



## SKAITMENINĖS EKONOMIKOS APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA

Karolina Venslovaitytė<sup>1</sup>

DOI: <https://doi.org/10.7220/2029-4239.28.2>

### SANTRAUKA

*Pasaulis įžengė į gilų pereinamąjį laikotarpį, kuriame matomas spartus ir neįtikėtinas naujovių vystymasis. Skaitmeninės ekonomikos augimas dramatiškai pakeitė pasaulinę verslo aplinką, sukeldamas naujų iššūkių mokesčių sistemai. Internetas išstumia laikraščius ir žurnalus, o prekybą materialiomis prekėmis keičia paslaugos, teikiamos skaitmeninėje erdvėje. Skaitmeninė ekonomika naikina laiko, erdvės ir atstumo barjerus. Serveris, kuriame apdorojama operacija, vieta, iš kurios prekės ar paslaugos yra teikiamos ir tokių prekių ar paslaugų teikimo vieta yra skirtingose jurisdikcijose, todėl keliamas klausimas – kur bus apmokestinamas sandoris? Tuo tarpu tarptautinėms mokesčių taisyklėms vis dar „įklampus“ į XX amžiaus verslo koncepcijas, skaitmeninė ekonomika atveria precedento neturinčias galimybes išvengti mokesčių, nes skaitmeninėje erdvėje veikiančioms įmonėms veiklos vystymui nereikia gamyklų, parduotuvių ar kitos nuolatinės buveinės.*

*Atitinkamai, šiame straipsnyje bus siekiama įvertinti Europos Sąjungos ir tarptautinius standartus nustatančių subjektų pastangas rasti sprendimą dėl sąžiningos skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo. Šio straipsnio pirmojoje dalyje siekiama išsiaiškinti, kas yra skaitmeninės ekonomikos sąvoka, esminius bruožus, ypač akcentuojant skaitmeninių paslaugų naudotojų atliekamą vaidmenį, kuris yra unikalus ir sudėtingesnis už klientui paprastai tenkantį vaidmenį. Šioje dalyje taip pat išskiriami skaitmeninio ir tradicinio verslo skirtumai, remiantis statistiniais duomenimis parodomas skaitmeninio verslo modelio pranašumas lyginant su tradiciniu verslo modeliu. Antrojoje straipsnio dalyje akcentuojamos priešastys, lėmusios skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo būtinumą, aptariamas skaitmeninių paslaugų mokesčiai, taikomas tam tikrose Europos Sąjungos šalyse bei išskiriamas skaitmeninės buveinės sąvokos trūkumas šalių sudarytose dvigubo apmokestinimo sutartyse. Paskutinėje straipsnio darbo dalyje gilinamasi į Europos Komisijos pateiktus pasiūlymus dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įvedimo, dėl virtualios nuolatinės buveinės sąvokos įtraukimo į mokesčių sistemą bei naudotojo kuriamos vertės apmokestinimo. Šioje dalyje taip pat analizuojamas tarptautinių organizacijų*

<sup>1</sup> Autorė yra VDU Teisės fakulteto absolventė, Lietuva.

siūlomas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo modelis. Atsižvelgus į tokio teisinio reguliavimo nebuvimą, šiame straipsnyje taip pat pateikiamos skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo rekomendacijos.

## REIKŠMINIAI ŽODŽIAI

Skaitmeninė ekonomika; apmokestinimas; skaitmeniniai verslo modeliai; pelno mokesčiai; ES mokesčių politika.

## IVADAS

Šiandien mes gyvename paskutinėje istorijoje žinomoje revoliucijoje, dar kitaip vadinamoje kaip 4-oji Pramonės revoliucija, kuri „ištrina“ ribas tarp fizinės ir skaitmeninės erdvės. 4-osios Pramonės revoliucijos pagrindinis ramstis yra skaitmenizacija, kuri pasižymi greitu, giliu ir plačiu skaitmeninių technologijų įsiskverbimu lygiu į kasdienę santvarką. Šios revoliucijos terpėje tradicinę ir visiems priimtina ekonomikos koncepciją keičia naujos arba dar kitaip vadinamos skaitmeninės ekonomikos (angl. *Digital Economy*) sąvoka. Laikoma, kad liberali skaitmeninės ekonomikos koncepcija sugriovė iki tol griežtai apibrėžtą tradicinio verslo modelį. Šiuolaikinėje visuomenėje vykstantys evoliucijos procesai yra paremti skaitmeninėmis sistemomis, kurios kuria platų galimybių spektrą. Tai skatina naujų skaitmeninių verslų, kurie dėl savo fizinių savybių nebuvimo, kas sudaro galimybę veikti žymiai didesniu mastu, mažesniais kaštais bei dėl lengvesnio susisiekiimo su vartotojais, neprilygsta tradicinio verslo modeliui.

Vis tik technologinė pažanga kelia daug iššūkių, ypač mokesčių reguliavimo srityje. Vertinant pelno mokesčio specifika pažymėtina, jog senieji ir visiems priimtini pelno mokesčiai standartai yra sukurti tradicinio modelio „plytų ir skiedinio“ verslui, o tai reiškia, kad įmonė turi veikti fiziškai šalyje, kad būtų joje apmokestinama. XX a. pradžioje parengtas mokesčių taisyklės, skirtas tradicinėms fizinėms įmonėms, taikant naujiems verslo modeliams ėmė nesutapti pelno apmokestinimo ir vertės sukūrimo vietas. Be to, skaitmenizuotų įmonių charakteristikos, tokios kaip, pavyzdžiui, vos vienu mygtuko paspaudimu pelno perkėlimas iš vienos jurisdikcijos į kitą ar tai, jog šie verslo modeliai yra vartotojų, kurie yra tarsi „įdarbinami“ sąveikauti tarpusavyje kuriant vertę šiems verslams, lemia šių verslų pranašumą, lyginant su tradiciniais verslo modeliais, o tai skatina nesąžiningos konkurencijos atsiradimą pasaulio rinkoje. Taip pat svarbu pastebėti, jog nemažai rodiklių rodo, kad kai kurių tarptautinių skaitmenizuotų įmonių mokesčių praktika laikui bėgant tapo agresyvesnė, kėlė rimtus atitikties ir sąžiningumo klausimus.

Nors pelno mokesčio tiesioginio apmokestinimo klausimai yra priskirtini nacionalinės teisės kompetencijai, tačiau atkreiptinas dėmesys, jog, pavyzdžiui, Lietuvoje šiai dienai nėra priimtų skaitmeninio verslo apmokestinimo specialių taisyklių. Tuo tarpu tiek tarptautiniu, tiek Europos Sąjungos (toliau – ES) lygiu egzistuoja susitarimas, kad „tobulo“ tarptautinio sprendimo priėmimas bus ilgas procesas be garantuotos sėkmės.<sup>2</sup> ES lygiu buvo teiktas pasiūlymas įvesti

---

<sup>2</sup> Mateusz Kaźmierczak, „EU Proposal on digital service tax in view of EU state aid law“, *Financial Law Review*, No. 25 (1) (2022), 97.

bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę (toliau – BKPMB) skaitmenizacijos kontekste, 2018 m. kovo 21 d. Europos Komisija pateikė pasiūlymą reformuoti pelno mokesčio taisykles, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur yra įmonės reikšminga skaitmeninė veiklavietė bei buvo siūloma įvesti laikiną pajamų iš skaitmeninių paslaugų mokestį. Tarptautiniai subjektai G20 ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) pristatė dviejų ramsčių sistemą. Vertinant naujausią reglamentavimą, pažymėtina, jog įgyvendinant vieną iš ramsčių, 2022 m. gruodžio 14 d. buvo priimta direktyva (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo ES. Vis tik pripažįstama, jog rasti sprendimą pasaulio lygmeniu siekiant kuo efektyviau pasinaudoti globalizacijos privalumais nustatant aukštos kokybės valdymą ir tarptautines taisykles yra sudėtinga, juolab mokesčiai yra retai visiems priimtini, tuo labiau nauji. Todėl atsižvelgiant į praktikoje itin plačiai paplitusią skaitmenizaciją verslo sferoje bei į permainų spartą šioje srityje, nelaukiant teisinio reguliavimo yra tikslinga išanalizuoti siūlomą skaitmeninio verslo apmokestinimo reglamentavimo modelį. Kadangi toks reguliavimas dar nėra taikomas, ši tema yra aktuali ne tik moksliniu, bet ir praktiniu požiūriu.

## SKAITMENINĖS EKONOMIKOS SAMPRATA

Skaitmeninės ekonomikos sąvoką pirmasis suformulavo Donas Tapscottas, kuris 1995 m. savo reikšmingame darbe rašė: „internetas ir pasaulinis tinklas įgalina naują ekonomiką, pagrįstą žmogaus intelektu“.<sup>3</sup> Pastebima, jog šiai dienai vis dar nėra glausto skaitmeninės ekonomikos apibrėžimo, kaip įprastai yra apibrėžiamos įvairios ūkinės veiklos.

Pažodžiui aptariant skaitmeninės ekonomikos terminologiją pažymėtina, kad žodis „skaitmeninis“ yra išverstas iš anglų kalbos žodžio *digital*, kuris elektronikoje bei kompiuterijoje reiškia „užkoduotas skaitmenimis“.<sup>4</sup> Terminai „skaitmenizacija“ ir „skaitmeninė transformacija“ aiškinami kaip procesai, veikiantys per skaitmenines technologijas ir darantys poveikį gamybos procesuose, finansinių rinkų funkcionavime, keičiantys ekonomikos raidos modelius ir visą visuomenę.<sup>5</sup> Į šiuos terminus konkrečiau žvelgiant iš ekonominės pusės, „skaitmenizacija“ arba „skaitmeninė transformacija“ yra apibūdinama kaip pokyčiai, vykstantys bet kurioje visuomenės dalyje taikant skaitmenines technologijas. Žvelgiant į skaitmeninę transformaciją konkrečiai iš verslo pusės taip pat pažymėtina, kad tai yra pripažįstama, kuomet reikšminguose procesuose didinant skaitmeninių technologijų taikymą yra kuriama pranašesnė verslo veikla.<sup>6</sup> Kaip teigiama

<sup>3</sup> Łukasz Dawid Dąbrowski and Magdalena Suska, *The European Union Digital Single Market: Europe's Digital Transformation* (London and New York: Routledge, 2022), 1, <https://ebookcentral-proquest-com.ezproxy.vdu.lt:2443/lib/vmulib-ebooks/reader.action?docID=6894571>.

