

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
SOCIALINĖS INFORMATIKOS FAKULTETAS
ELEKTRONINIO VERSLO KATEDRA

BIRUTĖ MATULEVIČIŪTĖ

Informatikos teisė

**SANDORIŲ, SUDAROMŲ ELEKTRONINĖJE
ERDVĖJE, APMOKESTINIMO ASPEKTAI**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
lekt. R. Valančiauskas

Vilnius, 2009

TURINYS

ĮVADAS	3
1. ELEKTRONINĖS KOMERCIJOS SAMPRATA	5
1.1. Elektroninės komercijos sąvoka	5
1.2. Elektroninės erdvės ir interneto samprata	7
1.3. Sandoriai, sudaromi elektroninėje erdvėje	10
2. ELEKTRONINIŲ SANDORIŲ APMOKESTINIMAS	14
2.1. Mokesčio samprata	15
2.2. Elektroninių sandorių apmokestinimo principai.....	17
2.3. Prekės ir paslaugos elektroninėje komercijoje	20
2.4. Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai.....	27
2.5. Nuolatinės buveinės samprata	30
3. TEISINIO REGULIAVIMO YPATUMAI	37
3.1. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija	37
3.2. Apmokestinimo reglamentavimas Europos Sąjungoje.....	40
3.3. Apmokestinimo teisinis reguliavimas Jungtinėse Amerikos Valstijose.....	45
4. TEISINIAI IR PRAKTINIAI APMOKESTINIMO ASPEKTAI LIETUVOJE.....	49
4.1. Tiesioginis elektroninės komercijos apmokestinimas	49
4.2. Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimas PVM	54
4.3. Prekių, išgytų elektroniniu būdu, apmokestinimas PVM.....	55
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	60
LITERATŪROS SĄRAŠAS	62
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	68
SANTRAUKA.....	69
SUMMARY.....	70

IVADAS

Šiuolaikiniame verslo pasaulyje vis didesnę įtaką turi informacinių technologijų panaudojimas verslui plėtoti ir vykdyti. Internetas išplečia bet kokios rinkos ribas, panaikina materialias sienas, ribojančias tradicinę prekybą. Elektroninė erdvė kaip prekybos vieta tampa vis patrauklesne, visas pasaulis tampa didele rinka. Dėl elektroninės komercijos specifikos tradicinis prekybos reguliavimas tampa sunkiai pritaikomas virtualiam pasauliui, būtini sprendimai ir sutarimas tarptautiniu ir nacionaliniu mastu.

Šiuo metu didelis dėmesys skiriamas elektroninės komercijos apmokestinimo klausimams. Valstybių praktika interneto apmokestinimo srityje išsiskiria, taikomos skirtingos mokesstinės taisyklės. Jungtinių Amerikos Valstijų autoriai vis dar kelia klausimą, ar išvis reikia apmokestinti elektroninę komerciją, nors galiausiai prieina išvadą, kad apmokestinimas neišvengiamas. Elektroninė komercija – tai ta pati komercija tik įgyvendinama ne tradiciniais nusistovėjusiais būdais, o naujų technologijų pagalba, pasitelkiant internetą ir komunikavimui, ir sprendimų priėmimui, tam tikrais atvejais ir susitarimų įvykdymui.

Kadangi vis daugiau komercinės veiklos persikelia į elektroninę erdvę, elementaru, kad valstybės ieško būdų, kaip efektyviai apmokestinti ir šią komercijos rūšį. Elektroninės komercijos išskirtinumas, kitokios komunikacijos tarp rinkos dalyvių egzistavimas, prekybos persikėlimas į naują elektroninę erdvę, sandorio šalių anonimiškumas, bendrovių, veikiančių elektroninėje erdvėje, mobilumas sukelia sunkumų pritaikant egzistuojančius apmokestinimo principus, nustatant kurios valstybės atžvilgiu atsiranda mokesstinės prievolės.

Magistro baigiamojo darbo **objektas** – sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimas. Darbo objektas labai platus, todėl išsamiai išanalizuoti visų aktualių klausimų nėra galimybės. Bus apsiribojama pačiais aktualiausiai ir daugiausiai problemų keliančiais pasirinktos temos aspektais.

Tyrimo **dalykas** – apmokestinimą reglamentuojančios nacionalinės ir tarptautinės teisės normos, valstybių praktika apmokestinant elektroninę komerciją. Nagrinėjant teisinio reguliavimo ir jo įgyvendinimo ypatumus, darbe atskleidžiamos pagrindinės problemos aktualios tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu.

