

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
SOCIALINĖS INFORMATIKOS FAKULTETO
ELEKTRONINIO VERSLO KATEDRA**

RENATA MATIKOVAITĖ

**NUOLATINĖS BUVEINĖS INTERPRETAVIMAS
ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
doc. dr. Irmantas Rotomskis**

Vilnius, 2012

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
SOCIALINĖS INFORMATIKOS FAKULTETO
ELEKTRONINIO VERSLO KATEDRA**

**NUOLATINĖS BUVEINĖS INTERPRETAVIMAS
ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE**

**Naujų technologijų teisės baigiamasis darbas
Studijų programa 621M90008**

Recenzentas

**Vadovas
doc. dr. Irmantas Rotomskis**

**Atliko
NTTmns1-01 gr. stud.
R. Matikovaitė
2012 12 13**

Vilnius, 2012

TURINYS

ĮVADAS.....	4
1. NUOLATINĖS BUVEINĖS SAMPRATA FIZINĖJE ERDVĖJE	8
1.1 Nuolatinės buveinės sampratos ištakos.....	8
1.2 Nuolatinės buveinės sampratų įvairovė.....	11
1.3 Nuolatinės buveinės kriterijai.....	13
1.3.1 Veiklos / verslo vietos kriterijus	14
1.3.2 Nuolatinumo kriterijus	19
1.3.3 Verslo veiklos vykdymo per nuolatinę buveinę kriterijus	20
2. NUOLATINĖS BUVEINĖS SAMPRATA ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE	23
2.1 Internetinė svetainė kaip nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje.....	23
2.2 Serveris kaip nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje	26
2.3 Agentai ir nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje.....	32
2.4 Debesų kompiuterija ir nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje	37
2.5 Naujo teisinio reguliavimo reikalingumas elektroninėje komercijoje.....	38
3. NUOLATINĖ BUVEINĖ ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE. LIETUVOS IR	
UŽSIENIO VALSTYBIŲ APŽVALGA.....	41
3.1 Lietuva	41
3.2 Kipras	51
3.3 Kitos valstybės.....	54
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	57
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	60
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	65
SANTRAUKA.....	67
SUMMARY.....	69

ĮVADAS

Magistro baigiamojo darbo (toliau – **Darbas**) temos **aktualumas**. Globalizacijos procesai neišvengiamai vyksta visame pasaulyje. Kiekviena valstybė rūpinasi savo ekonomikos plėtros galimybėmis. Vykstant pasauliniam globalizacijos procesui, siekiama sudaryti palankias sąlygas verslo vystymuisi bei jo konkurencingumui didinti. Tai verčia susimąstyti - jei valstybės verslas remsis vien tradicine struktūra ir turimais materialiniais ištekliais, greitai jis nebeturės reikiamo plėtros impulso. Tobulėjant informacinėms technologijoms, pamažu keičiasi ir verslininkų požiūris. Dar visai neseniai prekės ir paslaugos buvo parduodamos tik prekybos vietoje, tačiau atsiradusi elektroninė komercija – keičia šį nusistovėjusį pardavimo būdą. Vis dažniau pirkėjams sudaroma galimybė apsipirkti elektroninėse parduotuvėse pasitelkiant į pagalbą kompiuterį ar netgi mobilųjį telefoną. Prekių ir paslaugų gavėjai patenkinti, nes jiems sudaroma galimybė neišeinant iš namų arba keliaujant užsisakyti prekę ir / ar paslaugą iš bet kurio pasaulio krašto. Prekių ir paslaugų pardavėjai džiaugiasi, nes dėka naujų technologijų, jie gali parduoti prekes ir / ar paslaugas visame pasaulyje ir sumažinti prekybos kaštus. Tačiau sparčia technologijų plėtra džiaugiasi ne visi. Valstybėms iškyla naujas iššūkis, kaip apmokestinami pajamas gautas iš elektroninės komercijos? Dar vienas svarbus klausimas, susijęs su apmokestinimu – dvigubas apmokestinimas ir jo išvengimas. Plačiau neanalizuojant šio klausimo atsakymas atrodo paprastas – dvišalės ar daugiašalės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudarymas. Darbo autorė, su šiuo problemos sprendimu linkusi sutikti tik iš dalies. Pirmiausia, toks problemos sprendimas reikalauja sudaryti minėtas sutartis su visomis arba didžiąja dauguma valstybių; antra, dėl tam tikrų politinių aspektų gali būti vengiama sudaryti tokias sutartis dėl politinių ar ekonominių priežasčių. Dar viena kylanti problema, kurią reikia paminėti galimybė išvengti apmokestinimo, taip dažniausiai atsitinka dėl teisinio reguliavimo nebuvimo (pavyzdžiui, atsiradus naujiems teisiniams santykiams) arba dėl esamo teisinio reguliavimo netobulumo (pavyzdžiui, tam tikrų santykių reguliavimas nėra nuoseklus, paliekant vietos teisinėms interpretacijoms, naujai atsiradusiems teisiniams santykiams pritaikomas esamas teisinis reguliavimas, kuris neapima naujo teisinio santykio išskirtinių savybių). Taip pat paminėtina ir tokių reiškinių, kaip *mokesčių rojus*¹ ir *ofšorinės bendrovės*² atsiradimas ir problemos kylančios, bandant sureguliuoti šių reiškinių pasėkoje atsiradusius teisinius santykius.

¹ „Mokesčių rojus – tai vieta, kurioje įtakingi finansininkai ir pramonininkai, pasiturintys menininkai ar visuomenės atstovai derina reikalus ir leidžia laisvalaikį su multimilijonieriais. Visi jie bendrauja su daugiau ar mažiau abejotinos reputacijos asmenimis ir naudoja tuos pačius finansinius išteklius, ne visada gautus teisėtu būdu, bet ir vykdant nusikalstamą veiklą (baudžiamą veiką ir ekonominius nusižengimus), įskaitant net sunkiausius nusikaltimus, tokius kaip žmogžudystė, turto prievartavimas, prekyba narkotikais ir ginklais, padirbinėjimas, sukčiavimas, apgaulė, prekyba žmonėmis ir neteisėti azartiniai lošimai. Šioms teritorijoms būdinga nemažai bendrų bruožų, pavyzdžiui, neskaidrus jų veikimas, maži mokesčiai čia negyvenantiems asmenims, kurie, beje, toje teritorijoje nevykdo jokios veiklos. Taip sudaroma žalinga konkurencija, kurią vykdo visiškai neskaidri juridinių statusą turinti slapta struktūra. <...> Kaip žinoma, mokesčių rojus yra nemažame skaičiuje teritorijų (iš viso keturiasdešimt keturiose), kurios jurisdikcijos

Atsižvelgiant į aukščiau paminėtas problemas, galima teigti, kad apmokestinimas ilgas ir sudėtingas procesas, kurio metu neužtenka vien tik žinoti nustatytą teisinį reguliavimą, tačiau dar svarbiau gebėti jį taikyti praktikoje esant konkrečioms atvejams, kurie paprastai nėra identiški, todėl būtina nustatyti tuos skirtumus lemiančias aplinkybes ir atsižvelgiant į visumą taikyti tam tikrą apmokestinimo principą. „Pasaulyje apmokestinimo sistemos yra paremtos buveinės vietos ir pajamų šaltinio principais“³ Pagal pajamų šaltinio principą – valstybė, kurioje prekės ar paslaugos buvo parduotos turi teisę apmokestinti pajamas, o pagal buveinės vietos principą – apmokestinti pajamas turi valstybė, kurioje pajamų gavėjas turi nuolatinę buveinę. Pajamų kilmės principu yra pagrįstas pridėtinės vertės mokesčio taikymas⁴. Elektroninėje erdvėje pajamų kilmės principo taikymas yra sudėtingas, kadangi elektroninės komercijos, vienas iš svarbiausių požymių – anonimiškumas. Paslaugų teikėjui ar prekių tiekėjui, paprastai, nėra žinomi galutinį vartotoją identifikuojantys duomenys, todėl sunku nustatyti, kurioje valstybėje buvo parduotos prekės ir / ar suteiktos paslaugos. Atsižvelgiant į Darbo temą Darbo autorei aktualesnis buveinės vietos principas. Apmokestinant mokesčių subjektą pagal buveinės vietos principą būtina nustatyti mokesčių subjekto buveinę. Buveinės vietos principo turinys fizinėje erdvėje per daugelį metų nusistovėjo ir nekelia didesnių problemų pritaikant praktiškai. Problemos kyla, kai pradėdame kalbėti apie šio principo taikymą elektroninėje erdvėje. Buveinės vietos principo taikymas elektroninėje komercijoje yra priimtinesnis, nes beveik visais atvejais yra žinomas prekių pardavėjas ir / arba paslaugų teikėjas. Įvertinus tai, kas buvo išsakyta anksčiau, kyla klausimas ar galima dėti lygybės ženklą tarp nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje ir nuolatinės buveinės elektroninėje erdvėje? Atsakymui į šį klausimą pateikti ir bus skirtas šis Darbas.

požiūriu susijusios su nepriklausomomis valstybėmis arba pačios yra suverenios valstybės. Tačiau net ir tais atvejais, kai jos nėra suverenios valstybės turi didelį administracinį savarankiškumą ir taiko atleidimo nuo mokesčių arba jų sumažinimo režimus - kurie informacijos požiūriu yra neskaidrūs - nuosavybės ir kapitalo kilmės sistemoms ir galiausiai šiose teritorijose įsisteigusioms finansinėms ir prekybos bendrovėms.“. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje dėl kai kurių informacinės visuomenės paslaugų, ypač elektroninės komercijos, teisinių aspektų vidaus rinkoje (Elektroninės komercijos direktyva), 2000/31/EB, 2000-06-08. p. 7-8.

² „Ofšorinėje zonoje registruota įmonė arba kitaip ofšorinė kompanija - tai kompanija, kuri nevykdo savo ūkinės veiklos valstybėje, kurioje ji įregistruota, o savininkai šių kompanijų nėra tų valstybių rezidentai. Tokius reikalavimus paprastai kelia valstybės, kuriose leidžiama registruoti kompanijas, apmokestinamas mažesniais arba nuliniiais mokesčių tarifais (egzistuoja tik fiksuota kasmetinė rinkliava). Kadangi ofšorinė kompanija dažniausiai negali būti savo oficialios jurisdikcijos rezidente, nuo to ir kilo terminas offshore, reiškiantis veiklą "už krantų", o Didžiojoje Britanijoje, kurioje šis terminas buvo pirmą kartą pradėtas naudoti, tuo pačiu reiškia ir veiklą "užsienyje". Labiausiai paplitusios ofšorinių kompanijų rūšys yra akcinės bendrovės ir ribotos atsakomybės bendrovės. Juridiniu požiūriu šios kompanijos nesiskiria nuo rezidentinių, kurių savininkai yra vietiniai asmenys. Tačiau ofšorinėms kompanijoms nustatytas reikalavimas vykdyti veiklą už jurisdikcijos, kurioje ofšorinė kompanija yra oficialiai registruota, ribų. Tik tokiu atveju ofšorinė kompanija yra atleidiama nuo visų ar bent daugumos motininės jurisdikcijos mokesčių. Ofšorinės įmonės turi daug privalumų, tačiau išskirtini pagrindiniai trys – mokesčių planavimas (minimizavimas), turto apsauga, konfidencialumas.“. Marcinkevičius L. UAB „JURIDICON“ advokatas. Ofšorinio verslo ateitis - profesionalių konsultantų rankose. <http://www.juridicon.lt/index.php?1323750388> [žiūrėta 2012-11-20].

³ Rotomskis I. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje // Jurisprudencija. – 2004, t. 52(44), p. 135

⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, (aktuali redakcija nuo 2012-07-05). 115¹ straipsnis 2 dalis 3 punktas „paslaugų teikimo valstybe nare laikoma valstybė narė, kurioje, remiantis kriterijais, nustatančiais paslaugų suteikimo vietą, elektroniniu būdu teikiama paslauga laikoma suteikta“.

Darbo **objektas** – nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje. Nagrinėjama **problema** – nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje adekvatumas nuolatinėi buveinei elektroninėje komercijoje. Darbo **tikslas** – nustatyti, išsiaiškinti ir išanalizuoti nuolatinės buveinės sampratą elektroninėje komercijoje ir pateikti metodus, leisiančius efektyviau nustatyti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje. Tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

1. aptarti nuolatinės buveinės sampratą fizinėje erdvėje ir išskirti pagrindinius kriterijus, turinčius įtakos pripažįstant nuolatinės buveinės buvimo faktą fizinėje erdvėje;
2. atsižvelgiant į nustatytus kriterijus išanalizuoti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje ir nustatyti skirtumus ir / arba panašumus su nuolatinė buveine fizinėje erdvėje;
3. ištirti užsienio valstybių praktiką nuolatinės buveinės kontekste.

Temos **ištirtumas**. Nuolatinės buveinės samprata glaudžiai susijusi su mokestiniais santykiais, todėl autoriai, plačiau nagrinėjantys dvigubo apmokestinimo išvengimo, pajamų apmokestinimo klausimus ir kitus mokestinius santykius dažnu atveju bando analizuoti ir nuolatinės buveinės sampratą.

- Irmantas Rotomskis – vienas iš nedaugelio lietuvių autorių plačiau nagrinėjantis nuolatinės buveinės sampratą elektroninėje komercijoje, tačiau daugiausiai dėmesio savo tyrimuose skiria elektroninės komercijos teisiniam reglamentavimui.
- Ainė Lučinskienė – tyrė nuolatinės buveinės apmokestinimą, kai nuolatinė buveinė yra užsienio valstybėje. Nuolatinės buveinės sampratą nagrinėjo vadovaudamasi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Pavyzdine konvencija. Taip pat tyrė agento įtaką nustatant nuolatinę buveinę. Plačiau nepasisakė nuolatinės buveinės elektroninėje erdvėje klausimu.
- M. Kiškis, R. Petrauskas, I. Rotomskis, D. Štītis vadovėlyje „Teisės informatika ir informatikos teisė“, 2006 m. – tyrė nuolatinės buveinės sampratos atsiradimo istoriją. Trumpai apžvelgė nuolatinės buveinės elektroninėje erdvėje nustatymo kriterijus kai kuriose užsienio valstybėse. Apžvelgė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Pavyzdinės konvencijos pagrindines nuostatas susijusias su nuolatinė buveine.
- M. Civilka knygoje „Elektroninės komercijos teisiniai aspektai: bendrieji klausimai“, 2002 m. – plačiau aptarė informacinės visuomenės paslaugų teikėjų buvimo vietą ir įsisteigimui keliamus reikalavimus. Tyrimus atliko vadovaudamasis Europos Sąjungos teisės aktais.

Reikėtų nepamiršti ir magistrantų, kurie savo darbuose taip pat aptarė nuolatinės buveinės sampratą ir pagrindines Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Pavyzdinės konvencijos nuostatas: V. Baltaduonienė, B. Matulevičiūtė, A. Damulytė, G. Čirkienė ir kiti.

Nuolatinės buveinės sampratą tyrę užsienio autoriai: Ch. J. Faiferlick, E. Reimer, N. Irban, S. Schmid, A. Wanyana, M. G. Gutman, S. Tladi, João Sérgio Ribeiro, A. A. Skaar, R. Vann, C. Elliffe, M. Gregg, R. Mikkelsen D. M. Parrilli, Chang Hee Lee, magistrantas - Cristián Gárate ir daugelis kitų autorių.

Temos **naujumas**. Pati tema, kaip tokia, nėra nauja ir jau gerai žinoma užsienio mokslininkų tarpe. Užsienio mokslininkai nuolatos rašo straipsnius nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje tema⁵. Aptaria esamo teisinio reglamentavimo plusus ir minusus, bando rasti tinkamiausią priemonę pagal kurią būtų galima nustatyti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje. Didelį dėmesį skiria nuolatinės buveinės sampratai elektroninėje komercijoje, kaip atskirai tyrimo sričiai. Tuo tarpu lietuvių autorių darbuose nuolatinės buveinės samprata elektroninėje komercijoje, kaip atskira tema, nėra plačiau nagrinėta. Galima surasti keletą straipsnių, kuriuose bandyta atskleisti nuolatinės buveinės sampratą elektroninėje komercijoje, bet dėl ribotos straipsnio apimties, paprastai, aptariamai tik pagrindiniai kriterijai, darantys įtaką nustatant nuolatinę buveinę. Pastebima, kad nuolatinės buveinės samprata dažniausiai nagrinėjama tiriant mokesčius ir tik tuo aspektu, kuris svarbus nagrinėjamoje temoje. Darbo autorės nuomone, šiuo atveju reikia kalbėti ne apie temos naujumą, o apie Darbo naujumą, kuris pasireiškia bandymu kompleksiskai ir išsamiai ištirti nuolatinės buveinės sampratą, pateikti savo įžvalgas ir pasiūlymus sprendžiant problemas, susijusias su nuolatinės buveinės samprata ir jos nustatymu elektroninėje komercijoje.

Darbe naudojami tokie teoriniai **metodai**:

- analizės metodas. Analizuojama mokslinė literatūra, straipsniai, teisės aktai.
- lyginimo metodas. Lyginamos teisės aktų nuostatos, valstybių teisiniai reguliavimai, bei literatūroje pateikiama informacija.
- apibendrinimo metodas. Apibendrinama turima ir surinkta informacija, daromos išvados.
- aprašomasis. Aprašomas Darbo objektas.
- loginis – analitinis. Naudojamas siekiant sukonkretinti, supaprastinti abstrakčių teisės aktų ir kitų šaltinių nuostatas.

⁵ Paminėtina, kad dauguma mokslininkų darbų buvo publikuoti 2000 m. – 2006 m.. Darbo autorės nuomone, tai sąlygojo ypač sparti informacinių technologijų plėtra ir teisės mokslo nesugebėjimas sparčiai reaguoti į naujai atsiradusius teisinius santykius.

1. NUOLATINĖS BUVEINĖS SAMPRATA FIZINĖJE ERDVĖJE

Šioje dalyje aptariamos nuolatinės buveinės sampratos ištakos ir atskleidžiama nuolatinės buveinės samprata fizinėje erdvėje, bei vadovaujantis nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje samprata išskiriami pagrindiniai kriterijai (bei atskleidžiamas jų turinys), kuriais remiantis galime konstatuoti nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje buvimo faktą. Pagrindinis šios Darbo dalies tikslas – atskleisti nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje sampratos esmę, nustatyti kriterijus, kuriais vadovaujantis nustatoma nuolatinė buveinė fizinėje erdvėje. Vadovaujantis šiame skyriuje surinkta ir iširta informacija bus analizuojama nuolatinės buveinės samprata elektroninėje komercijoje (Darbo 2 dalis).

1.1 Nuolatinės buveinės sampratos ištakos

Teigiama, kad „nuolatinės buveinės koncepcija suformuluota vadovaujantis Vokietijos nacionalinės teisės nuostatomis“⁶, o pats nuolatinės buveinės institutas atsirado XIX amžiaus pabaigoje. „Nuolatinės buveinės koncepcijos atsiradimą paskatino sparčiai besivystančios įvairios verslo šakos, nes XIX amžius ypač pasižymėjo didėjančiu verslo judrumu“⁷. Panašią situaciją versle matome ir šiandien, verslo plėtrai pasitelkiamas internetas, kurio pagalba verslininkai savo veiklą vykdo visame pasaulyje ir yra neribojami valstybių sienų. Arvid A. Skaar teigia, kad „nuolatinės buveinės sąvoka, kaip tarptautinė finansinė sąvoka, pasirodė tuo metu, kai gamybos veiksniai santykinai nebuvo judrūs. Po Pirmojo Pasaulinio karo, valstybės, siekdamos atkurti žlugusią ekonomiką, bandė apmokestinti užsienio valstybių verslininkų pajamas, bei užsienio valstybių pelną, gautą minėtam verslininkui pardavus prekes ar paslaugas“⁸, todėl atsirado poreikis reguliuoti ne rezidentų pajamų apmokestinimą.

1928 m. Tautų Sąjunga reaguodama į iškilusį poreikį reguliuoti ne rezidentų pajamų apmokestinimą, parengė rekomendacines sutartis, kurių nuostatų pagrindu buvo sudaromos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. „Nuo 1928 m. iki 1946 m. Tautų Sąjunga pristatė tris mokesčių konvencijos (angl. *bilateral conventions*) projektus, kuriuose buvo pateiktos trys skirtingos nuolatinės buveinės koncepcijos“⁹. 1928 m. Tautų Sąjungos „Mokesčių konvencijos projekto Ia 5 straipsnyje, Ib 2 straipsnyje ir Ic 3 straipsnyje buvo numatyta, kad pajamos, gautos iš bet kokios

⁶ Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Štītis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 191 p. - ISBN 9955-19-048-5.

⁷ Chari A. International taxation of e-commerce: towards the concept of virtual establishment, 2012. p. 6. <http://www.thegiga.in/LinkClick.aspx?fileticket=Sc9jkBGmWPO%3D&tabid=589> [žiūrėta 2012-11-10].

⁸ Hoffart B. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach // Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property. – 2007, VOL 6, NO. 1, p. 109.

⁹ Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Štītis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 192 p. - ISBN 9955-19-048-5.

pramoninės, komercinės ar žemės ūkio veiklos ar bet kokių kitų sandorių profesijų turi būti apmokestinamos toje valstybėje, kurioje mokesčių subjektas turi nuolatinę buveinę. Laikoma, kad nuolatinė buveinė apima: valdymo organų buvimo vietą, filialus, kasyklas ir naftos telkinius, gamyklas, dirbtuves, agentūras, sandėlius, ofisus ir bazes. Tais atvejais, kai tarptautinis verslas vykdoma per sąžiningus (angl. *bona-fide*) ar nepriklausomus agentus (brokerius, komisionierius ir kt.) siūloma laikyti, kad toje valstybėje bendrovė neturi nuolatinės buveinės. Tais atvejais, kai nustatoma, kad bendrovė turi nuolatinę buveinę keliose valstybėse, šios valstybės turi teisę apmokestinti tik tas bendrovės pajamas, kurios gautos jos teritorijoje. Išimtinę teisę apmokestinti pajamas turi valstybė, kurioje yra bendrovės valdymo organai, kai pajamos gaunamos iš laivybos ar oreivystės¹⁰. „1943 m. Meksikos projekte buvo pateiktas nuolatinės buveinės apibrėžimas, kuris visiškai atspindėjo pajamų šaltinio principu pagrįsto apmokestinimo nuostatas. Meksikos projekto apibrėžimas 1946 m. buvo pakeistas ir įtvirtintas Londono projekte“.¹¹ Londono projekte IV straipsnis nurodantis nuolatinę buveinę, buvo suformuluotas taip „pramoninės, komercinės, žemės ūkio ar kitą veiklą vykdančios bendrovės pajamos turi būti apmokestinamos valstybėje, kurioje mokesčių mokėtojas turi nuolatinę buveinę“¹². Nepaisant visų Tautų Sąjungos įdėtų pastangų „Tautų Sąjungos pastangos pateikti perspektyvią nuolatinės buveinės koncepciją buvo nesėkmingos“¹³.

Apibendrinant pirmąsias pavyzdines konvencijas galima teigti, kad jose nuolatinė buveinė įtvirtinta kaip tam tikra priemonė, nustatanti valstybėms galimybę apmokestinti ne rezidentą. Pažymėtina ir tai, kad pirmosios Pavyzdinės konvencijos buvo tik pirmieji bandymai apmokestinti nerizidentus, todėl jos nebuvo tobulos, vėliau teisinius nuolatinės buveinės reguliavimas tapo konkretnesnis ir išsamesnis, nuolatinės buveinės taisyklės pirmą kartą paskelbtos Tautų Sąjungos 1928 – taisyiais metais, tapo sudedamoji Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – **EBPO**) Pavyzdinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijos (toliau - **Pavyzdinės konvencijos**) dalis.

Pirmasis EBPO bandymas suvienodinti ne rezidentų apmokestinimą ir įtvirtinti vienodą nuolatinės buveinės sampratą buvo „1963 m. paskelbtoje EBPO Pavyzdinėje konvencijoje“¹⁴. Plėtojantis technologijoms, įvyko daug esminių pokyčių sudarant sutartis tarp skirtingų valstybių, todėl EBPO nuolat nagrinėjo ir priiminėjo pataisymus dėl Pavyzdinės

¹⁰ Sakti N. W. Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation, 2006. p. 329-330. http://dspace.lib.niigata-u.ac.jp:8080/dspace/bitstream/10191/6380/1/01_0034.pdf [žiūrėta 2012-12-01].

¹¹ Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Šttilis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 192 p. - ISBN 9955-19-048-5.

¹² Sakti N. W. Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation, 2006. p. 331. http://dspace.lib.niigata-u.ac.jp:8080/dspace/bitstream/10191/6380/1/01_0034.pdf [žiūrėta 2012-12-01].

¹³ Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Šttilis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 192 p. - ISBN 9955-19-048-5.