<sup>4</sup> Rimvydas Laužikas, „Skaitmeninis ar elektroninis?“, *Knygotyra* (2008), 278.

<sup>5</sup> Dominik Matt et al., „Industrial digitalization. A systematic literature review and research agenda“, *European Management Journal* 41(2–4) (2022), 1, doi:[10.1016/j.emj.2022.01.001](https://doi.org/10.1016/j.emj.2022.01.001).

<sup>6</sup> Dave Chaffey, David Edmundson-Bird and Tanya Hemphill, *Digital Business and E-commerce Management* (UK: Pearson, 2019), 23, [https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=oYufDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT23&dq=traditional+business+vs+digital+business&ots=Oolvhu-Dfq&sig=l0tmUgHSALRHtTABtFd XsBp2s&redir\\_esc=y#v=onepage&q=traditional%20business%20vs%20digital%20business&f=false](https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=oYufDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT23&dq=traditional+business+vs+digital+business&ots=Oolvhu-Dfq&sig=l0tmUgHSALRHtTABtFd XsBp2s&redir_esc=y#v=onepage&q=traditional%20business%20vs%20digital%20business&f=false).

Lietuvos inovacijų ekosistemos apžvalgoje, skaitmeninių technologijų naudojimas versle yra viena iš inovatyvaus verslo sektoriaus plėtros prielaidų.<sup>7</sup>

## Skaitmeninio verslo rūšys ir bruožai

Išanalizavus skaitmeninės ekonomikos koncepciją svarbu apibrėžti, kokius verslo modelius šis terminas apima. Mateusz Kaźmierczak teigimu, galima identifikuoti dvejų rūšių verslo modelius: iš dalies skaitmeninius (arba hibridinius), kuriuos sudaro naudojimas internetu tik pasirinktai veiklai, ir išskirtinai skaitmeninius.<sup>8</sup>

Tuo tarpu EBPO apibrėžia pagrindinius bruožus, kurie yra paplitę tarp skaitmenizuotų įmonių ir kurie padeda suprasti, kas yra laikoma skaitmeniniu verslu:

- veikia tarptautinėje jurisdikcijoje „mastu be masės“ (angl. *scale without mass*). Skaitmenizacija leidžia verslui veikti daugelyje sektorių, pavyzdžiui, vienu metu atliekant įvairius gamybos procesus, tuo pačiu pasiekti klientus visame pasaulyje. Be to, skaitmenizacija leidžia įmonėms aktyviai vykdyti veiklą keliose jurisdikcijose jose fiziškai nebūnant;
- skaitmenizuotos įmonės yra priklausomos nuo įvairių programinių įrangų ar algoritmų, palaikančių internetines platformas;
- neegzistuoja be didelio vartotojų dalyvavimo, duomenų ir tinklo. Tokio tipo verslo modeliams ypatingai svarbus yra vartotojo ar kliento vaidmuo, kuris gali būti matomas per įvairius socialinius tinklus.<sup>9</sup>

Pažymėtina, jog tokios charakteristikos ne tik pakeitė tradicinius verslo modelius, bet ir leido atsirasti naujiems, todėl svarbu detaliai 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.“<sup>10</sup> Akcentuotina ir tai, kad skaitmenizuoti verslo modeliai yra daug sudėtingesni, pagrįsti informacinių technologijų veikimu, todėl tokiems verslams yra lengviau perkelti pelną į kitą jurisdikciją.<sup>11</sup> Tai galima padaryti vos vienu mygtuko paspaudimu. Atkreiptinas dėmesys, kad skiriasi ir naujojo verslo modelio vertės skaičiavimo sistema, nes pastarojo modelio veikloje generuojami duomenys yra laikomi kaip išteklius, kuriantis vertę verslui ir visuomenei. Skaitmeninėje ekonomikoje vertė dažnai kuriama derinant algoritmus, vartotojų duomenis, pardavimo funkcijas ir žinias. Pavyzdžiui, vartotojas prisideda prie vertės

<sup>7</sup> Ramunė Juozapaitienė, *Lietuvos inovacijų ekosistemos apžvalga* (Vilnius: Vyriausybės strateginės analizės centras, 2021), 13, <https://osp.stat.gov.lt/services-portlet/pub-edition-file?id=36260>.

<sup>8</sup> Žr. išnašą 2: *The European Union Digital Single Market: Europe's Digital Transformation*, 95.

<sup>9</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2018), 24, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

<sup>10</sup> Alanas Gulbinas ir Kamilė Jogminaitė, „Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai“, *Vilnius University Press* (2020), 101.

<sup>11</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, Strasbūras, 2016 m. spalio 25 d., 2016/0336 (CNS), 2.

kūrimo socialinių tinklų forume dalindamasis savo nuomone apie tam tikrą elektroninę svetainę.<sup>12</sup> Taip sudaroma galimybė nuolat gerinti skaitmeninio verslo kokybę, pasiūlymus ir individualizuoti turinį bei paslaugas kiekvieno kliento atžvilgiu individualiai. Victoria Fast, Daniel Schnurr ir Michael Wohlfarth teigimu, šie duomenys yra indėlis į verslo vertę, jie pagrįsti kokybės gerinimu ir paslaugų personalizavimu, rekomendacijomis ir tikslinės reklamos personalizavimu.<sup>13</sup> Todėl galima teigti, jog skaitmeninių technologijų įgalintų įmonių vartotojai yra tarsi „įdarbinami“ sąveikauti tarpusavyje kuriant vertę šiems verslams.

Atsižvelgiant į aptartą sudėtingą skaitmeninių technologijų įgalintų įmonių veikimo mechanizmą, visgi, remiantis Europos Komisijos pateiktais naujausiais statistiniais duomenimis, pastebimas ryškus skaitmeninio verslo modelio pranašumas lyginant su tradiciniu verslo modeliu:

- skaitmeniniai verslai auga sparčiau. Didžiausių skaitmenizuotų įmonių vidutinis metinis pajamų augimas yra 14 %, kai tuo tarpu tarptautinių fizinių įmonių šis rodiklis svyruoja nuo 0,2 % iki 3 %;
- skaitmenizuotos įmonės veikia beveik fiziškai nedalyvaujant teritorijoje. Tik 50 % skaitmeninių tarptautinių įmonių veikia užsienyje, kai palyginti su tradicinėmis tarptautinėmis bendrovėmis šis procentas siekia 80 %;
- skaitmeniniai verslai moka mažesnius mokesčių tarifus. Tradiciniai verslai vidutiniškai per metus sumoka apie 23,2%, o skaitmenizuoti – apie 9,5% mokesčių.<sup>14</sup>

Taigi preziumuojama, kad liberali skaitmeninės ekonomikos koncepcija sugriovė iki tol griežtai apibrėžtą tradicinio verslo modelį. Skaitmeninių technologijų įgalintoms įmonėms yra sudaroma galimybė vienu metu vykdyti veiklą keliose jurisdikcijose be fizinio buvimo jose, tačiau šios įmonės yra priklausomos nuo vartotojų, kurie prisideda prie skaitmeninio verslo vertės kūrimo. Visgi, tokios charakteristikos lemia šių skaitmeninių verslų pranašumą rinkoje, kas manytina, pasižymi didele mokestine, socialine ir ekonomine nelygybe.

## **PRIEŽASTYS, LĖMUSIOS SKAITMENINĖS EKONOMIKOS APMOKESTINIMO BŪTINUMĄ**

Skaitmeninėms paslaugoms ir elektronei prekybai vis labiau braunantis į pasaulio ekonomiką, buvo susirūpinta, kaip mokesčių sistema prisitaikys prie sparčiai besivystančios skaitmeninės ekonomikos. Kaip buvo minėta anksčiau, egzistuoja dviejų rūšių skaitmeninio verslo modeliai – iš dalies skaitmeninis arba išskirtinai skaitmeninis, tačiau pažymėtina, kad pirmasis modelis bent iš dalies tinka senosioms mokesčių taisyklėms, tuo tarpu išskirtinai skaitmeninis verslo modelis negali būti pritaikytas dabartinėms mokesčių sistemoms. Visų pirma, atlikta nemažai tyrimų ir surinkta duomenų, rodančių, kad padidėjo atskirtis tarp vietos, kurioje

<sup>12</sup> „Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market“, *European Commission*, žiūrėta 2023 m. spalio 18 d., [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141).

<sup>13</sup> Victoria Fast, Daniel Schnurr and Michael Wohlfarth, „Regulation of data-driven market power in the digital economy: Business value creation and competitive advantages from big data“, *Journal of Information Technology* (2023), 205, doi:10.1177/02683962221114394205.

