos viršija bazinę veiklą, kompensuojamą pagal B sumą.

Apsvarstykime toliau pateiktą iliustraciją, susijusią su pirmojo ramsčio pasiūlymais:

- "Group Digital Economy" yra tarptautinė įmonė, teikianti reklamos ir reklamos paslaugas (A&P), kurios yra vienintelis jos pajamų šaltinis tūkstančiams klientų, esančių visame pasaulyje. Grupė veikia labai sėkmingai, gauna nestandartines pajamas ir gauna gerokai didesnes pajamas nei konkurentai rinkoje.
- Bendrovė "D Co" (reziduojanti A šalyje) yra patronuojančioji "Group Digital Economy" bendrovė. D Co priklauso visas vertingas nematerialusis turtas, naudojamas grupės A&P paslaugų įmonėje. Taigi "D Co" turi teisę į visą "DE Group" neįprastinį pelną.
- "E Co", "D Co" patronuojamoji įmonė, kurios buveinė yra B šalyje, yra atsakinga už "DE" grupės A&P paslaugų rinkodarą ir platinimą.
- "E Co" parduoda A&P paslaugas tiesiogiai klientams B šalyje. "E Co" taip pat neseniai pradėjo pardavinėti A&P paslaugas nuotoliniu būdu klientams C šalyje, kurioje pagal galiojančias apmokestinimo taisykles ji neturi jokio apmokestinamojo buvimo.

Taikant pirmąjį ramstį, kai DE grupė turi apmokestinamąją buveinę rinkos šalyje (B šalyje):

- B šalyje DE grupė turi apmokestinamąją vietą, nes joje veikia "E Co", kuri jau sudaro sutartis su vietos klientais ir jiems parduoda prekes.

- Pagal A dalį (naujos apmokestinimo teisės) reikės nustatyti, ar "Group DE" turi naują nefizinį nexus B šalyje. Šiame pavyzdyje darykime prielaidą, kad "E Co" vykdo pakankamą pardavimų kiekį B šalyje, kad būtų pasiekta pajamų riba. Todėl B šalis įgis teisę apmokestinti dalį laikomų nestandartinių DE grupės pajamų (A suma). Todėl B šalis gali apmokestinti šias pajamas tiesiogiai iš subjekto, kuris laikomas tariamų nenuolatinių pajamų savininku (pavyzdyje - "D Co"), su galimybe, kad "E Co" bus laikoma solidariai atsakinga už mokestį, kad būtų palengvintas administravimas. Dvigubo apmokestinimo išvengimo lengvata būtų suteikta, kai D Co kreiptųsi dėl užsienio mokesčių kredito arba atleidimo nuo mokesčių A šalyje.
- E Co būtų vienintelis mokesčio mokėtojas už bazinę rinkodaros ir platinimo veiklą (B suma). Siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą, D Co ir E Co sandoriams būtų atliekami sandorių kainodaros koregavimai.
- Galiausiai, jei B šalis manytų, kad "E Co" turėtų papildomai apmokestinti pelną pagal ALP, nes jos veikla viršija bazinę veiklą, numatytą fiksuotos gražos susitarime dėl rinkodaros ir platinimo veiklos (C suma), B šaliai būtų taikomos griežtos priemonės ginčams spręsti ir dvigubam apmokestinimui išvengti.

Pirmo ramsčio taikymas, kai DE grupė rinkos šalyje (C šalyje) neturi apmokestinamų padalinių:

- Tačiau "E Co" vykdo nuotolinius pardavimus C šalyje.
- Pagal A dalį (naująją apmokestinimo teisę) reikės nustatyti, ar DE grupė turi nefizinį ryšį su C šalimi. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad DE grupė vykdo pakankamai pardavimų C šalyje, kad pasiektų pajamų ribą.
- Tai suteiks C šaliai teisę apmokestinti dalį numanomo nelaikomo DE grupės pelno (A suma). C šalis gali apmokestinti šias pajamas tiesiogiai iš subjekto, kuris laikomas nestandartinio pelno savininku (t. y. "D Co"), o "D Co" pagal naujasias sąsajos taisykles laikoma esančia C šalyje.
- Kadangi pagal dabartines taisykles grupė DE neturi buveinės C šalyje (filialo ar dukterinės įmonės), B dalis nebūtų taikoma.

