

SKAITMENINIO VERSLO APMOKESTINIMO PROBLEMAS IR IŠŠŪKIAI

Alanas Gulbinas, Kamilė Jogminaitė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
3 kurso, 3 akademinės grupės teisės studentai
Saulėtekio al. 9, I rūmai, 10222 Vilnius

El. paštas: alanas.gulbinas1@gmail.com; kamilejog@gmail.com

Mokslinio straipsnio akademinis kuratorius prof. dr. Vitas Vasiliauskas

El. paštas vitas.vasiliauskas@tf.vu.lt

Mokslinio straipsnio praktinė kuratorė Rasa Mikutienė

El. paštas rasa.mikutiene@sorainen.com

Straipsnyje analizuojama skaitmeninio verslo bei ekonomikos kaita, keičianti tradicinį pelno mokesčio taikymą

This article analyzes the modification of digital business and economy, through the development of corporate income tax.

Sąvokų išaiškinimas

Skaitmeninių paslaugų mokestis (toliau – SPM) – tai viena iš Europos Sąjungos (toliau – ES) pasiūlytų alternatyvų, kuria galėtų būtų užtikrinama, kad iš skaitmeninės veiklos, kuri šiuo metu nėra veiksmingai apmokestinama, valstybės narės pradėtų iškart gauti mokesčius. Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) – tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonominės bei socialinės politikos gaires, kurios vėliau perkeliamos į praktinį gyvenimą. Organizacija siūlo savo nariams ir šalims partnerėms paramą, pagrįstą organizacijos vertybėmis, diegiant gerąsias pasaulines praktikas bei standartus viešosios politikos srityje. Lietuvai prisijungus prie EBPO, šiai priklauso 36 valstybės. Lietuva pilnateise EBPO nare tapo 2018 m. liepos 5 d¹. Bendra

¹ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Lietuva tarptautinėse ekonominėse organizacijose. [interaktyvu, žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <https://www.urm.lt/default/lt/ekonomine-diplomatija/lietuva-tarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>; p. 1.

konsoliduota pelno mokesčio bazė (toliau – BKPMB) – tai taisyklių visuma, siūlyta taikyti skaičiuojant kompanijų apmokestinamąjį pelną ES². Taikant BKPMB, užsienio kompanijos turėtų sumokėti pelno mokesť pagal vieną, bendrą ES sistemą, vietoje atskirų nacionalinių reguliavimų. Kompanijos galėtų teikti vieną mokesčio deklaraciją už visą veiklą ES valstybėse, apskaičiuojant įmonės nuostolius vienoje valstybėje ir įmonės pajamas kitoje. Konsoliduotas apmokestintas pelnas būtų padalintas tarp ES valstybių narių, kuriose įmonės veikla aktyvi, naudojant tam tikrą formulę. To pasekoje, kiekviena valstybė gautų savo dalį mokesčių nuo įmonės pelno, vykdomo toje valstybėje narėje.

Ižanga

Šiuolaikinis informacijos ir technologijų amžius lemia didelius ir reikšmingus pokyčius ne tik kasdieniniame žmogaus gyvenime, tačiau daro didelę įtaką pasaulinės ekonomikos vystymuisi, verslo plėtrai ir valstybių teisinių sistemų reguliavimui. Skaitmeninė ekonomika nenustoja kurti naujų verslo modelių, kurie nors ir turi paralelių su tradiciniu verslu, tačiau taikant šiuolaikinę informacinių technologijų pažangą, leidžia vykdyti daugelio rūšių verslą žymiai didesniu mastu ir didesniais atstumais, nei buvo galima anksčiau. Skaitmenizacija įgalina įvairius procesus automatizuoti, perkelti į skaitmeninę erdvę, kurti platformas, kurios tampa pagrindinėmis verslo ir visuomenės infrastruktūros dalimis. Nepaisant to, šioje dinamiškai kintančioje aplinkoje kyla sunkumų, nes didėjant ir plečiantis rinkoms, keičiasi ir modifikuojasi teisinės valstybės sistemos, kai kurių teisės sričių, kaip antai mokesčių teisės, reguliavimas. Taigi, aplinkybė, jog dauguma ekonomikos sektorių jau yra pritaikę informacinės technologijas, kad padidintų veiklos produktyvumą, praplėstų rinkos galimybes bei sumažintų veiklos sąnaudas, lemia, kad valstybės turi perorientuoti teisinį reguliavimą, keisti ir įdiegti naujas taisykles, kurios subalansuotų verslo subjektų veiklą, užtikrintų aiškumo, teisinio tikrumo principus, palengvinančius kurti ilgalaikį ir tvarų ekonomikos augimą bei valstybės vystymąsi.

Tvari ir skaidri mokesčių sistema yra esminė prielaida valstybės funkcionavimui. Būtent pasitelkiant apmokestinimą, kaip įrankį, valstybės piliečiai gauna būtinųjų poreikių, tokių kaip švietimas, sveikatos apsauga, infrastruktūra, užtikrinimą. Atkreiptinas dėmesys, kad atskirų ES valstybių narių mokesčių sistemos yra reikšingos bendram ES vystymuisi, nes jų pagrindu laikosi ES ekonomika, verslo rinkos ir socialinis teisingumas. Spartėjant globalizacijai ir skaitmenizacijai, ES imasi iniciatyvos skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo srityje ir siekia užtikrinti veiksmingą ir sąžiningą

² Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva 2016/0336 (CNS) dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB)* (The Commission of the EU. *Council Directive on Common consolidated corporate tax base (CCCTB)*). [interaktyvus, žiūrėta 2019-12-15]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_e>.

verslo apmokestinimo sistemą, priderintą prie skaitmeninės aplinkos. Tokie verslo modeliai, kaip skaitmeninės platformos, kurios veikia vartotojų prisijungimo pagrindu, 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. Atsiradęs teisinis neaiškumas lemia, kad tradicinis pelno mokesčio reguliavimas, besiremiantis mokesstinės rezidencijos ir tradicinės (fizinės) nuolatinės buveinės apibrėžtimi, yra chaotiškas, nepritaikytas esamai rinkos situacijai. Todėl kyla problemiškas klausimas, kaip dabartinio pelno mokesčio reguliavimas bus keičiamas ateityje? Šio darbo **tikslas** yra ištirti, kaip dėl globalių skaitmenizacijos procesų ir dėl to kintančių verslo modelių keičiasi įmonių pelno mokesčio taisyklės ES bei tarptautiniame lygmenyje. Šio tikslo bus siekiama analizuojant verslo, kaip reiškinio, pokyčius, dabartinio pelno mokesčio reguliavimo kaitą bei ES pasiūlymus dėl įmonių pelno apmokestinimo atsižvelgiant į skaitmeninės rinkos svarbą, trumpai aptariant EBPO iniciatyvas.

Mokslinio straipsnio **objektas** – pelno mokestis.

Darbo **aktualumą** lemia tai, jog remiantis šiandieniniu reguliavimu iš skaitmeninio verslo gautas pelnas neretai nėra apmokestinamas arba apmokestinamas ne toje valstybėje, kurioje sukuriama reali vertė, taigi ir uždirbamas pelnas. Ši aplinkybė kuria nesąžiningą bendrosios rinkos modelį, kuris kenkia valstybių narių pilnavertiškam funkcionavimui.

Darbe taikyti istorinis, lingvistinis, sisteminis **metodai**. Istoriniu metodu siekiama atskleisti, kaip iki šiol buvo aiškinamos pelno mokesčio taisyklės, kokiais principais įmonių gautos pajamos buvo apmokestinamos. Taip pat šiuo metodu yra analizuojama, iš kur skaitmenizacija kaip reiškinys atsirado ir plėtojosi, kaip su jo plėtra kinta teisinės valstybių sistemos. Lingvistinis metodas padeda ištirti darbui aktualius teisės šaltinius. Sisteminis metodas taikomas atskleisti teisės aktų turinį, straipsnių prasmę.

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

Darbui išskirtinai reikšmingas **šaltinis**: 2018 m. kovo 21 d. Europos Komisijos Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu³. Vadovaujantis minėtuoju šaltiniu buvo siekiama atskleisti įmonių pelno mokesčio taisyklių virsmą per pastaruosius penkerius metus.

³ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu (Council Directive on Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence)*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-12]. Prieiga per internetą: <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>> p. 2.

1. Dabartinis pelno mokesčio reguliavimas

Pradedant, svarbu aptarti, kuo skiriasi tradicinis verslo modelis nuo skaitmenizuoto. Pirmiausia, tradicinio modelio verslai keičiasi apčiuopiamomis prekėmis ar paslaugomis, o įmonės pelnas yra gaunamas vienoje valstybėje, kurioje toks verslas funkcionuoja. Tuo tarpu skaitmenizuoti verslai pelną susirenka iš begalės valstybių, kurių piliečiai yra vartotojai. Taigi, pirmuoju atveju tampa aišku, kurioje vietoje turėtų būti apmokesintas verslas, tačiau antruoju – aiškumo nėra. Pradedant kalbėti apie tai, kaip valstybės taikė pelno mokesčių skaitmenizuotų paslaugų verslui ir kodėl ES bei tarptautinės organizacijos pradėjo kalbas, apie šio mokesčio vienodinimą, svarbu atkreipti dėmesį į keletą pagrindinių faktorių, kodėl tokie pokalbiai apskritai prasidėjo.