<sup>14</sup> European Commission, „Fair Taxation for the Digital Economy“, 1, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/factsheet\\_digital\\_taxation\\_21032018\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf).

vykdoma faktinė įmonės veikla bei vietos, kurioje mokesčių tikslais nurodomas pelnas. Tikra verslo veikla paprastai atpažįstama pagal tokius elementus kaip pardavimas, darbo jėga, darbo užmokestis ir ilgalaikis turtas.<sup>15</sup> Tačiau skaitmeninio verslo vykdoma veikla vos vienu mygtuko paspaudimu gali būti perkeliama į kitą jurisdikciją. Visgi teigiama, kad tokiu būdu kartu yra siekiama išvengti apmokestinimo ten, kur mokesčiai yra didesni. Nustatyta, jog pelnas pagal šiai dienai galiojančias taisykles yra apmokestinamas ten, kur kuriama vertė, tačiau skaitmenizuotos įmonės pradėjo naudoti schemas, pagal kurias jos, naudodamos mokesčių taisyklių spragas ir neatitikimus, dirbtinai perkelia pelną į ekonomiškai silpnas šalis, kuriose nėra arba yra nustatyti maži mokesčių tarifai. Tai gali atsitikti net tada, kai naudojamos teisėtos pelno perkėlimo strategijos.<sup>16</sup> Pavyzdžiui, skaitmenizuotos įmonės būstinė ir jos skaitmeniniai serveriai yra įsteigiami tokiose šalyse kaip Airija ar Nyderlandų Karalystė, kuriose korporacijoms yra taikomi maži mokesčių tarifai, taip būstinę naudojant skaitmeninėms paslaugoms teikti likusiai Europos daliai.<sup>17</sup> Pavyzdžiui, „Google“ kompanija, kuri yra tik viena iš daugelio skaitmenizuotų įmonių, pasinaudojusių šiais mokesčių sistemos pranašumais, pavyzdys. Daugelį metų „Google“ kompanija iš savo būstinės Airijoje sudarė reklamos sutartis visoje Europoje tam, kad iš sutarčių gautas pelnas būtų apmokestinamas tik Airijoje, o ne šalyse, kuriose buvo paskelbti skelbimai.<sup>18</sup>

Kitas svarbus aspektas – apmokestinant skaitmenizuotą įmonę neatsižvelgiama į vartotojų indėlį kuriant pelną. Kaip minėta, skaitmeninė ekonomika yra priklausoma nuo ypatingai svarbaus vartotojo vaidmens, tačiau nors tarptautinių įmonių grupėms, veikiančioms skaitmeninėje ekonomikoje, tokiu būdu sukuriama vis daugiau vertės, tokią vartotojų teikiamą naudą yra sunku įvertinti. Europos Komisijos teigimu, siekiant įvertinti vartotojų indėlį į vertės kūrimą įmonėje bei jį apibrėžti, reikia naujų pelno priskyrimo metodų, kurie geriau aprėptų vertės kūrimą. Dabartinės pelno mokesčio taisyklės nustato, kad vertinant, kiek įmonės pelno turi būti priskiriama tam tikrai šaliai, daugiausia atsižvelgiama į fizinę buvimo vietą toje šalyje, tačiau neatspindint toje jurisdikcijoje dalyvaujančio naudotojo sukuriamos vertės.<sup>19</sup> Ši vertė naudojama tikslinei reklamai, o vėliau iš to yra gaunamas pelnas, tačiau tas pelnas nėra apmokestinamas vartotojo šalyje, o apmokestinamas toje šalyje, kurioje, pavyzdžiui, buvo sukurti reklamos algoritmai. Todėl teigtina, jog atsižvelgiant į sparčiai besikeičiančius verslo modelius, kartu siekiant įvertinti, koku mastu duomenys bei naudotojo dalyvavimas prisideda prie vertės kūrimo, būtina įvertinti ir vartotojų sukuriamos vertės indėlį.

<sup>15</sup> OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris, OECD Publishing, 2013), 20, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

<sup>16</sup> Andrea Darmanin and Kirsten Debono Huskinson, „The countdown to pillar one begins”, *ITR*, žiūrėta 2023 m. lapkričio 7 d., <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aafin5m44msd672q68/the-countdown-to-pillar-one-begins>.

<sup>17</sup> Laurel Wamsley, „France Approves Tax On Big Tech, And U.S. Threatens To Retaliate”, *American University Radio*, žiūrėta 2023 m. spalio 25 d., <https://perma.cc/H42P-44EZ>.

<sup>18</sup> Romain Dillet, „Google to pay \$549 million fine and \$510 million in back taxes in France”, *Tech Crunch*, žiūrėta 2023 m. spalio 25 d., <https://perma.cc/B24J-AVH7>.

<sup>19</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu, Briuselis, 2018 m. kovo 21 d. 2018/0072 (CNS), 2.

## Nuolatinės buveinės koecija skaitmenizacijos kontekste

Nuolatinės buveinės teisinis institutas nusako būtinus kriterijus, kuriais remiantis ūkinės-komercinės veiklos ryšys su tam tikra valstybe yra laikomas pakankamu, kad atsirastų reikalavimas mokėti mokesčius toje valstybėje.<sup>20</sup> Tačiau, kaip teisingai pastebėjo Irmantas Rotomskis, pastaraisiais dešimtmečiais atsiradus galimybei verslą perkelti į elektroninę erdvę, iškilo naujų kliūčių taikant nuolatinės buveinės sąvoką. Kaip jau išsiaiškinta, skaitmeninėje ekonomikoje dėl informacinių technologijų pažangos veikla yra vykdoma per internetą. Vadinasi, skaitmeninėje ekonomikoje tarp valstybės ir apmokestinamojo pelno yra kuriamas nuotolinis ryšys, tačiau tai prieštarauja nuolatinės buveinės sampratai, nes nesant fizinio ryšio, nėra ir teisinio valstybės, kurioje yra vykdoma nuotolinė veikla, pagrindo reikalauti apmokestinimo teisių. Svarbu akcentuoti tai, jog pelno mokesčio apmokestinimo aspektai yra išskirtinai nacionalinės teisės prerogatyva. Tai reiškia, kad šalis, kurios teritorijoje yra vykdoma veikla, ta šalis turi pilną kompetenciją apmokestinti savo teritorijoje įsteigtus (t. y. mokesčiais residentais esančius) bei nuolatinę buveinę turinčius verslo subjektus.<sup>21</sup> LR pelno mokesčio įstatyme nurodoma, kad Lietuva turi pilną kompetenciją apmokestinti savo teritorijoje įsteigtus bei nuolatinę buveinę turinčius verslo subjektus – „Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą.“<sup>22</sup> Taip pat šio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodoma, jog tam tikrų rūšių užsienio vieneto pajamos apmokestinamos taikant 10 % mokesčio tarifą, kai jų šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, o pajamos gautos ne per jų nuolatines buveines Lietuvos Respublikoje.<sup>23</sup> Šio įstatymo 4 straipsnyje yra pateikiamas baigtinis sąrašas atvejų, kada šis mokeskis taikomas ir užsienio įmonėms, tačiau į šį sąrašą nepatenka skaitmenizuotos įmonės gautos pajamos. Todėl svarbu pabrėžti, jog Lietuvos nacionalinė teisė šiai dienai nenumato skaitmeninio verslo apmokestinimo specialių taisyklių, kadangi LR pelno mokesčio įstatyme nėra kalbama apie skaitmeninės buveinės apmokestinimą.<sup>24</sup>

Atitinkamai šiame kontekste akcentuoti ir dvigubo apmokestinimo aspektai skaitmenizacijos kontekste, nes svarbiausias dvigubo apmokestinimo instituto aspektas – nuolatinė buveinė. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Prancūzijos Respublikos Vyriausybės sutartyje dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo nurodoma, kad: „[s]usitariančiosios Valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje Valstybėje, jeigu įmonė neužsiima komercine-ūkinė veikla kitoje Susitariančiojoje Valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę.“<sup>25</sup> „Šioje Sutartyje sąvoka „nuolatinė buveinė“ reiškia pastovią komercinės-ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė-ūkinė veikla arba

<sup>20</sup> Irmantas Rotomskis, „Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje“, *Jurisprudencija* (2004), 135–136.

<sup>21</sup> Žr. išnašą 9: „Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai“, 102.

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios* Nr. 110-3992 (2001), 5 str. 1 d. 1 p.

<sup>23</sup> Ten pat, 5 str. 1 d. 2 p.

<sup>24</sup> Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija, *Teisės mokslo pavasaris* (Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2020), 112.

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Prancūzijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, *Valstybės žinios* Nr. 106–2675 (1997), 7 str. 1 d.

jos dalis.<sup>26</sup> Minėtos sutarties 5 straipsnio 2–4 dalyse pateikiamuose baigtiniuose sąrašuose apibrėžiama, ką sąvoka nuolatinė buveinė apima bei tai, ko neapima, tačiau pastebima, jog pagal šią sutartį į tradicinės nuolatinės buveinės sąvoka neįeina skaitmeninę veiklą vykdančios įmonės buveinė. Analogiška situacija pastebima vertinant ir kitas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurias yra sudariusi Lietuva su kitomis 58 šalimis.

Dvigubas apmokestinimas dažnai minimas kaip pagrindinė kliūtis nevaržomai ekonominei pažangai. Akivaizdu, kad dabartinės tarp šalių sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra nepritaikytos apmokestinti skaitmeninį verslą, kadangi šių sutarčių pagrindu apmokestinami tik tradicinę nuolatinę buveinę turintys subjektai. Todėl manytina, jog nustačius skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo standartus, būtina persvarstyti ir papildyti šalių pasirašytas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

### Skaitmeninių paslaugų mokestis

Akivaizdu, jog šiai dienai taikomos taisyklės lemia galimybę skaitmeniniams verslams vykdyti veiklą generuojant dideles pajamas jų neapmokestinant. Nepaisant vykstančių derybų tarptautinėje teisėje, ES šalys, tokios kaip Austrija, Prancūzija, Italija, Ispanija, Portugalija, Lenkija ir Vengrija, dėl siekio, kad visos įmonės – tiek skaitmeninės, tiek tradicinės – sumokėtų teisingą mokesčių dalį bei atsižvelgdamos į tai, jog neapmokestinus skaitmeninio verslo pelno išskyla reali rizika valstybių narių mokesčių pajamoms, ėmėsi veiksmų nacionalinėmis priemonėmis. Priešingai nei Lietuva, minėtos šalys į savo nacionalinės teisės aktus įtraukė skaitmeninių paslaugų mokestį, kurio pagrindinis tikslas – užtikrinti technologijomis pagrįstą tarptautinių įmonių, nepaisant jų fizinio nebuvimo, apmokestinimą.