Kalbant apie A sumą politikos formuotojai šiuo metu susiduria su klausimu, kaip vartotojo ir (arba) rinkos šalis gali apmokestinti skaitmeninėje erdvėje veikiančios įmonės verslo pajamas. Kol šis klausimas buvo intensyviai svarstomas akademinuose ir politikos formuotojų sluoksniuose, 2019 m. EBPO paskelbė Viešųjų konsultacijų dokumentą, kuriame pasiūlė šiuos tris sprendimus: naudotojo dalyvavimo (UP) metodą, rinkodaros nematerialiojo turto (MI) metodą ir reikšmingo ekonominio buvimo (SEP) metodą. Iš šių

trijų požiūrių pirmieji du buvo susiję su vertės kūrimo koncepcija. Naudotojo dalyvavimo pasiūlyme buvo teigiama, kad vertę kuria naudotojas, o ne pačios įmonės veikla. Šį pasiūlymą reikėtų atmesti, nes vien naudotojų galimybė naudotis pirminiais duomenimis ir (arba) jų įnašas nesukuria vertės įmonei. Tokiai nuomonei pritaria ir darbo autorė, nes naudotojų įnašas nesukuria vertės. Kita vertus, nematerialiojo turto pasiūlyme teigiama, kad įmonės veikla sukuria nematerialią vertę klientų ir (arba) naudotojų sąmonėje, ir siūloma tokią nematerialią vertę apmokestinti. Ši mintis neperžengia vertės kūrimo koncepcijos ribų. 2019 m. antroje pusėje šie trys požiūriai buvo sujungti EBPO pasiūlyme dėl vieningo požiūrio pagal I ramstį (I ramsčio pasiūlymas), kurį sudaro, visų pirma, A suma. Galima kelti klausimą, ar A suma atitinka vertės kūrimo standartą (kaip jį supranta dabartiniai autoriai).

Autorė teigia, kad iš šių trijų pasiūlymų konceptuali požiūriu A suma atrodo sukurta remiantis rinkodaros nematerialiojo turto pasiūlymu. Kalbant išsamiau, vertės kūrimo standartą pirmiausia reikėtų vertinti iš tiekėjo (įmonės) perspektyvos. Tai reikštų, kad standartas aiškiai leidžia apmokestinti toje valstybėje, kurioje įmonė vykdo veiklą su savo darbuotojais (kaip aptarta anksčiau). Tai taip pat reiškia, kad pagal standartą leidžiama apmokestinti rinkos valstybėje tiek, kiek tiekėjas nerezidentas sukūrė vertės toje valstybėje. Iš tiesų galima pagrįstai teigti, kad šiuo metu daugelis tarptautinių įmonių savo pastangomis sukuria "nematerialią" vertę rinkos šalyje. Ši nematerialioji vertė gali atsirasti dėl didelių investicijų, skirtų jų prekių ženklų, t. y. prekių ženklų, prestižui plėtoti.

3.1.2. Antrasis ramstis

Pagal šiuo metu įgyvendinamą integracinę sistemą antrajame ramsčio punkte taip pat raginama nustatyti suderintas taisykles, skirtas skaitmeninės ekonomikos keliama rizikai, dėl kurios tarptautinės įmonės gali priskirti arba perkelti pajamas į jurisdikcijas, kuriose mokesčiai yra maži arba jų visai nėra, šalinti. Antrajame ramstyje daugiausia dėmesio skiriama iššūkiams, kurių neapima pirmasis ramstis. Antrąjį ramstį sudaro keturios dalys. Keturios GloBE pasiūlymo dalys yra šios:

- "Pajamų įtraukimo" taisyklė (IIR) Pagal IIR apmokestinamos užsienio filialo arba kontroliuojamo subjekto pajamos, jeigu šios pajamos apmokestinamos faktiniu tarifu, kuris yra mažesnis už minimalų tarifą. Todėl IIR ketina veikti kaip minimalus mokestis, reikalaujama, kad korporacijos akcininkas įtrauktų į apskaitą proporcingą tos korporacijos pajamų dalį, jei toms pajamoms nebuvo taikomas faktinis mokesčio tarifas, viršijantis minimalų tarifą. Tikėtina, kad ši taisyklė papildys šalies kontroliuojamos užsienio korporacijos taisykles. Paprastai

kontroliuojamos užsienio korporacijos apibūdinamos kaip užsienio subjektai, kurį tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja mokesčių mokėtojas rezidentas. Jurisdikcijos taiko skirtingus metodus nustatydamos mokesčių mokėtojo rezidento kontrolę.