¹⁴ Sakti N. W. Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation, 2006. p. 331. http://dspace.lib.niigata-u.ac.jp:8080/dspace/bitstream/10191/6380/1/01_0034.pdf [žiūrėta 2012-12-01].

konvencijos straipsnių ir jos komentaro¹⁵. Kalbant apie nuolatinės buveinės sampratą, viena iš naujovių, numatytų minėtose konvencijoje – „teisinio reglamentavimo nustatymas bendrovių filialams. Bendrovė, kuri yra tarptautinės kompanijos narė, nėra tarptautinės kompanijos nuolatinė buveinė bendrovės buvimo vietoje, nes minėta kompanija tik naudojasi bendrove savo veiklai vykdyti t.y. filialo santykiai su bendrove neturi nieko bendra nustatant tarptautinės kompanijos nuolatinę buveinę. Numatyta, kad tam, jog būtų galima konstatuoti, jog tarptautinė kompanija filialo veikimo valstybėje turi nuolatinę buveinę reikia nustatyti, kad minėtas filialas yra tarptautinės kompanijos agentas, ir šios kompanijos vardu gali sudaryti sandorius. Ši nuostata leido tarptautinėms kompanijoms apriboti pajamų apmokestinimą pagal pajamų kilmės principą“¹⁶. Paminėtina, kad naujausias Pavyzdinės konvencijos variantas išleistas 2010 m., o komentaras dėl EBPO Pavyzdinės konvencijos paskutinį kartą atnaujintas 2012 m. Nuolatinės buveinės samprata šiuo metu yra įtvirtinta EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnyje. Darbo autorės nuomone, paskutinius EBPO Pavyzdinės konvencijos pakeitimus paskatino sparti elektroninės komercijos plėtra ir valstybių noras reglamentuoti ne tik iš jos atsirandančius teisinius santykius, bet ir su elektronine komercija susijusius mokesčius santykius. Darbo autorė atkreipia dėmesį, kad nuolatinės buveinės samprata, atnaujinant Pavyzdinę konvenciją išliko nepakitusi iki XX a., o ir XXI a. samprata pakito nežymiai, o pakeitimus daugiausiai sąlygojo, jau ankščiau minėta, būtinybė ir valstybių noras apmokestinti iš elektroninės komercijos gautas pajamas, atsižvelgiant į elektroninės komercijos specifiką.

Suvenodinti ne rezidentų apmokestinimą ir įtvirtinti vienodą nuolatinės buveinės principą be EBPO bandė ir Jungtinių tautų organizacija (toliau – **JTO**). 1979 m. JTO paskelbė Derybų vadovą dvišalių mokesčių sutarčių tarp išsivysčiusių ir besivystančių šalių klausimais (angl. *Manual for the Negotiation on Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*), o 1980 m. paskelbė JTO pavyzdinę konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo tarp išsivysčiusių ir besivystančių valstybių (toliau – **JTO Pavyzdinė konvencija**). JTO Pavyzdinę konvenciją kaip ir šiuo metu sudarė teisinės nuostatos ir jų komentaras. Svarbu paminėti, kad JTO Pavyzdinė konvencija buvo paremta EBPO Pavyzdine konvencija, tačiau „JTO Pavyzdinė konvencija pasisakė už pajamų kilmės principo ir buveinės vietos principo proporcingą taikymą“¹⁷. Pastebėtina ir tai, kad JTO Pavyzdinė konvencija patvirtino Tautų Sąjungos konvencijose patvirtintą nuolatinės buveinės koncepciją su tam tikrais papildymais. JTO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintas *fiksuotumo*

¹⁵ EBPO Pavyzdinė konvencija pirmą kartą paskelbta 1963 m. buvo peržiūrėta ir su pakeitimais paskelbta 1977 m., 1992 m., 1994 m., 1995 m., 1997 m., 2000 m., 2003 m., 2005 m. Paskutinis šios konvencijos variantas su pakeitimais ir papildymais paskelbtas 2010 m. liepą, tačiau ir šiuo metu yra siūlymų peržiūrėti kai kuriuos Pavyzdinės konvencijos straipsnius, ypač susijusius su nuolatinės buveinės reguliavimu ir nustatymu.

¹⁶ Sakti N. W. Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation, 2006. p. 332. http://dspace.lib.niiigata-u.ac.jp:8080/dspace/bitstream/10191/6380/1/01_0034.pdf [žiūrėta 2012-12-01].

¹⁷ Sakti N. W. Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation, 2006. p. 332. http://dspace.lib.niiigata-u.ac.jp:8080/dspace/bitstream/10191/6380/1/01_0034.pdf [žiūrėta 2012-12-01].

kriterijus (angl. *fixed base*), kuris taikytinas profesionalioms ir turinčioms nepriklausomumo požymių paslaugoms.

Aptarus teisės aktus, kuriuose įtvirtinta nuolatinės buveinės samprata, pastebime, kad pagrindiniai teisės aktai, kuriais reikėtų vadovautis toliau nagrinėjant nuolatinę buveinę yra EBPO Pavyzdinė konvencija ir JTO Pavyzdinė konvencija.

1.2 Nuolatinės buveinės sampratų įvairovė

Lietuvių kalbos žodyne¹⁸ žodis „nuolatinis“ reiškia nepertraukiamą, nepaliaujamą, pastovų, dažną, o žodis „buvė“ – būnamoji, gyvenamoji vieta. Iš pateiktų žodžių reikšmių galime daryti išvadą, jog lietuvių kalboje terminas nuolatinė buveinė suprantamas kaip pastovi buvimo ar gyvenamoji vieta. Iš pateikto apibrėžimo galime išskirti du kriterijus:

- nuolatinumo;
- vietos.

Darbo autorės nuomone nuolatinumo kriterijus gali būti lengvai pritaikomas ir elektroninėje komercijoje, nes, kaip bus paaiškinta toliau, nuolatinumo kriterijus yra siejamas su pastovumu laike ir pastovumu tam tikroje vietoje, tai elektroninėje komercijoje galime užtikrinti pakankamai nesunkiai, serveris, kaip tam tikra kompiuterinė įranga, gali būti tam tikroje vietoje tam tikrą laiko tarpą, o internetinė svetainė taip pat gali būti patalpinta konkrečiame serveryje tam tikrą laiko tarpą. Kalbant apie numatytą vietos kriterijų, reikia paanalizuoti plačiau, kas yra laikoma vieta, ar ji tapatina išskirtinai su geografine vieta ar tai gali būti ir vieta elektroninėje erdvėje.

Teisinė nuolatinės buveinės samprata Lietuvoje įtvirtinta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 d. 22 p. „Nuolatinė buveinė – 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 veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus“. Iš pateiktos sąvokos galime išskirti šiuos pagrindinius nuolatinės buveinės kriterijus:

- veikla vykdoma užsienio valstybėje;
- nuolatinumas arba;
- priklausomas atstovas arba;
- būtų naudojama statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas arba;

¹⁸ Lietuvių kalbos žodynas. <http://www.lkz.lt/startas.htm> [žiūrėta 2012-04-20].

- gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat būtų naudojama įranga arba konstrukcija, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

Šioje nuolatinės buveinės sąvokoje vietos kriterijus yra konkretus ir nurodo tam tikras vietas, kuriose veikiančias asmuo, bus laikomas turinčiu nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jei bus tenkinamos kitos sąlygos. Ši nuolatinės buveinės samprata, kalbant apie elektroninę komerciją, pakankamai siaura, nes įtvirtinti du privalomi kriterijai – veiklos vykdymas užsienio valstybėje ir nuolatinumas, iš kitų įtvirtintų kriterijų būtinas bent vieno buvimas, šiuo atveju elektroninės komercijos kontekste yra tinkamas tik vienas – priklausomo atstovo buvimas, tačiau ir šio kriterijaus buvimas elektroninėje komercijoje yra problemiškas, nes paprastai vykdant veiklą elektroninėje erdvėje nėra būtinas asmenų dalyvavimas, nes pagrindinius procesus atlieka programinė įranga.

EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 str. 1 d. įtvirtinta šiek tiek kitokia nuolatinės buveinės samprata, kuria vadovaujasi ir Lietuvos Respublika, sudarydama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją „Nuolatinė buveinė – fiksuota verslo vieta per kurią įmonė visiškai ar iš dalies vykdo savo veiklą“. Šiame apibrėžime pastebime šiek tiek kitokius nuolatinėi buveinei keliamus kriterijus:

- verslo vietos;
- fiksuotumo;
- veiklos vykdymo per fiksuotą verslo vietą;
- visos veiklos ar jos dalies vykdymas per fiksuotą verslo vietą.

Šioje sampratoje įtvirtintas vietos kriterijus siejamas su verslo vieta, tai reiškia, kad bendrovė, savo buvimo vietoje turi užsiimti tam tikra verslo veikla. Kitas kriterijus, kuris ankstesnėse nuolatinės buveinės sampratose nebuvo numatytas – fiksuotumas. Nenagrinėjant šio kriterijaus plačiau, manytina, kad jis reiškia ne ką kita kaip tam tikrą nuolatinumą, tačiau atsižvelgiant į sekančiame skyriuje pateiktą šio kriterijaus analizę, galime teigti, kad šis kriterijus numato privalomo ryšio buvimą tarp verslo vietos ir tam tikro geografinio taško. Taip pat numatyta, kad asmens vykdoma veikla turi būti vykdoma per verslo vietą kuri yra fiksuota, kas iš esmės apsunkina šio kriterijaus pritaikymą elektroninėje komercijoje, nes internetinė svetainė neturi fiksuotos vietos. Pažymima, kad nebūtinai visa asmens veikla turi būti vykdoma per fiksuotą verslo vietą, t.y. veikla gali būti paskirstyta tarp skirtingų subjektų.

JTO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnyje įtvirtinta nuolatinės buveinės sąvoka identiška įtvirtintai EBPO konvencijoje: „nuolatinė buveinė – fiksuota verslo vieta per kurią įmonė visiškai ar iš dalies vykdo savo veiklą“. Visi išskiriami kriterijai yra analogiški išskirtiems aptariant EBPO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintą nuolatinės buveinės sampratą.

Baker, 1994 metais, pateikė šiek tiek kitokią nuolatinės buveinės sampratą: „nuolatinė buveinė – įmonių veiklos vykdymas užsienio valstybėje. Sąvoka nuolatinė buveinė reiškia pagrindinių užsienio įmonės elementų, priskiriamų įmonių veiklos fiksuotai vietai, tęstinį ar nuolatinį buvimą priimančiojoje valstybėje“.¹⁹ Pateiktoje sampratoje galime išskirti šiuos pagrindinius požymius:

- veikla vykdoma užsienio valstybėje;
- tęstinumas;
- nuolatinumas;
- fiksuotumas.

Šioje sampratoje atsiranda dar vienas kriterijus, kuris dar nebuvo paminėtas – tęstinumas. Atsižvelgiant į tai, kad būtinas abiejų kriterijų – tęstinumo ir nuolatinumo buvimas, akivaizdu, kad savo turiniu šie kriterijai turi skirtis.

Apibendrinus, galime teigti, kad visais atvejais, nuolatinė buveinė apibūdinama, kaip užsienio vieneto nuolatinės veiklos išraiška užsienio valstybėje, veikla vykdoma turi būti vykdoma per minėtą verslo vietą, kuri turėtų būti fiksuota. Vykdomai veiklai taikomi nuolatinumo ir tęstinumo kriterijai. Šių kriterijų turinys plačiau bus analizuojamas sekančiame skyriuje.

1.3 Nuolatinės buveinės kriterijai

Vadovaujantis EBPO Pavyzdinėje konvencijoje ir šios Pavyzdinės konvencijos komentare įtvirtinta nuolatinės buveinės samprata (Darbo 1.2 skyrius), bendrovė, vienos valstybės rezidentė, laikoma turinčia nuolatinę buveinę kitoje valstybėje, jeigu:

- kitoje valstybėje ji turi veiklos / verslo vietą ir
- veiklos / verslo vieta yra pastovi ir
- per tą veiklos / verslo vietą vykdo savo ūkinę-komercinę veiklą (arba jos dalį), ir
- veiklą vykdo nuolatos.

Darbo autorė pažymi, kad tie patys kriterijai minimi ir Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje: „Iš pastarosios nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos yra matyti, kad siekiant asmenį pripažinti vykdžiusiu komercinę ūkinę veiklą (jos dalį) per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, būtinas šių trijų kumuliatyvių, t. y. turinčių egzistuoti kartu, sąlygų buvimas:

- 1) komercinės ūkinės veiklos (jos dalies) vietos buvimas;
- 2) 2) ši veiklos vieta turi būti pastovi;

¹⁹ Lučinskienė A. Permanent Establishment: Conceptual Singularities and Collision of Taxing Status // TILTAI. – 2010, 3 (52), p. 66 - ISSN 1392-3137

3) 3) asmens komercinė ūkinė veikla (jos dalies) turi būti vykdoma per šią pastovią veiklos vietą. Netenkinant bent vienos iš šių sąlygų, asmuo negali būti pripažintas vykdžiusiu komercinę ūkinę veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje <...>²⁰, šiuo atveju kriterijai buvo išskirti vertinant ir analizuojant Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“ nuostatas.

Siekiant aiškiau įvardinti nustatytus kriterijus ir jų egzistavimą praktikoje, Darbo autorė pateikia minėtų kriterijų galimą pritaikymą praktinėje situacijoje:

Estijos bendrovė Lietuvos bendrovei pagal sutartį suprojektavo, atvežė ir sumontavo automobilių kėbulų gamybai reikalingus įrengimus. Estijos bendrovėje dirbantys ir atsakingi už mokymų vedimą asmenys apmokė Lietuvos bendrovėje dirbančius asmenis, kaip tinkamai naudotis naujaisiais įrengimais, be to Estijos bendrovė teikia minėtų įrengimų priežiūros ir garantinio aptarnavimo paslaugas. Įrengimus nuolatos prižiūri du Estijos bendrovės darbuotojai, kurie keičiasi kas penkios savaitės. Lietuvos bendrovė Estijos bendrovei sumokėjo už įrengimų suprojektavimą, atvežimą ir sumontavimą, už savo darbuotojų apmokymą bei reguliariai, kiekvieną mėnesį moka už įrengimų priežiūrą. Minėta Estijos bendrovė laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, nes Lietuvoje ji turi veiklos vietą, per šią vietą vykdo savo veiklą ir šią veiklą ji vykdo nuolatos. Paminėtina, kad šiame pavyzdyje Darbo autorė nenurodė nuolatinumo įvertinimo laiko atžvilgiu, tai padaryta siekiant išvengti situacijos neteisingo vertinimo vadovaujantis skirtingų valstybių teisės aktais, tarptautinėmis sutartimis ir / arba dvišalėmis sutartimis, kai yra numatytas skirtingas laiko kriterijus.

1.3.1 Veiklos / verslo vietos kriterijus

Atskleidžiant veiklos vietos / verslo kriterijaus turinį, pirmiausia atkreiptinas dėmesys, jog EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad sąvoka nuolatinė buveinė pirmiausia apima: vadovybės buvimo vietą, filialą, įstaigą, gamyklą, dirbtuvę, kasyklą, naftos ar dujų gręžinį, karjerą arba bet kokią kitą gamtinių išteklių gavybos vietą. „Paminėtina, kad nors nagrinėjamu atveju pareiškėjas Lietuvos Respublikos teritorijoje nevykdė veiklos nei per vieną iš išvardintų vietų, šioje nuostatoje vartojamas žodis „pirmiausia“ aiškiai atskleidžia, jog minėtoje normoje nėra pateikiamas baigtinis sąrašas vietų, kurios laikytinos nuolatine buveine Sutarties prasme²¹, todėl siekiant atskleisti veiklos / verslo vietos kriterijaus turinį reikia vadovautis EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 2 ir 3 dalimis, bei EBPO Pavyzdinėje konvencijoje pateiktais šių straipsnių komentarais. EBPO Pavyzdinės konvencijos komentare pateiktas iš aiškinimas, kad

²⁰ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

²¹ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

veiklos / verslo vieta yra bet kokios patalpos, įrenginiai, ar įrengimai, taip pat ploto tam tikrose patalpose dalis, tam tikra geografinė teritorija ir pan., naudojami bendrovės veiklai / verslui vykdyti. Šiuo atveju nėra nustatyto reikalavimo įvertinti ar minėtos patalpos, įranga ar įrengimai yra naudojami išimtinai tik bendrovės veiklai / verslui vykdyti. Iš to galime daryti išvadą, kad patalpos, įranga ar įrengimai gali būti naudojami ir pagalbiniai ir arba parengiamojo pobūdžio veiklai vykdyti. Minėtas nuostatas galime iliustruoti tokiu pavyzdžiu: bendrovė, kurios pagrindinė veikla kraujo mėginių tyrimas, įsigyja naują ir daug kainuojančią kraujo mėginių tyrimo įrangą. Naująją įrangą bendrovė naudoja savo pagrindinėms paslaugoms teikti (pagal pateiktus klientų užsakymus tiria klientų pateiktus kraujo mėginius) ir papildomoms pajamoms gauti (įrangą, už tam tikrą mokestį, išnuomoja suinteresuotiems asmenims). Atkreiptinas dėmesys, kad veiklos / verslo vieta nebūtinai turi nuosavybės teise priklausyti pačiai bendrovei, tačiau nepriklausomai nuo to bendrovė turi joje vykdyti savo veiklą, tai akcentuojama ir EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro 5 straipsnio 4.1 ir 4.2 punktuose, kuriuose taip pat atkreipiamas dėmesys, kad „tam tikrais atvejais verslo vieta gali būti pripažįstama ir tuo atveju, kai bendrovė neturi patalpų ar tokios patalpos nėra būtinos bendrovės veiklai vykdyti, jei bendrovė faktiškai valdo ar naudoja tam tikrą vietą“. Kaip pavyzdys pateikiamas prekybininkas, prekiaujantis gatvėje. Verslo vieta gali būti pripažinta ir kitai bendrovei priklausančioje infrastruktūroje. Taip gali atsitikti, kai viena bendrovė faktiškai valdo patalpas, kurios nuosavybės teise priklauso kitai bendrovei. Minėtu atveju, gali susidaryti situacija, kai bendrovė neteisėtai užima ar įsikuria tam tikroje vietoje ir iš jos vykdo ekonominę veiklą ir ši vieta bus laikoma minėtos bendrovės verslo vieta, nepriklausomai nuo to, kad teisė naudoti patalpas įgyta pažeidžiant įstatymus. Autorės nuomone, ši nuostata prieštarauja bendrajam teisės principui, kuris teigia, kad iš neteisės negali kilti teisė. Šiuo atveju, būtent taip ir įvyksta – bendrovė neteisėtai įsikuria tam tikroje vietoje ir įgyja teisę tą vietą vadinti ar laikyti verslo vieta. Nors ir nėra reikalaujama teisinio pagrindo naudotis tam tikra vieta ekonominei veiklai vykdyti, bendrovės buvimas tam tikroje vietoje dar nereiškia, kad šią konkrečią vietą valdo bendrovė. „<...> veiklos vietos egzistavimui konstatuoti šis subjektas turi turėti pakankamą galimybę naudotis šia vieta, t. y. turėti dispozicijoje, komercinei-ūkinei veiklai (jos daliai) vykdyti, nepriklausomai nuo to, kokių formaliu pagrindu jis šia vieta naudojasi“²², tokį EBPO Pavyzdinės konvencijos nuostatų aiškinimą patvirtina ir EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro 5 straipsnio 4.2. - 4.5. punktuose pateikti pavyzdžiai:

- Pardavėjas, kuris atvažiavęs į kliento darbo vietą, susitinka su bendrovės direktoriumi ir priima iš jo užsakymus. Šiuo atveju patalpos, kuriose dirba pardavėjas nėra žinomos klientui, todėl tokios patalpos negali būti pripažįstamos verslo vieta.

²² Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

- Tapytojas, kuris dvejus metus, tris kartus per savaitę, dirba klientui priklausančiame biurų pastate. Tokiu atveju minėtas biurų pastatas bus laikomas tapytojo veiklos vieta, nes jame atliekamos svarbiausios tapytojo darbinės funkcijos (tapyba).

Atkreiptinas dėmesys, kad verslo vieta nebūtinai turi turėti tiesioginį ryšį su žeme ar būti ant žemės paviršiaus, taip, kad visi suinteresuoti asmenys galėtų matyti. Tai reiškia, kad nuolatine buveine bus pripažįstama ir vieta esanti po žeme ar virš žemės.

Nuolatinės buveinės klausimas buvo nagrinėtas ir Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiojo teismo (toliau – Teismas). Teismas 2010 m. vasario 23 d. paskelbė kritiškai vertinamą sprendimą, byloje Hertz Corp. v. Friend Nr 08-1107, kuriuo išsprendė ilgai trukusį ginčą dėl įmonės pagrindinės buveinės nustatymo. Teismas konstatavo, kad įmonės „pilietybė“ nustatoma atsižvelgiant į tai, kur yra įmonės „nervų centras“. „Nervų centras“ suprantamas kaip įmonės valdyba arba įmonės vadovai.

Byloje pagrindinis klausimas buvo – kuo vadovaujantis turi būti nustatoma įmonės „pilietybė“. Dar XVIII a. pabaigoje Teismas įtvirtino principą, kad įmonės „pilietybė“ nustatoma atsižvelgiant į jos registracijos vietą – ši taisyklė galioja ir šiandien. 1958 m. atsižvelgiant į pažeidimų daugėjimą, Kongresas nusprendė išplėsti įmonių „pilietybės“ sampratą. Pagal naują sampratą nustatant įmonės „pilietybę“ buvo atsižvelgiama ne tik į įmonės registracijos vietą, bet ir į vietą, kurioje įmonė turi pagrindinę buveinę. Nuo to laiko teismai, priimdami sprendimus, šią nuostatą interpretavo trejopai: vieni pagrindinę buveinę aiškino kaip vietą, kurioje faktiškai sutelkti įmonės valdymo organai, antri kaip vietą, kurioje yra faktinė verslo vykdymo vieta, tretieji, nustatant pagrindinę buveinę, atsižvelgė į verslo veiklos vykdymo visumą. Viso to rezultatas – teismų priimamų sprendimų nenuoseklumas. To pasėkoje, įmonės negalėjo prognozuoti koks, vienu ar kitu atveju, bus teismo sprendimas nustatant jų „pilietybę“.

Justice Breyer padarė galą šiam neaiškumui įtvirtindamas verslo vietos principą, pagal kurį pagrindinė verslo vieta suprantama, kaip vieta, kurioje yra įmonės valdžia ir iš kurios įmonės valdžia teikia nurodymus, įsakymus, kontroliuoja ir koordinuoja įmonės veiklą, t.y. vieta, kurioje yra įmonės „nervų centras“. „Mes darome išvadą, kad pagrindinės verslo vietos principas turi būti suprantamas, kaip nuoroda į tą vietą, iš kurios įmonės vadovai duoda nurodymus, kontroliuoja ir koordinuoja įmonės veiklą. Tai vieta, kurią apeliacinis teismas pavadino „nervų centru“. Tai paprastai turėtų būti vieta, kurioje įmonė turi savo būstinę, su sąlyga, kad būstinė yra faktinis veiklos kontrolės ir koordinavimo, bei nurodymų davimo centras, o ne vien tik pastatas, kuriame įmonė rengia valdybos susirinkimus (pvz. priimami užsienio bendrovių vadovai, tam tikromis progomis).“

Teigiama, kad naujojo principo įtvirtinimas palengvins federalinės jurisdikcijos nustatymą tiek teismams, tiek įmonėms. „Nervinio centro“ patvirtinimo teigiama nauda įmonėms:

1. Teismo sprendimas panaikino *status quo*, kai, įmonės vertinamos atsižvelgiant į tai, kurioje Jungtinių Amerikos Valstijų vietoje joms buvo pareikštas ieškinys ar iškelta byla t. y. panaikinamas skirtingas įmonių pagrindinės buveinės aiškinamas;
2. įmonės galės prognozuoti pagrindinės veiklos vietos aiškinimą ir tai palengvins strateginių verslo planų ruošimą ir investicinius sprendimus;
3. įmonės praleis mažiau laiko teismuose, sprendamos jurisdikcijos klausimus. Šiuo atveju bus taupomos tiek įmonių, tiek teismų materialinės sąnaudos ir laikas.

Teismas taip pat pažymėjo, kad naujai priimto sprendimo taikymas, kai kuriais atvejais kels sunkumų, ypač kalbant apie naujas technologijas ir specifines jų savybes, kurios leidžia įmonės vadovybei bendrauti ir priimti sprendimus per atstumą. Galime tikėtis, kad šiuo atveju bus priimtas naujas teismo sprendimas, kuris įneš aiškumo ir šioje srityje.

Apibendrinus, galime teigti, kad norint laikyti tam tikrą vietą bendrovės veiklos / verslo vieta, užtenka vien fakto, jog bendrovė faktiškai valdo tam tikrą vietą ir naudoja ją savo veiklai / verslui ar kitai ekonominei veiklai vykdyti. Nustačius veiklos / verslo vietos egzistavimo faktą, būtina įvertinti ar ta veiklos / verslo vieta vadovaujantis EBPO Pavyzdine konvencija yra nuolatinė (fiksiuota).

Vadovaujantis EBPO Pavyzdinėje konvencijoje pateiktu nuolatinės buveinės apibrėžimu, verslo vieta turi būti fiksuota. Fiksuota verslo vieta turi atitikti du kriterijus²³:

1. Vietos kriterijų, kuris reiškia konkretų geografinį tašką. Vietos kriterijus reikalauja verslo vietos ryšio su geografine vieta, tačiau nebūtinai fizinio verslo vietos pritvirtinimo prie žemės. Taikant šį kriterijų svarbu atsižvelgti į verslo specifiką. Reikalavimo esmė – verslas geografiškai ir komerciškai turi būti susijęs;
2. Laiko kriterijų, kuris reiškia, kad veikla, konkrečiame geografiniame taške yra vykdoma tam tikrą laiko tarpą. Pagal šį kriterijų reikalaujama tam tikro pastovumo. Verslas negali būti laikinas dėl savo specifikos.

Šių dviejų kriterijų privalomą buvimą, nustatant bendrovės fiksuotą verslo vietą konstatavo ir Lietuvos Respublikos Vyriausiasis Administracinis Teismas. Teismas pažymėjo, kad atsižvelgiant į „loginės ir lingvistinės konstrukcijos, taip pat šios nuostatos sisteminės analizės kitų šiame tarptautiniame dokumente įtvirtintų nuostatų kontekste aišku, kad joje numatyta veiklos vietos pastovumo sąlyga yra siejama su dviem viena nuo kitos neatskiriamomis aplinkybėmis: 1) geografiniu veiklos vietos pastovumu ir 2) komercinės-ūkinės veiklos vykdymo per šią vietą

²³ **Ribeiro J. S.** Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // Jurisprudencija. – 2009, Nr. 1(115), p. 299 - ISSN 2029–2058

pastovumu laiko požūriū (veikla neturi būti laikina). Tokios pozicijos laikosi ir Komentaro autoriai (žr. Komentaro 5 ir 6 par.)²⁴.