Visgi, vertinant šio skaitmeninių paslaugų mokesčio, kaip priemonės sprendžiant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo klausimus, efektyvumą, pastebima, jog tokios valstybių narių vienašališkos problemos sprendimo priemonės gali pažeisti galiojančias mokesčių sutartis, kurios numato įmonių pajamų apmokestinimą be pakankamai reikšmingo fizinio buvimo šalyje, nustatančioje mokestį.<sup>27</sup> Kartu skirtingas šio mokesčio tarifo dydis, apmokestinimo sritis bei nevienodos įmonių apmokestinamų pajamų ribos sukėlė plačias diskusijas teigiant, kad tai diskriminuoja didžiąsias skaitmenizuotas įmones ir yra nesuderinamas su tarptautinio apmokestinimo principais. Antai 2019 m. Prancūzijai įsivedus 3% skaitmeninių paslaugų mokestį skaitmeninių paslaugų tarpininkavimo ir reklamos paslaugų, pagrįstos vartotojų duomenimis, Jungtinės Amerikos Valstijos (toliau – JAV) pradėjo tyrimą dėl mokesčių sumos, kurią Prancūzija nustato JAV įmonėms. Jungtinių Valstijų prekybos biuro (angl. *the Office of the United States Trade Representative*) ataskaitos duomenimis buvo nustatyta, kad Prancūzija diskriminuoja didžiąsias JAV įmones ir pažeidžia vyraujančius tarptautinius mokesčių principus, nes apmokestinamos pajamos yra nesusijusios su fiziniu buvimu.<sup>28</sup> Tuo tarpu skaitmeninių

<sup>26</sup> Ten pat, 5 str. 1 d.

<sup>27</sup> Katherine E. Karnosh, „The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes“, *Chicago Journal of International Law* Vol. 21 (2021), 516, <https://chicagounbound.uchicago.edu/cjil/vol21/iss2/8>.

<sup>28</sup> Congressional Research Service: Informing the legislative debate since 1914, „Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes (DSTs)“, Updated March 1, 2021, 1, <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11564>.



paslaugų mokestis Prancūzijoje yra pramintas „GAFa mokesčiu“ – tai pagrindinių JAV įmonių „Google“, „Apple“, „Facebook“ ir „Amazon“ akronimas.<sup>29</sup> Tačiau priešingai nei rodo šis akronimas, Prancūzijoje šis mokestis taikomas ne tik JAV įmonėms, bet ir kitoms didžiosioms tarptautinėms skaitmenizuotoms įmonėms. Nors JAV atsakomųjų veiksmų perspektyva paskatino Prancūziją apsvarstyti dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio laikino sustabdymo taip siekiant pasiekti kompromisą dėl tarptautinio skaitmeninio apmokestinimo, tačiau atsižvelgiant į tai, jog tarptautiniu mastu susitarimai dar neįgyvendinti, skaitmeninių paslaugų mokestis šiai dienai Prancūzijoje vis dar yra taikomas.

Apibendrinant teigtina, jog tinkamos skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo sistemos nebuvimas prieštarauja nuolatinės buveinės teisiniui institutui, o taip yra sukuriamos sąlygos daugeliui tarptautinių skaitmenizuotų korporacijų veiklą vykdyti fiziškai neįsisteigiant šalyse, iš kurių yra gaunamas pelnas. Kartu taip yra skatinamas nesąžiningos konkurencijos atsiradimas rinkoje, nes skaitmenizuotos įmonės, kurios veikia tarpvalstybiniu mastu ir naudoja sudėtingas mokesčių vengimo schemas, gali pasižymėti didesniu pranašumu lyginant su kitomis mažomis ar vidutinėmis įmonėmis.

## SIŪLOMŲ SKAITMENINĖS EKONOMIKOS APMOKESTINIMO MODELIŲ VERTINIMAS

Paprastai įmonių pajamos apmokestinamos nacionaliniu lygmeniu, pažymėta, jog ES išimtinę teisę turi veikti tik netiesioginių mokesčių, pavyzdžiui, PVM apmokestinimo srityje.<sup>30</sup> Tiesioginių mokesčių, tokių kaip pelno mokesčio, apmokestinimo sprendimai yra priimami išimtinai nacionalinės teisės prerogatyva. Būtina pažymėti tai, kad ES Konsoliduotoje Europos Bendrijos steigimo sutartyje nėra aiškiai įtvirtintų nuostatų dėl teisės aktų leidybos kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje. Tačiau sistemaiškai aiškinant šios sutarties 115 straipsnį, kuriame nurodoma, jog ES leidžiama priimti direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrajai rinkai, suderinimo, galima teigti, kad ES turi teisę įsiterpti į europinį pelno mokesčio reguliavimą bei neperžengiant kompetencijos ribų įvairiomis priemonėmis spręsti ES vidaus rinkos veikimo gerinimo ir bendrų valstybių narių problemų sprendimo klausimus.<sup>31</sup>

### Bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė

Vertinant konkrečius veiksmus, kurių ES ėmėsi siekiant apmokestinti skaitmeninės ekonomikos sektorių pelno mokesčiu, pažymėtina, kad dar 2011 m. Europos Komisija pateikė siūlymą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (angl. *Common Consolidated Corporate Tax Base*) taikymo ES ribose veikiančioms įmonėms, kad šioms apskaičiuojant savo apmokestinamąsias pajamas reikėtų laikytis tik vienos ES sistemos reikalavimų, o ne taikyti

<sup>29</sup> Bird & Bird, „Digital Services Tax in France“, žiūrėta 2023 m. spalio 24 d., <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france>.

<sup>30</sup> Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis, *Valstybės žinios* Nr. 2–2 (2002), 93 str.

<sup>31</sup> Žr. išnašą 9: „Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai“, 108.

skirtingas 28 kiekvienos valstybės narės, kurioje jos vykdo veiklą, taisyklės.<sup>32</sup> Šis pasiūlymas pakartotinai buvo pateiktas ir 2016 m., tačiau sulaukus nemažai kritikos ir nerasto bendro valstybių narių konsensuso nebuvo įgyvendintas ir Europos Tarybos sprendimu buvo atmestas.<sup>33</sup> 2016 m. pateiktame konkretizuotame plane nurodoma, jog nustačius BKPMB, visos valstybės narės, kurioje įmonė veikia, turėtų teisę apmokestinti tam tikra tos bazės dalimi, apskaičiuota pagal specialią trimis vienodos svarbos veiksniais (darbu, turtu ir pardavimu) pagrįstą formulę.<sup>34</sup> Pavyzdžiui, įmonė A, veikianti Vengrijoje, įmonė B, veikianti Prancūzijoje ir įmonė C, veikianti Italijoje, sudaro įmonių grupę. Įmonės A pelnas per mokestinį laikotarpį 5 mln. eurų, B – 3 mln. eurų, o įmonės C nuostoliai – 2 mln. eurų. Šių įmonių grupės BKPMB bus apskaičiuojama bendrai, t. y. sudedant tiek pelną, tiek nuostolius ( $A + B - C = 6$  mln. eurų). Būtent 6 mln. eurų bus grynasis pelnas, kuris būtų proporcingai padalintas visoms valstybės narėms.<sup>35</sup>

Nors šiuo metu ES yra tęsiamos diskusijos dėl BKPMB įvedimo, vertinant, ar tai būtų tinkamas įrankis kuriant naująją sąžiningą mokesčių sistemą, visų pirma pažymėtina, jog pasiūlyme nurodoma, jog turto veiksnį turėtų sudaryti visas ilgalaikis turtas, bet ne nematerialusis ir finansinis turtas dėl jų mobilumo ir rizikos, kad šios direktyvos taisyklės galėtų būti apeitos.<sup>36</sup> Sprendžiama, jog toks reguliavimas neapimtų skaitmenizuotų įmonių savybių. Antra, kaip teigia Alanas Gulbinas ir Kamilė Jogminaitė, BKPMB yra nepakankama priemonė dėl siauros taikymo srities, kadangi BKPMB būtų privaloma tik dideliems multinacionaliniams verslams.<sup>37</sup> Pasiūlyme nurodoma, jog BKPMB taisyklės turėtų būti privalomos tik didelėms įmonių grupėms, todėl atitinkamai manytina, jog mažos ir vidutinės įmonės patektų į nepalankią konkurencinę padėtį. Tai reiškia, kad mažesnės kompanijos nepakliūtų į reguliavimo sritį, o tai gali iššaukti nesąžiningumo apraiškas, įgalinančias dideles kompanijas toliau plėstis ir užimti lyderių pozicijas rinkoje, neįsileidžiant mažesniųjų rinkos žaidėjų.<sup>38</sup> Trečia, 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.<sup>39</sup> Ketvirta, BKPMB idėja būtų įgyvendinama tik Europos lygmeniu, tačiau tarptautinės skaitmenizuotos įmonės paprastai veikia ir už ES ribų. Kita vertus, anot Tobias Hentze, Europos Komisijos pasiūlymas dėl BKPMB yra daug žadantis, nes jis galėtų

<sup>32</sup> Europos Komisija, „Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė (BKPMB). Klausimai ir atsakymai“, žiūrėta 2023 m. spalio 19 d., [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO\\_11\\_171](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO_11_171).

<sup>33</sup> Andreas Schwab and Martin Hlaváček, „Skaitmeninio sektoriaus apmokestinimas: EBPO derybos, skaitmeninių įmonių rezidavimo vieta mokesčių tikslais ir galimas Europos skaitmeninės veiklos mokesčiai (2021/2010(INI))“, žiūrėta 2023 m. spalio 23 d., [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103\\_LT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_LT.html).

<sup>34</sup> Žr. išnašą 31: „Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė (BKPMB). Klausimai ir atsakymai“, žiūrėta 2023 m. spalio 24 d.

<sup>35</sup> „Kaip pelno mokesčio bazės harmonizavimas Europos Sąjungoje paveiks Lietuvą?“, Lietuvos laisvosios rinkos institutas, žiūrėta 2023 m. spalio 26 d., <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/26220/lrinka>.

<sup>36</sup> Europos Sąjungos oficialusis leidinys, 2018 m. kovo 15 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)).

<sup>37</sup> Žr. išnašą 9: „Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai“, 111.

<sup>38</sup> Ten pat.