Pirmiausia, bendrojoje rinkoje atsirado nesąžininga konkurencija, kadangi skaitmenizuotos įmonės moka ženkliai mažiau mokesčių. Europos Komisijos duomenimis, tradiciniai verslai vidutiniškai per metus sumoka apie 23,2%, o skaitmenizuoti – apie 9,5% mokesčių⁴. Antra problema kyla iš pirmosios: skaitmenizuoti verslai auga nepalikdami galimybių tradiciniams verslams jų vyti. Pavyzdžiui, 2018 metų duomenimis, skaičiuojant kasmetines pajamas skaitmeniniai verslai vidutiniškai augo 14%, kai tuo tarpu tradicinio modelio verslai – tarp 0,2% – 3%⁵. Trečioji problema kyla sudėjus pirmiau minėtąsias: skaitmenizuoti verslai, mokėdami mažiau mokesčių nei tradiciniai verslai, ne tik iš rinkos išstumia tradicinius verslus, bet kartu smukdo ir daugelio valstybių, kuriose nėra įsikūrusių multinacionalinių verslų, ekonomiką. Taip atsitinka, nes tokios valstybės praranda verslus, kurie moka mokesčius bei vartotojus, kurių išleidžiami pinigai atitenka valstybėms, kuriose yra tokių verslų buveinė⁶. Kitaip tariant, taip sparčiai augdami, skaitmenizuoto verslo subjektai sudaro tokią nesąžiningą ir nekonkurencingą ekonomikos aplinką, kurioje tradiciniai verslai, mokėdami kur kas didesnius mokesčius, praranda galimybę konkuruoti, o valstybės, savo teritorijoje neturinčios skaitmenizuotų verslų vystytojų, netenka didelės dalies mokesčių.⁷

1.1. Pelno mokesčio reglamentavimas pagal Lietuvos nacionalinę teisę

Prieš pristatant EBPO iniciatyvas ir ES pasiūlymus, svarbu aptarti Lietuvos Respublikos kompetenciją pelno mokesčio taikyme. Pagal LR pelno mokesčio įstatymo

⁴ The Commission of the EU. *Fair taxation for the digital economy*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-10]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf?fbclid=IwAR2g1pmc4q3hIIITokcGjmWXXW1IOzvh7SjJssm6MSqz4fTk4W_ZVnYdDm23j0>; p. 1-2

⁵ The Commission of the EU. *Fair taxation for the digital economy*. <...>; p. 2.

⁶ The Commission of the EU. *Fair taxation for the digital <...>*; p. 3.

⁷ The Commission of the EU. *Fair taxation <...>*, p. 3

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.

Svarbu paminėti, jog vyraujantis pelno mokesčio reguliavimas priklauso valstybių narių kompetencijai. Kitaip tariant, verslai yra apmokestinami pagal nacionalinės teisės taisykles šalies, kurioje yra įsikūrusi nuolatinė verslo buveinė. Aktualu paminėti, jog pagal LR Pelno mokesčio įstatymą, nuolatinė buveinė yra užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: 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. Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

To paties įstatymo 5 straipsnyje yra aptarti du būdai, kada verslas yra apmokestinamas pelno mokesčiu. Pirmiausia, 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta taisyklė, jog standartiniai 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 buveines 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, matome, jog dabartinis reguliavimas nurodo, 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. Svarbu pabrėžti, jog nacionalinė teisė šiai dienai nenumato skaitmeninio verslo apmokestinimo specialių taisyklių, kadangi nei pirmuoju, nei antruoju atveju nėra kalbama apie skaitmeninės buveinės apmokestinimą (skaitmeninė buveinės samprata – p. 12). Pabrėžtina, jog, kitaip nei Lietuva, yra valstybių, kurios savo nacionalinėje teisėje pritaikė pelno mokestį skaitmenizuotiems verslams. Pavyzdžiui, Australijoje jau prieš 3 metus pritaikytas skaitmeninio tipo 10% pelno mokestis, taikomas užsienio įmonėms, kurios teikia skaitmenines paslaugas ar prekes, jeigu pardavimų suma siekia bent 75 tūkst. dolerių per metus Australijos teritorijoje⁸. Panašiai pasielgta ir Japonijoje⁹ bei

⁸ Australian taxation office. *Who charges GST*. [interaktyvus, žiūrėta 2019-12-03]. Prieiga per internetą: <<https://www.ato.gov.au/misc/downloads/pdf/qc18210.pdf>> p. 12-15.

⁹ *Revision of consumption taxation on cross-border supplies of services*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-03]. Prieiga per internetą: <https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_reform/fy2015/fy2015ct_00.pdf>.

daugelyje kitų valstybių. Tačiau šalyse, kuriose šis mokestis pritaikytas, susirinkdavo apie 2 – 3% vidinių pajamų iš vos keletos internetinių kompanijų visame pasaulyje. Kitaip tariant, tokį pelną, kuris reikalingas tam, kad šis mokestis galėtų būti pritaikytas, pasiekti galėjo tik mažas skaičius didžiųjų pasaulio kompanijų, kurių dauguma yra JAV ir pasak Joe Kennedy tai yra tarsi bandymas apvogti didžiąsias skaitmenines kompanijas¹⁰.

1.2. Dvigubo apmokestinimo išvengimo dvišalių sutarčių reguliavimo ypatumai

Verta pažymėti, kad dvigubo apmokestinimo eliminavimo klausimas t.y. situacijos, kuomet įmonės pajamos yra apmokestinamos du kartus ar daugiau skirtingose valstybėse narėse, buvo aktualus ES visais laikais.

Iki šių dienų valstybės pelno mokesčio tarifus ir apmokestinamus subjektus nustatinėja pačios. Aktualu tai, jog EBPO 2017 metais išleido daugiašalę modelinę konvenciją dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo. Šios konvencijos tikslas – suteikti valstybėms galimybę greitai modifikuoti taikomas dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (toliau – DAIS) nuostatas, kad būtų įgyvendintos priemonės, skirtos skatinti tarptautinio mokesčių vengimo prevenciją bei efektyvų mokestinių ginčų sprendimą¹¹. Tai reiškia, jog Valstybės tarpusavyje yra sudariusios dvišales sutartis, kurios rengiamos būtent vadovaujantis EBPO siūlomo modelio pagrindu, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo įmonėms, kurios vykdo veikla kitoje valstybėje nei yra įsikūrusios. Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) duomenimis, Lietuva šiuo metu yra sudariusi 55 dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo¹². Šių sutarčių taikymui pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą taikomas viršenybės principas prieš nacionalinį reguliavimą (LR Mokesčių Administravimo Įstatymo 5 straipsnis). Tai reiškia, jog Lietuva turėdama DAIS, pirmiau taikys taisykles, nustatytas atitinkamoje sutartyje. Svarbu, jog tokios sutartys yra sudaromos pagal EBPO sukurtą modelį, o jų tikslas nustatyti, kada ir kuri valstybė turi

¹⁰ Joe Kennedy. *Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come*. [interaktyvus, žiūrėta 2019-11-25]. Prieiga per internetą: <<https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>>. p. 1-3.

¹¹ Valstybinė Mokesčių Inspekcijos prie LR finansų ministerijos. Komentarai apie daugiašalę konvenciją. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-1-02]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9152916/MLI_pagrindinis/8f757d8f-8812-416b-8530-6dbd0abe5a05>; p. 1.

¹² Valstybinė mokesčių inspekcija. *Su kuriomis užsienio valstybėmis taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys?*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-28]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22/-/asset_publisher/00hS/content/su-kuriomis-uzsienio-valstybemis-taikomos-dvigubo-apmokestinimo-ivsengimo-sutartys-/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.11.22%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

teisę apmokestinti tam tikrus subjektus. Pabrėžtina, jog valstybė, kuri pagal dvišalę sutartį gali apmokestinti tam tikrą subjektą, jį apmokestina jau pagal savo nacionalinę teisę. Tačiau tokios sutartys nėra pritaikytos apmokestinti skaitmeninį verslą, kadangi apmokestinami tik rezidentai ir tradicinę nuolatinę buveinę turintys subjektai¹³. Tai patvirtina DAIS sutarties turinys, pavyzdžiui, Lietuvos ir Austrijos sudaryta DAIS reguliuoja klausimą, kuri valstybė gali taikyti savo nacionalinę teisę apmokestinant verslo subjektą, pavyzdžiui, pagal 7 straipsnio 1 dalį „susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, jei įmonė nevykdo komercinės – ūkinės veiklos kitoje susitariančiojoje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę“. Jei įmonė komercinę – ūkinę veiklą vykdo minėtuju būdu, įmonės pelnas gali būti apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinei buveinei. Pagal to paties straipsnio 2 dalį „<...> kai susitariančiosios valstybės įmonė vykdo komercinę – ūkinę veiklą kitoje susitariančiojoje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę, kiekvienoje susitariančiojoje valstybėje tai nuolatinei buveinei priskiriamas toks pelnas, kokį ji galėtų gauti, jei būtų atskira ir savarankiška įmonė, besiverčianti tokia pat arba panašia veikla tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, ir veiktų visiškai nepriklausomai nuo įmonės, kurios nuolatinė buveinė ji yra.“ Antra, Lietuvos DAIS su Austrija 5 straipsnyje yra apibrėžta, kas apskritai yra laikoma nuolatine buveine, tačiau sąvokos apibrėžime nėra atsižvelgta į skaitmeninio verslo specifiką.