- "Neapmokestinamų mokėjimų" taisyklė. Ši taisyklė taikoma atsisakant atskaityti arba apmokestinti šaltinio mokesčiu (įskaitant mokestį prie šaltinio) mokėjimą susijusiai šaliai, jeigu šis mokėjimas neapmokestinamas minimaliu ar didesniu tarifu. Kitaip tariant, nepakankamai apmokestintų mokėjimų taisyklė draudžia atskaityti arba proporcingai atskaityti tam tikrus mokėjimus susijusiam subjektui, jeigu šie mokėjimai nebuvo apmokestinti minimaliu faktiniu mokesčio tarifu.
- "Perėjimo" taisyklė. Į mokesčių sutartis bus įtraukta perėjimo taisyklė, pagal kurią rezidavimo vietos jurisdikcijai būtų leidžiama pereiti nuo neapmokestinimo prie įskaitymo metodo, kai pelnui, priskiriamam nuolatinei buveinei arba gautam iš nekilnojamojo turto (kuris nėra nuolatinės buveinės dalis), taikomas mažesnis nei minimalus faktinis tarifas.
- Taisyklė "apmokestinamasis objektas". Taisyklė "apmokestinamasis objektas" papildo taisyklę dėl nepakankamai apmokestinamų mokėjimų, kai mokėjimui taikomi išskaičiuojamieji ar kiti mokesčiai prie šaltinio ir koreguojama teisė į sutarties lengvatas tam tikriems pajamų straipsniams, kai mokėjimui netaikomas minimalus mokesčio tarifas.

Pagal antrąjį ramstį (dar vadinamą GloBE pasiūlymu) reikalaujama toliau plėtoti suderintas taisykles, kuriomis būtų sprendžiama nuolatinė rizika, kylanti dėl struktūrų, leidžiančių tarptautinėms įmonėms perkelti pelną į jurisdikcijas, kuriose joms netaikomi arba taikomi labai maži mokesčiai.

Nepavykus įgyvendinti pirmojo ramsčio arba iš esmės atidėjus jo įgyvendinimą, mažai tikėtina, kad sėkmingas antrasis ramstis sustabdys ar pakeis mokesčių teisių persikirstymo rinkai tempą. Tokią išvadą lemia kelios priežastys.

Autorės nuomone, net jei 2 ramsčio priemonės būtų plačiai priimtos, paketu būtų menkai arba visai nesprendžiama dauguma pagrindinių problemų, kurios iki šiol buvo pripažintos diskusijose dėl skaitmeninimo. Pavyzdžiui, antrojo ramsčio priemonėmis nesprendžiama nustatyta sąsajos problema, susijusi su momentu, nuo kurio ekonominė veikla valstybėje turėtų būti laikoma tinkamai vykdoma ir dėl kurios toje valstybėje atsiranda mokestinė prievolė. Jos taip pat nepašalintų funkcijomis grindžiamų sandorių kainodaros taisyklių trūkumų, kurie trukdo rinkos valstybėms apmokestinti, nepaisant to, kad nutolę pardavėjai dalyvauja tokių valstybių ekonomikoje. Be to, dėl 15 % minimalaus

mokesčio tarifo pagal antrąjį ramstį būtų apribotos tarptautinių įmonių vengimo ir valstybių konkurencijos mokesčių srityje problemos, tačiau jos nebūtų visiškai sustabdytos. Be to, išliktų visos veiklos problemos, su kuriomis susiduriama taikant ištiestos rankos principo sistemą (tinkamų palyginamųjų objektų nustatymas, būdingas sudėtingumas, mobilumo problemos ir t. t.), todėl kyla akivaizdus klausimas, kodėl 2-asis ramstis naudojamas ištiestos rankos principo sistemai stiprinti, kai šiuo metu manoma, kad ji yra tokia problemiška. Šių klausimų paprasčiausiai nesprenžia pagrindinė antrojo ramsčio pajamų įtraukimo taisyklė: pagal antrojo ramsčio pajamų įtraukimo taisyklę numatytasis apmokestinimo teisių priskyrimas patronuojančioms valstybėms niekaip neatliepia rinkos valstybių keliamų problem.