<sup>39</sup> Ten pat.

sumažinti biurokratinę našą tarptautinėms įmonėms bei mokesčių institucijoms, nes dėl skaitmeninės ekonomikos sudėtingumo mokesčių mokėtojams ir mokesčių institucijoms yra sunku susitarti dėl tinkamo apmokestinimo.<sup>40</sup> Visgi, nepaisant administracinių privalumų, manytina, jog BKPMB mechanizmo įvedimas į skaitmeninės ekonomikos mokesčių sistemą dėl nevienodų sąlygų užtikrinimo tarp didelių įmonių ir mažųjų bei vidutinių įmonių, dėl siauros taikymo srities, kuri neapima skaitmeninio verslo charakteristikų, tokių kaip priklausomumas nuo vartotojų, veikimas ir už ES ribų bei dėl skaitmeninės buveinės apibrėžimo nebuvimo, struktūriškai neišspręstų svarbių skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo uždavinių.

### **Taisyklių, susijusių su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu, įvedimas**

Europos Komisija 2018 m. kovo 21 d. paskelbė du teisės aktų pasiūlymus: ilgalaikį – reformuoti pelno mokesčio taisykles, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur yra įmonės reikšminga skaitmeninė veiklavietė ir trumpalaikį – nustatyti laikiną pajamų iš skaitmeninių paslaugų mokesį. Vertinant pirmąjį – bendrosios ES pelno mokesčio taisyklių, taikomų skaitmeninei veiklai, reformos – ilgalaikį pasiūlymą, Europos Komisija nurodo, kad šis pasiūlymas leistų valstybėms narėms apmokestinti jų teritorijoje gautą pelną, net jei įmonė ten fiziškai nedalyvauja. Pasiūlyme rekomenduojama išplėsti kiekvienoje valstybėje narėje pelno mokesčio tikslais taikomą nuolatinės buveinės sąvoką, į ją įtraukiant reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apibrėžimą. Šiuo pasiūlymu siekiama nustatyti kiekybines ribas, susijusias su apmokestinamos įmonės pajamomis, vartotojų skaičiumi ir sudarytų verslo sutarčių kiekiu.

Nors šiame pasiūlyme pelno mokesčio tikslais vartotojų vieta, o ne, pavyzdžiui, mokėjimo kilmė, yra raktas nustatant apmokestinimo vietą, tačiau matuojant vartotojų skaičių per tam tikrą fiskalinį laikotarpį lieka neaišku, kiek laiko vartotojai turėtų būti buveinės jurisdikcijoje.<sup>41</sup> Taip pat akivaizdu, jog pasiūlyme taip pat neatsižvelgiama į vartotojo gyvenamąją vietą. Pavyzdžiui, jei vartotojas turi keliauti dėl asmeninių ar profesinių priežasčių į tam tikrą šalį, tai tas pats vartotojas pagal siūlomus kriterijus gali būti skaičiuojamas daugiau nei vieną kartą. Be to, tas pats vartotojas gali pasiekti tą pačią svetainę prisijungęs per skirtingas platformas, o tai, manytina, dar labiau apsunkintų reikšmingos skaitmeninės veiklavietės nustatytų kriterijų taikymą. Todėl galima suprasti, jog nustatyti kriterijai yra susiję su didelės vartotojų bazės buvimu jurisdikcijoje, tačiau manytina, kad taip nėra atsižvelgiama į rinkos skirtumus tarp įvairių ES valstybių narių geografijos, ekonomikos dydžio ar gyventojų skaičiaus.

Kitas svarbus aspektas – pasiūlymo dėl direktyvos preambulėje Europos Komisija nurodo, jog kriterijai turėtų būti taikomi įvairių tipų verslo modeliams.<sup>42</sup> Tačiau Marina Barata teigimu, skaitmeniniai verslo modeliai yra labai nevienalyčiai – vieni gali turėti labai didelę vartotojų bazę,

<sup>40</sup> Tobias Hentze, „The challenge of moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU“, *Institut der deutschen Wirtschaft* (2019), 4.

<sup>41</sup> Marina Barata, „A consensus solution for the taxation of the digital economy“, *UNIO - EU Law Journal* (2021), 131, <https://revistas.uminho.pt/index.php/unio/article/view/3576/3631>.

<sup>42</sup> Europos Komisijos pasiūlymas dėl direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu, Briuselis, 2018 m. kovo 21 d., COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS), [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0011.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF).

o kiti mažesnę, bet vis tiek gali turėti reikšmingą vartotojų indėlį.<sup>43</sup> Taigi nustatyta vartotojų skaičiaus riba kelia abejonių, ar tai tikrai yra susiję su vartotojų kuriama verte, nes ne visi vartotojai vienodai prisideda prie skaitmeninio verslo, o įvairūs skaitmeniniai modeliai leidžia skirtingai į savo veiklą įsitraukti vartotoją.

Taip pat pastebima, jog pasiūlymo dėl direktyvos preambulėje taip pat priduriama, jog labai svarbu, kad kiekviena nustatytų reikšmingos skaitmeninės veiklavietės kriterijų riba būtų pakankamai aukšta, siekiant saugiai atmesti smulkius atvejus, kai skaitmeninei veiklavietei priskirtinas pelnas netgi nepadengtų nuolatinės buveinės mokesčių prievolių išlaidų, t. y. užtikrinti priemonės proporcingumą, taikant šias tris alternatyvias ribas.<sup>44</sup> Yra pagrindo manyti, kad tokiu būdu būtų apmokestinamos tik didžiosios skaitmenizuotos įmonės, esančios išsivysčiusiose šalyse, tuo tarpu mažas ir vidutines įmones, įsikūrusias besivystančiose šalyse, paliekant nuošalėje. Todėl keliamas klausimas, kaip su tokiu reguliavimu tvarkytusi pradedantieji verslai, dar kitaip vadinami startuoliais, kurie nepasiektų šia iniciatyva brėžiamų rėmų.

### **Bendro skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, įvedimas**

Antrasis Europos Komisijos trumpalaikis pasiūlymas yra siauresnės taikymo srities, susijęs su apmokestinimo objektu. Tai būtų laikinas sprendimas įvesti skaitmeninių paslaugų mokesį, taikomą pajamoms, gaunamoms teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas. Kartu yra teigiama, jog šis pasiūlymas yra atsakas į Austrijos, Prancūzijos, Italijos, Ispanijos, Portugalijos ir Lenkijos įvestą minėtą laikinąjį skaitmeninių paslaugų mokesį, siekiant sustabdyti valstybių narių vienašalių skirtingų priemonių naudojimą taip siekiant suskaidyti bendrąją rinką.

Pasiūlymo preambulėje nurodoma, jog siekiant išvengti bendrosios rinkos iškraipymų, Sąjungoje turėtų galioti vienodas skaitmeninių paslaugų mokesčio tarifas, kuris turėtų būti 3%.<sup>45</sup> Akivaizdi šių slenksčių kritika, anot Łukasz Dawid Dąbrowski ir Magdalena Suska, yra tai, kad įmonei apmokestinti taikant 3% bendrųjų pajamų mokesčio tarifą gali būti reikšminga net ir 750 milijonų eurų pajamų skalėje.<sup>46</sup> Šiam požiūriui pritaria ir Marina Barata teigdama, jog tokių įmonių pelno marža gali būti labai maža.<sup>47</sup> Manytina, jog tai gali atgrasyti skaitmenines įmones nuo tolimesnio vystymosi, tačiau atsižvelgus į jau minėtą faktą, jog tradiciniai verslo modeliai moka didesnius mokesčius nei skaitmenizuoti, teigtina, jog pritaikius direktyvą, apmokestinimas būtų vykdomas lygesnėmis sąlygomis. Analogiškai svarstyti ir tai, kad jei skaitmeninių įmonių mokesstinė našta padidėtų, tai valstybė surinktų daugiau mokesčių.

Šiame kontekste paminėtina ir tai, kad subjektyvi pasiūlymo dėl direktyvos taikymo sritis apribota metinėmis pasaulinėmis ir ES teritorijoje gaunamomis skaitmenizuotos įmonės pajamų ribomis, tačiau akademinėje literatūroje išsakyta nemažai susirūpinimo dėl diskriminacinės šio mokesčio rizikos. Visų pirma, nors pasiūlyme įmonių dydis grindžiamas palyginti aukštais

<sup>43</sup> Žr. išnašą 40: „A consensus solution for the taxation of the digital economy“, 130.

<sup>44</sup> Žr. išnašą 41: Europos Komisijos pasiūlymas dėl direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu.

<sup>45</sup> Ten pat.

<sup>46</sup> Žr. išnašą 2: *The European Union Digital Single Market: Europe's Digital Transformation*, 115.