Skaitmeninė ekonomikos transformacija iškelė daugybę abejonių, jog pastarojo 100 – mečio tarptautinio apmokestinimo reguliavimo taisyklės, pagal kurias už gautą pelną įmonės mokesčius moka ten, kur įsteigta jų buveinė, darosi nebepritaikytinos, nes keičiasi pats verslas. DAIS sudarė sąlygas verslui išvengti dvigubo apmokestinimo, apibrėžiant, kas yra nuolatinė buveinė ir sutarus, kada ir kurioje valstybėje verslas apmokestinamas. Tačiau nuolatinės buveinės sąvoka nereguliuoja skaitmeninės erdvės ir tai lemia pokyčių reikiamybę. Akivaizdu, jog pasaulis sparčiai skaitmenizuojasi ir didelė dalis paslaugų būdamos vienoje pasaulio valstybėje kelių mygtukų paspaudimu gali atsidurti kitoje. Pavyzdžiui, visiems puikiai žinoma, Vengrijoje savo fizinę buveinę turinti, Netflix kompanija savo veiklą sėkmingai vykdo Lietuvoje ir daugumoje kitų valstybių. Kyla klausimas, kam tokia kompanija kaip Netflix, kurios pelną sudaro pardavimai daugumoje pasaulio valstybių, moka pelno mokestį? Atsakymas – 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.

Taigi, prasidėjusios diskusijos apie tai, kad vertė yra sukuriama ne tik ten, kur yra verslo fizinė buveinė, bet ir ten, kur yra vartotojai bei kitokia skaitmeninė įmonės veik-

¹³ Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo. Prieiga per internetą <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9B8C814D2E92>>. 4-7 str.

la, lemia, kad keičiasi pelno mokesčio taisyklių taikymo samprata. Svarbu paminėti, jog toks požiūris yra revoliucinis ir paneigiantis jau šimtmetį vyraujantį principą, kad vertė yra kuriama ten, kur yra verslo nuolatinė buveinė. ES dėl susiklosčiusios situacijos ėmėsi veiksmų, kuriuos aktualu aptarti.

2. Pelno mokesčio taisyklių modifikavimo iniciatyvos

2.1. Skaitmeninio apmokestinimo reguliavimo užuomazgos Ekonominio bendradarbiavimo plėtros organizacijos veikloje ir idėjų plėtra ES

Pradedant kalbėti apie ES iniciatyvas, reikėtų apžvelgti, EBPO veiksmus, kuriais siekiama kurti tvarią ir modernią tarptautinę mokesčių sistemą, tinkamą skaitmeninei aplinkai. Verta paminėti, jog EBPO veiksmai apmokestinti skaitmeninį verslą yra labiau koncentruoti į teisių paskirstymą apmokestinti skaitmeninius verslus, tame tarpe ir ryšių sąsajas, o tai reikštų, jog valstybės galėtų apmokestinti verslus, kurių fiziškai valstybėje nėra, bet jos yra pasiekiamos skaitmeninėje erdvėje. Taip pat būtų suteiktos teisės apmokestinti verslą, taikant tos šalies nacionalinę teisę, kurioje yra skaitmeninio verslo rinka ar vartotojai. Šios alternatyvos buvo išdėstytos EBPO 2019 m. sausio pasiūlyme¹⁴. Kaip buvo minėta anksčiau, pagal EBPO modelį yra sudaromos DAIS, kurios yra vienas efektyviausių būdų siekti verslo subjektų bei valstybių narių mokesstinės lygybės. Kitas EBPO veiklos pavyzdys, reikšmingiausia šių laikų tarptautinio apmokestinimo reforma – bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (toliau – BEPS). Šio EBPO plano pagrindinis siekis – kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu tarptautiniu lygmeniu, pasitelkiant penkiolika konkretizuotų veiksmų. Šiai dienai EBPO išsikėlė tikslą¹⁵ – iki 2020 m. pabaigos įveikti iššūkius, kurie kyla skaitmenizuojantis ekonomikai, o tiksliau siekti bendro valstybių susitarimo tarptautinio apmokestinimo taisyklėse. Tačiau priimti konsensų tarp 37 EBPO narių ir jų skirtingų jurisdikcijų yra sudėtinga. Šio klausimo komplikuoatumą išreiškia ir kitas pavyzdys, parodantis, kad valstybės narės pačios imasi iniciatyvos šio klausimo reguliavime. Kaip antai, JAV yra pradėjusi oficialų tyrimą prieš Prancūziją, kuri šiuo metu tam tikroms skaitmenizuoto verslo kompanijoms taiko 3% skaitmeninių paslaugų pelno mokesčių nuo įmonės gautų metinių paja-

¹⁴ OECD: Update on tax challenges arising from digitalisation of economy. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-20]. Prieiga per internetą: <<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/06/tnf-oecd-update-on-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-economy.html>> p. 1-2.

¹⁵ OECD Secretary – General tax report to G20 finance ministers and central bank governors. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-01]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf?fbclid=IwAR0RXYbeYNh1-D9DEqPxgeKidPBIM23fAs7Zp_K8VGkf2-QRpSUUQhCkwLn0> p. 5.

mų¹⁶. Prancūzijai yra pareikšti įtarimai dėl tam tikrų verslo subjektų diskriminavimo. Taigi tokie įtarimai patvirtina, jog tarptautiniu lygmeniu vyrauja chaosas, kai kalba eina apie skaitmenizuoto verslo apmokestinimą, nes, kaip ir minėta anksčiau, Prancūzija nėra vienintelė valstybė, kuri nacionalinėje teisėje turi reguliavimo taisyklės dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo. Tačiau verta pažymėti, jog ne kiekviena valstybė yra dėl to kaltinama. Prancūzijos skaitmenizuotos veiklos mokestis yra aktualiausias JAV „Silicio slėnio“ įmonėms, kadangi būtent šios įmonės yra vienintelės pajėgios gauti tiek pajamų užsienio šalyse, kad atitiktų mokesčio taikymo kriterijus. Kitaip tariant, minėtas mokestis taikomas tik kompanijoms, kurių metinės pajamos viršija 750 mln. EUR globaliai ir 25 mln. EUR Prancūzijoje. Taigi, JAV iškėlė klausimą, ar toks Prancūzijoje įvestas mokestis nėra diskriminuojančio pobūdžio verslo subjektų prasme. Atsirandantys probleminiai klausimai ir nesutarimai tarp valstybių, aiškiai patvirtina, jog aiškumo ir konkretumo pelno mokesčio reguliavime tarptautiniame lygmenyje trūksta. Kalbant apie dabartinę situaciją, Prancūzijos lyderis E. Makronas ir JAV lyderis D.Trumpas pasiekė susitarimą, kuriuo Prancūzija nusprendė sustabdyti mokesčio taikymą iki tol, kol tarptautinėje arenoje atsiras daugiau apibrėžtumo šiuo klausimu, tačiau, pabrėžtina, jog tokį sprendimą šalys priėmė tik dėl to, jog tikisi, kad EBPO narėms šiemet pavyks susitarti¹⁷. Taigi, matydama, jog EBPO veiksmai gali tęstis dar ilgai, ES ėmėsi veiksmų, kuriuos aktualu aptarti.

Vystantis ekonomikai bei modifikuojantis tradiciniam verslui, keičiasi pelno apmokestinimo taisyklės, kadangi dauguma verslų savo veiklą perkelia į skaitmeninę erdvę. Tai lemia, kad senasis pelno apmokestinimo reguliavimas, kuomet įmonė, veikianti šalyje ir turinti fizinę buveinę (veiklavietę), moka pelno mokestį valstybei, tampa nebepritaikytinas, nes įmonės, kurios kuria vertę internete, dabar auga taip sparčiai, jog šiandieninės tradicinės pelno mokesčio apmokestinimo taisyklės negali faktiškai apmokestinti pelno, daugiausiai gauto iš vartotojų duomenų bei inovatyvių vertės kūrimo šaltinių¹⁸. Tokia situacija daro blogą įtaką valstybių ekonomikos augimui bei ES valstybių narių viešųjų finansų sistemoms, nes valstybėse narėse, kuriose įmonės veikia, kuria vertę, bet neturi fizinės buveinės, yra negaunamas pelno mokestis, kuris turi reikšmę valstybių narių biudžetams. Kaip antai, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis, 2019 metais

¹⁶ Office of the United States trade representative. Executive office of the President. Press releases „*USTR Announces Initiation of Section 301 Investigation into France’s Digital Services Tax*“. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301>>

¹⁷ Liz Alderman, Jim Tankersley and Ana Swanson. *The New York Times*: “*France and U.S. Move Toward Temporary Truce in Trade War*”. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą:<<https://www.nytimes.com/2020/01/21/business/france-US-digital-tax.html>> .