3.2. BEPS 7 veiksmo planas

BEPS projektas prasidėjo 2013 m., kai EBPO paskelbė ataskaitą "Kovos su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu problemos sprendimas". (EBPO (2013), Bazės erozijos ir pelno perkėlimo veiksmų planas.). Šioje ataskaitoje nustatomos tarptautinių įmonių mokesčių strategijos ir BEPS galimybės pagal dabartines mokesčių sistemas. Vėliau EBPO paskelbė dokumentą, kuriame nurodė veiksmus, kurių reikia imtis siekiant spręsti nustatytas BEPS strategijas. EBPO parengė BEPS veiksmų planą, kurį sudaro 15 veiksmų planų, skirtų tarptautinio mokesčių vengimo problemai, susijusiai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu, spręsti. Ekonomikos globalizacija paveikė šalių pelno mokesčio sistemas. BEPS atsiranda dėl mokesčių planavimo strategijų, kuriomis pasinaudojama vidaus mokesčių sistemų spragomis ir neatitikimais. Dėl skaitmeninės ekonomikos raidos dabartinės taisyklės atskleidė trūkumus ir suteikė daugiau galimybių BEPS. Tai susiję su reikšmingais verslo modelių pokyčiais, palyginti su tradicinių įmonių verslo modeliais. BEPS 1 veiksmų plane aptariami dėl skaitmeninimo kylantys mokesčių iššūkiai.

Nuolatinės buveinės apibrėžtis yra labai svarbi nustatant, ar įmonė turi mokėti pajamų mokesčius už savo tarpvalstybinę veiklą kitoje šalyje. BEPS 7 veiksmų plano tikslas - kovoti su dirbtiniu nuolatinės buveinės statuso vengimu (EBPO, 2015). Siekiama išplėsti nuolatinės buveinės sąvoką ir užtikrinti, kad pelnas būtų apmokestinamas atsižvelgiant į ekonominę realybę. EBPO pažymi, kad nuolatinės buveinės apibrėžtis turi būti reguliariai atnaujinama, siekiant užtikrinti, kad ja nebūtų piktnaudžiaujama.

Vykdydama BEPS 7-ąjį veiksmą, kuriuo siekiama užkirsti kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso vengimui, EBPO pasiūlė esminius EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 5 straipsnyje pateiktos nuolatinės buveinės apibrėžties pakeitimus, kad būtų galima kovoti su tokio pobūdžio susitarimais. Visų pirma, EBPO peržiūrėjo

paruošiamosios ir pagalbinės veiklos išimtis ir panaikino reikalavimą, kad priklausomi agentai paprastai sudarytų sutartis prekybos šalyje. EBPO padarė išvadą, kad veikla, kuri anksčiau buvo laikoma tik paruošiamąja ar pagalbine, šiuo metu gali atitikti pagrindinę įmonės veiklą, ypač skaitmeninėje ekonomikoje (EBPO, 2015). Todėl 5 straipsnio 4 dalyje pateiktas išimčių sąrašas buvo atitinkamai pakeistas, siekiant užtikrinti, kad kiekviena iš jame nurodytų išimčių būtų taikoma tik veiklai, kuri kitu atveju yra "paruošiamojo ar pagalbinio" pobūdžio, ir pasiūlyta nauja kovos su išskaidymu taisyklė, kuria siekiama užtikrinti, kad šiomis išimtimis nebūtų galima pasinaudoti išskaidžius verslo veiklą tarp glaudžiai susijusių įmonių (EBPO, 2015). Pavyzdžiui, didelio vietinio sandėlio, kuriame dirba daug darbuotojų, išlaikymas, siekiant sandėliuoti ir pristatyti internetu parduodamas prekes klientams, kuri vykdo fizinių produktų pardavėjas internetu (kurio verslo modelis grindžiamas artumu klientams ir poreikiu greitai pristatyti prekes klientams), sudarytų to pardavėjo nuolatinę buveinę.