<sup>47</sup> Žr. išnašą 40: „A consensus solution for the taxation of the digital economy“, 134.

visame pasaulyje ir konkrečioje šalyje uždirbtų pajamų slenksčiais, tačiau formaliai šios ribos neskiria vidaus ir užsienio verslo. Iš tikrųjų, beveik išimtinai Amerikos bendrovės būtų apmokestinamos skaitmeninių paslaugų mokesčiu arba kaip buvo minėta anksčiau – „GAFA mokesčiu“, nes šį akronimą sudarančios įmonės yra vienos didžiausių tarptautinių korporacijų. Analogiškai laikytina, kad įmonės, turinčios mažas pajamas (dažniausiai yra mažesnės Europos įmonės), kurios nesiektų nustatytų slenksčių, būtų faktiškai pašalintos iš mokesčio. Dėl šios priežasties skaitmeninių paslaugų mokestis būtų priemonė, *de facto* pažeidžianti nacionalinio režimo taisyklę pagal Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis sutarties XVII straipsnį, kuris reikalauja, kad valstybės narės užtikrintų, jog valstybinės prekybos įmonės veiktų taip, kad atitiktų bendrąjį nediskriminavimo principą – kiekviena šalis narė savo įsipareigojimų sąrašė nurodytuose sektoriuose ir pagal jame nustatytas sąlygas bet kokios kitos šalies narės paslaugoms ir paslaugų teikėjams taiko ne mažiau palankų režimą negu savo tapačioms ar panašioms paslaugoms ir paslaugų teikėjams.<sup>48</sup>

Žvelgiant į šį pasiūlymą iš techninės pusės pažymėtina, kad nors palyginti paprasta įvertinti pajamų ribą žiūrint į įmonės finansines ataskaitas, tačiau analizuojant objektyvią šio pasiūlymo taikymo sritį, t. y. kokios skaitmeninės paslaugos yra apmokestinamos, „skaitmeninį pėdsaką“ įvertinti nėra paprasta. Kalbant apie skaitmenines paslaugas, manytina, kad pasauliniu mastu veikiančiai įmonei sunku įvertinti, kokios pajamos yra apmokestinamos ES viduje. Šio pasiūlymo kritikai taip pat išreiškia poziciją, kad skaitmeninio mokesčio pasiūlyme nėra visapusiškai atsižvelgta į tai, kokias išlaidas šis naujasis mokestis sudarys įmonėms ir vartotojams. Łukasz Dawid Dąbrowski ir Magdalena Suska nuomone, šis mokestis greičiausiai bus perduotas vartotojams teigiant, jog vartotojams bus perkelta apie 50% ar mažiau šio mokesčio sąnaudų.<sup>49</sup> Vėlgį, šios nuomonės autoriai nepateikia jokių kiekybinių tai įrodančių duomenų. Be to, literatūroje išsakyta keletas nuogaštavimų dėl dvigubo apmokestinimo rizikos skaitmeninio paslaugų mokesčio taikymo srityje. Visų pirma, kaip numato Łukasz Dawid Dąbrowski ir Magdalena Suska, gresia šio mokesčio sutapimas su pelno mokesčiu, nes skaitmeninių paslaugų mokestis, nesvarbu, ar jis skaičiuojamas nuo pajamų ar pelno, būtų netiesioginis vartojimo mokestis.<sup>50</sup> Taigi, tiekėjai būtų apmokestinami vartojimo mokesčiu už savo skaitmenines paslaugas ir taip pat turėtų mokėti pelno mokestį nuo pelno, gauto iš tų pačių paslaugų. Panašią kritišką nuomonę dėl šio Komisijos pasiūlymo išreiškė ir kiti mokslininkai teigdami, kad skaitmeninių paslaugų mokestis yra didelė dvigubo apmokestinimo ir teisinio netikrumo rizika.<sup>51</sup>

Vertinant visa tai teigtina, jog šie pasiūlymai yra sveikintina priemonė judant sąžiningos ekonomikos apmokestinimo link, nes ES lygiu pirmą kartą yra skatinama plačiai įtraukti skaitmeninės buveinės sąvoką į valstybių narių mokesčių sistemas, taip apibrėžiant skaitmeninio verslo apmokestinimo kriterijus, kuriais remiantis būtų galima nustatyti verslo „skaitmeninį pėdsaką“ jurisdikcijoje. Vis tik manytina, jog kartu toks kiekybinių rodiklių nustatymas pasiūlymuose gali būti laikomas savavališku besivystančių šalių, startuolių ir visų skaitmeninės rinkos dalyvių atžvilgiu bei sukelti vartotojų patikimumo problematiką.

<sup>48</sup> The General Agreement on Trade in Services (GATS), Article 7.

<sup>49</sup> Žr. išnašą 2: *The European Union Digital Single Market: Europe's Digital Transformation*, 116.

<sup>50</sup> Ten pat.

<sup>51</sup> Ten pat.

## EBPO ir G20 siūlomos skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo pelno mokesčiu inovacijos

Aptarti Europos Komisijos pasiūlymai dėl direktyvų vis dar yra tik konsultacinio pobūdžio, todėl akivaizdu, jog sunku sukurti aiškias ir glaustas mokesčines taisykles, kurios tuo pačiu apimtų visas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo charakteristikas.

2013 m. tarptautinės organizacijos G20 ir EBPO pristatė „Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo“ projektą (angl. *Base erosion and profit shifting*, toliau – BEPS), kuris šiai dienai laikomas reikšmingiausia šio dešimtmečio tarptautine mokesčių reforma. Vertinant konkrečiau minėtą penkiolikos veiksmų BEPS planą, pažymėtina, jog siekiant pažaboti tarptautinį mokesčių vengimą, tarptautinės organizacijos EBPO ir G20 veiksmų pradėjo imtis visas skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo problemas padalindamos į du „ramsčius“ (angl. *pillars*): pirmasis ramstis yra orientuotas į ryšį ir pelno paskirstymą, o antrasis yra sutelktas į minimalų efektyvų daugianacionalinių įmonių pelno apmokestinimą bei likusių BEPS problemų išsprendimą.

### Pirmas ramstis

Pirmuoju ramsčiu nustatant ramsčius, susijusius su apmokestinamosios įmonės apyvarta, pelningumo lygiu ir gaunamų pajamų suma, siekiama užtikrinti teisingesnį pelno paskirstymą ir apmokestinimo teises tarp šalių. Šios inovacijos apimtis apsiriboja didžiausiomis ir pelningiausiomis tarptautinėmis įmonėmis, o pelno perskirstymas tarp atitinkamų jurisdikcijų vyks neatsižvelgiant į tai, ar skaitmeninės įmonės iš tikrųjų vykdo veiklą fiziškai. Kita svarbi šio pasiūlymo sąlyga – 2021 m. lapkričio 4 d. EBPO paskelbė pareiškimą, kuriame nurodoma, jog prisijungdamos prie pirmojo ramsčio šalys turi panaikinti visus skaitmeninių paslaugų mokesčius ir išsipareigoti ateityje neįvesti panašių priemonių. Pareiškimе nurodoma, kad šis reikalavimas turi būti įvykdytas nuo 2021 m. spalio 8 d. iki 2023 m. gruodžio 31 d.<sup>52</sup> EBPO pripažįsta, kad jurisdikcijos gali laisvai nustatyti savo mokesčių sistemas, įskaitant tai, ar jie turi pelno mokesčių ir savo mokesčių tarifų lygį, bet taip pat privalo apsvarstyti kitų jurisdikcijų teisę taikyti tarptautiniu mastu sutartą apmokestinimo sistemą.<sup>53</sup> Visgi, keturios šalys, o būtent Šri Lanka, Pakistanas, Nigerija ir Kenija, nesutiko su pareiškimu.<sup>54</sup> Atsižvelgiant į tai, kad pirmasis ramstis veiktų tik tuo atveju, jei visos dalyvaujančios šalys kartu, santykinai vieningai priimtų naujas priemones, EBPO pratęsė skaitmeninių paslaugų mokesčių draudimą iki 2025 m., suteikdama šalims daugiau laiko užbaigti pirmojo ramsčio detales.<sup>55</sup> Pažymėtina, jog ryšium su tuo, dėl stabilesnės ir teisingesnės tarptautinės mokesčių struktūros, EBPO susitarė su ES ir 2021 m.

<sup>52</sup> Marcin Szczepański, „Taxing the digital economy. New developments and the way forward European Parliament“, *European Parliamentary Research Service* (2021), 6.

<sup>53</sup> Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim and Farhad Taghizadeh-Hesary, *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific* (United Kingdom: Routledge, 2023), 39.

<sup>54</sup> Žr. išnašą 15: „The countdown to pillar one begins“, žiūrėta 2023 m. lapkričio 20 d.

<sup>55</sup> Josh White, „OECD extends pillar one timeline in outcome statement“, *ITR*, žiūrėta 2023 m. lapkričio 20 d.,

<https://www.internationaltaxreview.com/article/2bwz1kze551afq20z3bi8/oced-extends-pillar-one-timeline-in-outcome-statement>.

Europos Komisija paskelbė, kad jos darbas su minėtu pasiūlymu dėl skaitmeninio mokesčio bus sustabdytas, kad būtų paremtas ir užbaigtas susitarimas dėl tarptautinės mokesčių reformos.<sup>56</sup>

Apskritai EBPO numato, kad pirmasis ramstis iš viso apims apie 100 dažniausiai skaitmeninių technologijų pagrindu išsivysčiusių įmonių, tokių kaip „Google“, „Facebook“ ir „Amazon“<sup>57</sup>, tačiau Alex Cobham teigimu, pirmasis ramstis nesuvaldys nei pelno perkėlimo, nei suteiks didesnes mokesčines pajamas daugiau nei kelioms EBPO šalių narėms, o kartu bus vis tiek išstumtos šalys narės, gaunančios žemesnes pajamas.<sup>58</sup> Apskaičiuota, kad remiantis pirmojo ramsčio pasiūlymu, 52 besivystančios šalys gautų tik apie 0,025 % papildomų metinių mokesčių pajamų.<sup>59</sup>

Pažymėtina ir tai, jog pirmojo ramsčio idėja ypatingai kritikuojama dėl jos sudėtingumo. Kaip nurodo Łukasz Dawid Dąbrowski ir Magdalena Suska, vertinant pirmąjį ramstį, manytina, jog šios idėjos sudėtingumas greičiausiai sumažins jo teigiamą poveikį.<sup>60</sup> Šiam požiūriui pritaria ir Adnan Sose, Nicolás Tascon ir Anders Viemose teigdami, kad nors šiuo pasiūlymu yra skatinamas didelės pajamas gaunančių skaitmenizuotų verslo įmonių apmokestinimas, tačiau kartu tai yra sudėtingas ir ribotos apimties mechanizmas.<sup>61</sup> Iš tiesų, kaip pastebima, ši inovacija siūlo naudojant sudėtingą formulę sukurti apmokestinimo sistemą, kad šalys galėtų gauti dalį pelno, kurį tarptautinės įmonės uždirba tų šalių rinkose. Vis tik įžvelgiami ir pirmuoju ramsčiu kuriamos mokesčių reformos privalumai. Manytina, kad tai gali padidinti prekybos efektyvumą, nes tokiu būdu bus pašalinta galimybė didžiosioms skaitmeninėms įmonėms veikti mažų mokesčių jurisdikcijose siekiant išvengti mokesčių. Tiesioginė nauda įžvelgiama ir eliminuojant vienašališkai šalių mokesčių sistemose įvestą skaitmeninių paslaugų mokestį. Manytina, kad šis pasiūlymas sumažins pasaulinės prekybos įtampą, atsiradusią dėl JAV minėto pasipriešinimo šio mokesčio įvedimui.