¹⁸ The Commission of the EU. *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141>; p. 1.

pelno mokestis į Lietuvos biudžetą atneša daugiau nei 759 milijonų eurų¹⁹. Atsižvelgiant į tai, svarbu, kad dabartinės pelno mokesčio taisyklės keistųsi ir taptų pritaikomos prie technologijų amžiaus bei kurtų veiksmingą ir sąžiningą apmokestinimo sistemą, užtikrinančią, kad visos įmonės, tiek veikiančios tradiciniu verslo modeliu, tiek skaitmenizuotu, sumokėtų sąžiningą įmonei priklausančią pelno mokesčio dalį toje valstybėje, kurioje realiai uždirba pelną.

2017 metų pavasarį G20 susitikime Hamburge²⁰ valstybių lyderiai aptarė, kad skaitmeninio verslo apmokestinimo iššūkiai yra esminiai besivystančiai ekonomikai, todėl paragino tiek tarptautiniu, tiek ES lygmeniu imtis iniciatyvos. Kuriantis ir plėtojantis didelėms technologinėms kompanijoms tarp ES valstybių narių ėmė plisti diskusijos dėl skirtingos apmokestinimo praktikos, narės tapo suinteresuotos globalių sprendimų paieškomis, kurie leistų užtikrinti lygias konkurencijos sąlygas bendrojoje skaitmeninėje rinkoje bei užkirstų kelią mokesčių išvengimui dėl pajamų, gautų iš skaitmeninės veiklos.

2017 metais Taline vykusiame Europos viršūnių susitikime, kurio tema buvo skaitmenizacija, o vėliau tais pačiais metais surengtame viename iš Europos Vadovų Tarybos susitikimų buvo pristatyta skaitmeninės Europos vizija. Viena iš aptartų priemonių, kuri leistų plėtoti skaitmeninės Europos įgyvendinimo idėją, buvo „Efektyvi ir sąžininga mokesčių sistema, tinkanti skaitmeninei erai“²¹. Europos Tarybos parengtose išvadose buvo akcentuojama, kad Europos Komisija turi pradėti veikti šioje srityje, siūlyti sprendimo būdus t.y. tiek ilgalaikius, tiek laikinus instrumentus. To pasekoje, 2018 metais ES ėmėsi realių veiksmų ir tų pačių metų pavasarį Europos Komisija pateikė du pasiūlymus, kurie yra parengti valstybėms narėms stengiantis rasti ilgalaikių ir tvirtų sprendimų, kaip užtikrinti sąžiningo dydžio mokesčines pajamas iš internetinės veiklos²². Pirmasis teisės akto pasiūlymo projektas yra nukreiptas į ilgalaikius tikslus, siekį modifikuoti dabartines pelno mokesčio taisykles į verslui bei valstybėms narėms palankesnes, atsižvelgiant į skaitmeninio verslo specifiką. Antrasis Komisijos pasiūlymas yra laikinas mokestis (SPM), kuris leistų efektyviau ir sparčiau pasiekti mokesčines šalių lygybę.

¹⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apskaita patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2018 m. sausio 26 d. įsakymu Nr. 1K-32 redakcija. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/Forma_1-VP_2019_03/656beaeb-1544-4204-878e-9e7e660438cc>; p. 1.

²⁰ Communiqué. G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting Baden-Baden, Germany, 17-18 March 2017. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <<http://www.g20.toronto.ca/2017/170318-finance-en.pdf>>; p. 1.

²¹ European Council meeting 2017-10-19. *Conclusions*. [interaktyvu, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <<https://www.consilium.europa.eu/media/21620/19-euco-final-conclusions-en.pdf>>; p. 1.

²² Europos Komisija. *Pranešimas spaudai 2018-03-21, Briuselis*. [interaktyvu, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/IP_18_2041>, p. 1-2.

2.2. Europos Sąjungos kompetencija tiesioginių mokesčių srityje

Pirmiausia reikia aptarti ES kompetenciją mokesčių teisės srityje. Atkreiptinas dėmesys, kad Europos Bendrijos steigimo sutartis (Konsoliduota ES steigimo sutartis) numato išimtinę ES prerogatyvą veikti netiesioginio apmokestinimo reguliavimą valstybėse narėse (93 straipsnis)²³. Ryškiausi netiesioginių mokesčių pavyzdžiai: pridėtinės vertės mokestis (PVM), kurio teisinis pagrindas numatytas sutarties dėl ES veikimo (SESV) 113 straipsnyje, arba akcizai, taikomi alkoholiui, tabako produktams ir energijai (SESV 113, 192 straipsniai). Tuo tarpu tiesioginis apmokestinimas, tarp kurių yra pelno mokestis, ir jo reguliavimo klausimai yra priskirtini valstybių narių kompetencijai. Būtina pažymėti, kad ES sutartyje nėra aiškiai įtvirtintų nuostatų dėl teisės aktų leidybos kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje, tačiau įstatymai ar teisiniai dokumentai dėl įmonių apmokestinimo tvarkos dažniausiai grindžiami SESV 115 straipsniu, pagal kurį ES leidžiama priimti direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrajai rinkai, suderinimo ir kuriame numatytas vieningas sprendimų priėmimas ir konsultavimosi procedūra²⁴. Ši nuostata reiškia, kad ES turi teisę, laikantis proporcingumo ir subsidiarumo principų, įsiterpti į europinį pelno mokesčio reguliavimą tiek, kiek tai neviršytų jos kompetencijos mokesčių srityje, bei tokio pobūdžio priemonėmis, kurios yra reikalingos ES vidaus rinkos veikimo gerinimui ir bendrų valstybių narių problemų sprendimui, kaip antai mokesčių slėpimo, vengimo srityse. Taigi, kyla natūralus klausimas, ar dabartinės Europos Komisijos iniciatyvos nepažeidžia ES teisės ir ar tikrai įmanoma Europai pasiekti vieningą susitarimą dėl pelno mokesčio taisyklių pasikeitimo, atsižvelgiant į globalaus pasaulio tendencijas.

2.3. Harmonizuotos pelno mokesčio sritys

Apžvelgus ES kompetenciją reguliuoti pelno mokesčio taisykles, būtina atkreipti dėmesį į ankstesnius ES veiksmus dėl pelno mokesčio harmonizavimo. Iniciatyvos ir pasiūlymai harmonizuoti pelno mokestį ES buvo svarstomi kelis dešimtmečius. Pirmieji žingsniai buvo pradėti 1962-aisiais, kuomet buvo išleista Neumarko ataskaita. Vėliau sekė bandymas 1975 metais sukurti direktyvą dėl mokesčių tarifų suderinimo. Galiausiai, 1980 metais Europos Komisija pareiškė, kad bandymas suderinti pelno mokesčio taikymą greičiausiai bus pasmerktas nesėkmei ir sutelkė dėmesį į priemonės, plėtojančias vidaus rinką. Tačiau 1990 m. gairėse dėl pelno mokesčio buvo

²³ MEDELIENĖ, AISTĖ; SUDAVIČIUS, BRONIUS. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011, p. 66.

²⁴ Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės. *Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-09]. Prieiga per internetą: <<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/80/tiesioginiai-mokesčiai.-asmenu-ir-imoniu-apmokestinimas>> p. 1.

priimti trys Europos Komisijos pasiūlymai: patronuojančių bendrovių ir dukterinių bendrovių direktyva, susijungimų direktyva ir arbitražo sutartis. Direktyva dėl patronuojančių bendrovių ir dukterinių įmonių buvo keista 2011 bei 2015 metais. Šia direktyva siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu²⁵. Kitaip sakant, direktyvos pagrindė mintis – suharmonizuoti pelno mokesčio apmokestinimą, tais atvejais, kuomet dividendai yra paskirstyti tarp skirtingose valstybėse veikiančių bendrovių. Antroji svarbi direktyva (anksčiau – 90/434/EEB, dabar 2009/133/EB²⁶), kuri buvo priimta kartu su pirmąją – susijungimų direktyva. Ja nustatoma bendra tarptautinio restruktūrizavimo operacijų apmokestinimo sistema. Trečiasis pelno mokesčio taisyklių harmonizavimo įrankis – Konvencija²⁷ dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Pagal šią konvenciją valstybės, sutikusios ginčą spręsti arbitraže, privalo sutarti, kaip realiai išvengti dvigubo apmokestinimo²⁸. Ketvirtasis reikšmingas dokumentas, siekiant pelno mokesčio taisyklių suvienodinimo ES – 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/E²⁹ dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. Šios

²⁵ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (Council Directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.)* [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-14]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0096&from=lt>>; p. 1.

²⁶ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perdidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (kodifikuota redakcija) (Council Directive on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States.)* [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-14]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32009L0133&from=EN>>; p. 1.

²⁷ 2005 m. birželio 30 d. *Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną*. // OL 160/11 (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises) . [interaktyvu, žiūrėta 2020-02-14]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:41990A0436&from=LT>>; p. 1.

²⁸ BIELSKIENĖ, M., „Mokestinių ginčų direktyva: padaugęs ginčų ar sprendimų?“ [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-14]. Prieiga internete: <<http://www.teise.pro/index.php/2019/02/25/m-bielskiene-mokestiniu-gincu-direktyva-padauges-gincu-ar-sprendimu/>>.

²⁹ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.)* [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-14]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32003L0049&from=LT>>; p. 1.

direktyvos tikslas – užtikrinti sąžiningą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimą tarp asocijuotų bendrovių skirtingose ES valstybėse narėse apmokestinimą. Kitaip tariant – išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų, kuomet tokie mokėjimai būtų apmokestinami daugiau kaip vienoje valstybėje.