Taip pat buvo pakeista 5 straipsnio 5 ir 6 dalyse pateikta nuolatinės buveinės apibrėžtis, siekiant atsižvelgti į aplinkybes, kai dėl dirbtinių susitarimų, susijusių su vienos tarptautinės grupės įmonės prekių ar paslaugų pardavimu, iš tikrųjų sudaromos sutartys, todėl pardavimai turėtų būti traktuojami taip, tarsi juos būtų atlikusi ta įmonė. Pavyzdžiui, jei materialinių produktų pardavėjo internete arba reklamos paslaugų teikėjo internete vietinės patronuojamosios įmonės pardavėjai paprastai atlieka pagrindinį vaidmenį sudarant sutartis su potencialiais dideliais klientais dėl tų produktų ar paslaugų, o patronuojančioji įmonė šias sutartis įprastai sudaro be esminių pakeitimų, tokia veikla būtų laikoma patronuojančiosios įmonės nuolatinė buveinė. Tačiau, kaip pažymėta pirmiau, šiais pakeitimais siekiama užkirsti kelią nuolatinės buveinės statuso vengimui, o ne sukurti naują nuolatinės buveinės sąsają, kad būtų galima apmokestinti pelną, kai nėra fizinio ar reprezentacinio buvimo.

Todėl BEPS tradicinės nuolatinės buveinės taisyklės pakeitimais į šaltinio mokesčio tinklą neįtraukiamos kai kurių rūšių skaitmeninės bendrovės, kurios gali dalyvauti ar kitaip integruotis į rinkos šalies ekonomiką naudodamosi technologijomis ir priemonėmis, tačiau fiziškai joje nedalyvaudamos.

Autorės nuomone panaikinus paruošiamosios ar pagalbinės veiklos, taip pat sandėlių išimtis arba sugriežtinus priklausomo agento nuolatinės buveinės taisyklę, būtų sprendžiama tik dalis problemos, nes užsienio skaitmeninės įmonės, virtualiai veikiančios rinkos šalyje, ir toliau išvengs šaltinio apmokestinimo. Neabejotina, kad 5 straipsnio pakeitimai panaikins daugybę spragų, kuriomis iki šiol naudojosi užsienio skaitmeninės įmonės, siekdamos dirbtinai išvengti nuolatinės buveinės statuso. Tačiau, galime teigti, kad

EBPO BEPS 7 veiksmo pasiūlymai turi du apribojimus: pirma, pakeitimai skirti fizinės nuolatinės buveinės ir atstovybės nuolatinės buveinės išimtims ir nesprendžia situacijų, kai užsienio bendrovės neturi fizinės ar reprezentacinės buveinės rinkos šalyje; antra, išplaukianti iš pirmojo, yra ta, kad dėl skaitmeninimo kai kurios užsienio bendrovės gali integruotis į rinkos šalies ekonominį gyvenimą ir gauti pelną joje fiziškai nebūdamos. Tokiais atvejais klausimas dėl dirbtinio nuolatinės buveinės statuso išvengimo nekyla; juk tam, kad išvengtų nuolatinės buveinės statuso, užsienio bendrovė turi fiziškai būti rinkos šalyje.

Pavyzdžiui, pirmiau aptartu "Google Ireland" bylos atveju, "Google Ireland" nebūtų turėjusi "Google Ireland" atstovybės, jei "Google" nebūtų turėjusi atstovybės Prancūzijoje, todėl "Google Ireland" nebūtų turėjusi atstovybės Airijoje, kad strategiškai išvengtų šios atstovybės. Kitaip tariant, "Google Ireland" būtų mokėjusi pajamų mokesčių Prancūzijoje, jei būtų turėjusi atstovybę Prancūzijoje (per seserinį koncerną), bet ne kitu atveju. Tačiau vienas dalykas, kuris išliktų bendras abiem atvejais, yra tai, kad "Google Ireland" ir toliau naudotųsi Prancūzijos infrastruktūra ir teisine sistema pelnui gauti. Šis scenarijus rodo, kad skaitmeninimo eroje užsienio bendrovės, naudojančios skaitmeninius verslo modelius, iš esmės dalyvauja šalies ekonominiame gyvenime rinkos šalyje, nereikalaudamos įsteigti fizinės buveinės ar atstovybės. Dėl to šios bendrovės nemoka pajamų mokesčio nuo pelno rinkos šalyje. Kaip nurodyta pirmiau, EBPO, vykdydama darbą, susijusį su BEPS 7 veiksmu, išplėtė dabartinę nuolatinės buveinės apibrėžtį, kiek ji susijusi su priklausomais atstovais, siekdama kovoti su skaitmeninių įmonių dirbtiniu nuolatinės buveinės statuso vengimu.