## Antras ramstis

Kitas EBPO ir G20 veiklos rezultatas – antrasis ramstis, pagal kurį pasauliniu minimaliu mokesčiu būtų nustatoma pelno mokesčio žemiausia riba, kuri užtikrintų, kad tarptautinė įmonė būtų apmokestinama kiekvienoje jurisdikcijoje jai taikant 15 % efektyvų minimalų mokesčio tarifą, nepaisant to, kur įmonė veikia, taip siekiant užtikrinti vienodas sąlygas. Šis ramstis būtų taikomas visoms tarptautinių įmonių grupėms, kurių pajamos viršija 750 mln. eurų.<sup>62</sup> Paprasčiau tariant, net jei ir skaitmenizuota įmonė bandytų perkelti savo pelną į „mokesčių rojų“, šis pelnas

<sup>56</sup>Karoline Kowald, „Legislative train 10.2023“, *Members' Research Service* (2023), 1, <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/carriage/digital-levy/report?sid=7401>.

<sup>57</sup>OECD, „Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Frequently asked questions“, *OECD Publishing* (2022), 1.

<sup>58</sup>Tax Justice Network, „OECD tax deal fails to deliver“, žiūrėta 2023 m. lapkričio 23 d., [OECD tax deal fails to deliver - Tax Justice Network](#).

<sup>59</sup>Annie Thériault, „OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam“, *Oxfam International*, žiūrėta 2023 m. lapkričio 23 d., [OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam | Oxfam International](#).

<sup>60</sup>Žr. išnašą 2: *The European Union Digital Single Market: Europe's Digital Transformation*, 122.

<sup>61</sup>Adnan Sose, Nicolás Tascon and Anders Viemose, *Taxation of the Digital Economy* (Switzerland: Geneva graduate institute, 2023), 4.

<sup>62</sup>Michael Devereux and Martin Simmler, „Who will pay Amount A?“, *EconPol POLICY BRIEF* (2021), 2.

vis tiek būtų apmokestinamas bent minimaliu 15 % tarifu. Akcentuotina, kad siekiant panaikinti atotrūkį tarp skaitmeninių pajamų ir tradicinių pajamų apmokestinimo, 2022 m. gruodžio 14 d. ES Taryba priėmė direktyvą 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. Ir nors direktyvos 56 straipsnis numato, kad valstybės narės turi užtikrinti, jog įsigaliojusių įstatymai ir kiti teisės aktai, būtina, kad šios direktyvos būtų laikomasi ne vėliau kaip nuo 2023 m. gruodžio 31 d.<sup>63</sup> Analizuojant šios direktyvos įgyvendinimą Lietuvoje pažymėtina, jog 2023 m. spalio 27 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerija paskelbė įstatymo dėl LR minimalaus vienetų grupių apmokestinimo užtikrinimo projektą. Pastebima, jog šiame įstatymo projekte perkeliama antrojo ramsčio idėja ir nustatyti slenksčiai, o minėtas naujas 15 % mokestis projekte įvardinamas kaip papildinis mokestis.<sup>64</sup> Atkreiptinas dėmesys, jog projekte yra išplečiama nuolatinės buveinės sąvoka, kuri čia aiškinama kaip verslo vieta, įskaitant tariamą verslo vietą, esanti jurisdikciją turinčioje teritorijoje, kurioje ta vieta laikoma nuolatine buveine pagal sudarytą ir taikomą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.<sup>65</sup>

Vis dėlto, mokslininkų tarpe yra kritikuojama antrojo ramsčio idėja teigiant, kad nustatytas mokesčių tarifas atsižvelgiant į tai, jog besivystančios šalys yra priklausomos nuo pelno mokesčio, yra gerokai per mažas. Skaičiuojama, jog bent 25 % pasaulinis minimalus pelno mokesčio tarifas 38 skurdžiausioms pasaulio šalims padidintų net 17 milijardų dolerių daugiau nei 15 % tarifas.<sup>66</sup> Annie Thériault teigimu, tai pasityčiojimas iš sąžiningumo, kuris atima pandemijos nusiaubtoms besivystančioms šalims labai reikalingas pajamas. Pasaulis patiria didžiausią skurdo padidėjimą per dešimtmečius ir didžiulį nelygybės sprogimą, tačiau šis susitarimas nepadės to sustabdyti.<sup>67</sup> Pateikiami skaičiavimai, kad apie 70 tarptautinių įmonių mokės daugiau mokesčių visame pasaulyje, tačiau šalys, kurioms labiausiai reikia mokesčių pajamų, pagal šias naujas pelno mokesčio taisykles beveik nieko negaus. Skaičiuojama, jog pavyzdžiui, Nigerija, kuri atsisakė pasirašyti šį EBPO susitarimą, kasmet gautų tik 0,02 % papildomų BVP pajamų, kas sudarytų tik 48 centus vienam piliečiui.<sup>68</sup> Išreiškiama ir kita nuomonė, kad antrojo ramsčio susitarimas yra gėdinga ir pavojinga kapituliacija tokių tautų kaip Airija, Estija ar Vengrija mažų mokesčių modeliui. Pavyzdžiui, Airijoje šiuo metu galioja tarptautinėms skaitmeninėms įmonėms itin patrauklus 12,5 % pelno mokesčio tarifas, tačiau manytina, jog šį tarifą padidinus iki siūlomo minimalaus pelno mokesčio 15 % tarifo, tokios šalys kaip Airija ar kitos šalys, kuriose taikomos konkrečios mokesčių lengvatos, taps nebe patrauklios tarptautinėms įmonėms, o taip kartu bus prarandami skaitmeniniai mokesčių srautai.

Apibendrinant darytina išvada, kad net jei ir yra visuotinis įsitikinimas, jog pelnas turėtų būti apmokestinamas ten, kur vykdoma pelną gaunanti ekonominė veikla ir kur kuriama vertė, vis dar trūksta bendro supratimo, kur ir kaip sukuriama vertė ir kaip ją išmatuoti. Nors mažinant esamos mokesstinės sistemos netikrumą, EBPO ir G20 paskelbtomis inovacijomis siekiama

<sup>63</sup> Tarybos direktyva (ES) 2022/2523, 2022 m. gruodžio 14 d. dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje, 56 str.

<sup>64</sup> LR minimalaus vienetų grupių apmokestinimo užtikrinimo įstatymo projektas, 2023 m. spalio 27 d., 3 str. 1 d.

<sup>65</sup> Ten pat, 3 str. 22 d.

<sup>66</sup> Žr. išnašą 58: „OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam“, žiūrėta 2023 m. lapkričio 23 d.

<sup>67</sup> Ten pat.

<sup>68</sup> Annie Thériault, „OECD tax deal on track to become rich country stitch-up: Oxfam“, *Oxfam International*, žiūrėta 2023 m. lapkričio 17 d., <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-track-become-rich-country-stitch-oxfam>.



užtikrinti, kad visos didelės tarptautiniu mastu veikiančios įmonės mokėtų bent minimalius mokesčius, tačiau pasiūlymuose nėra pakankamai atsižvelgiama į vienodų sąlygų užtikrinimą visoms jurisdikcijoms – didelėms ar mažoms, išsivysčiusioms ar besivystančioms. Visgi, sveikintina tai, jog nors ES lygiu siūlomos Europos Komisijos inovacijos nesulaukė pripažinimo, tačiau perimant tarptautinių organizacijų EBPO ir G20 idėjas, radus bendrą kompromisą, buvo įgyvendintos antrojo ramsčio idėjos.

## IŠVADOS

1. Pažangių šiuolaikinių informacinių technologijų įgalintos įmonės vienu metu vykdydamos savo veiklą keliuose jurisdikcijose veikia be fizinio buvimo jose ir yra priklausomos nuo vartotojų, kurie prisideda prie skaitmeninio verslo vertės kūrimo. Šios charakteristikos sudaro galimybę veiklą vykdyti žymiai didesniu mastu ir didesniais atstumais be fizinio dalyvavimo, kas lemia tai, jog skaitmenizuotos įmonės auga daug greičiau nei ekonomika apskritai bei tai, kad tokios įmonės paprastai moka mažiau mokesčių nei kitos tradicinės, fiziškai įsisteigusios įmonės.
2. Esama mokesstinė sistema yra grindžiama nuolatinės buveinės teisine koncepcija – įmonė turi veikti fiziškai šalyje, kad būtų joje apmokestinama, tačiau toks reguliavimas neapima skaitmeninių verslo modelių, nes ekonomikai vis labiau skaitmenėjant, daugelis tarptautinių įmonių, kurių būstinė yra vienoje šalyje, gauna pelną teikiant paslaugas vartotojams, esantiems kitose šalyse. Taip yra prieštaraujama nuolatinės buveinės koncepcijai, neužtikrinamas dvigubo apmokestinimo išvengimo instituto veikimas bei sudaromos sąlygos vykdyti agresyvią mokesčių politiką, kas sukuria nesažiningą ir nekonkurencingą ekonomikos aplinką.
3. Pelno mokesčio harmonizavimo procesas ES yra chaotiškas. Europos Komisijos pasiūlymas dėl BKPMB įvedimo neapima skaitmeninio verslo charakteristikų, o 2018 m. kovo 21 d. Europos Komisijos pateikti pasiūlymai ypatingai kritikuojami dėl siūlomų neaiškių vartotojų kuriamo indėlio apskaičiavimo formulių bei dėl pernelyg aukštų kiekybinių rodiklių. Teigtina, jog tai gali sukelti kvalifikavimo klausimų atribojant, koks skaitmeninis verslas patenka į reguliavimo apimtį, o koks ne, o nustatyti kiekybiniai kriterijai gali būti laikomi savavališkais.
4. Vertinant tarptautinių subjektų EBPO ir G20 siūlomas iniciatyvas pažymėtina, kad pasiūlymai dėl rizikos prarasti skaitmeninius mokesčių srautus yra kritikuojami šalių, kuriose galioja skaitmeninių paslaugų mokesčiai bei šalių, kuriose taikomi mažesni pelno mokesčio tarifai, taip siekiant gauti didesnę mokesčių pajamų dalį.