Apibendrinus, ES bando harmonizuoti pelno mokesčio taikymą, tačiau nepaisant to, tik kelios pelno mokesčio sritys yra suvienodintos. Tai reiškia, jog valstybėms narėms pasiekti konsensuą dėl pelno mokesčio taikymo, atsižvelgiant į skaitmenizaciją, gali būti sudėtinga.

2.4. Tolimesni Europos Sąjungos bandymai harmonizuoti pelno mokesčio taisykles

BKPMB yra bendras ES taisyklių rinkinys, kurio paskirtis yra nustatyti bendrą europinį reguliavimą, kaip turi būti apskaičiuojamas bendrovės apmokestinamasis pelnas t.y. apmokestinamojo vieneto uždirbtų (gautų) pajamų dalis, kuri lieka atskaičius įstatyme įteisintas veiklos sąnaudas ir leidžiamus atskaitymus³⁰. Pirmasis BKPMB direktyvos projektas buvo paskelbtas 2011 kovo mėnesį, tačiau dėl nemažos kritikos ir nerasto bendro valstybių narių konsensuso nebuvo įgyvendintas. 2016 metais Europos Komisija išleido konkretizuotą pasiūlymą dėl BKPMB direktyvos. Remiantis dabartiniu reguliavimu įmonės, norinčios ES vykdyti veiklą tarpvalstybinio mastu, turi prisitaikyti prie 28 skirtingų pelno mokesčio sistemų valstybėse narėse ir jų sąveikos, o tai lemia verslo subjektų veiklos apsunkinimą bei valstybių narių padidėjusią administracinę naštą. Pagal naują reguliavimą, įmonės ar įmonių grupės, veikiančios keliose ES valstybėse narėse ir taikydamos BKPMB, sujungtų visą įmonės ar įmonių grupės pelną ir nuostolius ir teiktų vieną pelno mokesčio deklaraciją apie ES vykdomą veiklą. Pavyzdys: įmonė A, veikianti Vengrijoje, įmonė B veikianti Prancūzijoje ir įmonė C, veikianti Italijoje, sudaro įmonių grupę. Įmonės A pelnas per mokestinį laikotarpį 5 mln., B – 3 mln., o įmonės C nuostoliai – 2 mln. Šių įmonių grupės BKPMB bus apskaičiuojama bendrai t.y. sudedant tiek pelną, tiek nuostolius (A+B-C=6 mln.). Būtent 6 milijonai bus BKPMB, t.y. grynas pelnas, kuris būtų proporcingai padalintas visoms valstybės narėms pagal formulę, pagrįstą trimis vienodos svarbos veiksniais – turtu, darbu ir pardavimais³¹. Darbo jėgos faktorius susideda iš dviejų vienodai reikšmingų elementų: darbo užmokesčio ir darbuotojų skaičiaus³². Turto veiksnį sudaro visas ilgalaikis materialusis turtas. Nematerialusis ir finansinis turtas į formulę nėra įtraukti dėl mobilumo ir rizikos, kad teisinė sistema gali būti ap-

³⁰ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011, p. 117.

³¹ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Straipsnis „Kaip pelno mokesčio bazės harmonizavimas Europos Sąjungoje paveiks Lietuvą?“. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-28]. Prieiga per internetą: <<https://www.lri.lt/naujienos/ekonomine-politika/26220/lrinka>>; p. 1.*

³² European Union Corporate Tax Law. (2013). Cambridge University Press, p. 117.

eita³³. Galiausiai, pardavimo veiksnys reiškia, jog įmonės pardavimai yra matuojami pirkėjo, o ne pardavėjo, paskirties vietoje³⁴.

Tokia pelno mokesčio bazės harmonizavimo iniciatyva mūsų nagrinėjamame ES pasiūlyme yra vertinama kaip optimali priemonė siekiant pagerinti ES mokesčių sistemą. Tačiau yra išreiškiamas ir kritinis pasiūlymo dėl BKPMB direktyvos vertinimas. Pirmasis argumentas, kodėl BKPMB yra nepakankama priemonė – siaura taikymo sritis, kadangi BKPMB būtų privaloma tik dideliems multinacionaliniams verslams. Tai reiškia, kad mažesnės kompanijos nepakliūtų į reguliavimo sritį, o tai gali iššaukti nesažiningumo apraiškas, įgalinančias dideles kompanijas toliau plėstis ir užimti lyderių pozicijas rinkoje, neįsileidžiant mažesniųjų rinkos žaidėjų. Aiškiai pasisakoma ir dėl to, kad pasiūlymo dėl direktyvos BKPMB taisyklės nėra orientuotos į skaitmeninio verslo apmokestinimo problematiką, kadangi BKPMB nuostatose į nuolatinės buveinės sąvoką neįeina virtualios buveinės apibrėžtis. Tačiau Europos Komisija formuluoja aiškia poziciją³⁵, kad ji yra pasiryžusi bendradarbiauti su valstybėmis narėmis ir Europos Parlamentu bei siekti, kad direktyvos dėl skaitmeninio buvimo vietos bendrovių apmokestinimo taisyklių nuostatos būtų įtrauktos į direktyvą dėl BKPMB.

2.5. Naujaisi Europos Sąjungos veiksmai dėl pelno mokesčio harmonizavimo, skaitmeninės rinkos kontekste

Išsiaiškinus ES kompetencijų tiesioginių mokesčių srityje bei aptarus ankstesnius ES bandymus harmonizuoti pelno mokesčio reguliavimą, yra aktualu aptarti, kokių gi veiksmų ES imasi pastaraisiais metais. Kaip buvo minėta anksčiau, ES 2018 metais išleido du pasiūlymus (vieną - ilgalaikį, kitą - trumpalaikį), skirtus skaitmeninio verslo apmokestinimo klausimui spręsti. Pirmiausia, reikia pažymėti, kad pirmasis komisijos pasiūlymas yra ne laikinas sprendimas, o bendra pelno apmokestinimo reforma ES lygmeniu. Europos komisijos parengtas dokumentas formuoja naujas apmokestinimo taisyklės veiklai, kuri daugiausiai realizuojama skaitmeninėje erdvėje. Šias naujas taisyklės kurdamas komisija bando atsakyti į du pagrindinius klausimus, kurie įvestų tam tikro teisinio aiškumo ir tikrumo į ES mokesčių teisės sistemą. Pirmasis klausimas yra susijęs su įmonės skaitmeninės buveinės apibrėžimu t.y. kurioje

³³ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva 2016/0336 (CNS) dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB)* (The Commission of the EU. *Common consolidated corporate tax base (CCCTB)*). [interaktyvu, žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF>; p. 10.

³⁴ European Union Corporate Tax Law <...> p. 117.

³⁵ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu* (Council Directive on Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence). [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>>

valstybėje įmonė turėtų mokėti pelno mokestį. Antrasis klausimas yra susijęs su apmokestinimo objektu.

Kaip jau buvo minėta, pirmasis „naujų taisyklių“ klausimas nagrinėja virtualios nuolatinės buveinės sąvoką. Kintant verslo modeliams, kinta ilgai nusistovėję principai, kurie dar prieš 10 metų tiko rinkai, tačiau dabar, dėl prieš tai minėtų priežasčių, nebe. Kaip antai šiais laikais įmonė, vykdanči skaitmeninę veiklą, gali neturėti nuolatinės fizinės buveinės valstybėje, tačiau vis tiek joje kurti vertę ir iš to gauti pelną. Tradiciniame verslo modelyje buvo aišku, kur apmokestinti gautą pelną, kadangi buvo konkretu, kur įmonė sukuria vertę t.y. toje valstybėje narėje, kurioje turi nuolatinę buveinę, kurioje yra įmonės kapitalas, vartotojai ir IP (kompiuterių identifikatorių) teisės. Akcentuotina, kad skaitmenizuoto verslo vertė, priešingai nei tradicinio verslo, dažniausiai yra skaičiuojama pagal vartotojų, kurie naudojami skaitmenine paslauga, skaičių bei tų vartotojų kuriamą naudą įmonei. Čia ir kyla esminis klausimas, kur pelnas turėtų būti apmokestinimas, kadangi šiuo atveju verslo buveinė gali būti valstybėje A, vartotojai – valstybėje B, kapitalas – C, o IP teisės – valstybėje D.