Tačiau, galime teigti, kad BEPS 7 veiksmo pakeitimais nesiekama iš naujo konceptualizuoti tradicinio apmokestinimo teisių paskirstymo pagal šaltinį principo, nustatyto mokesčių sutarties 5 straipsnyje. Taigi, galime daryti išvada, kad dabartinė nuolatinės buveinės apibrėžtis vis dar turi keletą apribojimų sprendžiant skaitmeninės ekonomikos keliamus tiesioginių mokesčių iššūkius ir kaip matyti pakeitimai yra skirti fizinės nuolatinės buveinės ir atstovybės nuolatinės buveinės išimtims, todėl nesprendžiamos situacijos susijusios su įmonėmis, kurios neturi fizinės buveinės rinkos šalyje.

Išvados ir pasiūlymai

1. Dėl augančio tam tikros skaitmeninės veiklos masto ir populiarėjančių naujoviškų verslo modelių dabartinės mokesčių sistemos susiduria su vis didesniais iššūkiais, kadangi pagal dabartines taisykles skaitmeninis verslas apmokestinamas tik tada, kai turi nuolatinę buveinę. Atsižvelgiant į visus šiuos technologinius pokyčius galima teigti, kad dabartinė nuolatinės buveinės samprata, kuria apibrėžia EBPO pavyzdinė konvencija, tiek LR pelno mokesčio įstatymas nebėra aktuali skaitmeninėje ekonomikoje, kurioje verslo veikla gali būti vykdoma nuotoliniu būdu.
2. Siekiant spręsti šias problemas kai kurios šalys belaukdamos tarptautinio ir vieningo sprendimo vienašališkai priėmė reikšmingo ekonominio buvimo sąvokas, tam jog apmokestintų skaitmeninį verslą. Abejotina, ar svarstomi pasiūlymai ir įvestos vienašalės mokesčių priemonės, kurios daugiausia grindžiamos (konkrečių) skaitmeninių įmonių apmokestinimu, yra tinkamas sprendimas nuolat besikeičiančiai ekonomikai apmokestinti. Šiomis priemonėmis sprendžiamos tik pasekmės, o ne pagrindinės problemos priežastys, todėl turi būti priimtas tarptautinis sprendimas nuolat besikeičiančiai ekonomikai apmokestinti.
3. Tiek Europos komisija, tiek EBPO pateikė pasiūlymus įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvokas siekiant veiksmingų pokyčių skaitmenėjančios ekonomikos apmokestinimo srityje. Darbe daroma išvada, kad būtinas globaliu mastu suderintas tarptautinis sutarimas. Todėl tiek Europos komisijos pasiūlymai, tiek šalių vienašališkai priimtose priemonės nėra tinkamos, kadangi reikalingas vieningas tarptautinis požiūris ir siekis sukurti nediskriminuojančias apmokestinimo taisykles. Lietuva taip pat turėtų laukti tarptautinio daugiašalio susitarimo, kadangi „2021 m. spalio 8 d. EBPO Fiskalinių reikalų komitete pasiektas galutinis istorinis sutarimas dėl tarptautinių įmonių pelno apmokestinimo taisyklių peržiūros. Šis susitarimas numato ir įsipareigojimą atsisakyti skaitmeninių paslaugų mokesčių ir panašių priemonių visoms įmonėms. o kartu ir įsipareigojimą neįvesti naujų.
4. Tarptautines įmones, turinčias didelę ekonominę įtaką, bet mažai arba visai neturinčias fizinio buvimo, tinkama priemonė būtų nustatyti naują taisyklę, kurioje būtų konkrečiai kalbama apie "skaitmeninę buveinę". Nuolatinės buveinės sąvoka galėtų būti papildyta taip: „Susitariančiosios Valstybės įmonė laikoma turinčia skaitmeninę buveinę kitoje Susitariančiojoje Valstybėje, kaip apibrėžta 2 dalies g

punkte, jei įmonė vykdo verslo veiklą kitoje Susitariančiojoje Valstybėje naudodama skaitmenines ar elektronines priemones, o bendros įmonės pajamos iš tokios verslo veiklos per finansinius metus viršija [*****] arba jei įmonė paprastai sudaro sutartis su kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentais...“.