Vadovaujantis EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaru, fiksuota verslo vieta reiškia, kad egzistuoja tam tikras ryšys tarp verslo vietos ir tam tikro, konkrečiai apibrėžto, geografinio taško, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad fiksiacija nėra taikoma įrangai. Galima daryti išvadą, kad įranga, esant poreikiui, gali būti perkelta, tačiau bet kuriuo atveju privalo išlikti tam tikroje, konkrečioje vietoje. „<...> atsižvelgiant į komercinės ūkinės veiklos pobūdį, tam tikra erdvė (pvz., statybos teritorija, gamykla, pastatas, nagrinėjamu atveju – terminalas ir naftos perdirbimo gamykla), kurios skirtingose dalyse yra vykdoma veikla, paprastai bus laikoma viena veiklos vieta Sutarties prasme, jei ši teritorija vykdomos veiklos atžvilgiu sudaro komerciniu ir geografiniu požūriū nuoseklią visumą. Iš tiesų, kaip yra matyti iš Sutartyje apibrėžiamos „nuolatinės buveinės“ sąvokos turinio, atitinkamos veiklos vietos, kurią galima geografiškai identifikuoti, pripažinimui tokia buveine esminę reikšmę turi aplinkybė, jog per tokią vietą yra vykdoma komercinė ūkinė veikla ar jos dalis“²⁵. EBPO Pavyzdinės konvencijos komentare pateikiamas pavyzdys: įrangos montavimo darbai, kai dėl įrangos montavimo darbų specifikos montuotojo veikla ir įranga turi būti perkeliama į kitą vietą (tokiais darbais laikomi: kelių tiesimas, vamzdynų montavimas, taip pat priskiriami atvejai kai viena konstrukcijos dalis sumontuojama vienoje vietoje ir pergabenus ją į kitą vietą, minėta konstrukcija yra prijungiama prie bendro statinio ar įrengimo). Paminėtina ir tai, kad įranga neprivalo turėti tiesioginio sąlyčio su žeme toje vietoje, kurioje ji yra eksploatuojama, t.y. nėra reikalavimo įrangą pastatyti ar pritvirtinti prie žemės.

Tais atvejais, kai įmonės verslo vieta nuolat kinta dėl šios įmonės veiklos specifikos, kyla sunkumų nustatant verslo vietą (kai būtina nustatyti vieną, konkrečią verslo vietą). EBPO Pavyzdinės konvencijos komentare išaiškinta, jog bendrovei, savo veiklą vykdant dviejose vietose, kai abi šios vietos atitinka EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnyje nustatytus reikalavimus, bus laikoma, kad bendrovė turi dvi verslo vietas. Geriausia tai iliustruojantis pavyzdys: biurų pastatas, kuriame bendrovė nuomojasi kiekvieną kartą vis kitą biurą, tokiu atveju biurų pastatas bus laikomas konkrečia geografinė vieta, o vienas biuras bus laikomas viena verslo vieta. Dėl tos pačios priežasties gatvė, kurioje prekeivis, prekystalį stato vis kitoje vietoje, bus laikoma viena verslo vieta. Ir priešingai, neturėtų būti laikoma viena verslo vieta, vietovė, kurioje nėra matoma komercinės veiklos ryšio su šia geografinė vietovė, tačiau egzistuoja tik faktas, kad galbūt bendrovė veiklą vykdo konkrečioje geografinėje teritorijoje: tai atvejais „kai veikla vykdoma skirtingose tam tikru būdu apibrėžtos teritorijos dalyse (pvz., didelės gamyklos vienoje iš daugelio aikštelių ar

²⁴ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

²⁵ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

įrenginių ir aplink jį), pastovi veiklos vieta, kaip nuolatinės buveinės sąlyga, akivaizdžiai reikalauja ir pakankamo sąsajumo ne tik tarp veiklos vietų, bet ir tarp šiose vietose vykdomų veiklų. Akivaizdu, jog nesant aptariamo sąsajumo tarp tam tikroje geografiškai apibrėžtoje zonoje, tačiau skirtingose šios zonos vietose vykdomų ūkio vieneto komercinių ūkinių veiklų, tokia zona negali būti pripažinta minėta komercinės ūkinės veiklos vieta, o kiekviena konkreti vieta, kuri buvo (yra) šio subjekto dispozicijoje, turi būti vertinama atskirai sprendžiant šios veiklos vietos pripažinimo nuolatine buveine²⁶. Pažymėtina ir tai, kad „aptariamas sąsajumas negali būti kildinamas vien tik iš komercinės ūkinės veiklos pobūdžio (pvz., įrenginių valymas) <...> bet atsižvelgiant į <...> pastovumo reikalavimą, turi būti nustatytos tokios aplinkybės, iš kurių būtų galima daryti išvadą, jog atitinkamos veiklos nėra atsitiktinės, tarp jų (veiklų) egzistuoja pakankamas komercinio pobūdžio ryšys, neleidžiantis šių veiklų vertinti kaip savarankiškų ir vykdytų turint skirtingus ekonominiu požiūriu tikslus viena kitos atžvilgiu. Toks vertinimas yra tiesiogiai susijęs su konkrečių faktinių aplinkybių analize ir jis (vertinimas) gali būti atliekamas taikant įvairius kriterijus. Kitaip tariant, kiekvienu konkrečiu atveju būtina atsižvelgti ir įvertinti visas aplinkybes, kurios yra reikšmingos sprendžiant atitinkamų veiklų sąsajumo klausimą konkrečios komercinės ūkinės veiklos vietos identifikavimo tikslais²⁷.

1.3.2 Nuolatinumo kriterijus

Vadovaujantis EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaru nuolatinė buveinė pradeda egzistuoti, kai bendrovė pradeda vykdyti savo veiklą per fiksuotą verslo vietą. Bendrovės veiklos pradžia laikoma – verslo vietos įrengimas veiklai, kuriai verslo vieta bus naudojama nuolat. Laikotarpiu, kai įmonė įrenginėja, ruošia verslo vietą veiklos vykdymui, neįsiskaičiuoja, su sąlyga, kad parengiamieji darbai iš esmės skiriasi nuo veiklos, kuriai nuolat vykdyti įmonė steigia verslo vietą. Nuolatinė buveinė nustoja egzistuoti ir įmonė netenka fiksuotos verslo vietos dispozicijos arba nutraukia bet kokią veiklą, vykdomą per ją, tuomet kai visi veiksmai ar priemonės, susijusios su nuolatine bendrovės verslo veikla nutraukiamos (nutraukiami verslo sandoriai, nebeatliekama įrenginių priežiūra ir/arba remontas. Laikinas veiklos sustabdymas nelaikomas ir negali ir neturėtų būti laikomas bendrovės uždarymu. Jeigu fiksuota verslo vieta nuomojama kitai įmonei, ji paprastai yra naudojama tik nuomininko, o ne nuomotojo verslo vykdymui; apskritai nuomotojo nuolatinė buveinė nustoja egzistuoti, nebent jis ir toliau vykdo savo veiklą per nuolatinę buveinę.

EBPO Pavyzdinės konvencijos komentare nurodyta, kad bendrovė turi būti įkurta vykdyti verslą nuolat, o ne laikinai. Verslo vieta gali būti pripažinta nuolatine buveine, net jei ji egzistuoja

²⁶ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

²⁷ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

trumpą laiko tarpą, jei tai lemia verslo pobūdis. Minėtą atvejį, praktikoje nėra lengva nustatyti. EBPO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtinta ir valstybių praktika rodo²⁸, kad paprastai laikoma, jog egzistuoja nuolatinė buveinė, jei įmonė valstybėje veikia 6 ir daugiau mėnesių ir priešingai, jei įmonė veikia trumpiau nei 6 mėnesius, nelaikoma, kad įmonė turi nuolatinę buveinę valstybėje. Kaip ir visose taisyklėse, taip ir čia, yra išimčių²⁹:

- veikla pasižymi pasikartojančiu pobūdžiu. Tokiais atvejais laiko periodai, kuriais buvo naudojama konkrečia vieta, tačiau nebūtinai ta pačia vieta, turi būti sumuojami (tokia veikla gali tęstis daugelį metų);
- verslas vykdomas vienoje valstybėje, bet dėl savo pobūdžio neturi pastovios vietos. Tokiu atveju vadovaujama nuostata, kad ryšys su tam tikra valstybe yra svarbiau nei egzistavimas nustatytą laiko tarpą. Veiklos laikinas nutraukimas neturi turėti įtakos nustatant nuolatinę buveinę.

Gali pasitaikyti atvejų, kai viena vieta naudojama daugelio, tarpusavyje susijusių, asmenų trumpą laiko tarpą panašiam ar tokiam pačiam verslui vykdyti, siekiant padaryti įspūdį, kad vieta naudojama pastoviam verslui vykdyti³⁰. Tokiais atvejais taikomas 12 mėnesių pastovumo kriterijus. 12 mėnesių pastovumo kriterijus taikomas ir darbams vykdomiems statybvietėje bei įrenginių montavimui. JTO Pavyzdinėje konvencijoje ši nuostata suformuluota kiek kitaip, numatant, kad minėta veikla turi trukti ne trumpiau nei 6 mėnesius, t. y. taikoma bendroji 6 mėnesių laikinumo taisyklė. Jei buvo nutarta verslo vietą naudoti trumpą laiko tarpą, tačiau faktiškai naudojama tokį laiko tarpą, kuris sudaro sąlygas atsirasti nuolatiniai buveinei, laikoma, kad verslo vieta yra fiksuota ir ta vieta laikoma nuolatine buveine. Verslo vieta gali būti laikoma nuolatine buveine, nuo įsikūrimo joje dienos, nors ir egzistavo labai trumpą laiko tarpą, jei tai nulėmė ypatingos aplinkybės – pvz. mokesčių mokėtojo mirtis, nesėkmingos investicijos nulėmusios įmonės likvidavimą³¹.

1.3.3 Verslo veiklos vykdymo per nuolatinę buveinę kriterijus

EBPO Pavyzdinės konvencijos komentare nurodyta, kad verslo vieta laikoma nuolatine buveine, jei bendrovė ją naudoja daliai ar visam verslui vykdyti. Veikla neprivalo būti produktyvi, tačiau verslas, kaip tam tikra veikla, paprastai vykdomas tam, kad būtų gaunama tam tikra nauda. Autorės nuomone, tokia nuostata įtvirtinta, siekiant apsaugoti naujai įsisteigusių bendrovių teisinius interesus, nes naujai įsteigtos bendrovės ne iš karto veikia produktyviai. Žodžiai „per kurią“

²⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 5 straipsnio paaiškinimas (komentaras). <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10017212> [žiūrėta 2012-12-04]

²⁹ EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro 6 punktą.

³⁰ EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro 6.2 punktą.

³¹ EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro 6.3 punktą.

suprantami plačiai. Platus suvokimas reikalingas, siekiant pritaikyti nuostatą, bet kuriai situacijai, kai verslas vykdomas tam tikroje vietoje ir ta vieta yra žinoma dėl konkrečios veiklos vykdymo. Žodžių junginys „per kurią“ reiškia, kad verslas vykdomas konkrečioje vietoje, kurią įmonė tuo tikslu valdo. Pavyzdžiui, įmonė, kurios veikla yra kelių grindimas akmenimis, bus laikoma vykdanči savo veiklą ten, kur vyksta kelio grindimo darbai. Būtina daryti skirtumą tarp atvejų, kai įmonė atlieka aptarnaujančio pobūdžio darbus nuolatinėje buveinėje ir atvejus, kai įmonė vykdo verslą per konkrečią vietą. Aptarnaujančio pobūdžio veikla, gali būti ir pagrindine įmonės veikla. Bet kuriuo atveju yra reikalaujama vykdyti verslą per konkrečią vietą. Vieta nebus pripažįstama nuolatinė buveine, jei asmenys būdami toje vietoje nevykdys jokios veiklos, kurią būtų galima traktuoti kaip verslą. Įteisinant nuolatinę buveinę gali būti reikalaujama asmenų dalyvavimo, tačiau tolimesnis jų dalyvavimas veikloje nėra būtinas. Asmenų veiksmus gali atlikti automatinė įranga, ir jos užteks, norint pripažinti, kad egzistuoja nuolatinė buveinė. Nuolatinė buveinė egzistuos ir tuo atveju, jei visa arba pagrindinė įmonės veikla bus vykdoma per automatinę techninę įrangą, o personalo veikla apsiribos tokios įrangos valdymu ir priežiūra. Ar tokios įrangos vieta susitariančiojoje valstybėje gali būti laikoma nuolatinė buveine priklauso nuo to ar įmonė be to, kad įkurdino įrangą dar turi kokį nors verslą. Atvejais, kai įmonė sukonzentruoja įrengimus konkrečioje vietoje, tačiau vėliau juos perleidžia ar išnuomoja kitai įmonei, kuri juos valdo, nebus laikoma, kad egzistuoja nuolatinė buveinė. Nuolatinė buveinė gali būti pripažįstama tuo atveju, jei įmonė be to, kad pastatė ir nustatė įrangą, ją išlaiko ir valdo savo sąskaita. Ši nuostata galioja ir tuo atveju, jei tokią įrangą valdo, eksploatuoja ir prižiūri priklausomas agentas.

Atkreiptinas dėmesys, kad vertinant nuolatinės buveinės buvimo faktą būtina įvertinti ir EBPO ir JTO Pavyzdinėse konvencijose numatytas išimtis, t.y. atvejus kurių nuolatinė buveinė neapima:

- įrangos naudojimo tikslai įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti;
- įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikslai sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti, laikymo;
- įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikslai apdoroti kitoje įmonėje, laikymo;
- pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai įmonei skirtiems gaminiams ar prekėms įsigyti arba jai skirtai informacijai rinkti, laikymo;
- pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai bet kokiai kitai pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti, laikymo;
- pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai aukščiau išvardytos veiklos bet kokiam deriniui, laikymo su sąlyga, kad visa pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos veikla, kurią apsprendžia toks derinys, yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio.

Visoms veikloms, išvardintoms aukščiau, būdingas parengiamasis arba pagalbinis pobūdis. Norint teisingai nustatyti ar veikla yra pagalbinių ar parengiamojo pobūdžio būtina atsižvelgti ne tik į visas objektyviai egzistuojančias aplinkybes, bet ir į bendrovę kaip visumą. Jei fiksuotoje verslo vietoje yra įsikūrę valdymo organai, ir iš šios vietos duoda nurodymus darbuotojams, jų veikla nebus laikoma kaip pagalbinių ar parengiamieji darbai, nes bendrovės vadovų atliekama veikla yra gyvybiškai svarbi bendrovei, todėl daug kartų viršija pagalbines, parengiamosios veiklos lygį.

Apibendrinus tai, kad pasakyta, galime konstatuoti, kad:

- Terminas verslo vieta – tai bet kokios patalpos, įrenginiai, ar įrengimai, naudojami bendrovės verslo vykdymui, pažymėtina, kad norint laikyti tam tikrą vietą bendrovės veiklos / verslo vieta, užtenka vien fakto, jog bendrovė faktiškai valdo tam tikrą vietą ir naudoja ją savo veiklai / verslui ar kitai ekonominei veiklai vykdyti. Nustačius veiklos / verslo vietos egzistavimo faktą, būtina įvertinti ar ta veiklos / verslo vieta vadovaujantis EBPO Pavyzdine konvencija yra nuolatinė (fiksuota);
- Nuolatinumas – tai bendrovės buvimas tam tikrą laiko tarpą fiksuotoje veiklos / verslo vietoje, paprastai laikoma, jog egzistuoja nuolatinė buveinė, jei bendrovė valstybėje veikia 6 ir daugiau mėnesių ir priešingai, jei įmonė veikia trumpiau nei 6 mėnesius, nelaikoma, kad įmonė turi nuolatinę buveinę valstybėje;
- Verslo veiklos vykdymas per nuolatinę buveinę – tai visos ar dalies bendrovės vykdomos veiklos vykdymas naudojantis fiksuota verslo vieta, tai reiškia, kad verslas vykdomas konkrečioje vietoje, kurią įmonė tuo tikslu valdo.

2. NUOLATINĖS BUVEINĖS SAMPRATA ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE

Šis skyrius skirtas aptarti nuolatinės buveinės sampratą ir jos nustatymui elektroninėje komercijoje. Atkreiptinas dėmesys, kad elektroninė komercija pasižymi tam tikromis išskirtinėmis savybėmis, kurių nėra tradicinėje komercijoje, kas ir sukelia problemas taikant tradicinės nuolatinės buveinės nustatymo taisykles ir principus. Šiame skyriuje Darbo autorė išanalizuos nuolatinės buveinės sampratą elektroninėje komercijoje vadovaudamasi pirmajame skyriuje išskirtais pagrindiniais nuolatinės buveinės kriterijais.

Atsiradus elektronei komercijai pasikeitė ir tradicinis nuolatinės buveinės suvokimas³², tai nulėmė specifinės elektroninės komercijos savybės³³, todėl buvo pradėta ieškoti naujų priemonių, kurios galėtų padėti efektyviau nustatyti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje. Dėmesys buvo nukreiptas į serverius ir internetines svetaines, kaip potencialias priemones padedančias kvalifikuoti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje. Iškilio natūralus klausimas ar serveris, kaip telekomunikacinis prietaisas (būdamas iš esmės tokiu pačiu prietaisu kaip kabelis, naudojamas informacijai perduoti), ar internetinė svetainė gali būti laikomi bendrovės nuolatine buveine?

2.1 Internetinė svetainė kaip nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje

Darbo autorės nuomone, prieš pradėdant ieškoti atsakymo į klausimą ar internetinė svetainė gali būti laikoma bendrovės nuolatine buveine, reikėtų aptarti internetinės svetainės sampratą.

Internetinė svetainė tai:

- „programinės įrangos ir elektroninių duomenų, saugomų ir valdomų serveryje derinys. Kiti internetinę svetainę apibūdina kaip bendrovės ar asmens tam tikrus surinktus internetinius duomenis“.³⁴
- „sudėtingas sisteminis produktas, jungiantis projektą, koncepciją, instrumentus, metodus, techniką, žmones, tinklą, vartotojo sąsają (interfeisą) ir papildomas paslaugas, susietas sisteminiu interneto puslapių rinkiniu“³⁵. N. Guseva taip pat pažymi, kas „šis apibrėžimas gali pasirodyti netikslus, tačiau neįmanoma suformuluoti tikslesnės sąvokos su sąlyga, kad ji būtų ilgalaikė“.³⁶ Darbo autorė linkusi pritarti minėtai nuomonei, nes technologijoms sparčiai vystantis ir kuriant naujus techninius sprendimus, mokslininkai (teisininkai) nėra pajėgūs

³² Tradicinė nuolatinės buveinės samprata aptarta šio magistrinio darbo pirmojoje dalyje.

³⁴ Dr. Chetcuti J. P. The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response, 2002. p. http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm#_ftn1 [žiūrėta 2012-12-15].

³⁵ Guseva N. Elektroninės komercijos kokybės kriterijų identifikavimas ir analizė // Verslas: teorija ir praktika. - 2010, 11(2), p. 99.

³⁶ Guseva N. Elektroninės komercijos kokybės kriterijų identifikavimas ir analizė // Verslas: teorija ir praktika. - 2010, 11(2), p. 99.

adekvačiai reaguoti į naujoves, nes dauguma jų ne tik kad yra sunkiai nusakomos ir suprantamos, bet ir trumpalaikės.

Internetinė svetainė iš esmės yra tam tikra vieta pasauliniame tinkle (*angl. World Wide Web*). Ji susideda iš pagrindinio puslapio, dar vadinamo namų puslapio (*angl. home page*), kurią vartotojai pamato pirmiausiai, kai yra pasikreipiama vartotojo nurodytu adresu tinkle. Iš pateiktų internetinės svetainės apibrėžimų galime daryti išvadą, kad interneto svetainė yra nematerialus daiktas ir, kaip matysime vėliau, viena negali būti laikoma bendrovės verslo vieta. Materialumo kriterijaus būtinumas įtvirtintas EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro (toliau – **Konvencijos komentaras**) 5 straipsnio 42.2 punkte. EBPO teigimu internetinė svetainė, kaip programinės įrangos ir elektroninių duomenų derinys, negali būti ir nėra laikoma materialiu daiktu. Taip pat atkreipiamas dėmesys, kad internetinė svetainė neturi fizinės buvimo vietos, kuri galėtų būti laikoma verslo vieta pagal EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnyje įtvirtintus kriterijus. Tam, kad būtų tenkinamas verslo vietos kriterijus yra būtini materialūs daiktai, tokie kaip įranga ar įrengimai, kuriuose internetinė svetainė gali būti patalpinta (Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.2 punktas). Galima sakyti, kad „internetinė svetainė yra priemonė palengvinanti bendrovės veiklos vykdymą elektroninėje erdvėje“³⁷. Atkreiptinas dėmesys, kad internetinė svetainė, kaip nematerialus objektas, paprastai yra talpinama serveryje, kuris yra materialus daiktas, esantis materialioje vietoje, todėl serverio buvimo vieta galėtų būti laikoma bendrovės fiksuota verslo vieta (Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.2 punktas). Darbo autorė su minėta Konvencijos komentaro nuostata iš dalies, nes reikia nepamiršti, kad technologijoms tobulėjant, atsiranda vis daugiau atvejų, kuomet centrinio serverio buvimas nėra reikalingas, kaip pavyzdžiui *peer-to peer* atveju, minėtu atveju keičiamasi skaitmeniniais produktais nepriklausomai nuo centrinio serverio buvimo vietos, nes šiuo atveju tokio serverio buvimas nėra būtinas. Klausimas, kuo bus vadovaujama tokiu atveju? Koks materialus objektas bus laikomas bendrovės nuolatine buveine? Darbo autorė mano, kad materialumo kriterijaus taikymas nuolatinei buveinei taip pat turi ne daug logikos, nes elektroninė erdvė nėra tokia pati kaip fizinė erdvė, nes ji nėra ribojama jokiais materialiais objektais. Darbo autorei kyla klausimas, kodėl būtina vadovautis materialumo kriterijumi virtualioje erdvėje? Juk internetinei svetainei, taip pat puikiai galėtume pritaikyti ir buvimo tam tikroje vietoje (tam tikrame serveryje) tam tikrą laiką kriterijų ir veiklos vykdymo per internetinę svetainę kriterijų. Atsakymas į šį klausimą galėtų būti toks, kad nors internetinė svetainė ir būtų tam tikrą laiką tarpą tam tikrame serveryje, tačiau yra galimybė perkelti patį serverį kitą vietą, tai patvirtina ir faktas, kad serveriai gali būti bet kurioje pasaulio vietoje, o vartotojams ir / arba bendrovėms, kurie naudojami serveriais, serverių buvimo vieta nėra svarbi. Paminėtinas ir

³⁷ Collins T. From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do // Electronic Journal of e-Government. – 2009, Volume 7 Issue 2, p. 150.

faktas, kad serveriai yra sukurti taip, kad prireikus akimirksniu galėtų perkelti programas į bet kurioje kitoje valstybėje esantį serverį. Pavyzdžiui, veidrodiniai serveriai turi galimybę atsižvelgiant į užklausų kiekį nukreipti vartotojus į skirtingus serverius. Tokios serverių galimybės apsunkina mokesčių institucijų pastangas nustatant materialią serverio buvimo vietą, kuria yra paremtas apmokestinimas pagal nuolatinės buveinės sampratą. Tikėtinos situacijos, kai siekiant išvengti nuolatinės buveinės fakto nustatymo, konkretaus serverio vykdomos operacijos yra perkeliamos į kitą serverį, esantį kitoje valstybėje, dar prieš patenkinant stacionarumo sąlygą pagal nuolatinės buveinės sampratą. Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, pastebime, kad serveris nuo interneto svetainės skiriasi tik materialumu.