Pagal siūlomas naujas taisykles įmonės privalėtų mokėti mokestį kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje jos turi virtualią buvimo vietą ir atitinka vieną ar daugiau iš nustatytų kriterijų. Pirmasis yra konkrečiai susijęs su gautomis pajamomis: visų pajamų, gautų per įmonės mokestinį laikotarpį ir gautų iš tų skaitmeninių paslaugų teikimo vartotojams, esantiems toje valstybėje narėje per nustatytą mokestinį laikotarpį, dalis turi viršyti 7 000 000 EUR³⁶. Antroji riba, nustatyta dokumento 4 straipsnio 3 dalyje, kurią pasiekusi įmonė privalėtų mokėti pelno mokestį apima, 100 000 vartotojų skaičių valstybėje narėje per atitinkamą įmonės mokestinį laikotarpį. Trečiasis išskirtas požymis – aktyvūs verslo paslaugų naudotojai mokestiniais metais sudarė su įmone daugiau kaip 3 000 sutarčių. Autorių nuomone, nėra aišku, kokiais parametrais remiantis šių kriterijų ribos buvo nustatomos rengiant šį direktyvos pasiūlymą. Kvestionuotina, ar tokie skaičiai tikrai atitinka bendrojoje skaitmeninėje rinkoje vyraujančią praktiką tiek pelno, tiek vartotojų prasme. Taip pat, kyla probleminis klausimas, kaip su tokiu galimu būsimu reguliavimu tvarkytusi startuoliai, kurie, galbūt formaliai ir neatitiktų šių kriterijų, bet realiai generuotų didelį pelną iš skaitmeninės veiklos. Kitas pavyzdys - mažo startuolio, kurio pelnas nėra pakankamo dydžio, kad jam būtų taikytina ES direktyva, gali būti vertinamas dvejopai. Iš vienos pusės, galima sakyti, jog startuoliui sukuriamos palankesnės sąlygos augti ir plėstis, kažkurį laiką nemokant pelno mokesčio, kas palengvina įmonės mokestinę naštą. Kita vertus, tokios praktikos formavimas iškeltų diskusiją tarp skaitmeninio verslo rinkos dalyvių bei galimai neigiamą požiūrį į startuolius, kurie veikdami tokiu pačiu skaitmeninės veiklos principu, gautų mokestinių išlgyų. Taigi, kiekvienas iš pateiktų kriterijų, kiekvienu atveju turėtų būti vertinamas in-

³⁶ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės <...>*; [interaktyvu, žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>> p. 8.

dividualiai, atsižvelgiant į pačio verslo modelio specifiką. Autorių nuomone, ES veiksmai apibrėžti virtualią buveinę yra tinkami, tačiau, autoriai, pasilieka prie pozicijos, kad tokie kriterijai gali sukelti kvalifikavimo klausimų atribojant, koks skaitmeninis verslas patenka į reguliavimo apimtį, o koks ne.

Šiuolaikinių technologijų plėtra leidžia verslo subjektams kurti inovatyvius verslo modelius, iš kurių kiekvienas turi skirtingai apskaičiuojamą vertę. Verta pabrėžti, kad nemaža dalis skaitmeninio verslo turto yra nematerialaus pobūdžio, o tai sukuria teisinę problemą kaip apskaičiuoti objektų pobūdį, kiekį ir iš jų gautą pelną. Europos Komisija savo pasiūlyme išskyrė kelis požymius, pagal kuriuos turėtų keistis pelno paskirstymo valstybėms narėms būdas, t.y. jis aiškiau atspindės, kaip įmonės gali kurti vertę internete, pavyzdžiui, priklausomai nuo naudotojo buvimo vietos vartojimo metu³⁷. Naujoji sistema, remiantis funkcinio analizės metodu, turėtų užtikrinti realų ryšį tarp to, kur gaunamas pelnas ir kur jis yra apmokestinamas. Nors direktyvos siūlyme objektai tiesiogiai nėra išskiriami, tačiau iš kitų ES dokumentų³⁸ aiškinančių šią ES iniciatyvą, galime pateikti tokią apmokestinamų objektų klasifikaciją. Pirmasis išskirtas objektas, nuo kurio turėtų būti skaičiuojamas apmokestinamas pelnas – pelnas gautas iš vartotojų duomenų. Būtina pabrėžti, kad toks pelnas, remiantis anksčiau minėtuju virtualios buveinės apibrėžimu, būtų laikytinas virtualios buveinės ekonomiškai reikšminga veikla. Taigi, tokiai veiklavietei yra priskiriama rizika ir ekonominė turto nuosavybė. Manytina, kad čia įmonės potencialiai galėtų susidurti su vartotojų patikimumo problematika. Tokiam verslui kiekvienas vartotojas ne tik atneša pinigus, tačiau ir sukuria pareigą įmonei, remiantis šiuo pasiūlymu dėl direktyvos, mokėti atitinkamą dalį pelno mokesčio. Tokios gigantiškos socialinio bendravimo platformos kaip Facebook arba filmų ir serialų platforma Netflix susiduria su problemomis, kuomet jų vartotojų paskyros yra neaktyvios (fake accounts). Tai gali lemti, jog įmonės veikiančios skaitmeninėje erdvėje turės papildomai nemažai investuoti į atitinkamą vartotojų priežiūrą, klientų aptarnavimo sritis, tam, kad turėtų tikslų ir patikimą informaciją.

Antruoju objektu laikomos paslaugos, jungiančios vartotojus t.y. tokios, kurios paveikia įmonės neapčiuopiamo turto gerinimą, didinimą, išlaikymą, apsaugą ir panaudojimą. Į trečiojo objekto sąvoką patenka kitos skaitmeninės paslaugos: I) naudotojo lygmens duomenų rinkimas, laikymas, tvarkymas, analizė, naudojimas ir pardavimas; II) naudotojų sukurto turinio rinkimas, laikymas, tvarkymas ir rodymas; III) reklamos internete pardavimas; IV) trečiosios šalies sukurto turinio pateikimas skaitmeninėje prekyvietėje; V – VI) punktuose neišvardytų skaitmeninių paslaugų teikimas³⁹. Įdomi

³⁷ Europos Komisija. *Pranešimas spaudai 2018-03-21, Briuselis*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/IP_18_2041>, p. 2

³⁸ The Commission of the EU. *Fair taxation for the digital economy*. <...> p. 3.

³⁹ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės <...>*; [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>> p. 8-9.

nuostata yra įtvirtinta šio pasiūlymo 5 straipsnio 6 dalyje, kuri numato, kad tokias pelno paskirstymo taisykles įmonė turėtų taikyti visuomet, išskyrus atvejį, jeigu įmonė pagrįstai įrodo, kad tinkamesnis pelno paskirstymo metodas yra alternatyvusis, grindžiamas tarptautiniu mastu pripažintais principais (tiksliau – tradicinės nuolatinės buveinės). Šio straipsnio autorių nuomone, tokia formuluotė gali determinuoti situaciją, kuomet verslo subjektai skirtingai interpretuos praktikoje kylančias situacijas, o tai gali lemti, kad ES Teisingumo Teismo darbotvarkėje atsirastų daugiau mokesčių klausimų, kas, autorių nuomone, nėra blogai, kadangi bus gauti aiškūs šios direktyvos nuostatų išaiškinimai.

Apibendrinus aptartas Europos Komisijos idėjas ir pasiūlymus dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo galime daryti išvadą, kad tokios ES iniciatyvos yra tinkamas įrankis siekiant įvesti mokesčią tvarką ES valstybių narių atžvilgiu. Tačiau norint šiuos pasiūlymus įgyvendinti, būtina atkreipti dėmesį į realią situaciją skaitmeninėje rinkoje, pirmiausia, būtent Europoje. Kaip žinoma, didžiausios įmonės veikiančios skaitmeninės veiklos principu yra įsikūrusios JAV, tad kyla natūralus klausimas, ar šios ES iniciatyvos bus efektingos trečiųjų šalių atžvilgiu, ar šiuo reguliavimu bus pasiekta mokesčine nauda tiek verslo subjektams, tiek valstybėms narėms. Dėl šiuo metu esančio valstybių narių nesutarimo, šios direktyvos pasiūlymo įgyvendinimas yra vis dar yra konsultacijos stadijoje, o galutinis sprendimas yra vis dar laukiamas. Šios aplinkybės tik dar kartą įrodo, kad pelno mokesčio taisyklių reguliavimo klausimas yra ypatingai kompleksinis, reikalaujantis didelių laiko ir pastangų sąnaudų. Autorių nuomone, ES šį klausimą turėtų kelti į prioritetinį lygmenį, kadangi verslams tobulėjant, teisė negali atsilikti.

3. Galimo pelno mokesčio taisyklių pasikeitimo pasekmės ES

3.1. Pelno mokesčio bazės pokyčiai dėl BKPMB

Taigi, aptarus viską, kas vyko iki šių dienų, įdomu pagalvoti, kokią įtaką galėtų turėti tarptautiniu reguliavimo atsiradimas valstybėms, gyventojams ir patiems verslams, jeigu būtų pritaikyti ES siūlomi pelno mokesčio pakeitimai.

Pirmiausia, jeigu būtų įgyvendinta Tarybos direktyva, potencialiai didėtų pelno mokesčiai⁴⁰. Kaip jau buvo minėta anksčiau, pasiūlymu dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės siekiama sukurti bendras apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles. Nustačius įmonės pelno mokesčio bazę, ji būtų proporcingai padalinta visoms

⁴⁰ Ieva Valeškaitė. *Bendra pelno mokesčio bazė: pavojus Lietuvai*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-28]. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/vadyba/finansai-apskaita/2015/12/14/bendra-pelno-mokescio-baze-pavojus-lietuvai?fbclid=IwAR2RYtPd0t5CmPVE05_ALz33UNt_-REmi1g8ovCp_HaVgk3xE-8GdmELQZJE>.

valstybėms narėms, kuriose įmonė vykdo veiklą, pagal formulę, pagrįstą trimis vienos svarbos veiksniais – turtu, darbu (darbo užmokesčio sąnaudomis ir darbuotojų skaičiumi) ir pardavimais. Paskirsčius pelno mokesčio bazę, valstybės narės galės apmokestinti joms tenkančią dalį pagal savo pelno mokesčio tarifą. Tai reiškia, jog niekas nedraus valstybėms didinti pelno mokesčių iki tokio, kad net ir atidavusios dalį bazės kitai valstybei, kuriose yra vartotojai, gaus tokio paties dydžio pajamas. Kitaip tariant, daugumoje valstybių narių pelno mokesčiai būtų platesnis, negu esama nacionalinė pelno mokesčio bazė.