5. Net jei 2 ramsčio priemonės būtų plačiai priimtos, paketu būtų menkai arba visai nesprendžiama dauguma pagrindinių problemų, kurios iki šiol buvo pripažintos diskusijose dėl skaitmeninimo. Pavyzdžiui, antrojo ramsčio priemonėmis nesprendžiama nustatyta sąsajos problema, susijusi su momentu, nuo kurio ekonominė veikla valstybėje turėtų būti laikoma tinkamai vykdoma ir dėl kurios toje valstybėje atsiranda mokestinė prievolė.
6. BEPS 7 veiksmo pakeitimais nesiekama pakeisti tradicinio apmokestinimo teisių paskirstymo pagal šaltinį principo, nustatyto mokesčių sutarties 5 straipsnyje. Dabartinė nuolatinės buveinės apibrėžtis vis dar turi keletą apribojimų sprendžiant skaitmeninės ekonomikos keliamus tiesioginių mokesčių iššūkius ir kaip matyti pakeitimai yra skirti fizinės nuolatinės buveinės ir atstovybės nuolatinės buveinės išimtims, todėl nesprendžiamos situacijos susijusios su įmonėmis, kurios neturi fizinės buveinės rinkos šalyje.

Informacijos šaltinių sąrašas

EBPO dokumentai:

1. EBPO, 2019 Update on tax challenges arising from digitalisation of economy. Prieiga per internetą: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/06/tnf-EBPO-up-date-on-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-economy.html>;
2. EBPO, 2018 Tax Challenges Arising from Digitalization - Interim Report 2018. Prieiga per internetą: <https://www.EBPO.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>;
3. EBPO, 2015. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, EBPO/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, EBPO Publishing. Prieiga per internetą: https://read.EBPOilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en;
4. EBPO (2015). Explanatory Statement: EBPO/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (par. 1) and European Commission (2015), Communication from the commission to the European Parliament and the Council of 17 June. Prieiga per internetą: <https://www.EBPO.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>;
5. 2017 m. EBPO, komentaras dėl 5 straipsnio. Prieiga per internetą: https://www.EBPO-ilibrary.org/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_5jfjbl5rnfwk.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fmfc_cond-2017-en&mimeType=pdf.

Teismų praktika:

6. The Irish Company Google Ireland Limited (GIL) is not Taxable in France for the Period 2005 to 2010. Prieiga per internetą: <https://www.thejournal.ie/google-tax-compliant-3493258-Jul2017/>;
7. ABB FZ LLC v. DCIT, ITA (TP) No.1103/Bang/2013 & 304/Bang/2015. Prieiga per internetą: <https://www.casemine.com/judgement/in/5d3163873321bc6e5935a56f>;
8. Indian Supreme Court, 24 April 2017, Formula One World Championship Ltd. v. CIT, 294 ITR 80. prieiga per internetą: <https://indiankanoon.org/doc/23544710/>;
9. 00/2107/2007 (Dell Spain). Prieiga per internetą: https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/the_spanish_substantialist_approach_to_fragmented_structures_of_business_the_dell_case_a_subsidary_as_permanent_establishment.pdf;
10. Supreme Administrative Court, 4th Circuit, E.2014/2193, K. 2017/639;
11. South Dakota V. Wayfair, Inc., ET AL. Prieiga per internetą: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf

Europos Komisijos dokumentai:

12. Europos Sąjungos Komisija. Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu. Prieiga per internetą: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>;

Specialioji literatūra:

13. Richard Doernberg et al., Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation, 79 (2001).

Kita literatūra:

14. C. Fuchs (2018), The online advertising tax: a digital policy innovation, CAMRI Policy Briefs. Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/j.ctv5vddvv.4>;
15. Has The 'Permanent Establishment Rule' Outlived Its Utility In A Digitalized World? Ashish Goel* & Shilpa Goel. Prieiga per internetą: <http://nujlawreview.org/wp-content/uploads/2018/03/11-1-Ashish-Goel-Shilpa-Goel.pdf>;
16. McKinsey Global Institute (2011), Big data: the next frontier for innovation, competition and productivity, prieiga per internetą: <https://www.mckinsey.com/capabilities/mckinsey-digital/our-insights/big-data-the-next-frontier-for-innovation>;
17. Peter Hongler and Pasquale Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD, available at https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf;
18. Klaus Vogel, Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments, 1998, 11 INTERTAX, 393 at 400;
19. S. Özgenç (2019), Recent Turkish Decision Finds that a Website Can Constitute a Permanent Establishment, European Taxation, Vol. 59, No. 2/3 <https://www.ibfd.org/shop/journal/recent-turkish-decision-finds-website-can-constitute-permanent-establishment>;
20. Peter Hongler and Pasquale Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy;
21. A. Devranoglu 2016 <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6922qkpleime9jkfpq9/turkey-introduces-electronic-place-of-business-concept>;
22. Peter Hongler and Pasquale Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD, available at https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper%288%29.pdf;