Galimi atvejai, kai bendrovė sudaro sutartį dėl interneto svetainės talpinimo interneto paslaugų teikėjams priklausančiuose serveriuose, todėl kyla klausimas ar tokių susitarimų pagrindu gali atsirasti nuolatinė buveinė? Vadovaujantis Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.3 punktu susitarimai dėl internetinės svetainės talpinimo interneto paslaugų teikėjo serveryje nėra pagrindas atsirasti bendrovės nuolatinei buveinei, nepaisant to, kad tokia bendrovė užsiima komercine veikla naudodama minėtą internetinę svetainę. Tokia EBPO įtvirtinta nuostata paremta piniginių lėšų mokėjimo tikslu, t.y. susitarimų su interneto paslaugų teikėjais dėl interneto svetainės talpinimo serveryje pagrindu mokėtina suma apskaičiuotina atsižvelgiant į internetinės svetainės talpinimui reikalingą vietos kiekį serveryje, kas reiškia, kad bendrovė moka už faktišką duomenų informacijos kiekio talpinimą serveryje, todėl tokiais atvejais laikoma, kad įmonė faktiškai nevaldo serverio ar jo buvimo vietos, nors tam tikrais atvejais bendrovė gali susitarti su interneto paslaugų teikėju dėl savo internetinės svetainės talpinimo konkrečiame serveryje, esančiame konkrečioje vietoje. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau EBPO teigia, kad minėtas serveris negali būti laikomas bendrovės verslo vieta, esančia tam tikroje vietoje, nes internetinė svetainė nėra materialinė. Darbo autorės nuomone, ši nuostata diskutuotina, nes nepaisant to, kad internetinė svetainė yra nematerialinė, ji talpinama materialiaame serveryje, kuris yra tam tikroje vietoje, kurią, tam tikrais atvejais, gali pasirinkti bendrovė. Ši situacija turėtų būti laikoma vietos serveryje nuoma, kas, darbo autorės nuomone, fizinėje erdvėje atitiktų tam tikros prekybinės erdvės nuomą prekybos centre, kai nuomos mokestis mokamas už tam tikrą kvadratinių metrų plotą, kuriame bendrovė gali vykdyti savo veiklą. Tai patvirtina ir Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.3 punktas, kuriame pažymima, kad tais atvejais, kai bendrovė, vykdanči veiklą per interneto svetainę, turi serverį (kuriame patalpinta minėtos bendrovės interneto svetainė) nuosavybės teise ar jį nuomojasi ir gali jį eksploatuoti, vieta, kurioje yra minėtas serveris, gali būti laikoma bendrovės nuolatine buveine, jei yra tenkinami kiti 5 straipsnyje nustatyti reikalavimai“. Darbo autorei kyla klausima ar toks aiškinimas yra teisingas ir pagrįstas? Greičiausiai ne, nes toks panašių modelių skirtingas aiškinimas, darbo autorės nuomone, yra pagrįstas tradicinės komercijos principais, kai vykdamant

veiklą fizinėje erdvėje bendrovės tam tikras patalpas turi turėti nuosavybes teise arba jas nuomotis, tai populiariausi veiklos vykdymo būdai fizinėje erdvėje. Fizinėje erdvėje galimi ir tokie veiklos modeliai, kai bendrovė valstybėje, kurioje vykdo veiklą neturi nuolatinės buveinės, bet tokiu atveju ji samdo toje valstybėje esančius asmenis, kad jie veiktų bendrovės vardu (priklausomi agentai, dileriai, atstovai ir kt.) (plačiau apie tai kitame skyriuje), tuo tarpu elektroninėje erdvėje veikianti įmonė, veiklai vykdyti skirtą interneto puslapį gali talpinti tiek jai priklausančiame serveryje, tiek nuomojamame arba gali viso serverio nesinuomoti, o išsinuomoti tik tam tikrą virtualios vietos kiekį, paskutiniu minėtu atveju, kaip jau buvo aptarta anksčiau, tokia interneto svetainės talpinimo vieta nelaikoma bendrovės nuolatine buveine ir darbo autorės manymu yra neteisinga atsižvelgiant į elektroninės erdvės specifiką. Paminėtinas ir dar vienas veiklos vykdymo elektroninėje erdvėje būdas, kuris Lietuvoje yra pakankamai naujas – bendrovė gali neturėti internetinės svetainės, o nuomotis vietą kitai bendrovei priklausančioje interneto svetainėje, tokiu atveju bendrovė veiklą vykdo elektroninėje erdvėje, tačiau pati nevaldo nei internetinės svetainės, nei serverio³⁸. Šis klausimas Komentare neaptartas, tačiau autorės nuomone, toks atvejis būtų prilyginamas vietos nuomai serveryje ir tokia vieta nebūtų laikoma bendrovės nuolatine buveine.

Apibendrinant galima teigti, kad internetinė svetainė nuolatine buveine, paremta "fiksiuotos verslo vietos" principu, gali būti laikoma tik tais atvejais, kai bendrovė vykdo veiklą per interneto svetainę, kuri yra patalpinta serveryje, kuri teisiškai ir faktiškai valdo minėta bendrovė ir bendrovės vykdoma veikla nėra prilyginama parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio veiklai.

2.2 Serveris kaip nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje

Tikslaus serverio apibrėžimo nei EBPO Pavyzdinė konvencija, nei Konvencijos komentaras nepateikia, todėl aptarsime kituose šaltiniuose pateikiamus serverio apibrėžimus.

Serveris tai:

- Kompiuteris, kompiuterinė įranga ar kompiuterinė programa, kuri suteikia prieigą prie centralizuotų resursų ar paslaugų tinkle.³⁹
- tinklo mazgas, atliekantis tam tikras funkcijas pagal kitų tinkle esančių klientų kompiuterių paraišką (užklausas).⁴⁰

³⁸ Tokias paslaugas teikiančių internetinių svetainių pavyzdžiais galėtų būti visai neseniai Lietuvoje išpopuliarėję grupinių pirkimų internetinės svetainės: www.kartu.lt, www.grupinis.lt, www.beta.lt ir kt. Šiose svetainėse, bet kuris verslininkas gali už tam tikrą mokestį talpinti savo siūlomas pirkti prekes ir / arba paslaugas. Pažymėtina, kad šiuo metu tokios internetinės svetainės teikia paslaugas tik tiems vartotojams, kurie turi Lietuvos Respublikos bankų išduotas atsiskaitymo priemones, tačiau tik laiko klausimas, kada tokios paslaugos bus pradėtos teikti tarptautiniu lygmeniu ir iškilis mokesčių taikymo klausimas.

³⁹ Oxford Dictionaries sąvokos „server“ reikšmė. <http://oxforddictionaries.com/definition/english/server?q=server> [žiūrėta 2012-11-05].

⁴⁰ Dagienė V., Grigas G., Jevsikova T. Enciklopedinis kompiuterijos žodynas II papildytas leidimas žiūrėta sąvoka „serveris“. <http://www.likit.lt/term/enciklo.html> [žiūrėta 2012-11-06].

- prietaisas, kuriame talpinamos, laikomos ir per kurį yra valdomos elektroninės komercijos sistemos, leidžiančios vykdyti elektroninės komercijos veiklą ir paprastai sudarytas iš kompiuterinės techninės įrangos ir pagrindinių sistemų veikimui reikalingos programinės įrangos⁴¹.

Kaip pastebime iš pateiktų serverio sampratų, serveris gali būti suprantamas ne tik kaip kompiuterinė programa (priešingai nei internetinė svetainė), bet ir kaip tam tikras įrengimas, t.y. kompiuteris ar tam tikras prietaisas, kurį sudaro materialinė kompiuterinė įranga, kuri yra sujungiamą su interneto tinklu. Serverio paskirtis paprastai yra saugoti informaciją ir sudaryti internetinę prieigą prie serveryje patalpintų interneto svetainių, elektroninio pašto paskirų, duomenų bazių ir programinės įrangos programų ir automatiškai administruoti elektroninį skaitmeninių elektroninės komercijos produktų ir / ar paslaugų perdavimą galutiniams vartotojams. Toliau, darbo autorė kelia klausimą ar serveris, priešingai nei internetinė svetainė, gali būti laikoma nuolatine buveine be papildomos įrangos ar įrengimų?

Vadovaujantis Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.4 punktu, kompiuterinės įrangos buvimo vieta, įskaitant serverį, tam tikromis aplinkybėmis gali būti laikoma bendrovės nuolatine buveine. Minėtame straipsnyje taip pat pažymima, kad svarbu atsižvelgti į tai ar serveris faktiškai buvo perkeltas, o ne į tai ar jis gali būti perkeltas, norint įvertinti ar serveris gali būti laikomas fiksuota verslo vieta. Konvencijos komentare pažymėtina ir tai, kad pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją, fiksuota verslo vieta reiškia, ne tik tam tikrą ryšį su konkrečia vieta, bet taip pat ir pastovumą laike, todėl tam, kad serveris būtų laikomas fiksuota verslo vieta, taip pat būtina, kad jis būtų tam tikroje vietoje tam tikrą laiko tarpą, t.y. kad galėtume serverį laikyti fiksuotu, jis turi išbūti konkrečiame geografiniame taške ne mažiau nei 12 mėnesių, o tam tikrais, praktikoje susiklosčiusiais, atvejais ne mažiau nei 6 mėnesius. Tomas Collinsas teigia, kad Konvencijos komentare nėra nurodyta ir paaiškinti sąvokos „tam tikrą“ laiko tarpą⁴², tačiau atsižvelgiant į tai, kad kiekvienas teisės aktas turi būti aiškinamas sistemiškai, atsižvelgiant į visas teisės akte esančias nuostatas, darbo autorė, teigia, kad „tam tikras“ turėtų reikšti ne ką kitą kaip terminą, nurodytą EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 3 punkte ir Konvencijos komentaro 5 straipsnio 6 punkte.

Dar vienas klausimas į kurį reikia rasti atsakymą, sprendžiant klausimą dėl serverio buvimo bendrovės nuolatine buveine – ar bendrovė visą ar dalį verslo vykdo įrangos, įskaitant serverį, buvimo vietoje. Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.5 punkte nurodyta, kad prieš atsakant į anksčiau minėtą klausimą būtina kiekvieną atvejį įvertinti individualiai. Vertinant kiekvieną atvejį

⁴¹ Collins T. From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do // Electronic Journal of e-Government. – 2009, Volume 7 Issue 2, p. 151.

⁴² Collins T. From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do // Electronic Journal of e-Government. – 2009, Volume 7 Issue 2, p. 151.

būtina atsižvelgti į tai ar bendrovės turima ir valdoma įranga (įskaitant serverį), sukuria galimybes minėtai bendrovei valdyti įrengimus, kurių pagalba ir yra vykdoma bendrovės veikla elektroninėje komercijoje. Šiuo atveju įrangos valdymas nėra tiesiogiai siejamas su bendrovės darbuotojų buvimu įrangos buvimo vietoje, šį teiginį patvirtina ir Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.6 punktas, kuriame nurodyta, kad kai bendrovė kompiuterinę įrangą valdo tam tikroje vietoje, nuolatinė buveinė toje vietoje bus konstatuojama ir tais atvejais, kai toje vietoje nėra įrangą valdančių bendrovės darbuotojų. Minėtame punkte taip pat pažymima, kad darbuotojų buvimas įrangai prižiūrėti nėra lemiamas veiksnys pripažinti, kad bendrovė visiškai ar iš dalies vykdo savo veiklą įrangos buvimo vietoje, tai apima ir tuos atvejus kai bendrovės veiklai konkrečioje vietoje vykdyti darbuotojų buvimas toje vietoje yra nereikalingas. Tame pačiame punkte nurodoma, kad minėta sąlyga elektroninei komercijai taikoma ta pačia apimtimi kaip ir kitoms veiklos sritims, kuriose įranga veikia automatiškai⁴³. Paskutinė nuostata įtvirtinta vadovaujantis Vokietijos federacinio mokesčių teismo (toliau – **teismas**) sprendimu neaptarnaujamo naftotiekio byloje (toliau – **byla**)⁴⁴. Šioje byloje ieškovas ir apeliantas akcinė bendrovė, kurios buveinė ir valdymo organai yra Olandijoje transportavo naftą ir naftos produktus požeminiais vamzdynais, priklausančiais bendrovei ir nutiestais tarp Vokietijos ir Olandijos. Byloje teismas nusprendė, kad požeminiai vamzdynai yra stacionarūs, kaip tai suprantama pagal Pagrindinio mokesčių kodekso 12AO dalį. Teismas pažymėjo, kad nuolatinės buveinės samprata nereikalauja, kad vamzdynai būtų pritvirtinti prie žemės ar būtų matomi ant žemės paviršiaus. Vamzdynų funkcija – atlikti tam tikras funkcijas, reikalingas bendrovės verslo vykdymui, jei bendrovė jais naudojasi tam tikrą laiko tarpą verslo tikslais. Šie reikalavimai tenkinami bendrovei transportuojant naftą ir jos produktus minėtais vamzdynais. Šiuo sprendimu teismas patvirtino, kad neaptarnaujamas naftotiekis atitinka visus nuolatinėi buveinei keliamus reikalavimus. Toks sprendimas buvo priimtas nepaisant fakto, kad naftotiekiu transportuojama nafta ir naftos produktai nebuvo kontroliuojami bendrovės darbuotojų, o buvo valdoma automatinės kontroliavimo įrangos, esančios kitoje jurisdikcijoje. Su šiuo išaiškinimu, darbo autorė, sutinka, nes jis taikytinas i elektroninėje komercijoje, kadangi atsižvelgiant į elektroninės komercijos ypatybes, aiškiai matome, kad žmogaus dalyvavimas vykdant veiklą elektroninėje erdvėje yra minimalus arba apskritai nereikalingas. Daugelį sandorio funkcijų gali atlikti tinkamai suprogramuotos kompiuterinės programos. Žmogaus dalyvavimas paprastai yra neišvengimas pristatant prekes ir / arba teikiant paslaugas, išskyrus atvejus, kuomet tiekiamos ir / arba teikiamos skaitmeninės prekės ir / arba paslaugos.

⁴³ Pavyzdžiui, gamtinių išteklių gavyba, naudojantis automatine įranga.

⁴⁴ Federal Tax Court of 30 October 1996, docket no. II R 12/92.

Asmenys, nepritariantys priimtam teismo sprendimui byloje, atkreipia dėmesį į argumentus, kuriais vadovaujamosi Berkholz byloje⁴⁵. Šioje byloje mokesčių mokėtojas jūrų keltuose, plaukiojančiuose tarp Vokietijos ir Danijos, įrengė žaidimų automatus. Berkholz teigė, kad jų paslaugos buvo teikiamos tarptautiniuose vandenyse fiksuotoje buveinėje (laive) ir dėl to jo gautos pajamos nepatenka į Pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį. Europos Teisingumo Teismas panaikino šį argumentą ir konstatavo, kad buveinėje nuolatos turi būti žmogiškieji ir techniniai ištekliai, būtini paslaugoms teikti. Nepaisant to į Konvencijos komentarą buvo įtraukti Vokietijos mokesčių teismo neaptarnaujamo naftotiekio byloje išsakyti argumentai. Pagrindinis sprendimas klausimas ar nuolatinumas suderinamas su pagrindine verslo funkcija ir ar minėta funkcija nėra tik pagalbinė, bendrovės vykdomoje veikloje.

Dar vienas kriterijus, kurį serveris turi atitikti, tam, kad būtų laikomas bendrovės nuolatine buveine – bendrovės atliekamos funkcijos serverio buvimo vietoje negali būti parengiamojo ir / arba pagalbinio pobūdžio. Pagal EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 4 punkto e papunktį ir Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.7 punktą pagalbinio ir / arba parengiamojo pobūdžio veikla nėra pagrindas, tokios veiklos vykdymo vietos, laikyti nuolatine bendrovės buveine. Atkreiptinas dėmesys, kad kiekvieną atskirą atvejį reikia vertinti individualiai, atsižvelgiant ir įvertinant bendrovės, naudojantis įrangą, vykdomų funkcijų įvairovę. Šiuo atveju teorijoje nėra įtvirtintos vienos taisyklės, kuri galėtų būti taikoma visiems atvejams. Kaip tam tikra pagalba, sprendžiant ar bendrovės vykdoma veikla yra pagrindinė ar tik pagalbinio ir / arba parengiamojo pobūdžio, Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.7 punkte pateikiamas pavyzdinis pagalbinių ir / arba parengiamųjų veiklų sąrašas:

- ryšio linijos paslaugos teikimas – panašiai kaip telefono linijos paslaugos teikimas – tarp paslaugų teikėjų ir klientų;
- prekių ar paslaugų reklama;
- saugumo ir efektyvumo tikslais informacijos perdavimas per veidrodinius serverius;
- duomenų ir informacijos rinkimas bendrovėms apie rinkas;
- informacijos teikimas.

Pateikiamas sąrašas yra pavyzdinis, todėl vertinant veiklą, būtina atsižvelgti į visas egzistuojančias aplinkybes, tai pažymima ir konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.8 punkte: „Tačiau tais atvejais, kai minėtų funkcijų atlikimas naudojantis kompiuterine įranga yra pagrindinė bendrovės veikla, būtų laikoma kad tokia bendrovės veikla peržengia šiame punkte nurodytos pagalbinės ir parengiamosios veiklos ribas ir vieta, kurioje yra minėta įranga, jei ji tenkina fiksuotos verslo vietos kriterijų, būtų laikoma bendrovės nuolatine buveine“. Darbo autorės nuomone, dėl elektroninės komercijos ir elektroninės erdvės specifikos, gali būti sudėtinga nustatyti, kurios

⁴⁵ Berkholz v Finanzant Hamburg – Mitta – Altstadt c-168/84

bendrovės vykdomos funkcijos laikytinos pagrindinėmis, o kurios parengiamojo ir / arba pagalbinio pobūdžio, nes elektroninė komercija pasižymi savybe išskaidyti bendrovės atliekamas funkcijas į tam tikrus smulkesnius etapus, kurie kiekvienas atskirai gali būti laikoma pagalbine ar parengiamąja veikla, tačiau įvertinus juos kaip visumą galima teigti, kad tai yra bendrovės pagrindinė vykdoma veikla. Tomas Collinsas pateikia pagrindinius klausimus į kuriuos jo manymu reikia atsakyti sprendžiant klausimą ar tam tikra bendrovės vykdoma veikla yra parengiamojo ir / arba pagalbinio pobūdžio⁴⁶:

- ar lyginamos funkcijos sudaro vienodai reikšmingą ir svarbią bendrovės vykdomo verslo dalį atsižvelgiant į bendrovę kaip visumą?
- Ar kitos bendrovės vykdomos pagrindinės funkcijos yra atliekamos naudojantis kompiuterine įranga, taip, kad atliekamų funkcijų visuma iš prigimties negalėtų būti priskiriama parengiamajai ir / arba pagalbinio pobūdžio veiklai?

Jei į abu ar bent vieną pateiktą klausimą atsakymas yra teigiamas ir jeigu pagrindinėms bendrovės funkcijoms atlikti yra naudojama įranga (pvz. fiksuotas serveris), galime konstatuoti bendrovės fiksuotos verslo vietos, kurioje yra bendrovės nuolatinė buveinė, buvimo faktą. Kokios funkcijos gali būti priskiriamos pagrindinėms funkcijoms, konkrečios bendrovės atveju, priklauso nuo bendrovės vykdomos veiklos. Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.9 punkte pateikiami pavyzdžiai:

- interneto paslaugų teikėjai valdo jiems priklausančius serverius turėdami tikslą talpinti kitų bendrovių interneto svetaines ar kitas programas. Minėtiems interneto paslaugų teikėjams savo serverių valdymas turint tikslą teikti minėtas paslaugas vartotojams yra pagrindinė jų veikla ir nebus laikoma parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio veikla;
- bendrovė (paprastai vadinama elektronine parduotuve), kurios veikla parduoti prekes ir / arba paslaugas internete. Šiuo atveju, tokia bendrovė nevykdo serverių valdymo veiklos ir vien tik aplinkybė, kad ji gali valdyti serverį nėra pakankama, kad tokia veikla būtų laikoma pagrindine, todėl minėta veikla bus geriausiu atveju laikoma parengiamąja arba pagalbine veikla.

Atkreiptinas dėmesys, kad ne visais atvejais skirtumas tarp pagrindinės veiklos ir pagalbinės gali būti toks akivaizdus, nes siekdamas išvengti konkrečios valstybės taikomo apmokestinimo bendrovė gali siekti sudaryti išpūdį, kad tam tikra jos vykdoma veikla nėra pagrindinė, todėl vertinant kiekvieną konkretų atvejį turi būti nustatyta konkrečioje vietoje vykdomos bendrovės funkcijos ir palyginamos su bendrovės veikla. Jei bendrovės konkrečioje vietoje vykdoma veikla yra skirta tik prekių ar / arba paslaugų pardavimui internete palengvinti (vieta skirta serverio,

⁴⁶ Collins T. From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do // Electronic Journal of e-Government. – 2009, Volume 7 Issue 2, p. 151.

kuriame patalpinta interneto svetainė, valdymui, o minėta interneto svetainė naudojama vien tik reklamos, katalogų talpinimui), vieta, kurioje vykdoma minėta veikla, nebus laikoma bendrovės nuolatine buveine. Tačiau, jei minėtą situaciją papildytume verslui ir elektroninei komercijai būdingomis funkcijomis (sutarčių su klientais sudarymas, mokėjimų priėmimas ir prekių ir / arba paslaugų pristatymas yra atliekami automatiškai serveryje patalptos įrangos) tokia veikla nebūtų laikoma vien tik parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio. Tais atvejais, kai bendrovė funkcijas vykdo tik per elektroninio pašto dėžutes, į kurias klientai siunčia internetinėje parduotuvėje parduodamų prekių ir / arba paslaugų užsakymus arba minėtus užsakymus pateikia telefonu, galime teigti, kad tokia bendrovės internetinė svetainė yra alternatyvi bendravimo priemonė ir atlieka tik pagalbinę funkciją.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau ir į EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 2 punktą diskutuotina ar EBPO siūloma nuolatinės buveinės samprata yra tinkama informacinėms ir komunikacinėms technologijoms, tokioms kaip serveris. Iš tikrųjų vertėtų apsvarstyti faktą, kad egzistuojanti nuolatinės buveinės samprata buvo nustatyta atsižvelgiant į tradicines prekes ir / ar paslaugas, šį teiginį patvirtina EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 2 dalyje pateiktas sąrašas, kuriame nuolatine buveine yra laikoma: valdymo vieta, bendrovės padalinys ar biuras, gamykla, dirbtuvė, kasykla, naftos ar dujų gręžinys ar bet kuri kita gamtinių išteklių gavybos vieta. Todėl akivaizdu, kad nuolatinės buveinės samprata yra paremta realia, fizinėje erdvėje egzistuojančia vieta, kurioje gaminama produkcija, vyksta valdymo procesas ar išgaunami ištekliai t.y. vieta, kurioje bendrovė vykdo tam tikrą materialią, realią, išmatuojamą ir gerai matomą veiklą. Autorės nuomone, esamas teisinis reguliavimas taikomas nustatant nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje nėra tinkamas dėl elektroninės komercijos specifikos. Šią darbo autorės išsakytą nuomonę, galime patvirtinti ir faktų, kad EBPO pasiūlyta idėja, tam tikrais atvejais laikyti serverį bendrovės nuolatine buveine priimta ne visų EBPO valstybių narių. Viena tokių valstybių yra Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos karalystė (toliau – **UK**), kuri padarė oficialų pareiškimą dėl EBPO Pavyzdinės konvencijos nuostatų aiškinimo, pateikto EBPO pavyzdinės konvencijos komentare. Kaip nurodė valstybinis UK mokesčių ir muitinės departamentas „elektroninės komercijos plėtra kelia įtampą aiškinant nuolatinės buveinės sampratą tais atvejais, kai bendrovės kompiuterinė įranga yra tam tikroje teritorijoje, tačiau bendrovė toje teritorijoje neturi aktyvių darbuotojų. UK nesutinka su daugumos EBPO valstybių narių nuomone, kad serveris, pats savaime ar su internetine svetaine, gali reikšti nuolatinę buveinę, nepriklausomai nuo to ar serveris bendrovei priklauso nuosavybės teise ar yra nuomojamas.“⁴⁷ Apibendrinant galima būtų teigti, kad UK atsisako serverius laikyti nuolatine buveine ir nepitaria nuomonei, kad

⁴⁷ Non-residents trading in the UK: Treaty permanent establishment: fixed place of business permanent establishment: e-commerce, INTM266100. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM266100.htm> [žiūrėta 2012-10-05]

nuolatinės buveinės samprata apima ir serverius bei juose patalpintas internetines svetaines⁴⁸. D. M. Parrilli mano, kad „UK mokesčių ir muitinės departamento išreikštą poziciją teisinga taikyti ne tik tradiciniams elektroninės komercijos scenarijams, tačiau ir visose kitose situacijose, kuriose veikla yra vykdoma naudojantis serveriais“.⁴⁹ Darbo autorė su šia nuomone nesutiktų, pirmiausia dėl to, kad UK atsisako pripažinti nuolatine buveine elektroninėje komercijoje tik serverį, tiek jame patalpintą internetinę svetainę ir nepateikia alternatyvių nuolatinės buveinės nustatymo priemonių. Antra, darbo autorė mano, kad ne visai tobulas teisinis reguliavimas, nei apskritai jokio teisinio reguliavimo. Trečia, nenustačius aiškių kriterijų, kuriais remiantis apmokestinime iš elektroninės komercijos gaunamas pajamas, sudarome sąlygas bendrovėms, vykdančioms veiklą internete išvengti apmokestinimo arba valstybės rizikuoja negauti jai priklausančios pajamų dalies, gaunamos apmokestinus elektroninėje erdvėje gautas pajamas. Be abejo svarbu įvertinti ir tą aplinkybę, kad atskiros valstybės ar jų grupės yra sudariusios susitarimus dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurių pagrindu ir apmokestina bendrovių gaunamas pajamas, klausimas, kiek šiais susitarimais yra sureguliuotas pajamų, gautų iš elektroninės komercijos apmokestinimas.

2.3 Agentai ir nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje

Sprendžiant nuolatinės buveinės klausimą elektroninėje komercijoje iškyla klausimas ar pagal EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnį galima laikyti, kad interneto paslaugų teikėjai, internetinė svetainė ar kita programinė įranga gali sudaryti sąlygas bendrovės, teikiančios elektroninės komercijos paslaugas naudojantis internetine svetaine patalpinta serveryje, priklausančiame interneto paslaugų teikėjui, nuolatinėi buveinei atsirasti.

EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 5 dalis numato galimybę pripažinti bendrovę turint nuolatinę buveinę užsienio valstybėje, kai bendrovės vardu užsienio valstybėje veikia priklausomas agentas. Pagal Konvencijos komentaro 5 straipsnio 5dalies 32 punktą priklausomu agentu laikomas asmuo, kurio vykdoma veikla gali sukurti bendrovei nuolatinę buveinę. Pagal minėtą EBPO Pavyzdinės konvencijos straipsnį agento veikimo vieta gali būti laikoma bendrovės nuolatinė buveinė, kai:

⁴⁸ Panaši nuostata įtvirtinta ir Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje dėl kai kurių informacinės visuomenės paslaugų, ypač elektroninės komercijos, teisinių aspektų vidaus rinkoje (Elektroninės komercijos direktyva), 2000/31/EB, 2000-06-08. Preambulės 19 punktas: vieta, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, turėtų būti nustatyta vadovaujantis Teisingumo Teismo precedento teise, pagal kurią įsisteigimo sąvoka apima faktinį ekonominės veiklos vykdymą neribotą laiką turint nuolatinę buveinę; šis reikalavimas taip pat įvykdomas, kai įmonė įsteigiama tam tikram laikotarpiui; įmonės, teikiančios paslaugas interneto svetainėje, buveinė yra ta vieta, kur ji verčiasi ekonomine veikla, buveine negalima laikyti tos vietos, kurioje saugoma interneto svetainę palaikanti techninė įranga ar ta vieta, kurioje galima pasiekti interneto svetainę; tais atvejais, kai paslaugų teikėjas turi kelias buveines, svarbu nustatyti, kurioje buveinėje teikiama konkreti paslauga; kai sunku nustatyti, kurioje iš kelių buveinių teikiama ši konkreti paslauga, laikoma, kad buveinė yra ta vieta, kurioje yra paslaugų teikėjo veiklos, susijusios su šia konkrečia paslauga, centras.