Remiantis 2013 m. atliktu „PricewaterhouseCoopers“ atliktu tyrimu, pelno mokesčio bazė vidutiniškai būtų išplečiama 7,9%. Pavyzdžiui, Lietuva, Bulgarija ir Latvija būtų tarp šalių, kuriose pelno mokesčio bazė būtų išplečiama ir todėl įmonės, kurios nebūtinai susijusios su skaitmenizuotu verslu, gautų didesnę mokestinę naštą. Remiantis modeliavimo rezultatais, kuriuos pateikė kompanija, šalyse didžiosioms įmonėms pelno mokesčio bazė padidėtų apie 5,57%, mažosioms – 6,2%. Mokestinė našta vidutiniškai išaugtų 5,15% didžiosioms kompanijoms ir 4,45% – mažosioms. Lietuvoje, remiantis finansų analitike Ieva Valeškaite, įmonių mokestinė našta padidėtų daugiau nei 8%, o to pasekoje valstybė surinktų daugiau mokesčių⁴¹. Tai reiškia, jog priėmus Tarybos direktyvą, potencialiai padidėtų pelno mokesčio bazė, kuri leistų valstybei daugiau uždirbti, bet to pasekoje galėtų nukentėti verslai, kuriems galima padidėtų mokestinė našta. Tačiau į tokius skaičiavimus yra pagrindo žiūrėti skeptiškai, kadangi šalis nebūtinai turės kelti pelno mokesčių, kadangi ES Direktyvoje nėra jokių įpareigojimų valstybėms kelti mokestinius tarifus, o tai daroma vadovaujantis nacionaline teise. Tačiau šis aspektas nekeičia fakto, jog, kaip ir minėta anksčiau, dabar įmonės, kurios veikia pagal tradicinio verslo modelį, moka, kur kas didesnius mokesčius, taigi pritaikius direktyvą jie būtų mokami lygesnėmis sąlygomis.

3.2. Direktyvos įgyvendinimo problematika

Direktyvos 2-asis straipsnis nustato direktyvos taikymo sritį. Pagal ją ši direktyva bus taikoma subjektams nepriklausomai nuo to, kur yra jų buveinė pelno mokesčio tikslais – valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje. Vis dėlto subjektų, kurie yra rezidentai pelno mokesčio tikslais trečiojoje šalyje, su kuria konkreiti valstybė narė yra sudariusi konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, atveju ši direktyva būtų taikoma tik tuomet, jei toje konvencijoje būtų nuostatų, panašių į šios direktyvos 4 ir 5 straipsnius, susijusių su trečiąja šalimi, ir tos nuostatos galioja. Ši direktyvos nuostata, straipsnio autorių nuomone, yra nepakankamai konkretizuota, kadangi žodis „*panašus*“ gali turėti daug reikšmių, o tai lemia teisinį neapibrėžtumą, kuris potencialiai galėtų kelti ginčus dėl šios direktyvos taikymo.

⁴¹ Ieva Valeškaite. *Bendra pelno mokesčio bazė <...>*.

Taip pat atkreiptinas dėmesys į direktyvos 9 straipsnį, kuris reglamentuoja direktyvos perkėlimo į nacionalines sistemas nuostatas. Mokestiniai laikotarpiai kiekvienoje ES valstybėje narėje yra skirtingi, taigi straipsnio dalis, kuri numato, kad perkeldamos direktyvą į ES teisę šalys turi atsižvelgti į mokestinių laikotarpių pradžią ir pabaigą, galimai sukelia teisinio neaiškumo situaciją.

Vertinant dvigubo apmokestinimo klausimą ES pasiūlyme, atkreiptinas dėmesys, kad Europos Komisija formuoja aiškia poziciją, kad ši direktyva, įgyvendinta valstybių narių nacionaliniuose teisės aktuose, bus taikoma tarpvalstybinei skaitmeninei veiklai Sąjungoje, net jei taikytinos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys tarp valstybių narių nebus atitinkamai pakeistos⁴².

3.3. Netflix pavyzdžio analizė

Įdomu aptarti, kaip Direktyvos pritaikymas paveiktų mūsų aptariamą pavyzdį - multinacionalinę kompaniją - Netflix, ir jos pardavimus Lietuvoje ir kokią naudą tai galėtų atnešti Lietuvai. Kaip žinoma, Netflix aptarnauja daugumą šalių, tarp jų ir Lietuvą, iš Vengrijoje esančios buveinės. Kaip minėjome aukščiau, pelno mokestis Vengrijoje yra 9% ir Netflix ši mokestį moka nuo visų surinktų paslaugų, nepaisant to, kad paslauga teikiama Lietuvoje ar bet kurioje kitoje šalyje. Pritaikius šią Direktyvą iš vartotojų, kurie yra Lietuvoje, susidaręs pelnas būtų apmokestintas jau nebe Vengrijoje, bet būtent Lietuvoje. Tai reiškia, jog Lietuva gautų savo dalį pelno mokesčio, o tai reikštų valstybės pajamų padidėjimą. Pabrėžtina, jog direktyvą norima taikyti vadovaujantis proporcingumo principu⁴³ Direktyva nesiekia derinti pelno mokesčio tarifų ES, todėl neapribojama valstybių narių galimybė nustatyti pageidaujama pelno mokesčio pajamų dydį. Ja nekludoma valstybėms narėms priimti politinius sprendimus dėl viešojo sektoriaus įsikišimo apimties ir mokestinių pajamų sudėties. Šiuo pasiūlymu siūlomas efektyvesnis būdas apmokestinti pelno mokesčio mokėtojų, vykdančių veiklą ES, skaitmeninę veiklą siekiant, kad vidaus rinka būtų veiksmingesnė. Tai reiškia, jog valstybės, perkeldamos direktyvą į savo nacionalinę teisę, pačios spręš, kokio dydžio pelno mokestis bus taikomas verslams, kurių vartotojai yra tos šalies gyventojai. Taigi, Netflix, turėdama daugiau nei 100 000 vartotojų Lietuvoje ir patekdama į Direktyvos taikymo sritį remiantis Direktyvos 4 straipsnio 3 dalies b punktu, už, iš Lietuvoje esančių vartotojų, gautas pajamas mokėtų Lietuvoje, nes Netflix Lietuvoje turėtų skaitmenizuotą buveinę, kuri apibrėžta Tarybos siūlojimo direktyvoje⁴⁴.

⁴² Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės <...>; [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>> p. 3.*

⁴³ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su <...>*, p. 5.

⁴⁴ Europos Sąjungos Komisija. *Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, susijusios <...>*. str. 4, p. 16

Taigi, jeigu pavyzdžiui vidutiniškai 100 000 Lietuvos gyventojų taptų Netflix vartotojais, Lietuva galėtų uždirbti, pritaikydama numatytą pelno mokestį Lietuvoje tai pelno sumai, kurią sudaro iš Lietuvos vartotojų gautos pajamos. Tačiau, kaip tokį pelno mokestį gautų Lietuva? Šioje vietoje, būtina atkreipti dėmesį į 2016 metų ES pasiūlymus dėl BKPMB direktyvos, kuria buvo pateiktos naujos taisyklės dėl ES lygmeniu galimai ateityje veiksiančio reguliavimo apskaičiuojant įmonių gautą pelną. Remiantis tiek BKPMB, tiek analizuojama direktyva, Lietuva pelno mokestį iš Netflix vykdomos skaitmeninės veiklos Lietuvoje gautų tuomet, kai Netflix apskaičiuotų savo grynąjį pelną ES ir pateiktų vieną mokesčių deklaraciją, tuomet Lietuva, remiantis nacionaliniu pelno mokesčio įstatymu, gautų pelno mokestį.