23. A.J.M. Jiménez (2016) .J.M. Jiménez (2016), The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, Beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the EBPO Model?, *Bulleting for International Taxation*, Vol. 70, No. 8. Steven Mnuchin (2019 m. gruodžio 3 d.) <https://www.orbitax.com/news/archive.php/U.S.-Treasury-Secretary-Sends--40283>;
24. RSM, (2019) Prieiga per internetą: <https://rsmcanada.com/insights/services/business-tax-insights/significant-economic-presence-sep-rules-in-india-and-its-tax-impact.html>;
25. Daniele MAJORANA <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/229955/4.%20Daniele%20Majorana%20-%20Presentation.pdf>;
26. Italian Tax Authorities Expand Concept of Permanent Establishment for the Digital Age (Giuliana Polacco) Prieiga per internetą: (<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/italian-tax-authorities-expand-concept-of-permanent-establishment-for-the-digital-age>);
27. Robert Sledz. Prieiga per internetą: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/israel-preparing-digital-services-tax-modelled-off-pending-french-proposal/>;
28. Progress Report on Amount A of Pillar One. Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Prieiga per internetą: <https://www.ebpo.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>

Santrauka

Šiame darbe analizuojama nuolatinės buveinės nustatymo problematika, nagrinėjama dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka ir kokią įtaka skaitmenizacija daro šios sąvokos kaitai. Analizėje kritiškai analizuojama nuolatinės buveinės sąvokos reikšmė kuri yra įtvirtinta EBPO pavyzdinėje mokesčių konvencijoje. Darbe analizuojama, ar dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka yra pakankama, kad būtų galima spręsti virtualios nuolatinės buveinės klausimą. Atlikus analizę nustatyta, kad dabartinė nuolatinės buveinės sąvoka nepadedą aprępti nuolatinių buveinių, sukurtų skaitmeninėmis priemonėmis dėl skaitmeninės transformacijos. Taip yra todėl, kad pagal dabartinę nuolatinės buveinės apibręžtį reikalaujama, kad mokesčių tikslais subjektas fiziškai būtų rinkos šalyje. Skaitmeniniame amžiuje užsienio subjektams nereikia fizinio buvimo, kad galėtų sudaryti sandorius rinkos šalyje. Užsienio subjektai nuotoliniu būdu sudaro sandorius su klientais visame pasaulyje. Nors tai gali būti naudinga prekybos tikslais, teigiama, kad dėl to labai sumažėja rinkos šalių mokesčių bazė, nes šie užsienio subjektai vengia mokėti mokesčius rinkos šalyse, kuriose vykdoma didelė ekonominė veikla. Dėl negalėjimo apmokestinti virtualios nuolatinės buveinės rinkos šalys negauna didelių pajamų. Atsižvelgiant į šią spragą, darbe pateikiamas pasiūlymas įvesti reikšmingo ekonominio buvimo sąvoka, kuri yra būtina tam, kad virtualios nuolatinės buveinės būtų taikomi veiksmingi mokesčiai.

Summary

This thesis analyses the issue of the definition of a permanent establishment, examining the current definition of a permanent establishment and the impact of the digital economy on the evolution of this definition. The analysis critically analyses the meaning of permanent establishment as found in EBPO Model Tax Convention. The article analyses whether permanent establishment is sufficiently robust to deal with a virtual permanent establishment. The analysis found that the concept of a permanent establishment falls short of capturing permanent establishments created through digital means as a result of digital transformation. This is because the current permanent establishment definition requires that the entity be physically present in the market country for tax purposes. In the digital age, foreign entities require no physical presence to transact in a market country. Foreign entities transact with customers all over the world on a remote basis. While this may be good for trade purposes, it is argued that this seriously erodes the tax bases of market countries since these foreign entities circumvent paying taxes in market countries where substantial economic activity occurs. The inability to impose a tax on a virtual permanent establishment arguably deprives market countries of substantial revenues. In light of this gap, the article provides instructive proposal on introduction of the concept of significant economic presence, which is necessary for the effective taxation of virtual permanent establishments.