⁴⁹ Parrilli D. M. Grid and Taxation: The Server as Permanent Establishment in International Grids // GECON 2008, LNCS 5206, J. Altmann, D. Neumann, T. Fahringer, eds., p. 94-95.

- tam tikroje vietoje bendrovė (ne rezidentė) turi asmenį, kuris veikia, kaip bendrovės agentas, bendrovės naudai ir bendrovės interesais. Agentui nėra keliamas reikalavimas būti rezidentu, tos valstybės, kurioje jis veikia bendrovės vardu, arba toje valstybėje turėti fiksuotą verslo vietą⁵⁰. Konvencijos komentaro 5 straipsnio 5 dalies 32 punkte nurodoma, kad priklausomi agentai gali būti tiek bendrovės darbuotojai, tiek joje nedirbantys asmenys, taip pat tiek fiziniai, tiek ir juridiniai asmenys, tačiau tik tais atvejais kai jie nėra priskiriami nepriklausomiems agentams pagal EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 dalies 6 straipsnį;
- agentas turi įgaliojimus bendrovės vardu sudaryti sandorius. Šie įgaliojimai turi apimti galėjimą bendrovės vardu sudaryti sandorius, susijusius su tiesiogine ir pagrindine bendrovės veikla. Sandorių sudarymas nereiškia, vien tik galėjimą pasirašyti sandorį, jis taip pat apima galėjimą derėtis dėl visų bendrovei svarbių sandorio dalių ir detalių. Taigi šiuo atveju turinys turi viršenybę formos atžvilgiu;
- agentas sandorius sudaro bendrovės vardu. Šiuo atveju išsireiškimas „bendrovės vardu“ turėtų būti suprantamas plačiai, tam, kad būtų apimtos visos situacijos, kuomet agento sudarytos sutartys yra privalomos bendrovei. Terminas „agentas turi nuolat sudaryti sutartis“ lengviau paaiškinama, tai reiškia, kad agento atliekami veiksmai (sandorių sudarymas) turi pasikartoti ir nebūti vienkartiniai. Nepaisant to vertinant ar sandorių sudarymas yra nevienkartinis veiksmas būtina atsižvelgti į agento vykdomos veiklos pobūdį, todėl nėra galimybės tiksliai pasakyti kiek sandorių turėtų būti tiksliai sudaroma per tam tikrą laikotarpį, tačiau akivaizdu, kad tai turėtų būti ne vienas sandoris, nepaisant sandoriui sudaryti skirto laiko (derybos ir kt.)⁵¹.

Literatūroje⁵² galima rasti ir daugiau kriterijų, kuriuos turi atitikti priklausomas agentas, tačiau būtina atkreipti dėmesį, kad šie kriterijai atitinka aukščiau išvardintus tik, Darbo autorės nuomone, yra tiksliau ir aiškiau įvardinti. Priklausomas agentas turi:

- būti valstybės teritorijoje (asmuo gali būti ir fizinis, ir juridinis);
- veikti užsienio bendrovės vardu ir jos naudai;
- turėti įgaliojimą sudaryti sandorius užsienio bendrovės vardu;
- turi nuolat naudotis šiuo įgaliojimu;
- turi būti priklausomas nuo užsienio bendrovės.

Elektroninėje komercijoje priklausomo agento statusą galėtų atitikti interneto paslaugų teikėjai⁵³, kurių pagrindinė veikla susijusi su serverio nuoma bendrovėms ir jų interneto svetainių

⁵⁰ Ribeiro J. S. Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // Jurisprudencija. – 2009, Nr. 1(115), p. 305-306 - ISSN 2029-2058

⁵¹ Ribeiro J. S. Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // Jurisprudencija. – 2009, Nr. 1(115), p. 305-306 - ISSN 2029-2058

⁵² Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Šttilis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 197 p. - ISBN 9955-19-048-5.

talpinimu serveryje. Atkreiptinas dėmesys, kad paprastai interneto paslaugų teikėjai nevykdo bendrovės vykdomos komercinės veiklos, tačiau talpindama ją savo serveriuose, palengvina bendrovei komercinės veiklos vykdymą. Nepriklausomai nuo to, kad priklausomas agentas veiklą vykdo elektroninėje erdvėje, jam taikomos fizinėje erdvėje veikiančiam agentui taikytinas reikalavimas: agentas turi būti priklausomas nuo bendrovės, kuriai jis teikia paslaugas, tačiau šiuo atveju nėra taikomas pastovios komercinės ūkinės veiklos vietos reikalavimas⁵⁴. Priklausomo agento atitikmeniu galėtų būti ir internetinė svetainė, kadangi pati savaime ji nėra laikoma priemone nuolatinei buveinei atsirasti, priešingai nei serveris, kuris jau pats savaime pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją atitinka fiksuotos vietos kriterijų ir gali būti pagrindas bendrovės nuolatinei buveinei atsirasti. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, toliau aptariami internetinė svetainė ir interneto paslaugų teikėjai kaip priklausomi agentai ir kaip galima sąlyga bendrovės nuolatinei buveinei atsirasti.

Internetinė svetainė kaip priklausomas agentas

Kaip jau buvo aptarta Darbo 2.1 skyriuje internetinė svetainė netenkina fiksuotos verslo vietos kriterijaus, nes nėra materialus objektas, todėl kyla natūralus klausimas ar internetinė svetainė gali būti laikoma bendrovės priklausomu agentu ir sudaryti sandorius bendrovės vardu? Atsižvelgiant į tai, kad internetinė svetainė yra prilyginama tam tikrai programinei įrangai, kuri nedalyvaujant žmogui gali atlikti visus veiksmus, kuriuos įprastai atlieka priklausomas agentas (veikimas bendrovės vardu ir bendrovės interesais, sandorių sudarymas bendrovės vardu, yra įmanoma, kad programinė įranga atliktų ir tam tikrus derybų veiksmus), bei kitas funkcijas, tokias kaip⁵⁵:

- elektroninių laiškų siuntimas numatytai auditorijai;
- išsamios informacijos pateikimas klientams apie elektronines paslaugas;
- elektroninių užsakymų formų užpildymas;
- užsakytų skaitmeninių produktų išrinkimas ir persiuntimas;
- pirkimo operacijų vykdymas, elektroninių pinigų priėmimas, kliento mokumo patikrinimas;
- derybų vedimas su klientais;
- ryšio palaikymas su pagrindinėje buveinėje veikiančiu programiniu agentu, atsakingu už sąskaitas, informacijos apie sudarytus sandorius perdavimas;

⁵³ Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Štivilis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 197 p. - ISBN 9955-19-048-5.

⁵⁴ Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Štivilis D. Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 197 p. - ISBN 9955-19-048-5.

⁵⁵ AKÇAOĞLU E. International taxation of electronic commerce: a focus on the permanent establishment concept // Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı, 2002. p. 145. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf> [žiūrėta 2012 12 09]

- klientų informavimas apie esamų produktų atnaujinimus arba informacijos siuntimas apie susijusias prekes, kurios galėtų sudominti esamus klientus,

Darbo autorė drįstų daryti išvadas, kad internetinė svetainė gali būti laikoma priklausomu agentu ir sukurti bendrovei nuolatinę buveinę, tačiau, reikia įvertinti EBPO Pavyzdinės konvencijos komentaro nuostatas, kurios apibrėžia agentą. Vadovaujantis EBPO Pavyzdine konvencija ir jos komentaru agentu laikomas tik asmuo, t.y. fizinis ar juridinis asmuo ir „asmeniui nėra prilyginama jokia programinė įranga ar kiti virtualūs duomenys“⁵⁶. Įvertinus šią aplinkybę Darbo autorė yra priversta paneigti savo anksčiau išsakytą nuostatą, kad internetinė svetainė gali būti laikoma priklausomu agentu, vadovaujantis EBPO Pavyzdine konvencija ir jos komentaru.

„Remiantis tuo, kas pasakyta, konstatuoti priklausomo agento statuso suteikimą programiniam agentui galima bus tik tada, kai intelektualizuotoms programoms bus suteiktas konkretus teisinis statusas. Dirbtinio intelekto kūrinys turėtų būti pripažįstamas teisių santykių dalyviu, kas dabartinėje visuomenėje yra dar tik svarstymų lygmenyje ir susilaukia daug kritikos.“⁵⁷ Tai patvirtina ir užsienio teismų praktika⁵⁸:

Mumbajaus pajamų mokesčio apeliacinis teismas nusprendė, jog uždarajai akcinei bendrovei eBay International, kuri reziduoja Šveicarijoje, nereikia mokėti jokio pajamų mokesčio nuo pelno, kuris yra gaunamas iš dviejų Indijos rinkai skirtų internetinių tinklalapių. Teismas padarė išvadą, jog pagal Pajamų mokesčio įstatymą, pajamos gaunamos iš klientų naudojant internetines sistemas, negali būti vertinami kaip mokesčiai už technines paslaugas (FTS - Fees for Technical Services). Teismas teigia, kad tokie mokesčiai pagal savo prigimtį gali būti prilyginti "verslo pelnui". Teismas taip pat nusprendė, jog eBay International pelnas negali būti apmokestinamas, nes ši įmonė neturi nuolatinės buveinės Indijoje.

eBay International bendrovei priklauso du Indijos rinkai skirti internetiniai tinklalapiai kurie tinkle sukuria platformą skirtą pirkti ir parduoti įvairias prekes bei paslaugas Indijos vartotojams. Abu šie tinklalapiai veikia už Indijos ribų. Visas pajamas šie du internetiniai tinklalapiai generuoja rinkdami nustatytą mokestį iš pardavėjų, kurie naudojami jų paslaugomis, už kiekvieną sėkmingą sandorį jų internetiniame tinklalapyje. Tai taip pat apima ir filialus įsteigtus Indijoje - eBay India ir eBay Motors, teikiančius pagalbines paslaugas susijusias su internetiniais tinklalapiais, dėl kurių buvo sudaryta prekybos rėmimo sutartis. Šie filialai surenka vartotojo mokestį, kuris vėliau yra pervedamas eBay international bendrovei.

⁵⁶ AKÇAOĞLU E. International taxation of electronic commerce: a focus on the permanent establishment concept // Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı, 2002. p. 146. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf> [žiūrėta 2012 12 09]

⁵⁷ Birutė Matulevičiūtė Sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo aspektai: Magistro baigiamasis darbas – Vilnius, 2009. – p. 35.

⁵⁸ No Permanent Establishment in Ebay International Case, 2012. <http://www.yourknowledgeportal.com/2012/10/no-permanent-establishment-in-ebay.html> [žiūrėta 2012-11-19]

Teismas nusprendė, jog eBay International gautos pajamos nepatenka į FTS išaiškinimą pagal Pajamų mokesčio įstatymą ir patvirtino pajamų klasifikavimą kaip bendrovės pelną. Dėl nuolatinės buveinės pagal DTAA jis nusprendė, jog Indijoje įsteigti filialai yra nuo eBay International priklausomi agentai, nes jie buvo tiek teisiškai, tiek ir ekonomiškai priklausomi nuo mokesčių mokėtojo (eBay International). Tačiau jie nesudaro eBay international nuolatinės buveinės, nes jie neturi įgaliojimų sudaryti sutartis pagal Šveicarijos teisę. Taip pat, Indijos filialai neatitinka nuolatinės buveinės pagal "vadovybės buvimo vietos" sąlygą, nes patys filialai atlieka tik rinkos palaikymo paslaugas skirtas eBay International - jie neturi jokio vaidmens internetiniame versle tarp pardavėjų, pirkėjų ir eBay International.

Interneto paslaugų teikėjai kaip priklausomi agentai

Interneto paslaugų teikėjai negali būti laikomi priklausomais agentais, nes interneto paslaugų teikėjų pagrindinė veikla yra bendrovių interneto svetainių talpinimas interneto paslaugų teikėjams priklausančiuose serveriuose⁵⁹.

Konvencijos komentaro 5 straipsnio 42.10 punkte pažymima, kad tokie atvejai galimi tik esant tam tikroms išskirtinėms aplinkybėms (tačiau konkrečios aplinkybės arba pavyzdžiai nėra nurodomi), nes interneto paslaugų teikėjai EBPO Pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio prasme nėra prilyginami bendrovės, kuriai priklauso internetinė svetainė, agentams (priklausomiems agentams), taip yra dėl to, kad:

- interneto paslaugų teikėjams nėra suteikiama teisė bendrovės vardu sudaryti sandorių;
- interneto paslaugų teikėjai sandorius bendrovės vardu sudaro nereguliariai (vienkartiniai sandoriai pagal įgaliojimą);
- interneto paslaugų teikėjų pagrindinė vykdoma veikla nesutampa su bendrovės vykdoma pagrindine veikla (interneto paslaugų teikėjai pagal su bendrovėmis sudarytas sutartis talpina įvairių bendrovių internetinius puslapius ar kitus duomenis serveryje ir tai yra viena iš pagrindinių interneto paslaugų teikėjų veiklų).

Apibendrinant galime daryti išvadą, kad internetinė svetainė, kaip nematerialus objektas ir tam tikra programinė įranga nebus laikoma bendrovės priklausomu agentu, nes pagal esamą EBPO Pavyzdinę konvenciją ir jos komentarą, priklausomu agentu gali būti tik fizinis ir / arba juridinis asmuo, o interneto paslaugų teikėjai tik tam tikromis aplinkybėmis bus laikomi bendrovės priklausomais agentais, nes pagal jų veiklos pobūdį, jie veikia savo interesais ir sąskaita, bei neapsiriboja paslaugų teikimu išskirtinai vienai bendrovei ir nesudaro sandorių su klientais bendrovės vardu, o jei tokius sandorius ir sudaro, jie paprastai būna vienkartinio pobūdžio.

⁵⁹ International Telecommunication Union Internet Protocol (IP) – Based Networks and Related Topics and Issues: Handbook – Switzerland, Geneva: ITU, 2005. – p. 25.

2.4 Debesų kompiuterija ir nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje

Debesų kompiuterija (angl. *Cloud Computing*) yra naujas reiškinys naujų technologijų pasaulyje. „Debesų kompiuterija tai:

- pažangiausias paslaugų, naudojančių informacines technologijas (toliau – **IT**), teikimo būdas, atskiriantis šių paslaugų naudotoją nuo rūpinimosi pačiomis IT⁶⁰;
- apibūdina visą infrastruktūros, programinės įrangos, duomenų ar programų spektrą, esantį „debesyje“ – tai reiškia, kad visa tai yra ne vartotojo patalpose, o prieinama per internetą⁶¹.

Debesų kompiuterija iš reiškia, kad bendrovėms nebereikia bendrovių patalpose esančių IT išteklių. Visi IT ištekliai (programinė ir techninė įranga) yra valdomi trečiosios šalies „debesyje“, o bendrovės šiomis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis kada tai yra reikalinga. Technologijos nuolat ir sparčiai tobulėja, tačiau mokesčių teisės normos jų nespėja pasivyti, todėl atsiranda atvejų, kai mokesčių teisės normos nėra ir negali būti pritaikytos. Klausimas: kokią riziką debesų kompiuterija kelia bendrovėms? Asmenims nusprendusiems naudotis debesų kompiuterijos teikiamomis paslaugomis kyla klausimas ar serverio, naudojimas, *inter allia*, gali sukurti nuolatinę buveinę valstybėje, kurioje yra serveris. Vieni būtų linkę teigti, kad apmokestinimas gali atsirasti tik tais atvejais, jei visos paslaugos yra perkeliamos į „debesis“⁶²

Kaip jau buvo aptarta aukščiau, nuolatinė buveinė yra suprantama, kaip fiksuota verslo vieta, per kurią visą ar dalį verslo funkcijų atlieka bendrovė. Iš esmės vieta turi atitikti tris kriterijus, kad ji būtų laikoma nuolatine buveine:

- verslo vietą;
- fiksuotą verslo vietą;
- vykdyti visas ar dalį funkcijų per fiksuotą verslo vietą.

„Atsakant į klausimą ar debesų kompiuterijos teikiamos paslaugos potencialiai gali sukurti nuolatinę buveinę valstybėje, kurioje yra serveris, reikia įvertinti:

- kurioje vietoje yra serveris ir kaip ilgai?
- kas apmoka sąskaitas už debesų kompiuterijos suteiktas paslaugas?
- kas valdo serverį?

⁶⁰ Glemža A., Baranauskas R., Gartner ir kiti „Debesų kompiuterijos“ panaudojimas versle ir viešajame sektoriuje, 2010-11-11, p. 3.

http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=debesu+kompiuterija&source=web&cd=44&cad=rja&ved=0CEgQFjADOCg&url=http%3A%2F%2Farchyvas.infobalt.lt%2Fdocs%2FAldas_Glemza.pdf&ei=IjGtUIHFKYeA4gTGvoCwCw&usq=AFQjCNGFSC5vzxyO8KWvTyhL79A1WOBPAA [žiūrėta 2012-11-11].

⁶¹ Debesų kompiuterija – teisinis galvosūkis Europai, 2011-03-02. <http://www.euractiv.lt/lt/straipsnis/3137/debesu-kompiuterija-teisinis-galvosukis-europai> [žiūrėta 2012-11-20].

⁶² Į serverį, kuriame išsaugotos aplikacijos yra pasiekiamos įvairių naudotojų, kas kelia susirūpinimą, įskaitant teisinį, nes tokiais atvejais kyla duomenų saugumo problemos.

– ar veikla vykdoma toje pačioje vietoje, kurioje yra serveris?⁶³

Darbo autorės nuomone, debesų kompiuterijos teikiamos paslaugos gali sukurti bendrovės nuolatinę buveinę, nes „debesis“ yra ne kas kita kaip tam tikros rūšies serveris, o serveris, esant tam tikroms aplinkybėms, gali būti laikomas bendrovės nuolatine buveine (žr. Darbo 2.2. skyrių). Kita vertus, serveris yra valdomas trečiųjų asmenų, kai tuo tarpu EBPO numato reikalavimą, kad nuolatinei buveinei atsirasti, būtina, kad serveris būtų valdomas bendrovės ar jos nuomojamas (diskutuotina nuostata). Kalbant apie paslaugų pobūdį, duomenų saugojimas „debesyje“ ir galimybės bet kuriam asmeniui prie minėtų duomenų prieiti, gali būti laikoma bendrovės, teikiančios debesų kompiuterijos paslaugas, pagrindine veikla, jei ji užsiima tik šia veikla.

2.5 Naujo teisinio reguliavimo reikalingumas elektroninėje komercijoje

Iš to, kas pasakyta anksčiau, teigtina, kad EBPO mano, jog galiojančių tarptautinio apmokestinimo taisyklių ir principų pakanka siekiant išspręsti klausimus, susijusius su pajamų gautų iš elektroninės komercijos apmokestinimu. Tačiau svarbu pažymėti, kad nors EBPO rekomendacijomis ir siekiama išsaugoti tradicinius pajamų apmokestinimo principus, kaip pavyzdžiui: materialus/fizinis buvimas (serveris) pajamų kilmės valstybėje, minėtas principas yra mažai reikšmingas elektroninėje komercijoje. Nors iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad serveris tenkina tradicinį nuolatinės buveinės apibrėžimą, tačiau tradicinių nuolatinės buveinės principų taikymas, tokių kaip materialaus buvimas pajamų kilmės valstybėje apsunkina valstybių galimybes apmokestinti bendrovės iš elektroninės komercijos gautas pajamas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta ankstesniuose skyriuose, galima teigti, kad nuolatinės buveinės principo samprata turėtų būti peržiūrėta ir atitinkamai pakeista atsižvelgiant į rinkos pokyčius, kuriuos sukėlė elektroninė komercija. Šiuo metu EBPO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtinta nuolatinės buveinės samprata tinkama taikyti tokiam verslui, kuris vykdomas fiksuotoje vietoje, arba pasitelkiant į pagalbą konkrečioje valstybėje veikiančius atstovus, tačiau elektroninė komercija suteikia bendrovei galimybę pagrindinę veiklą vykdyti pajamų kilmės valstybėje be tarpininkų pagalbos, kas apsunkina nuolatinės buveinės, kaip ji tradiciškai suprantama pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją, nustatymą. Ne mažai autorių atkreipė dėmesį į tradicinių sampratų taikymo elektroninei erdvei trūkumus. Davidas R. Johnsonas ir Davidas G. Postas pažymėjo, kad „elektroninei erdvei taikomas reguliavimas turi iš esmės skirtis nuo realios erdvės reguliavimo, dėl egzistuojančių realių skirtumų tarp šių erdvių. Atkreiptinas dėmesys, kad elektroninėje erdvėje, priešingai nei realioje neegzistuoja teritorinės ribos ir ji gali vienu metu būti keliose jurisdikcijose.

⁶³ Vosloo L. & Jonker J. Cloud computing – a permanent establishment?, 2012. <http://deloitteblog.co.za/www102.cpt1.host-h.net/2012/08/15/cloud-computing-%E2%80%93-a-permanent-establishment/> [žiūrėta 2012-08-15]

Institucijos nustatydamas reguliavimą turėtų atsižvelgti ne tik į fizinį aspektą (kad tinklas turėtų realiai, fiziškai egzistuoti materialioje erdvėje), bet taip pat ir į tik elektroninei erdvei būdingus aspektus. Esami teisinio reguliavimo metodai, kurie yra keičiami tik iš dalies arba nežymiai taisomi turėtų būti panaikinti arba netaikomi naujai atsiradusioms elektroninėms technologijoms, o vietoje jų, atsižvelgiant į elektroninės erdvės išskirtines savybes ir plėtrą, priimami nauji tarptautiniai principai⁶⁴. Darbo autorė visiškai sutinka su šia nuomone, nes, kaip jau buvo minėta ankstesniuose skyriuose, elektroninė komercija pasižymi tam tikromis išskirtinėmis savybėmis, kurios nėra būdingos tradicinei komercijai, tačiau kuriant teisinį reguliavimą į tai arba nėra atsižvelgiama, ar tai yra ignoruojama. A. A. Skaaras pažymėjo, kad „šiuo metu nuolatinės buveinės principas neatlieka savo pirminės funkcijos - apsaugoti mokesčių bazę pajamų kilmės valstybėje, o tapo instrumentu siekiant išvengti ekonomiškai svarbių verslo operacijų apmokestinimo pajamų kilmės valstybėje. Ateitis gali įrodyti, kad šiuolaikiniame naujų ir mobilių technologijų pasaulyje, nuolatinės buveinės principas neteko savo turėtos galios. Bendrovės ryšys su tam tikra fizine vieta, jos nuolatine buveine daugiau nėra patikimas priklausomybės tam tikros valstybės jurisdikcijai įrodymas. A. A. Skaaras teigia, kad nuolatinės buveinės principas turėtų būti pakeistas jei nuolatinė buveinė yra tik ekonominės priklausomybės valstybei pagrindas, bet ne priežastis taikyti pajamų kilmės principu pagrįstą pajamų apmokestinimą⁶⁵. Paskutiniam išsakytam A. A. Skaaras teiginiui galima ir paprieštarauti. Nėra būtina kurti naujus įstatymus, kad būtų sureguliuotas naujas teisinis santykis, nes gali susidaryti situacija, kuomet kiekvienam veiksmui turėsime atskirą teisės normą ar atskirą teisės aktą, o atsiradus panašiam teisiniam santykiui neturėsime jam reglamentavimo. Be to taip yra sunkinamas ir teisininkų darbas, teisininkui neliks laiko analizuoti esamų problemų ir ieškoti galimų sprendimo variantų, tačiau teks sekti ir susipažinti su vis naujais teisės aktais. Didinant teisės aktų skaičių taip pat be galo svarbus jų sisteminimas ir paieškos optimizavimas. Kaip pavyzdį darbo autorė norėtų pateikti Lietuvos Banko valdybos priimamus nutarimus, kurie yra skelbiami Lietuvos banko internetinėje svetainėje ir Valstybės žiniuose. Minėti Lietuvos banko valdybos nutarimai nėra sisteminami ar kitaip klasifikuojami, todėl iškilus poreikiui patikrinti ar yra specialus teisės aktas reguliuojantis tam tikrus santykius reikia ilgai ieškoti, peržiūrint visus nutarimus, o jų yra apie 816 (aštuonis šimtus šešiolika), įskaitant pakeitimus, kurie nėra inkorporuoti į pagrindinį teisės aktą. Darbo autorė mano, kad naudingiau esamą teisinį reguliavimą, kiek tai yra galima, taikyti naujiems teisiniams santykiams ir tai turėtų atlikti Lietuvos Respublikos kompetentingas teismas, kuriam teisės aktų aiškinimo funkcijas įstatymu priskirtų įstatymų leidžiamoji valdžia. Nauji teisės aktai

⁶⁴ Dr. Chetcuti J. P. The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response, 2002. http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm#_ftn1 [žiūrėta 2012-12-15]

⁶⁵ Dr. Chetcuti J. P. The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response, 2002. http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm#_ftn1 [žiūrėta 2012-12-15]

turėtų būti priimami tik neišvengiamais atvejais, kai nėra panašius santykius reguliuojančių teisės aktų arba teisės normų.