Išvados

1. Skaitmenizacijos procesas lėmė pelno mokesčio apmokestinimo kaitą. Keičiantis suvokimui apie vertės kūrimo vietą, atsiranda nauja sąvoka skaitmeninė buveinė. Kitaip tariant, keičiasi verslo vertės matavimo samprata t.y. vertė kuriama ne tik nuolatinės buveinės vietoje, o tai reiškia, jog pelno mokesčio taisyklėms atsiranda realus pagrindas kisti.
2. ES iniciatyvos dėl pelno mokesčio taisyklių modifikavimo yra tinkamos, nes įvedus direktyvą išnyktų skirtingas apmokestinimas tarp tradicinių ir skaitmeninių verslų, o tai reikštų sąžiningos konkurencijos pradžią verslo rinkoje. ES direktyva patvirtina, jog skaitmeninės buveinės sąvoka gali pakeisti pelno apmokestinimo supratimą.
3. ES, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo nuostatomis, neturi tiesioginės kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje, tačiau sutartis perleidžia ES dalį kompetencijos tais atvejais, kuomet tai būtina bendrajai rinkai palaikyti. Taigi, pelno mokesčio harmonizavimo procesas ES yra chaotiškas, neleidžiantis pasiekti valstybių narių konsensuso, kadangi tiesioginių mokesčių kompetencija priklauso valstybių narių kompetencijai.
4. ES pasiūlymas dėl pelno mokesčio taisyklių modifikavimo, atsižvelgiant į skaitmeninę aplinką, reikštų didelius pokyčius pelno mokesčio srityje. Direktyvoje numatyti pelno apmokestinimo kriterijai, kuriais nustatoma, ar įmonė turi skaitmeninę veiklavietę, kvestionuoja pačios direktyvos efektyvumą, kadangi, yra galimai sudaromas mažas verslų diapazonas, kuris pakliūna į šios direktyvos reguliavimą, atsižvelgiant į nustatytus aukštus kriterijus išvardytus straipsnyje.
5. Išanalizavus ES siūlymus, autorių nuomone, ES turėtų daugiau investuoti į ES kuriamą skaitmeninę vertę, kadangi dabartinė situacija rodo, kad didžiausi skaitmeninio verslo subjektai yra ne ES sukurtos įmonės, bet JAV. Tai lemia, kad vertė yra kuriama ES valstybėse narėse, bet didžiausią pelną iš skaitmeninės veiklos gauna JAV. Mąnytina, kad jeigu Europa daugiau dėmesio, investicijų skirtų technologijų kūrimui, mokslo pažangai, tai ES verslo dalyviai patys galėtų sukurti tokią skaitmeninę rinką, kurioje ir verslo idėja ir vertė būtų kuriama.

Literatūros sąrašas

Norminiai teisės aktai:

1. 2018 m. kovo 21 Tarybos direktyva 2018/0072, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu. (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/lt/pdf>)
2. 2017 m. birželio 7 d. Paryžiuje pasirašytą Daugiašalę konvenciją, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (2017 June 7, Model Tax Convention on Income and on Capital), [interaktyvus] [žiūrėta 2019-12-20]. Prieiga per internetą: <<https://eseimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e66831b0ccc211e8a82fc67610e510666?positionInSearchResults=25&searchModelUUID=c942ceda-4874-478b-99eb-6917c9acc6f6>>.
3. 2016 m. spalio 25 d. Tarybos direktyva 2016/0336 (CNS), dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB).
4. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES, dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
5. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB, dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perdavimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą.
6. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB, dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Vilnius: Valstybės žinios, 2004.
8. Lietuvos Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo. Vilnius: Valstybės žinios, 2005.
9. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Vilnius: Valstybės žinios, 2001.

Specialioji literatūra

1. MEDELIENĖ, AISTĖ; SUDAVIČIUS, BRONIUS. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011.
2. HJI PANAYI, C. *European Union Corporate Tax Law*. (2013). Cambridge University Press.

Kita literatūra

1. Lietuvos Respublikos Užsienio reikalų ministerija. *EBPO* [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.urm.lt/default/lt/ekonomine-diplomatija/lietuva-tarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>>.
2. Taxation and Customs Union. *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [interaktyvus] [žiūrėta 2019-12-15]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en>.
3. The Commission of the EU. *Fair taxation for the digital economy*. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-10]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/

files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf?fbclid=IwAR2g1pmcq3hIIITokcGj-mWXXW1IOzvh7Sjssm6MSqzkfTk4W_ZVnYdDm23j0>.

4. Australian taxation office. *International tax for business*. [interaktyvus] [žiūrėta 2019-12-03]. Prieiga per internetą: <<https://www.ato.gov.au/misc/downloads/pdf/qc18210.pdf>>.
5. Ministry of finance, Japan. *Revision of consumption taxation on cross-border supplies of services*. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-03]. Prieiga per internetą: <https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_reform/fy2015/fy2015ct_00.pdf>.
6. Kennedy, J *Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come*, 2019. [interaktyvus] [žiūrėta 2019-11-25]. Prieiga per internetą: <<https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>>.
7. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, konsultacinė medžiaga *tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys*. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-28]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22/-/asset_publisher/00hS/content/su-kuriomis-uzsienio-valstybemis-taikomos-dvigubo-apmokestinimo-ismengimo-sutartys-/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.11.22%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.
8. The Commission of the EU. Press corner *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141>.
9. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, *mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apyskaita*, 2019 m. gruodžio 31 d.
10. Communiqué. G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting Baden-Baden, Germany, 2017. [interaktyvus] [žiūrėta-01-07]. Prieiga per internetą: <<http://www.g20.utoronto.ca/2017/170318-finance-en.pdf>>.
11. European council, *Conclusions of the meeting*, 2019. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <<https://www.consilium.europa.eu/media/21620/19-euco-final-conclusions-en.pdf>>.
12. Europos komisija. *Pranešimas spaudai Skaitmeninis apmokestinimas. Komisija siūlo naujų priemonių, užtikrinsiančių, kad visos bendrovės ES mokėtų sąžiningus mokesčius* [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/IP_18_2041>.
13. Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės. *Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas*. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-09]. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU_2.6.10.pdf>.
14. Europos sąjungos oficialus leidinys C 160/11. [konvencija] *dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną*, Briuselis, 2005.
15. Bielskienė, M. *Mokestinių ginčų direktyva: padaugės ginčų ar sprendimų?* [interaktyvus] [žiūrėta 2020-02-14]. Prieiga per internetą: <<http://www.teise.pro/index-ph>>.

- p/2019/02/25/m-bielskiene-mokestiniu-gincu-direktyva-padauges-gincu-ar-sprendimu/>.
16. Lietuvos laisvos rinkos institutas. *Kaip pelno mokesčio bazės harmonizavimas Europos Sąjungoje paveiks Lietuvą?* [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-28]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/26220/lrinka>>.
 17. Valeškaitė, I *Bendra pelno mokesčio bazė: pavojus Lietuvai*. [interaktyvus] [žiūrėta 2020-01-28]. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/vadyba/finansai-apskaita/2015/12/14/bendra-pelno-mokescio-baze-pavojus-lietuvai?fbclid=IwAR2RYtPd0t5CmPVE05_AL-z33UNt_-REmilg8ovCp_HaVgk3xE8GdmELQZJE>.
 18. OECD Secretary – General tax report to G20 finance ministers and central bank governors. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-01]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf?fbclid=IwAR0RxYbeYNhID9DEqPxgeKidPBIM23fAs7Zp_K8VGkf2-QRp-SUUQhCkwLn0>.
 19. Office of the United States trade representative. Executive office of the President. Press releases „ *USTR Announces Initiation of Section 301 Investigation into France’s Digital Services Tax*”. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301>>.
 20. Liz Alderman, Jim Tankersley and Ana Swanson. *The New York Times: “France and U.S. Move Toward Temporary Truce in Trade War”*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-01-07]. Prieiga per internetą: <<https://www.nytimes.com/2020/01/21/business/france-US-digital-tax.html>> .
 21. OECD: *Update on tax challenges arising from digitalisation of economy*. [interaktyvus, žiūrėta 2020-02-20]. Prieiga per internetą: <<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/06/tnf-oecd-update-on-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-economy.html>> p. 1-2.

SKAITMENINIO VERSLO APMOKESTINIMO PROBLEMAS IR IŠŠŪKIAI

SANTRAUKA

Darbe „Skaitmeninio verslo apmokestinimo įgyvendinimo problemos ir sprendimai“, aptariama skaitmenizacijos įtaka šiuolaikinei visuomenei bei pelno mokesčio reguliavimo kaita. Šis darbas yra labiau koncentruotas į Europos Sąjungos kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, pelno mokesčio reguliavimą ES lygmeniu, paliečiant nacionalinį pelno mokesčio reglamentavimą bei dvišales dvigubo apmokestinimo sutartis. Darbe yra nagrinėjama susiklosčiusios situacijos, kuomet skaitmenizuotas verslas nėra apmokestinamas pelno mokesčiu, problematika ir galimybė senas pelno mokesčio taisykles modifikuoti, atsižvelgiant į skaitmeninės rinkos poreikius.

Atsiradus skaitmenizuotam verslui, šalia tradicinio pelno mokesčio taisyklės, kuria remiantis, verslas yra apmokestinamas ten, kur turi nuolatinę buveinę, atsirado poreikis diskutuoti ir sukurti skaitmeninės buveinės apibrėžtį. Darbe yra analizuojami ES siūlymai dėl pelno mokesčio suvienodinimo bei nagrinėjamos ES direktyvos pritaikymo pasekmės bei galimi scenarijai ir iššūkiai valstybėms narėms

DIGITAL BUSINESS TAXATION ISSUES AND THREATS ABSTRACT

Summary

“Article of digital business taxation issues and threats”, analyzes the impact of the digitalization in modern society and the changes of corporate profit tax. This article has been concentrated on the regulation of the European Union but mentions the international adjustments as well. The article has been written in a discussion of national law and bilateral agreements, which apply to the traditional permanent headquarters concept. This article discusses the current situation, where digital businesses are not being taxed with corporate profit tax, and possibilities to change it according to the needs of the digital economy

In addition, when digital businesses emerged, the permanent headquarters concept, which taxed based on the permanent location, required further discussion and a new definition. Therefore, the article talks over the proposals of the European Union to equalize corporate profit taxation. The article analyzes the possible consequences and issues of the adaptation of the EU directive. In question of regulating the corporate profit tax, the authors discussed the competence of the EU.