## REKOMENDACIJOS

1. Tikslinga į LR Pelno mokesčio įstatymo bei į tarp Lietuvos ir kitų šalių sudarytas dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas įtraukti „skaitmenizuotos įmonės“ ar „skaitmeninės veiklavitės“ apibrėžimą;
2. Praplečiant siaurą taikymo sritį, svarstyтина galimybė BKPMB pasiūlymą pritaikyti skaitmeninės ekonomikos apmokestinimui;

3. Svarstyta galimybė pirmajame Europos Komisijos pasiūlyme dėl skaitmeninės veiklavietės įtraukti laiko kriterijų siekiant tiksliau nustatyti vartotojų indėlį kuriant skaitmeninio verslo vertę;
4. Straipsnyje aptarti pasiūlymai ir juose nustatyti kriterijai neturėtų daryti neigiamo poveikio pradedantiesiems verslams arba besivystančių šalių ekonomikai;
5. Tikslinga yra laikytis pasaulinių standartų bei tuo pačiu užtikrinti, jog kuriama sistema būtų kuriama ilgalaikėje perspektyvoje;
6. Siekiant veiksmingai vykdyti mokesčius išsipareigojimus skaitmeninėje erdvėje turėtų būti didinama mokesčių mokėtojų mokesstinė kultūra. Įgyvendinat mokesčius reglamentavimus reikėtų vengti perteklinio ir sudėtingo reguliavimo, nes veiksmingiausios yra paprastos, skaidrios ir aiškios mokesčių sistemos.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Specialioji literatūra

1. Chaffey, Dave, David Edmundson-Bird ir Tanya Hemphill. *Digital Business and E-commerce Management*. UK: Pearson, 2019.
2. Congressional Research Service: Informing the legislative debate since 1914. „Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes (DSTs)“. 2021. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11564>.
3. Dawid Dąbrowski, Łukasz ir Magdalena Suska. *The European Union Digital Single Market: Europe's Digital Transformation*. London and New York: Routledge, 2022.
4. Devereux, Michael ir Martin Simmler. „Who will pay Amount A?“. *EconPol POLICY BRIEF* (2021): 2.
5. E. Karnosh, Katherine. „The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes“. *Chicago Journal of International Law* (2021). <https://chicagounbound.uchicago.edu/cjil/vol21/iss2/8>.
6. European Commission. „Fair Taxation for the Digital Economy“.
7. Europos Komisijos pasiūlymas dėl direktyvos, kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu, Briuselis, 2018 m. kovo 21 d. 2018/0072 (CNS).
8. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, 2018 m. kovo 15 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)).
9. Fast, Victoria, Daniel Schnurr ir Michael Wohlfarth. „Regulation of data-driven market power in the digital economy: Business value creation and competitive advantages from big data“. *Journal of Information Technology* (2023).
10. Gulbinas, Alanas ir Kamilė Jogminaitė. „Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai“. Vilnius University Press (2020).
11. Hendriyetty, Nella, Chris Evans, Chul Ju Kim ir Farhad Taghizadeh-Hesary. *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific*. United Kingdom: Routledge, 2023.

12. Hentze, Tobias. „The challenge of moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU“. *Institut der deutschen Wirtschaft* (2019).
13. Juozapaitienė, Ramunė. *Lietuvos inovacijų ekosistemos apžvalga*. Vilnius: Vyriausybės strateginės analizės centras, 2021.
14. Kaźmierczak, Mateusz. „EU Proposal on digital service tax in view of EU state aid law“. *Financial Law Review* (2022).
15. Kowald, Karoline. „Legislative train 10.2023“. *Members' Research Service* (2023): 1. <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/carriage/digital-levy/report?sid=7401>.
16. Laužikas, Rimvydas. „Skaitmeninis ar elektroninis?“. *Knygotyra* (2008).
17. Matt, Dominik, Giulio Pedrini, Angelo Bonfant ir Guido Orzes. „Industrial digitalization. A systematic literature review and research agenda“. *European Management Journal* (2022).
18. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris, OECD Publishing, 2013.
19. OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2018.
20. OECD. „Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Frequently asked questions“. *OECD Publishing* (2022).
21. Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market“. *European Commission*. Žiūrėta 2023 m. spalio 18 d. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141).
22. Rotomskis, Irmantas. „Nuolainės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje“. *Jurisprudencija* (2004).
23. Sose, Adnan, Nicolás Tascon ir Anders Viemose. *Taxation of the Digital Economy*. Switzerland: Geneva graduate institute, 2023.
24. Szczepański, Marcin. „Taxing the digital economy New developments and the way forward European Parliament“. *European Parliamentary Research Service* (2021).
25. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Studentų mokslinė draugija. *Teisės mokslo pavasaris*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2020.

## Teisės aktai

26. Europos Komisijos pasiūlymas dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, Strasbūras, 2016 m. spalio 25 d., 2016/0336 (CNS).
27. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis, *Valstybės žinios* Nr. 2–2 (2002).
28. LR minimalaus vienetų grupių apmokestinimo užtikrinimo įstatymo projektas, 2023 m. spalio 27 d.
29. LR pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios* Nr. 110–3992 (2001).
30. LR Vyriausybės ir Prancūzijos Respublikos Vyriausybės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, *Valstybės žinios* Nr. 106–2675 (1997).
31. Tarybos direktyva (ES) 2022/2523, 2022 m. gruodžio 14 d. dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje.
32. The General Agreement on Trade in Services (GATS).

### Internetiniai šaltiniai

33. Bird & Bird. „Digital Services Tax in France“. Žiūrėta 2023 m. spalio 24 d. <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france>.
34. Darmanin, Andrea ir Kirsten Debono Huskinson. „The countdown to pillar one begins“. *ITR*. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 7 d. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aafin5m44msd672q68/the-countdown-to-pillar-one-begins>.
35. Dillet, Romain. „Google to pay \$549 million fine and \$510 million in back taxes in France“. *Tech Crunch*. Žiūrėta 2023 m. spalio 25 d. <https://perma.cc/B24J-AVH7>.
36. Europos Komisija. „Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė (BKPMB). Klausimai ir atsakymai“. Žiūrėta 2023 m. spalio 19 d. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO\\_11\\_171](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO_11_171).
37. „Kaip pelno mokesčio bazės harmonizavimas Europos Sąjungoje paveiks Lietuvą?“. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Žiūrėta 2023 m. spalio 26 d. <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/26220/lrinka>.
38. Schwab, Andreas and Martin Hlaváček. „Skaitmeninio sektoriaus apmokestinimas: EBPO derybos, skaitmeninių įmonių rezidavimo vieta mokesčių tikslais ir galimas Europos skaitmeninės veiklos mokestis (2021/2010(INI))“. Žiūrėta 2023 m. spalio 23 d. [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103\\_LT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_LT.html).
39. Tax Justice Network. „OECD tax deal fails to deliver“. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 23 d. [OECD tax deal fails to deliver - Tax Justice Network](https://www.taxjustice.network/articles/2023/11/23/oecd-tax-deal-fails-to-deliver/).
40. Thériault, Annie. „OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam“. *Oxfam International*. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 23 d. [OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam | Oxfam International](https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-is-a-mockery-of-fairness).
41. Thériault, Annie. „OECD tax deal on track to become rich country stitch-up: Oxfam“. *Oxfam International*. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 17 d. <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-track-become-rich-country-stitch-oxfam>.
42. Wamsley, Laurel. „France Approves Tax On Big Tech, And U.S. Threatens To Retaliate“. *American University Radio*. Žiūrėta 2023 m. spalio 25 d. <https://perma.cc/H42P-44EZ>.
43. White, Josh. „OECD extends pillar one timeline in outcome statement“. *ITR*. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 20 d. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2bwz1kze551afq20z3bi8/oecd-extends-pillar-one-timeline-in-outcome-statement>.

## **SUMMARY**

### **THE ISSUE OF TAXATION IN THE DIGITAL ECONOMY**

*The world has entered a period of deep transition with rapid and incredible development of innovations. The rise of the digital economy has dramatically changed the global business environment, creating new challenges for the tax system. Newspapers and magazines are being replaced by the Internet, and trade in material goods is being replaced by digital services. The digital economy destroys the barriers of time, space, and distance. The server where the transaction is processed, the location from which the goods or services are supplied, and the place of supply of such goods or services are in different jurisdictions, therefore, the question “where should the transaction be taxed?” is raised. Meanwhile, the digital economy opens unprecedented opportunities to avoid taxes for the international tax rules which still “stuck” in the 20th century business concepts because the companies operating in the digital space do not need factories, stores, or other permanent residences to develop their activities.*

*The purpose of this article is to evaluate the efforts of the European Union and international standard-setting entities to find a solution for fair taxation of the digital economy.*

*The first part of the study aims to delve into the concept of the digital economy and essential features with a special emphasis on the role of digital service user which is unique and more complex than the role usually assigned to the customer. This part also distinguishes the differences between digital and traditional business. The advantage of the digital business model compared to the traditional business model is shown based on statistical data. The second part emphasizes the reasons that will lead to the necessity of taxation of the digital economy, discusses the digital services tax applied in certain countries of the European Union and highlights the weakness of the concept of digital establishment in the double taxation agreements concluded by the countries. The final part of the final paper delves into the proposals submitted by the European Commission regarding the introduction of a common consolidated corporate tax base, the inclusion of the concept of virtual permanent establishment in the tax system, and the taxation of user-created value. This part also analyzes the digital economy taxation model proposed by international organizations. Given the absence of such legal regulation, this paper also provides recommendations for the taxation of the digital economy.*

## **KEY WORDS**

*Digital Economy, Taxation, Digital Business Models, Profit Tax, EU Tax Policies.*