Apibendrinant galima teigti, kad EBPO rekomenduojamas teisinis nuolatinės buveinės reguliavimas turi trūkumų, dėl kurių galima diskutuoti, tačiau toks reguliavimas geriau, nei jokio reguliavimo. Reikia tikėtis, kad ateityje teisinis nuolatinės buveinės reguliavimas bus nustatomas ne tik teisės aktais, bet ir teismų sprendimais, kurie taikydami esamas teisės normas turi visas galimybes jas interpretuoti atsižvelgiant į elektroninės erdvės ir elektroninės komercijos savybes ir realias situacijas, tuo panaikindami egzistuojantį teisinio reguliavimo netobulumą.

3. NUOLATINĖ BUVEINĖ ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE. LIETUVOS IR UŽSIENIO VALSTYBIŲ APŽVALGA

Ši magistrinio darbo dalis skirta apžvelgti nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje sampratą konkrečiose užsienio valstybėse ir palyginti ją su įtvirtinta EBPO Pavyzdinėje konvencijoje.

3.1 Lietuva

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – **PMĮ**) 2 straipsnio 22 punkte pateikiama nuolatinės buveinės samprata: „Nuolatinė buveinė – 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 veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai 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.“. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtame PMĮ komentare (aktuali redakcija nuo 2012-11-06) (toliau – **Komentaras**) pateikiamas išaiškinimas susijęs su nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje samprata „Nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje gali turėti tik toks užsienio vienetas, kuris vykdo veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje. Tam, kad užsienio vieneto veiklos ryšys su Lietuvos Respublikos teritorija būtų laikomas pakankamu ir kad tokiam užsienio vienetai, kaip vykdančiam veiklą per nuolatinę buveinę, atsirastų prievolė Lietuvos Respublikoje mokėti pelno mokesčių, būtina, kad užsienio vieneto veikla atitiktų bent vieną iš žemiau pateikiamų keturių sąlygų.“. Šiame išaiškinyje paminėtos keturios sąlygos yra išvedamos iš pateikto nuolatinės buveinės apibrėžimo:

1. Veiklos vykdymo nuolatinumas;
2. Veikla vykdoma per priklausomą agentą; arba
3. Veiklos vykdymui bendrovė naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba
4. gamtos išteklių tyrimui ar gavybai bendrovė naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme yra įtvirtinta dar viena papildoma sąlyga, minėto įstatymo 5 straipsnyje nurodyta, kad „jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos ir įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai

viršenybę turi minėtose sutartyse nustatytos taisyklės. Ši sąlyga įtvirtinta todėl, kad „dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse ir Lietuvos teisės aktuose nuolatinės buveinės sąvoka nėra apibrėžiama analogiškai - tam tikrais atvejais, pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, užsienio įmonė nėra laikoma vykdančia veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, kai tuo tarpu, remiantis LR pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, tokia užsienio įmonė laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje (pvz., kai statybos veikla Lietuvoje vykdoma trumpiau nei šešis mėnesius ir kt.)“⁶⁶. Darbo autorė šias sąlygas norėtų papildyti dar viena sąlyga, kuri yra svarbi ir aiškiai įtvirtinta pateiktame nuolatinės buveinės apibrėžime, tačiau teorijoje į atskira sąlygą nėra išskiriama - veiklą Lietuvos Respublikoje turi vykdyti užsienio vienetas. Iš pateiktos formuluotės matome, kad užsienio vienetu gali būti tiek fizinis tiek juridinis asmuo.

Toliau aptariamos aukščiau paminėtos nuolatinėi buveinei Lietuvos Respublikoje atsirasti būtinos sąlygos.

Nuolatinumas

Pirmoji sąlyga, kuria remiantis nustatoma, ar užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, yra tokio vieneto vykdomos veiklos nuolatinumas. Pažymėtina, kad ši sąlyga (nenagrinėjant jos plačiau) sutampa su EBPO Pavyzdinėje konvencijoje ir JTO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintu nuolatinumo kriterijumi. Komentare nurodoma, kad užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje veiklą vykdo nuolat. Nuolatinumo apibrėžimas yra įtvirtintas Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymu nr. 54 patvirtintame teisės akte „Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ (toliau – **Teisės aktas**).

Vadovaujantis Teisės akto 4 punktu nuolatinė užsienio vieneto veikla arba jos dalimi yra laikoma užsienio vieneto veikla arba jos dalis Lietuvos Respublikoje, kuri nėra laikina veikla, ir yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas. Vadovaudamiesi šiuo apibrėžimu, pastebime, kad veiklos nuolatinumas siejamas su dviejų sąlygų privalomu konstatavimu:

- veikla nėra laikina. Teisės akto 2.1. punkte nurodoma, kad laikina veikla yra laikoma užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikoje, vykstanti trumpiau kaip 6 mėnesius. Pastebime, kad EBPO Pavyzdinėje konvencijoje numatytas ilgesnis laikotarpis, kuris 12 mėnesių, todėl manytina, kad Lietuvoje nustatytas 6 mėnesių laikotarpis atsižvelgiant į JTO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintas pastovumo laike nuostatas. Tiek Teisės akte, tiek JTO pavyzdinėje konvencijoje suformuluotas analogiškas momentas, nuo kurio pradedamas skaičiuoti šešių

⁶⁶Šidlauskas A., Rakauskienė A. Nuolatinė buveinė, 2008.

<http://lt.lt.allconstructions.com/portal/categories/134/1/0/1/article/5145/nuolatinė-buveinė> [žiūrėta 2012-10-15]

mėnesių laikotarpis – šešių mėnesių laikotarpis pradedamas skaičiuoti nuo pirmojo sandorio sudarymo dienos. Darbo autorei kyla klausimas, ar elektroninėje komercijoje šis laikotarpis pradedamas skaičiuoti analogiškai? Teisės aktų analizė leidžia daryti prielaidą, kad elektroninėje komercijoje šis laikotarpis pradedamas skaičiuoti analogiškai, nes sandorį, kaip tokį elektroninėje erdvėje galima nustatyti, jei jis nėra apsunkintas papildomomis aplinkybėmis, pavyzdžiui atsiskaitymas prekes pristačius gavėjui, lieka klausimas ar pirkėjas atsiskaitė su pardavėju ir sandorį galime laikyti užbaigtu. Teisės akto 5 punkte įtvirtinta nuostata, kad jeigu užsienio vienetas (generalinis rangovas) darbams atlikti pasitelkia subrangovus, tai laikas, kurio metu darbus atlieka toks subrangovas, nėra įskaitomas į užsienio vieneto veiklos Lietuvoje laiką, jeigu tuo metu generalinis rangovas pats neatlieka jokios veiklos arba jeigu generalinis rangovas ir subrangovas nėra susiję asmenys. Susijusių asmenų sąvoka pateikiama PMĮ 2 str. 33 dalyje⁶⁷. Kai subrangovas yra užsienio vienetas, tai jis taip pat gali būti laikomas turinčiu nuolatinę buveinę, jeigu jo veikla atitinka PMĮ 2 str. 22 dalyje apibrėžtą „nuolatinės buveinės“ sąvoką. Šiuo atveju nagrinėjant nuolatinę buveinę elektroninės komercijos kontekste, subrangovai ir rangovai nėra aktualūs, nes jie veiklą atlieka fizinėje erdvėje ir tokių darbų elektroninėje erdvėje kol kas nėra galimybių atlikti.

– yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas⁶⁸. Vadovaujantis Teisės akto 2.2. punktu ir Komentare pateiktu išaiškinimu užbaigtą komercinį operacijų ciklą sudaro trys užsienio vieneto veiklos operacijų etapai:

- 1) pirmąjį etapą sudaro **viena arba kelios** iš tokių operacijų: rinkodara, įskaitant rinkotyra, distribucija (paskirstymas), reklama, projektavimo ir tyrinėjimo darbai ir kitos iš esmės panašios operacijos. Visos išvardintos veiklos gali būti atliekamos ir elektroninėje erdvėje, o ir elektroninė komercija neįsivaizduojama be reklamos elektroninėje erdvėje, bei tiesioginės rinkodaros tikslais siunčiamų pranešimų, tačiau vadovaujantis EBPO Pavyzdine konvencija, šie darbai priskiriami parengiamojo ir pagalbinio pobūdžio veiklai, o tokios veiklos vykdymas nesukuria pagrindo bendrovės nuolatinėi buveinei atsirasti. Atkreiptinas dėmesys, kad šiuo klausimu yra ir išimčių, nes būtina vertinti bendrovės vykdomos veiklos visumą, o minimo etapas yra tik vienas iš daugelio etapų;
- 2) antrąjį etapą sudaro **viena arba kelios** iš tokių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas, mokslinio tyrimo, bandomieji, konstravimo ir technologiniai darbai, gamyba, paslaugų teikimas ir kitos iš esmės panašios operacijos. Vertinant šią sąlygą elektroninės komercijos kontekste, galima teigti, kad elektroninėje erdvėje

⁶⁷ Susiję asmenys – asmenys laikomi susijusiais, jei bet kurią ataskaitinio mokesčio laikotarpio arba mokesčio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokesčio laikotarpį, dieną atitinka bent vieną šioje dalyje nurodytą kriterijų.

⁶⁸ Darbo autorė atkreipia dėmesį, kad tokia nuostata nėra įtvirtinta nei EBPO Pavyzdinėje konvencijoje, nei JTO Pavyzdinėje konvencijoje, todėl įdomu ir vertinga šią sąlygą panagrinėti plačiau elektroninės komercijos kontekste.

prekybininkas vykdo daugiau nei vieną iš paminėtų veiklų. Dažnu atveju vykdant elektroninės komercijos veiklą pirkėjas turi galimybę konsultuotis su pardavėju, tam, kad būtų apsaugoti vartotojo interesai, kurių užtikrinimą reglamentuoja tiek Lietuvos Respublikos nacionaliniai, tiek tarptautiniai teisės aktai⁶⁹, be to ir elektroninėje komercijoje pardavėjai turi galimybę ir priima užsakymus, tačiau patys užsakymai pateikiami elektroninėje erdvėje ir elektronine forma, taip pat elektroninei komercijai galėtų būti priskirti ir paslaugų teikimą. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta galima teigti, kad ši sąlyga gali būti taikoma ir elektroninei komercijai;

- 3) trečiąjį etapą sudaro **viena arba kelios** iš tokių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas) ir kitos iš esmės panašios operacijos. Elektroninėje komercijoje atsiskaitymai dažniausiai vyksta elektroninėje erdvėje t.y. tiesioginiu bankiniu pavedimu (angl. *bank link*) arba tiesioginio debeto būdu, taip pat galima paminėti ir paprastą piniginių lėšų pervedimą (pirkėjas vadovaudamasis pardavėjo pateiktais rekvizitais perveda pinigines lėšas iš savo sąskaitos banke į pardavėjo sąskaitą tame pačiame ar kitame banke), tačiau teisės akte atsiskaitymo būdas nedetalizuojamas, todėl Darbo autorės nuomone, elektroninė komercija taip pat tenkina trečiojo etapo sąlygą. Atkreiptinas dėmesys, kad teisės aktas nedetalizuoja ir pristatymo, bei pardavimo būdo, todėl Darbo autorė mano, kad šių nuostatų galima taikyti ir elektroninei komercijai.

Iš to kas pasakyta aukščiau, galime daryti išvadą, kad Lietuvos Teisės akte įtvirtintas nuolatinumo kriterijus gali būti taikomas ir elektroninei komercijai, nes išanalizavus nuolatinumo turinį nepastebėtų nuostatų, kurios prieštarautų elektroninės komercijos esmei ar jos specifinėms savybėms.

Teisės akte ir Komentare taip pat nurodoma, kad:

- jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikos teritorijoje nėra laikina (t.y. trunka šešis arba daugiau mėnesių), nėra užbaigtas komercinis operacijų ciklas, tačiau pats vykdomos veiklos etapas yra savarankiška užsienio vieneto veikla (arba jos dalis), tai toks užsienio vienetas taip pat laikomas nuolat veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Skirtingi operacijų ciklai elektroninės komercijos kontekste tam tikrais atvejais gali sudaryti užsienio vieneto savarankišką veiklą, tačiau vadovaujantis EBPO Pavyzdine konvencija ši veikla turi būti ne parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio, kita vertus Lietuvos teisės aktai tokios sąlygos nenumato, o kadangi Lietuva nėra EBPO narė, tai jai ši konvencija nėra privaloma.

⁶⁹ Kaip pavyzdį galime paminėti Lietuvos Respublikos vartotojų teisių apsaugos įstatymą, kurio 8 skirsnis reglamentuoja finansinių paslaugų teikimą pagal sutartis sudaromas naudojant ryšio priemones. Minėto skirsnio 36 straipsnio 6 dalies 1 punkte nurodyti paslaugų teikėjo rekvizitai, kurie privalomai turi būti skelbiami pirkėjui. Teigtina, kad įstatymo leidėjas privalomą rekvizitų buvimą įtvirtino, ne tik tam, kad pirkėjas būtų informuotas iš ko įsigyja paslaugas, bet ir tam, kad galėtų operatyviai su juo susisiekti.

– jeigu užsienio vieneto veikla Lietuvos Respublikos teritorijoje atitinka laikinos veiklos požymius (t.y. trunka trumpiau kaip šešis mėnesius), tai toks užsienio vienetas taip pat laikomas nuolat veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu:

- i. ši veikla dėl jos specifikos yra trumpalaikė **ir**
- ii. yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas, **ir**
- iii. galima aiškiai nustatyti jos vykdymo vietą Lietuvos Respublikoje, **ir**
- iv. pajamos, kurias užsienio vienetas uždirbo iš šios veiklos Lietuvos Respublikoje, yra visos to užsienio vieneto pajamos iš šios veiklos. Darbo autorės nuomone, elektroninės komercijos veikla dėl savo specifikos nėra trumpalaikė, tačiau tai priklauso nuo egzistuojančių aplinkybių visumos, galbūt elektroninėje parduotuvėje yra parduodamos tik braškės, kurios dera vieną kartą per metus (natūraliomis Lietuvos gamtinėmis sąlygomis), tokiu atveju yra galimybė teigti, kad ši veikla dėl savo pobūdžio yra trumpalaikė. Sunkiau pritaikyti iv punktą, nes elektroninės komercijos veiklą vykdanči bendrovė veiklą turėtų vykdyti tik Lietuvos Respublikoje, šiuo metu dauguma tokių bendrovių veiklą vykdo Lietuvoje, tačiau tik laiko klausimas, kada jos išplės savo veiklą.

arba

- i. ši veikla dėl jos specifikos yra trumpalaikė pasikartojanti (periodiškai kasmet)⁷⁰ **ir**
- ii. ji vykdoma mažiausiai tris vienas po kito einančius metus, **ir**
- iii. kasmet ji yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas. Šiuo atveju užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje trečiaisiais ir, jeigu veikla nenutraukiama, po jų einančiais metais, o pirmuoju tokios nuolatinės buveinės mokestiniu laikotarpiu bus laikomi tie tretieji metai. Šią sąlygą elektroninei komercijai reikėtų taikyti analogiškai kaip ir aptartą aukščiau.

arba

- i. užsienio vienetas per mokestinį laikotarpį gavo daugiau kaip 50 000 litų pajamų iš veiklos Lietuvos Respublikoje, išskyrus atvejus, kai

⁷⁰ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12 „Iš tiesų iš Apibrėžimo 7.2 nuostatos, išplėstinės teisėjų kolegijos manymu, matyti, kad pagal Lietuvos teisės aktus, trumpalaikė pasikartojanti veikla gali būti laikoma nuolatine tik tada, kai šios veiklos pasikartojamumas yra nulemtas užsienio vieneto veiklos (jos dalies) specifikos. Tokia išvada daroma remiantis prezumpcija, kad įstatymų leidėjas nevartoja beprasmių frazių, todėl aptariamoje nuostatoje esantis žodžių junginys „*jei dėl užsienio vieneto veiklos arba jos dalies specifikos <...>*“ turi turėti tam tikrą reikšmę. Be to, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalį, visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Atsižvelgdama į tai, kas paminėta anksčiau, išplėstinė teisėjų kolegija sprendžia, kad negali būti laikoma nuolatine (Apibrėžimo 7.2 p. prasme) tokia pasikartojanti trumpalaikė veikla, kurios pasikartojamumą nulemia ne užsienio vieneto veiklos (jos dalies) specifika, bet kitos, pirmiausia atsitiktinio pobūdžio aplinkybės, kurios nėra susijusios su užsienio vieneto veiklos specifika“

- ii. užsienio vienetas mokesčių administratoriui pateikia įrodymus, kad šios jo pajamos iš veiklos Lietuvos Respublikoje sudaro mažiau kaip 15 procentų visų užsienio vieneto gaunamų pajamų. Ši sąlygų grupė lengviausiai taikoma elektroninės komercijos veiklai, sunkiausia nustatyti ar pajamos gautos iš veiklos Lietuvos Respublikoje, jei atsakymas teigiamas, tuomet vertinamas gautų pajamų dydis ir atsižvelgiant į šias aplinkybes nustatoma bendrovės nuolatinė buveinė.

Lietuvos Vyriausiasis Teismas taip pat pažymėjo, jog ūkio subjekto veikla kitoje valstybėje neturi būti nuolatinė ta prasme, kad ji būtų be pertrūkių, tačiau ji turi būti vykdoma reguliariai⁷¹. „Pareiškėjas apeliaciniame skunde nurodo, jog jo veikla neatitinka DAIS ir Kriterijuose nustatytų nuolatinės buveinės pastovumo reikalavimų, t. y. kiekvienas pareiškėjo vykdomas projektas skyrėsi nuo kitų; skirtingais laikotarpiais Lietuvos Respublikoje dirbo skirtingos darbuotojų komandos, kadangi dėl darbų specifikos buvo reikalingi skirtingos kvalifikacijos darbuotojai; tarp pareiškėjo ir darbų užsakovo nebuvo generalinės sutarties, todėl pareiškėjo veikla Lietuvos Respublikoje negali būti vertintina kaip vykdyta per nuolatinę buveinę (b. l. 130-142).

Teisėjų kolegija nustatė, jog tarp pareiškėjo ir AB „Mažeikių nafta“ nuo 2003 m. kovo 14 d. iki 2007 m. lapkričio 20 d. buvo sudaryta 16 sutarčių, kurių objektas iš esmės apėmė: katalizatoriaus keitimo, iškrovimo ir pakrovimo darbus; reaktoriaus įkrovimo ir ardymo darbus, naftos rezervuarų ir reaktoriaus valymo darbus (MGK byla, b. l. 35; 72-74; 176-181). Atkreiptinas dėmesys, jog sutartys nagrinėjamu laikotarpiu periodiškai kartodavosi, pvz., 2004 m. rugsėjo 30 d. sutartis Nr. 119186 ir 2005 m. balandžio 12 d. sutartis Nr. 125989 dėl reaktoriaus katalizatoriaus pakeitimo darbų; 2007 m. gegužės 21 d. sutartis Nr. 153595 ir 2007 m. rugsėjo 14 d. sutartis Nr. 158442 dėl LK-2, LK-1 S-200, S-300 reaktorių neregeneruotų katalizatorių iškrovimo ir pan. (MGK byla, b. l. 35). Pareiškėjo darbuotojai, vykdant skirtingas sutartis, AB „Mažeikių nafta“ teritorijoje dirbo po keletą kartų (MGK byla, b. l. 79-86; 176-181).

Iš to, kas išdėstyta, teisėjų kolegija sprendžia, jog pareiškėjas užsakovui AB „Mažeikių nafta“ teikė periodiškai pasikartojančias panašaus pobūdžio paslaugas. Pažymėtina, jog ūkio subjekto veikla kitoje valstybėje neturi būti nuolatinė ta prasme, kad ji būtų be pertrūkių, tačiau ji turi būti vykdoma reguliariai (Komentaro 1 par., 7 p.).“

Kaip matyti iš pateiktų nuostatų ir jų aiškinimo Lietuvos Respublikoje nuolatinė buveinė gali būti konstatuojama esant įvairioms aplinkybėms, todėl kiekvienu individualiu atveju būtina vertinti atskirai ar yra tenkinamos nurodytos sąlygos. Pažymėtina tai, kad EBPO Pavyzdinėje konvencijoje ir JTO Pavyzdinėje konvencijoje nėra numatyto užbaigto komercinių operacijų ciklo reikalavimo, šiose konvencijose numatomas nuolatinumas laike (veikla atitinkamai turi trukti ilgiau kaip 12

⁷¹ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2011 m. gruodžio mėn. 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3583-11

mėnesių arba ne trumpiau kaip 6 mėnesius) ir nuolatinumas tam tikrame, konkrečiame geografiniame taške. Lietuvos teisės aktai nuolatinės buveinės nesieja su tam tikru geografiniu tašku (jeigu nevertinsime to, kad veikla turi būti vykdoma Lietuvos Respublikoje), tai patvirtina ir Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas: „Tačiau analizuojant Pelno mokesčio įstatyme ir Apibrėžime įtvirtintas ginčo teisiniams santykiams aktualias normas yra matyti, kad nacionalinėje teisėje vartojama nuolatinės buveinės sąvoka savo turiniu (nuolatinę buveinę apibrėžiančiais požymiais) skiriasi nuo pateiktos Sutarties 5 straipsnio 1 paragrafe. Skirtingai nuo šio tarptautinio dokumento nuostatų, nacionalinė teisė eksplicitiškai nereikalauja pastovios konkrečios komercinės-ūkinės veiklos vietos, per kurią būtų vykdoma ši veikla, identifikavimo (buvimo), siekiant užsienio vienetą pripažinti vykdytą apmokestinamąją veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje⁷², todėl kalbant apie elektroninę erdvę ir konkrečiai apie elektroninę komerciją, Darbo autorės nuomone, nuolatinumo kriterijų gali atitikti tiek užsienio vieneto vykdoma veikla per internetinę svetainę, tiek naudojantis serveriu.

Atstovas (agentas)

Antroji sąlyga, kuria vadovaujantis nustatoma, ar užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, yra atstovas (agentas), per kurį vykdoma tokia veikla, vadovaujantis Komentarų, laikoma, kad užsienio vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje nuolatinę savo veiklą vykdo per priklausomą agentą (atstovą). Teisės akte yra įtvirtinti kriterijai, kuriais būtina vadovautis nustatant užsienio vieneto atstovo (agento) statusą (ar agentas bus laikomas priklausomu ar nepriklausomu agentu).

Vadovaujantis Teisės akto (Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai) 2 punktu užsienio vieneto atstovas (agentas) – tai fizinis ar juridinis asmuo, nesvarbu, kaip jis vadinasi (makleris, brokeris, prekybos komisierius, verslo konsultantas ar kitoks agentas), per kurį užsienio vienetas Lietuvos Respublikoje vykdo veiklą arba jos dalį. Juo gali būti Lietuvos vienetas, kitas užsienio vienetas, nuolatinis ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas. Pažymėtina, kad agentas taip pat suprantamas ir pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją ir tiek pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, tiek pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją nuolatinę buveinę valstybėje gali sukurti tik priklausomas agentas, kuris veikia bendrovės vardu ir jos vardu sudaro sandorius. Pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją nepriklausomas agentas veikia išimtinai savo interesais, todėl jo vykdoma veikla tik tam tikrais atvejais gali nulemti bendrovės nuolatinės buveinės buvimą tokio agento veiklos valstybėje, tačiau Lietuvos teisės aktuose įtvirtinta, kad

⁷² Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12

nepriklausomo agento įprastinė veikla turi atitikti užsienio vieneto per jį vykdomą veiklą. Teisės akto (Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai) 3 punkte nustatyta, kad užsienio vienetas savo veiklą vykdo per nepriklausomą atstovą (agentą), jeigu šis atitinka visus žemiau išvardintus kriterijus:

- yra juridškai nepriklausomas nuo užsienio vieneto, kuriam atstovauja, **ir**
- yra ekonomiškai nepriklausomas nuo užsienio vieneto, kuriam atstovauja, **ir**
- veiklą vykdo savo vardu **ir**
- jo įprastinė veikla atitinka užsienio vieneto per jį vykdomą veiklą.

Elektroninės komercijos atveju nepriklausomi agentai yra interneto paslaugų teikėjai, kurie atitinka beveik visus aukščiau išvardintus nepriklausomo agento kriterijus, išskyrus paskutinį, nes interneto paslaugų teikėjų įprastinė veikla tik išskirtiniais atvejais sutampa su bendrovės, kurios interneto puslapį interneto paslaugų teikėjai talpina savo serveryje, įprastine veikla. Taigi, vadovaujantis pateikta analize, galima teigti, kad interneto paslaugų teikėjai nebus priskiriami nepriklausomam agentui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus.

Priklausomas agentas pagal Teisės akto (Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai) 4 punktą yra bet kuris užsienio vieneto atstovas (agentas) laikomas turinčiu priklausomo atstovo (agento) statusą, jei jis neatitinka nepriklausomo užsienio vieneto atstovo (agento) statuso kriterijų, jeigu šiuose Kriterijuose nenustatyta kitaip. Klausimas ar interneto paslaugų teikėjai Lietuvoje prilyginami priklausomiems agentams?

Komentare yra išskiriamos dvi priklausomų agentų rūšys:

- **juridškai nepriklausomas** nuo užsienio vieneto, kuriam atstovauja, jeigu jis turi savo klientus, su užsienio vienetu susijęs atstovavimo, pavedimo ar kita sutartimi, kurioje nustatyta jo ekonominė nepriklausomybė.
- **ekonomiškai nepriklausomu** nuo užsienio vieneto, kuriam jis atstovauja, jeigu jis gauna atlyginimą už tarpininkavimo paslaugas ir pats dengia savo išlaidas.

Minėtame Teisės akte numatytos dvi išimtys, kada užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę net ir tuo atveju, kai ši veikla vykdoma per nepriklausomą atstovą (agentą):

- kai toks atstovas (agentas) atstovauja tik vienam užsienio vienetai **ir**
- pajamos iš tokio atstovo (agento) veiklos sudaro žymią dalį atstovaujamo užsienio vieneto ir/arba atstovo (agento) pajamų;

arba

- kai toks atstovas (agentas) tik formaliai (forma, o ne turiniu) atitinka nepriklausomo atstovo (agento) kriterijus.

Teisės akte (Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai) numatytos dvi išimtys, kada užsienio vienetas nelaikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę net ir tuo atveju, kai ši veikla vykdoma per priklausomą atstovą (agentą):

- kai toks atstovas (agentas) atstovaujamaam užsienio vienetai teikia visą informaciją apie savo veiklą, **tačiau**
- toks atstovas (agentas) atitinka kitus nepriklausomo atstovo (agento) kriterijus;

arba

- toks atstovas (agentas) tik formaliai (forma, o ne turiniu) atitinka priklausomo atstovo (agento) kriterijus.

Iš pateiktų Teisės akto nuostatų nėra aišku kuriam agentų tipui priskiriami interneto paslaugų teikėjai. Darbo autorė siūlytu interneto paslaugų teikėjus priskirti nepriklausomiems agentams, nepaisant to, kad jie neatitinka paskutiniojo nepriklausomam agentui keliamo kriterijaus. Galima teigti, kad sunkumai priskiriant interneto paslaugų teikėjus tam tikram agento tipui kyla dėl to, kad Teisės akto nuostatos nėra pritaikytos elektroninei komercijai ir / arba elektroninei erdvei, tačiau darbo autorės nuomone, jei kiltų klausimas dėl interneto paslaugų teikėjų kaip agentų klausimo ir šis klausimas būtų sprendžiamas Lietuvos Respublikos teismuose, teismai greičiausiai vadovautųsi šiuo Teisės aktu atitinkamai jį interpretuodami.

Statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas

Trečioji sąlyga, kuria remiantis nustatoma, ar užsienio vienetas vykdo veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, yra statybos teritorija, statybos, surinkimo ar įrangos objektas, vadovaujantis Komentaru užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą.

Šis kriterijus sprendžiant klausimą dėl nuolatinės buveinės nustatymo elektroninėje komercijoje nėra aktualus, todėl darbo autorės nuomone, šio klausimo detalesnė analizė nėra būtina.

Gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudojama įranga arba konstrukcija

Ketvirtoji sąlyga, kuria remiantis nustatoma, ar užsienio vienetas Lietuvos Respublikoje vykdo veiklą per nuolatinę buveinę, yra gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudojama įranga arba konstrukcija, vadovaujantis Komentaru užsienio vienetas laikomas vykdančiu veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis gamtos išteklių tyrimui ar gavybai Lietuvos Respublikoje naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius ir laivus.

Gamtos ištekliai pagal Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos įstatymo 1 str. 3 punktą yra gyvosios ir negyvosios gamtos elementai, kuriuos žmogus naudoja arba gali naudoti savo

poreikiams. Šis apibrėžimas neturi nieko bendra su elektronine komercija, tačiau Komentare nurodyta, kad gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudojama įranga arba konstrukcija gali būti tiek stacionari, tiek kilnojama, ji taip pat apima gręžinius, laivus, platformas ir pan. Pačios įrangos sampratą galime pritaikyti ir serveriui, nes jis taip pat suprantamas kaip tam tikra įranga, tačiau turinti kitokią paskirtį nei, kad aptariama šioje pastraipoje. Serveriai taip pat gali būti tiek stacionarūs, tiek mobilūs, tačiau kalbant apie elektroninę komerciją jie dažnu atveju nebus naudojami gamtiniams ištekliams išgauti.

Kaip matyti iš pateiktos Lietuvos teisės aktų nuostatų analizės, Lietuvoje nėra tiesiogiai reglamentuotos nuolatinės buveinės klausimo elektroninėje komercijoje, todėl darbo autorė sutinka su išsakyta nuomone, kad tam tikrų problemų kyla sprendžiant klausimus susijusius su pajamų, gautų vykdant elektroninės komercijos veiklą, apmokestinimu, nes šios problemos kyla „iš elektroninės prekybos ypatumų, kai vienos šalies įmonė gali prekiauti per internetinį puslapį kitoje valstybėje, o serveris, kuriame yra internetinė svetainė, faktiškai gali būti trečioje valstybėje. EBPO, elektroninės prekybos atveju, siūlo ūkinės komercinės veiklos vieta laikyti tik materialų objektą ir šiuo siūlymu vadovaujasi daugelis Europos valstybių.“⁷³ Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuva, kol kas nėra EBPO narė⁷⁴, todėl sprendžiant klausimus susijusius su nuolatinės buveinės nustatymu elektroninėje komercijoje, darbo autorės nuomone, greičiausiai būtų vadovaujama JTO Pavyzdine konvencija, nes Lietuva yra JTO organizacijos narė, tačiau sprendžiant klausimus kylančius iš tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių Lietuvos Vyriausiasis administracinis Teismas pažymi: „Teisėjų kolegija atkreipia dėmesį, jog Lietuvos Respublikos ir Nyderlandų Karalystės 1999 m. birželio 16 d. sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo yra sudaryta remiantis EBPO modeline konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Nors Lietuvos Respublika nėra prisijungusi prie minėtos organizacijos ir jos priimami teisės aktai Lietuvai nėra privalomi, tačiau nagrinėjamu atveju į Modelinės konvencijos nuostatas bei Modelinę konvenciją aiškinantį komentarą gali būti atsižvelgiama kaip į papildomą teisės aiškinimo šaltinį.“⁷⁵ „Reikia pažymėti, kad visos LR Vyriausybės pasirašytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys remiasi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdine konvencija (angl. *OECD Model Convention*). Atitinkamai ir Valstybinė mokesčių inspekcija, rengdama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarus ar komentarus dėl nuolatinės buveinių veiklos Lietuvoje, remiasi EBPO parengtais pavyzdinės konvencijos komentarais. Pagal dvigubo

⁷³Šidlauskas A., Rakauskienė A. Nuolatinė buveinė, 2008.

<http://lt.lt/allconstructions.com/portal/categories/134/1/0/1/article/5145/nuolatine-buveine> [žiūrėta 2012-10-15]

⁷⁴Pilibaitis R. Lietuva patvirtino nuostatą tapti EBPO nare, 2012. <http://vz.lt/article/2012/10/22/lietuva-patvirtino-nuostata-tapti-ebpo-nare> [žiūrėta 2012-10-15].

⁷⁵Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2011 m. gruodžio mėn. 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3583-11.

apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas užsienio valstybės įmonė laikoma turinčia nuolatinę buveinę Lietuvoje, jei tenkinamos visos šios sąlygos:

- Lietuvoje ji turi fiksuotą veiklos vietą (pvz., vadovybės buvimo vietą, filialą, gamyklą, dirbtuvę ar bent įrengimų buvimo vietą). Ši veiklos vieta turėtų būti kiek tai atskirta su tam tikru nuolatinumo elementu; ir
- per tą veiklos vietą vykdo savo komercinę ūkinę veiklą ar jos dalį (paprastai tai reiškia asmenį, kuris vienokiu ar kitokiu būdu yra priklausomas nuo užsienio įmonės ir vykdo jos komercinę ūkinę veiklą Lietuvoje); ir
- tą veiklą ji vykdo tam tikrą laiką (paprastai šešis mėnesius ir ilgiau)⁷⁶.

3.2 Kipras

Pelno mokesčio įstatymas priimtas 2002 m. iš esmės pakeitė bendrovių apmokestinimo sistemą uždrausdama skirtingą mokesčių taikymą užsienio valstybėms (dar vadinamoms ofšorinėmis bendrovėmis, kurios suprantamos kaip Kipre įregistruotos bendrovės, kurių savininkai ne Kipro valstybės piliečiai ir kurių veikla daugiausia vykdoma užsienyje)⁷⁷. Pagal Kipro pajamų mokesčio įstatymus, pajamų, gautų užsienio valstybėse apmokestinimas taikomas bendrovėms, įskaitant elektroninės komercijos subjektus, kurių buveinė yra Kipro Respublikoje⁷⁸. Kipro mokesčiai įstatymai paremti galiojančiomis Europos Sąjungos direktyvomis ir EBPO principais ir gairėmis.

Šiuo metu pagal Kipre galiojančius mokesčių įstatymus:

- mokesčių tarifas, kuriuo vienodai yra apmokestinamos visos bendrovės registruotos Kipre, yra 10 procentų, šiuo tarifu yra apmokestinamos ir elektroninės komercijos veiklą vykdančios bendrovės, turinčios nuolatinę buveinę Kipre;
- bendrovės veiklos vykdymui nėra numatyta jokių geografinių apribojimų: pajamos gali būti gaunamos iš bet kokio šaltinio, įskaitant Kiprą;
- nėra taikoma jokių apribojimų, susijusių su bendrovės akcijų savininku, t.y. bendrovės akcijų savininkas gali būti bet kurios valstybės asmuo⁷⁹.

⁷⁶ Šidlauskas A., Rakauskienė A. Nuolatinė buveinė, 2008.

<http://lt.lt.allconstructions.com/portal/categories/134/1/0/1/article/5145/nuolatine-buveine> [žiūrėta 2012-10-15].

⁷⁷ Neocleous A. & CO LLC Doing business in Cyprus, 2012. p. 21. <http://www.neocleous.com/assets/modules/neo/publications/1401/docs/Doing%20Business%20in%20Cyprus.pdf> [žiūrėta 2012-10-18]

⁷⁸ Apostolou G. N. Cyprus:E-Commerce Taxation in Cyprus // Global e-business law & taxation - Oxford university press – 2009, ISBN 9780195367218, p. 496

⁷⁹ Neocleous A. & CO LLC Doing business in Cyprus, 2012. p. 21.

<http://www.neocleous.com/assets/modules/neo/publications/1401/docs/Doing%20Business%20in%20Cyprus.pdf> [žiūrėta 2012-10-18]

Tam, kad elektroninės komercijos veiklą vykdančiai bendrovei būtų leidžiama naudotis minėtu mokesčių tarifu ji turi turėti nuolatinę buveinę Kipre arba jos valdymo ir administracijos organai turi būti Kipre. Kipro pelno mokesčio įstatymai „nuolatinę buveinę“ apibrėžia kaip fiksuotą verslo vietą, per kurią bendrovė vykdo visą ar dalį savo vykdomos veiklos. Nurodytas nuolatinės buveinės apibrėžimas visiškai sutampa su EBPO įtvirtinta nuolatinės buveinės samprata. Atkreiptinas dėmesys, kad terminas „nuolatinė buveinė“ ir pagal Kipro teisinį reguliavimą neapima:

- įrangos naudojimo tikslai įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti;
- įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikslai sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti, laikymo;
- įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tikslai apdoroti kitoje įmonėje, laikymo;
- pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai įmonei skirtiems gaminiams ar prekėms įsigyti arba jai skirtai informacijai rinkti, laikymo;
- pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai bet kokiai kitai pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti, laikymo;
- pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tikslai aukščiau esančiuose punktuose išvardytos veiklos bet kokiam deriniui, laikymo su sąlyga, kad visa pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos veikla, kurią apsprendžia toks derinys, yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio.

Nuolatinė buveinės nėra ir tais atvejais, kai advokatų kontoros teikiančios teisinės paslaugas yra įkuriamos Kipre turint tikslą valdyti užsienyje esančias bendroves ar tam, kad Kipre būtų apmokestinamos jų pelnas, taip pat nuolatinės buveinės Kipre nėra ir tais atvejais, kai yra atidaroma sąskaita banke⁸⁰.

Pažymėtina, kad tais atvejais, kai asmuo, kuris nepriskirtinas nepriklausomam agentui, veikia bendrovės vardu ir Kipro Respublikoje turi įgaliojimus bendrovės vardu sudaryti sandorius, laikoma, kad tokia bendrovė Kipre turi nuolatinę buveinę, jei agento vykdoma veikla nepriklauso veiklai paminėtai aukščiau esančiuose punktuose. Nepriklausomas agentas, toks kaip brokeris, komisionierius ar interneto paslaugų teikėjas, kurio serveryje yra patalpinta bendrovės internetinė svetainė, kuris veikiantis išimtinai savo interesais nesukuria bendrovei nuolatinės buveinės savo veiklos valstybėje ir nėra laikoma, kad bendrovė veiklą vykdo veiklą per jį, todėl nepriklausomo agento buvimas Kipro Respublikoje nesukuria pagrindo bendrovės nuolatinėi buveinei Kipre atsirasti. Interneto paslaugų teikėjai nėra laikomi priklausomais agentais, išskyrus ypatingas

⁸⁰ Neocleous A. & CO LLC Doing business in Cyprus, 2012. p. 23.

<http://www.neocleous.com/assets/modules/neo/publications/1401/docs/Doing%20Business%20in%20Cyprus.pdf>
[žiūrėta 2012-10-18]

aplinkybes (numatytas EBPO Pavyzdinėje konvencijoje ir Komentare), kurios gali sudaryti prielaidas atsirasti bendrovės nuolatinei buveinei Kipre. Kita vertus, Kipro teisės aktai, nenumato privalomo žmogaus dalyvavimo, konstatuojant nuolatinės buveinės buvimo faktą. Kaip matyti, Kipre įtvirtintas reguliavimas yra analogiškas nustatytam EBPO Pavyzdinėje konvencijoje.

Priešingai nei Graikija, Portugalija ir Ispanija, padarė EBPO Pavyzdinės konvencijos išimtis dėl serverio kaip bendrovės nuolatinės buveinės laikymo⁸¹, Kipro teisės aktuose yra aiškiai įtvirtintas fizinio buvimo reikalavimas, nuolatinei buveinei atsirasti. Vien tik internetinė svetainė nėra laikoma bendrovės nuolatine buveine. Sandoriai dėl internetinės svetainės talpinimo serveryje taip pat nesukuria pagrindo atsirasti nuolatinei buveinei, net jei bendrovė ir vykdo savo veiklą naudodamasi šia internetine svetaine.

Atsakymas į klausimą ar kompiuterinė įranga (tokia kaip serveris, serveris sujungtas su kitokio pobūdžio kompiuterine ar programine įranga, tokia kaip internetinė svetainė) esanti tam tikroje vietoje gali būti laikoma bendrovės nuolatine buveine, priklauso nuo to ar bendrovės naudojantis kompiuterine įranga vykdomos funkcijos yra parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio, kaip tai suprantama EBPO Pavyzdinėje konvencijoje ir Kipro teisės aktuose. Akivaizdu, kad serverio naudojimas vien tik parduotuvės reklamavimui, pagal Kipro teisės aktus, nebus laikomas pakankamu pagrindu nuolatinei buveinei Kipre atsirasti ir priešingai, fiksuotoje vietoje esančios kompiuterinės įrangos naudojimas pirkimo-pardavimo sandoriams su klientais sudaryti, apmokėjimui įvykdyti, automatizuotas skaitmeninių prekių pristatymas gali būti laikomas pagrindu nuolatinei buveinei Kipre atsirasti. Paminėtina ir tai, kad tais atvejais, kai bendrovė veiklą vykdo naudodamasi internetine svetaine ir turi arba nuomojasi ir valdo serverį, kuriame internetinė svetainė yra patalpinta, ir tokia bendrovė turi arba nuomojasi patalpas, kuriose yra minėtas serveris, ir jei yra tenkinami kiti Kipro teisės aktuose numatyti reikalavimai (fiksuota verslo vieta, per, kurią bendrovė vykdo dalį ar visą veiklą, bendrovės naudojama įranga tam tikroje vietoje yra tam tikrą laiką galima teigti, kad bendrovė Kipre turi nuolatinę buveinę.

Atkreiptinas dėmesys, kad bendrovės veiklos vykdyme nėra reikalingas žmogaus dalyvavimas, kai bendrovės vykdoma veikla tokio dalyvavimo nereikalauja. Pavyzdžiui visiškai automatizuota internetinė parduotuvė, naudojama pagrindinėms bendrovės funkcijoms (kurios nepriskiriamos prie pagalbinės ar parengiamosios veiklos) vykdyti, internetinė svetainė kartu su serveriu, esantis Kipre fiksuotoje verslo vietoje gali būti laikomi bendrovės nuolatine buveine.

Parengiamosios ir pagalbinės veiklos pavyzdžiai apima prekių ir / arba paslaugų tiekėjo / teikėjo bendravimą su klientu, prekių ir / arba paslaugų reklamą, informacijos ir / arba duomenų perdavimą per veidrodinius serverius saugumo ir efektyvumo tikslais, rinkos duomenų

⁸¹ Cockfield A. J. THE RISE OF THE OECD AS INFORMAL WORLD TAX ORGANIZATION' THROUGH NATIONAL RESPONSES TO E-COMMERCE TAX CHALLENGES // Yale Journal of Law and Technology. – 2006, Vol. 8, Article 5, p. 152.

rinkimas ir teikimas. Tačiau tais atvejais, kai minėtos funkcijos yra pagrindinė veikla ir kitais atvejais, kai bendrovės pagrindinė veikla yra vykdoma naudojantis kompiuterine įranga nuolatinė buveinė gali būti konstatuota atsižvelgiant į tai ar įranga konstatuoja bendrovės fiksuotą verslo vietą.

Kaip matome iš pateiktos analizės, Kipre nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje suprantama taip pat kaip ir EBPO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtinta nuolatinės buveinės samprata, bei jos Komentare pateikta nuolatinės buveinės samprata elektroninėje komercijoje.

3.3 Kitos valstybės

Šiame skyriuje trumpai aptariamas kitose valstybėse esamas nuolatinės buveinės nustatymas elektroninėje komercijoje.

Prancūzija

Prancūzijos mokesčių inspekcija taiko šiek tiek kitokią praktiką vertinant serverį kaip nuolatinę buveinę, nei kad yra siūloma Konvencijos komentare. 2001 m. Prancūzijos Finansų ministras patvirtino pagrindinę taisyklę, kad vien tik serveris negali būti laikomas bendrovės nuolatine buveine, tam, kad serveris būtų laikomas bendrovės nuolatine buveine būtinas žmogaus dalyvavimas serveriui vykdant operacijas⁸². Nepaisant to, tam tikrais, išskirtiniais atvejais, kai Prancūzijoje vykdoma bendrovės veikla sudaro „užbaigtą ir nepriklausomą verslo sandorių ciklą“, galima laikyti, kad bendrovė turi nuolatinę buveinę Prancūzijoje⁸³. Pagrindinis skirtumas tarp serverio, kaip nuolatinės buveinės pagal Prancūzijos nacionalinius teisės aktus ir EBPO Pavyzdinės konvencijos yra, tas, kad EBPO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintas principas, kad vien tik serveris gali būti laikomas bendrovės nuolatine buveine, jei per jį vykdoma bendrovės veikla nėra parengiamojo arba pagalbinio pobūdžio, kai tuo tarpu Prancūzijoje įtvirtintas griežtesnis teisinis reguliavimas, nustatantis bendrovės nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje, kuris reikalauja, kad serveris atliktų elektroninėje erdvėje visus sandoriui fizinėje erdvėje būdingus veiksmus, tam kad jis galėtų būti laikomas bendrovės nuolatine buveine.

Vokietija

Vokietijos mokesčių inspekcija priėmė teisės aktus, reguliuojančius nuolatinės buveinės apmokestinimo klausimus, bet nepateikė rekomendacijų kaip reikėtų spręsti serverio, kaip

⁸² Cockfield A. J. THE RISE OF THE OECD AS INFORMAL WORLD TAX ORGANIZATION' THROUGH NATIONAL RESPONSES TO E-COMMERCE TAX CHALLENGES // Yale Journal of Law and Technology. – 2006, Vol. 8, Article 5, p. 150.

⁸³ Altexis Societe d'Avocats Taxation in France. http://www.tax-in-france.com/xws188_e-commerce-corporate-income-tax-taxation-in-france.asp [žiūrėta 2012-11-19].

nuolatinės buveinės klausimą. 1998 m. Karlsruhe regioninė mokesčių inspekcija nurodė, kad serveris gali būti laikomas fiksuota verslo vieta, bet negali būti laikomas bendrovės nuolatine buveine, nes paprastai naudojantis serveriu vykdoma veikla yra parengiamojo ir / arba pagalbinio pobūdžio⁸⁴.

Vokietijos mokesčių teismas sprenddamas klausimą ar serveris priklausantis Vokietijoje veikiančiai bendrovei ir esantis Šveicarijoje gali būti laikomas Vokietijos bendrovės nuolatine buveine Šveicarijoje, vadovaudamasis Vokietijos-Šveicarijos mokesčių sutartimi atsakė teigiamai. Minėtu atveju Vokietijos kompanija talpino tekstinę informaciją į Šveicarijoje esančiame serveryje, iš kurio informacija pasiekdavo Šveicarijoje esančius bendrovės klientus, kurie už gaunamą informaciją atsiskaitydavo su paslaugos teikėju. Iš Šveicarijoje esančių klientų surinktą mokestį Vokietijoje esančiai bendrovei perduodavo Šveicarijos telekomas, tačiau perduodama pinigų suma buvo kur kas mažesnė, nei pinigų suma, kurią Šveicarijos telekomas gaudavo iš Šveicarijoje esančių klientų. Vokietijos bendrovė Šveicarijoje neturėjo jokių asmenų, kurie būtų aptarnavę ar valdę serverį. Vokietijos bendrovė dalį piniginių lėšų gautų už suteiktas paslaugas pervesdavo savo filialui, kuris buvo atsakingas už informacijos turinį.

Vokietijos teismas priimdamas sprendimą, kuriame konstatavo, kad serveris gali būti laikomas Vokietijos bendrovės nuolatine buveine Šveicarijoje pateikė žemiau nurodytus argumentus:

- Serveris priklausė Vokietijos kompanijai nuosavybės teise;
- Bendrovė nuomojosi patalpas, kuriose buvo serveris;
- Bendrovė faktiškai valdė operacijas vykdomas naudojantis serveriu;
- Serveris buvo naudojamas turint tikslą pateikti informaciją Šveicarijoje esantiems vartotojams, kurie už gaunamą informaciją atsiskaitydavo su Vokietijos bendrove, tai buvo pagrindinė bendrovės vykdoma veikla, todėl jos negalima prilyginti parengiamajai veiklai;
- Vokietijos bendrovės vykdomos veiklos negalima laikyti ir pagalbinio pobūdžio, kadangi informacijos patalpinimas serveryje yra galutinė bendrovės veikla ir daugiau jokių veiksmų atlikti nėra būtina⁸⁵.

Teismas priimdamas tokį sprendimą vadovavosi teisiniu precedentu, sukurtu požeminio naftotiekio byloje (kuri buvo aptarta šio Magistro baigiamojo darbo antroje dalyje), kurioje teismas pasisakė, kad tam, jog bendrovė turėtų nuolatinę buveinę, nėra būtinas žmogaus dalyvavimas

⁸⁴ Cockfield A. J. THE RISE OF THE OECD AS INFORMAL WORLD TAX ORGANIZATION' THROUGH NATIONAL RESPONSES TO E-COMMERCE TAX CHALLENGES // Yale Journal of Law and Technology. – 2006, Vol. 8, Article 5, p. 151.

⁸⁵ Schleswig-Holstein Tax Court judgement of 6 September 2001, II 1224/97 – EFG 2001, 1535 = SWI 2002, 17

vykdant bendrovės veiklą užsienio valstybėje⁸⁶. Teismas taip pat vadovavosi EBPO Pavyzdine konvencija ir Konvencijos komentaru ir nurodė, kad teismas kiekvienu individualiu atveju turi vertinti individualiai ar vykdoma veikla yra pagalbinio ir / arba parengiamojo pobūdžio.

Apžvelgus nuolatinės buveinės sampratą įvairiose valstybėse galima daryti išvadą, kad ne visos valstybės vadovaujasi nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje nuostatomis, įtvirtintomis EBPO Pavyzdinėje konvencijoje ir Konvencijos komentare.

⁸⁶ Cockfield A. J. THE RISE OF THE OECD AS INFORMAL WORLD TAX ORGANIZATION' THROUGH NATIONAL RESPONSES TO E-COMMERCE TAX CHALLENGES // Yale Journal of Law and Technology. – 2006, Vol. 8, Article 5, p. 151.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Išanalizavus ir palyginus EBPO, JTO ir Lietuvos teisės aktus, teisminę praktiką ir įvairių šalių mokslininkų darbus susijusius su nuolatinės buveinės interpretavimu elektroninėje komercijoje, galima daryti tokias išvadas susijusias su iškelta nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje adekvatumo nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje problema ir galimais jos sprendimo būdais:

1. Nuolatinės buveinės samprata tarptautiniu lygiu įtvirtinta EBPO Pavyzdinėje konvencijoje, JTO Pavyzdinėje konvencijoje ir nacionaliniuose valstybių teisės aktuose. Vadovaujantis minėtais teisės aktais (išskyrus Lietuvos atvejį) nuolatinė buveinė turi atitikti tokius kriterijus: 1) kitoje valstybėje ji turi veiklos / verslo vietą ir 2) veiklos / verslo vieta yra fiksuota ir 3) per tą veiklos / verslo vietą vykdo savo ūkinę-komercinę veiklą (arba jos dalį), ir 4) veiklą vykdo nuolatos. Minėti kriterijai taikomi sprendžiant nuolatinės buveinės klausimą tiek fizinėje, tiek elektroninėje erdvėje, tačiau jų taikymas elektroninėje erdvėje ir ypač elektroninėje komercijoje sukelia taikymo sunkumus dėl elektroninės komercijos specifinių savybių ir materialumo stokos. Lietuvoje nuolatinė buveinė nėra siejama su fiksuota verslo vieta, tačiau yra privalomas kitų kriterijų buvimas, kas iš esmės apsunkina nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje nustatymą pagal Lietuvos Respublikos teisę. Darbo autorės nuomone reikėtų suderinti EBPO Pavyzdinės konvencijos ir JTO Pavyzdinės konvencijos nuostatas su Lietuvos Respublikos teisės aktuose numatytais nuolatinės buveinės kriterijais, siekiant efektyvesnio nuolatinės buveinės nustatymo. Derinimas turėtų pasireikšti sekančiais: 1) atsisakoma fiksuotos verslo vietos kriterijaus, kuris apsunkina nuolatinės buveinės nustatymą elektroninėje komercijoje, dėl materialumo stokos; 2) vietoje fiksuotos verslo vietos kriterijaus taikyti nuolatinumo kriterijų arba tam tikro ryšio buvimą su tam tikra valstybe arba užbaigto komercinės veiklos ciklo kriterijų; 3) nuolatinės buveinės sampratą išplėsti, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos teisės aktus (Nuolatinė buveinė - užsienio vieneto veiklos užsienio valstybėje išraiška).
2. Nuolatinės buveinės nustatymo procesas modeliuojamas atsižvelgiant į esamą nuolatinės buveinės nustatymo procesą fizinėje erdvėje, todėl:
 - a. Serveris gali būti laikomas bendrovės nuolatine buveine, jei yra tenkinami šie kriterijai: 1) bendrovei serveris, kuriame patalpinta internetinė svetainė ir serverio buvimo vieta priklauso nuosavybės teise arba yra nuomojamas t.y. tiek serverį, tiek jo buvimo vietą teisiškai ir faktiškai valdo bendrovė, o ne interneto paslaugų teikėjai; 2) serveris tenkina fiksuotos verslo vietos kriterijų; 3) pagrindinė bendrovės vykdoma veikla vykdoma naudojantis serveriu, bendrovės veikla vykdoma per serverį negali būti parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio, veiklai vykdyti nėra būtinas

žmogaus dalyvavimas. Kaip jau buvo minėta Darbo autorė siūlytų atsisakyti fiksuotos verslo kriterijaus, nes elektroninė erdvė yra nemateriali, todėl jos tapatinimas su fizine (materialia) erdve Darbo autorės nuomone nėra teisingas, o taip pat sudaromos galimybės bendrovėms išvengti mokesčių, o valstybėms apmokestinti bendroves. Taip pat elektroninės komercijos atveju serverio turėjimas nuosavybės teise ar jo nuoma nėra tinkamas kriterijus, nes daugeliu atveju mažoms bendrovėms finansiškai nėra tikslinga pirkti ar nuomotis serverio, todėl Darbo autorė mano, kad nuolatinę buveinę tikslingiau sieti su internetine svetaine.

- b. Internetinę svetainę sudaro programinė įranga ir elektroniniai duomenys, kurie yra saugomi tam tikrame serveryje ir kuris leidžia bendrovei tiesiogiai bendrauti su klientais. Kadangi internetinė svetainė nėra materialus objektas ji neturi vietos, kuri galėtų būti laikoma verslo vieta, bei neturi nuolatinio ryšio su verslo vieta ir su konkrečiu fiziniu geografiniu tašku, taigi ji negali konstatuoti bendrovės nuolatinės buveinės. Darbo autorė su šia pozicija nesutinka, nes: 1) elektroninė erdvė yra nemateriali erdvė, todėl ir nuolatinė buveinė turėtų būti nemateriali; 2) internetinė svetainė daugeliu atveju priklauso bendrovei arba bendrovė nuomojasi vietą joje, Darbo autorės nuomone nereikia daryti skirtumo ar bendrovė turi visą interneto svetainę nuomos ar nuosavybės teise ar tik tam tikrą dalį; 3) tam tikrais atvejais internetinės svetainės turinio vertinimas gali nurodyti kurioje valstybėje veikia bendrovė, t.y. kur yra jos interesų centas, nes interneto svetainės registracijos vieta ne visais atvejais nurodo tikrąją veiklos vietą, taip pat būtina įvertinti ir domeną (.lt, .com, .eu ir kt.), bei kalbą, kuria pateikiama informacija arba paslaugų pristatymo galimybę; 4) per internetinę svetainę bendrovės vykdo savo veiklą ir tiesiogiai ja naudojasi savo veiklai vykdyti, todėl įvertinus šiuos argumentus Darbo autorė pritartų nuolatinės buveinės nustatymui pagal bendrovės internetinės svetainės registracijos vietą.
- c. Sprendžiant klausimą ar debesų kompiuterijos teikiamos paslaugos potencialiai gali sukurti nuolatinę buveinę valstybėje, kurioje yra serveris, reikia įvertinti: 1) kurioje vietoje yra serveris ir kaip ilgai?; 2) kas apmoka sąskaitas už debesų kompiuterijos suteiktas paslaugas?; 3) kas valdo serverį?; 4) ar veikla vykdoma toje pačioje vietoje, kurioje yra serveris? Debesų kompiuterijos atžvilgiu, didžiausia problema su kuria susiduriama yra serverio valdymas, nes praktikoje toks serveris yra valdomas trečiųjų asmenų, o pagal EBPO Pavyzdinę konvenciją bendrovė serverį turi turėti nuosavybės teise, kitų nuolatinės buveinės nustatymo kriterijų taikymas yra analogiškas nuolatinės buveinės kriterijų taikymui serverio atžvilgiu. Šiuo atveju

sunkiau vertinti internetinę svetainę kaip nuolatinę buveinę, tačiau jei siekiama apmokestinti „debesų kompiuterijos“ paslaugas teikiančias bendroves, galime taikyti ir nuolatinę buveinę paremtą internetine svetaine, nes „debesų kompiuterijos“ paslaugų teikėjai taip pat turi jiems priklausančias interneto svetaines, kuriose galima įsigyti jų paslaugas.

- d. elektroninėje komercijoje nuolatinė buveinė gali būti konstatuota tik esant priklausomam agentui. Interneto paslaugų teikėjai, tik tam tikrais atvejais gali būti laikomi priklausomais agentais, o internetinė svetainė, būdama tam tikra programine įranga, jokiais atvejais nebus laikoma priklausomu agentu. Darbo autorė linkusi sutikti, su šiuo teiginiu dalinai, nes internetinė svetainė vykdo beveik visas priklausomam agentui būdingas funkcijas, tačiau yra tam tikra programa. Darbo autorė siūlytų peržiūrėti EBPO Pavyzdinės konvencijos nuostatas numatančias, kad priklausomu agentu gali būti tik asmuo.
3. Sprendžiant nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje klausimą valstybės neturi vieningos nuomonės, kai kurios valstybės yra padariusios išimtis dėl serverio ir / arba internetinės svetainės laikymo bendrovės nuolatine buveine, Darbo autorės nuomone tokia situacija yra dėl to, kad teisiniame reguliavime trūksta aiškumo ir nuoseklumo nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje klausimu. Darbo autorė siūlytų rengti tarptautines konferencijas ir diskusijas šiuo klausimu, kad būtų pasiektas daugumos valstybių kompromisas nuolatinės buveinės elektroninėje erdvėje konstatavimo klausimu.
4. Lietuvoje nėra aiškaus teisinio reguliavimo nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje klausimu, šis klausimas sprendžiamas vadovaujantis Lietuvos sudarytomis Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, kurių pagrindą sudaro EBPO Pavyzdinėje konvencijoje įtvirtintos nuostatos, todėl sprendžiant šiuos klausimus Lietuvos Respublikos teismai vadovaujasi tiek minėtomis sutartimis, tiek nacionaline Lietuvos Respublikos teise, tiek EBPO Pavyzdine konvencija, nors Lietuva oficialiai ir nėra šios organizacijos narė. Darbo autorė siūlo, įtvirtinti įstatymuose arba įgaliotoms institucijoms pateikti išaiškinimus dėl Lietuvos pozicijos nuolatinės buveinės nustatymo elektroninėje erdvėje klausimais.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Knygos ir magistro baigiamieji darbai

1. **Kiškis M., Petrauskas R., Rotomskis I., Štītis D.** Teisės informatika ir informatikos teisė: vadovėlis – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.- 268 p. - ISBN 9955-19-048-5
2. **International Telecommunication Union** Internet Protocol (IP) – Based Networks and Related Topics and Issues: Handbook – Switzerland, Geneva: ITU, 2005. – 35 p.
3. **Birutė Matulevičiūtė** Sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo aspektai: Magistro baigiamasis darbas – Vilnius, 2009. – 70 p.

Periodiniai ir moksliniai leidiniai

4. **Rotomskis I.** Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje // *Jurisprudencija*. – 2004, t. 52(44), p. 134-140
5. **Rotomskis I.** Elektroninės komercijos įtaka mokesčiniams santykiams // *Jurisprudencija*. – 2004, t. 53(45), p. 14–22
6. **Hoffart B.** Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach // *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*. – 2007, VOL 6, NO. 1, p. 106-121
7. **Lučinskienė A.** Permanent Establishment: Conceptual Singularities and Collision of Taxing Status // *TILTAI*. – 2010, 3 (52), p. 65-75 - ISSN 1392-3137
8. **Ribeiro J. S.** Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // *Jurisprudencija*. – 2009, Nr. 1(115), p. 295-312 - ISSN 2029–2058
9. **Guseva N.** Elektroninės komercijos kokybės kriterijų identifikavimas ir analizė // *Verslas: teorija ir praktika*. - 2010, 11(2), p. 96-106
10. **Collins T.** From Ottawa to Lausanne: Much Done but More to Do // *Electronic Journal of e-Government*. – 2009, Volume 7 Issue 2, p. 147 - 154
11. **Dr. Oguttu A. W. & Mrs Tladi S.** The Challenges E-Commerce Poses to the Determination of a Taxable Presence: The “Permanent Establishment” Concept Analyzed from a South African Perspective // *Journal of International Commercial Law and Technology*. – 2009, Vol. 4, Issue 3, p. 213-223
12. **Parrilli D. M.** Grid and Taxation: The Server as Permanent Establishment in International Grids // *GECON 2008, LNCS 5206*, J. Altmann, D. Neumann, T. Fahringer, eds., p. 89-102
13. **Apostolou G. N.** Cyprus:E-Commerce Taxation in Cyprus // *Global e-business law & taxation* - Oxford university press – 2009, ISBN 9780195367218, p. 489-503

14. **Cockfield A. J.** THE RISE OF THE OECD AS INFORMAL 'WORLD TAX ORGANIZATION' THROUGH NATIONAL RESPONSES TO E-COMMERCE TAX CHALLENGES // Yale Journal of Law and Technology. – 2006, Vol. 8, Article 5, p. 136-187
15. **Vann R.** “Liable to Tax“ and Company Residence under Tax Treaties // Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law, EC and International Tax Law Series. – 2009, Volume 5, IBFD: The Netherlands, p. 197-271
16. **Dr. Albregtse D. A.** The Server as a Permanent Establishment and the Revised Commentary on Article 5 of OECD Model Tax Treaty: Are the E-Commerce Corporate Income Tax Problems Solved // Intertax – Kluwer Law International. – 2002, Volume 30, Issue 10, p. 356-364
17. **Simkin M. G.** Pros And Cons Of E-Commerce Taxation // International Business & Economics Research Journal. – 2002, Volume 1, Number 2, p. 61-71

Interneto šaltiniai

18. **Marcinkevičius L.** UAB „JURIDICON“ advokatas. Ofšorinio verslo ateitis - profesionalių konsultantų rankose. <http://www.juridicon.lt/index.php?1323750388> [žiūrėta 2012-11-20]
19. **Chari A.** International taxation of e-commerce: towards the concept of virtual establishment, 2012. <http://www.thegiga.in/LinkClick.aspx?fileticket=Sc9jkBGmWPQ%3D&tabid=589> [žiūrėta 2012-11-10]
20. **Sakti N. W.** Permanent Establishment for Ecommerce in International Taxation, 2006. http://dspace.lib.niigata-u.ac.jp:8080/dspace/bitstream/10191/6380/1/01_0034.pdf [žiūrėta 2012-12-01]
21. **Lietuvių kalbos žodynas, žiūrėtos sąvokos „nuolatinis“ ir „buveinė“.** <http://www.lkz.lt/startas.htm> [žiūrėta 2012-04-20]
22. **Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 5 straipsnio paaiškinimas (komentaras).** <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10017212> [žiūrėta 2012-12-04]
23. **Dr. Chetcuti J. P.** The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response, 2002. http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm#_ftn1 [žiūtėta 2012-12-15]
24. **Oxford Dictionaries sąvokos „server“ reikšmė.** <http://oxforddictionaries.com/definition/english/server?q=server> [žiūrėta 2012-11-05]

25. **Dagienė V., Grigas G., Jevsikova T.** Enciklopedinis kompiuterijos žodynas II papildytas leidimas žiūrėta sąvoka „serveris“. <http://www.likit.lt/term/enciklo.html> [žiūrėta 2012-11-06]
26. **Non-residents trading in the UK: Treaty permanent establishment: fixed place of business permanent establishment: e-commerce, INTM266100.** <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM266100.htm> [žiūrėta 2012-10-05]
27. **AKÇAOĞLU E.** International taxation of electronic commerce: a focus on the permanent establishment concept // Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı, 2002. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf> [žiūrėta 2012 12 09]
28. **No Permanent Establishment in Ebay International Case,** 2012. <http://www.yourknowledgeportal.com/2012/10/no-permanent-establishment-in-ebay.html> [žiūrėta 2012-11-19]
29. **Glemža A., Baranauskas R., Gartner ir kiti** „Debesų kompiuterijos“ panaudojimas versle ir viešajame sektoriuje, 2010-11-11. http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=debesu+kompiuterija&source=web&cd=44&cad=rja&ved=0CEgQFjADOCg&url=http%3A%2F%2Farchyvas.infobalt.lt%2Fdocs%2FAldas_Glemza.pdf&ei=IjGtUIHFKYeA4gTGvoCwCw&usg=AFQjCNGFSC5vzxyO8KWvTyhL79A1WOBPAA [žiūrėta 2012-11-11]
30. **Debesų kompiuterija – teisinis galvosūkis Europai,** 2011-03-02. <http://www.euractiv.lt/lt/straipsnis/3137/debesu-kompiuterija-teisinis-galvosukis-europai> [žiūrėta 2012-11-20]
31. **Vosloo L. & Jonker J.** Cloud computing – a permanent establishment?, 2012. <http://deloitteblog.co.za.www102.cpt1.host-h.net/2012/08/15/cloud-computing-%E2%80%93-a-permanent-establishment/> [žiūrėta 2012-08-15]
32. **Šidlauskas A., Rakauskienė A.** Nuolatinė buveinė, 2008. <http://lt.lt.allconstructions.com/portal/categories/134/1/0/1/article/5145/nuolatine-buveine> [žiūrėta 2012-10-15]
33. **Pilibaitis R.** Lietuva patvirtino nuostatą tapti EBPO nare, 2012. <http://vz.lt/article/2012/10/22/lietuva-patvirtino-nuostata-tapti-ebpo-nare> [žiūrėta 2012-10-15]
34. **Neocleous A. & CO LLC** Doing business in Cyprus, 2012. <http://www.neocleous.com/assets/modules/neo/publications/1401/docs/Doing%20Business%20in%20Cyprus.pdf> [žiūrėta 2012-10-18]
35. **Altexis Societe d'Avocats Taxation in France.** http://www.tax-in-france.com/xws188_e-commerce-corporate-income-tax-taxation-in-france.asp [žiūrėta 2012-11-19]

36. **Gárate C.** The Fixed Place of Business in the Context of Electronic Commerce // PERMANENT ESTABLISHMENTS IN INTERNATIONAL TAX LAW, 41, 45 (Hans-Jürgen Aigner & Mario Züger eds., 2003). <https://www.u-cursos.cl/derecho/2010/1/D126T07161/24/.../284741> [žiūrėta 2012-11-21]
37. **Dinodia S. R. & Co.** International taxation of E-commerce, 2009. <http://www.hg.org/article.asp?id=6517> [žiūrėta 2012-12-01]

Teisės aktai

38. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version and Commentaries, 22 July 2010
39. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and Commentaries, New York, 2011
40. OECD Model Tax Convention: revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2012 to 31 January 2013
41. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl mokesčių ir finansų rojaus keliamos grėsmės ES vidaus rinkai (nuomonė savo iniciatyva), 2012/C 229/02, Europos Sąjungos oficialusis leidinys Nr. C 229, 2012
42. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, (aktuali redakcija nuo 2012-07-05)
43. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992, (aktuali redakcija nuo 2012-07-14)
44. 2002 m. vasario 27 d. Finansų ministro įsakymas Nr. 54 Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo, Valstybės žinios, 2002, Nr. 24-892
45. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, registracijos Nr. KD-5696, 2012-10-13
46. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, registracijos Nr. KD-5644, 2012-10-12
47. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje dėl kai kurių informacinės visuomenės paslaugų, ypač elektroninės komercijos, teisinių aspektų vidaus rinkoje (Elektroninės komercijos direktyva), 2000/31/EB, 2000-06-08.

Bylos

48. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012 m. gegužės mėn. 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-12
49. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2011 m. gruodžio mėn. 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3583-11
50. Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiasis teismas Hertz Corp. v. Friend Nr 08-1107
51. Federal Tax Court of 30 October 1996, docket no. II R 12/92
52. Berkholz v Finanzant Hamburg – Mitta – Altstadt c-168/84
53. Schleswig-Holstein Tax Court judgement of 6 September 2001, II 1224/97 – EFG 2001, 1535 = SWI 2002, 17

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Matikovaitė R. Nuolatinės buveinės interpretavimas elektroninėje komercijoje / Naujų technologijų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. Irmantas Rotomskis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Socialinės informatikos fakultetas, 2012. – 70 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota nuolatinės buveinės samprata fizinėje erdvėje ir ją nustatantys kriterijai, bei atskleistas minėtų kriterijų turinys. Vadovaujantis nustatytais kriterijais išanalizuota nuolatinės buveinės samprata elektroninėje komercijoje ir pateiktos priemonės, kuriomis remiantis nustatoma nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje, nurodytos galimos problemos ir esami problemų sprendimo būdai, bei identifikuotos, kai kurios naujos problemos, kurios reikalauja tolimesnio tyrimo. Pirmojoje darbo dalyje aptarta nuolatinės buveinės samprata fizinėje erdvėje ir išskirti pagrindiniai kriterijai, turintys įtakos nustatant nuolatinės buveinės buvimo faktą fizinėje erdvėje. Antroje dalyje atsižvelgiant į nustatytus kriterijus išanalizuota nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje ir nustatyti skirtumai ir panašumai su nuolatine buveine fizinėje erdvėje. Trečioje darbo dalyje ištirta užsienio valstybių ir Lietuvos praktika nuolatinės buveinės kontekste.

Pagrindiniai žodžiai: nuolatinė buveinė, elektroninė komercija, internetas, elektroninė erdvė, serveris, internetinė svetainė, priklausomas agentas.

Matikovaitė R. Interpretation of Permanent Establishment in the Electronic Commerce / Master's thesis in New Technology Law. Supervisor Associate Professor Dr. Irmantas Rotomskis. – Vilnius: Faculty of Social Informatics, Mykolas Romeris University, 2012. – 70 p.

ANOTATION

This master's degree thesis is about permanent establishment in physical space and its parameters. These parameters and definition of permanent establishment are analyzed in details. In accordance with the criteria laid down in the analysis, conception of permanent establishment in e-commerce was reviewed and remedies for identification of permanent establishment were proposed for e-commerce. Also in this thesis major problems related to permanent establishment and their existing resolutions are considered, including new problems identified that should be analyzed collaterally. In the first chapter of this thesis conception of permanent establishment in physical space is analyzed and main criteria that have direct or indirect impact to identification of permanent establishment in physical space are excluded. The second chapter is dedicated for analysis of permanent establishment in e-commerce and identification of principal discrepancies and similarities, while comparing it with physical space. In the third chapter of this thesis survey of Lithuania's and other foreign countries' practices related to permanent establishment is presented.

Key Words: Permanent establishment, Electronic Commerce, e-commerce, Internet, Cyberspace, Server, Web site, dependent agent.

SANTRAUKA

Matikovaitė R. Nuolatinės buveinės interpretavimas elektroninėje komercijoje / Naujų technologijų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. Irmantas Rotomskis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Socialinės informatikos fakultetas, 2012. – 70 p.

Magistro baigiamojo darbo temos aktualumas ir naujumas susijęs su tobulėjančiomis technologijomis ir elektroninės komercijos dinamiškumu. Magistro baigiamajame darbe analizuojama nuolatinės buveinės samprata fizinėje erdvėje ir ją nustatantys kriterijai, bei atskleidžiamas minėtų kriterijų turinys. Vadovaujantis nustatytais kriterijais analizuojama nuolatinės buveinės samprata elektroninėje komercijoje ir pateiktos priemonės, kuriomis remiantis nustatoma nuolatinė buveinė elektroninėje komercijoje, taip pat nurodomos galimos problemos ir esami problemų sprendimo būdai nustatant nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje, plačiau nagrinėjama nuolatinės buveinės samprata Lietuvoje, bei aptariama esamas nuolatinės buveinės reglamentavimas Kipre, Prancūzijoje ir Vokietijoje. Pagrindinis dėmesys skiriamas nuolatinės buveinės elektroninėje komercijoje klausimams. Pagrindinė problema, kuri nagrinėjama magistro baigiamajame darbe - nuolatinės buveinės fizinėje erdvėje adekvatumas nuolatinei buveinei elektroninėje komercijoje.

Darbo tikslas - nustatyti, išsiaiškinti ir išanalizuoti nuolatinės buveinės sampratą elektroninėje komercijoje ir pateikti metodus, leisiančius efektyviau nustatyti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje. Tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai: 1) aptarti nuolatinės buveinės sampratą fizinėje erdvėje ir išskirti pagrindinius kriterijus, turinčius įtakos pripažįstant nuolatinės buveinės buvimo faktą fizinėje erdvėje; 2) atsižvelgiant į nustatytus kriterijus išanalizuoti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje ir nustatyti skirtumus ir / arba panašumus su nuolatine buveine fizinėje erdvėje; 3) ištirti užsienio valstybių praktiką nuolatinės buveinės kontekste.

Magistro darbo metodologinį pagrindą sudaro analizės, lyginamasis, apibendrinimo, aprašomasis ir loginis metodai.

Baigiamasis darbas susideda iš trijų dalių. Pirmojoje darbo dalyje analizuojama nuolatinės buveinės samprata fizinėje erdvėje, aptariamos nuolatinės buveinės sampratos ištakos, nuolatinės buveinės sampratų įvairovė, nuolatinės buveinės nustatymo kriterijai ir atskleidžiamas jų turinys. Antroje dalyje analizuojama nuolatinės buveinės samprata elektroninėje komercijoje, vertinami serveris, internetinė svetainė ir agentai kaip priemonės padedančios nustatyti nuolatinę buveinę elektroninėje komercijoje, aptariama nuolatinė buveinė „debesų kompiuterijoje“, bei sprendžiamas klausimas dėl naujo teisinio reguliavimo reikalingumo elektroninėje komercijoje nuolatinės buveinės klausimu. Trečioje dalyje išsamiau nagrinėjama nuolatinė buveinė Lietuvoje ir galimumas

esamą teisinį reguliavimą pritaikyti elektroninėje komercijoje, taip pat aptariamas esamas nuolatinės buveinės teisinis reguliavimas Kipre, Prancūzijoje ir Vokietijoje.

Svarbiausios darbe padarytos išvados ir pasiūlymai yra šie: būtinumas peržiūrėti nuolatinės buveinės sampratą ir atsisakyti fiksuotos vietos kriterijaus, bei internetinę svetainę laikyti bendrovės nuolatine buveine; priklausomam agentui prilyginti internetinę svetainę ir atitinkamai pakeisti EBPO Pavyzdinę konvenciją.

SUMMARY

Matikovaitė R. Interpretation of Permanent Establishment in the Electronic Commerce / Master's thesis in New Technology Law. Supervisor Associate Professor Dr. Irmantas Rotomskis. – Vilnius: Faculty of Social Informatics, Mykolas Romeris University, 2012. – 70 p.

The relevance and novelty of this master's degree thesis topic is related to improving technologies and dynamics of e-commerce. In this thesis permanent establishment's conception and criteria defining it are analyzed, and contents of these criteria's are revealed. In accordance to defined criteria permanent establishment's definition is analyzed in relation to e-commerce and remedies for identification of permanent establishment's place are proposed. Also possible problems and their solutions for determining permanent establishment in e-commerce are reviewed and proposed, broadly analyzed conception of permanent establishment in Lithuania, France, Germany and Cyprus. This thesis focuses on problems related to permanent establishment in e-commerce and the main problem which is discussed here is adequacy of permanent establishment in physical space while compared to permanent establishment in e-commerce.

The aim of this thesis is to identify and to analyze conception of permanent establishment in e-commerce and provide robust methods for identification of permanent establishment in e-commerce. To achieve the goal following challenges are posed: 1) to discuss conception of permanent establishment in physical space and investigate main criteria that has impact on recognition of permanent establishment's fact in physical space; 2) taking into account the defined criteria analyze definition of permanent establishment in e-commerce and estimate differences and / or likenesses while compared to permanent establishment in physical space; 3) probe the practices of foreign countries in context of permanent establishment.

Master degree thesis' framework consists of analysis, comparison, summative, expositive and logical methods.

This thesis is divided into three chapters. In the first chapter permanent establishment in physical space is analyzed, origins of its concept, it's diversity and identification criteria are discussed. Second chapter analyzes permanent establishment in e-commerce and estimates server, web pages and agents as instruments for identification of permanent establishment in e-commerce. Also permanent establishment in cloud computing and the issue of the new regulatory necessity for permanent establishment in e-commerce is discussed. In the last chapter concept of permanent establishment in Lithuania and it's feasibility for adoption to e-commerce is analyzed. This chapter covers not only Lithuania, but also such foreign countries as Cyprus, France and Germany.

Most important conclusions and key proposals are: there is a need to revise a concept of permanent establishment, abandon criterion of fixed location and consider company's website as a permanent establishment; website should be equated to dependent agents and OECD Model Convention should be amended respectively.

Renata Matikovaite

Elektroninis paštas: renata.matikovaite@yahoo.com