Teoriniu požiūriu svarbu atskleisti sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo galimybes ir ribas. Svarbu identifikuoti galimas kliūtis, kurios gali lemti dvigubą apmokestinimą ar mokesstinės jurisdikcijos nepritaikymą elektroninėje erdvėje. Praktiniu požiūriu temos **aktualumas** ir **naujumas** susijęs su elektroninės komercijos dinamiškumu. Tobulėjant technologijoms, kintant elektroninės komercijos modeliams ir galimybėms, keičiasi ir reguliavimo taisyklės, sprendimai dėl apmokestinimo priimami tarptautiniame ir nacionaliniame lygmenyje. Plačiau nagrinėjamas

elektroninės komercijos apmokestinimas Lietuvoje, lyginamuoju aspektu pateikiama situacija Jungtinėse Amerikos Valstijose. Svarbu atskleisti fundamentalius apmokestinimo principus, nustatyti kokiais atvejais ir kurios valstybės mokestinė jurisdikcija turi būti taikoma elektroniniu būdu sudarytiems sandoriams. Tai aktualu tiek įstatymų leidėjui, nustatant teisinį reguliavimą, tiek mokesčių administratoriui, taikant normas konkrečiam sandoriui ir sandorio šaliai apmokestinti.

Darbo **tikslas** – išnagrinėti, kaip reguliuojamas ir praktiškai įgyvendinamas elektroninės komercijos apmokestinimas pagal Lietuvos Respublikos teisę. Tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

- 1) apibrėžti pagrindines sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo prielaidas;
- 2) apibrėžti pagrindinius elektroninių sandorių apmokestinimo aspektus;
- 3) apibrėžti pagrindinę teisinę bazę – Europos Sąjungos direktyvas, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos veiklą ir palyginti su Jungtinių Amerikos Valstijų praktika šioje srityje. JAV reguliavimas pasirinktas dėl jo išskirtinumo tarptautiniame lygmenyje.

- 4) išanalizuoti Lietuvos Respublikos teisės aktus ir praktiką elektroninių sandorių apmokestinimo srityje.

Mokslinį tiriamąjį darbą sudaro keturi skyriai. Pirmame apibrėžiama elektroninės komercijos samprata ir specifika. Antrame skyriuje aptariamas prekių ir paslaugų vaidmuo elektroninėje komercijoje, apmokestinimo tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais ypatumai, pagrindiniai apmokestinimo principai bei apibrėžiama nuolatinės buveinės samprata. Trečiame skyriuje analizuojamos tarptautinės, Europos Sąjungos ir Jungtinių Amerikos Valstijų nustatytos apmokestinimo taisyklės. Ketvirtajame pateikiama Lietuvos mokestinės sistemos analizė, aptariama teisinė bazė ir praktikoje iškylančios problemos, susijusios su elektroninių sandorių apmokestinimu.

Magistro darbo **metodologinį pagrindą** sudaro aprašomasis, lingvistinis, loginis, lyginamasis ir dokumentų analizės metodai. Naudojantis *aprašomuoju* metodu aprašytos pagrindinių sąvokų sampratos, susijusios su apmokestinimu. Remiantis *lingvistiniu* ir *dokumentų analizės* metodais, analizuotas Europos Sąjungos direktyvų, EBPO dokumentų, Lietuvos Respublikos ir kitų valstybių teisės aktų atitinkamų nuostatų turinys. Naudojantis *loginiu* metodu, atskleistos kylančios problemos, pateikti siūlomi jų sprendimo būdai. Remiantis *lyginamuoju* metodu analizuota Europos Sąjungos ir EBPO pozicijos specifika lyginant su JAV praktika apmokestinant elektroninius sandorius.

Darbo temą analizavo tokie užsienio autoriai kaip Subhajit Basu, Charles E. McLure Jr., Andrew Lymer, Richard M. Bird, Benjamin Hoffart, Oleksandr Pastukhov, Philippe Barbet ir kiti. Lietuvoje šią temą plačiau nagrinėjo Irmantas Rotomskis, Darius Štītīlis ir Mindaugas Civilka. Mokslo tiriamajame darbe remiamasi užsienio ir Lietuvos autorių doktrina, tarptautine, užsienio šalių, Europos Sąjungos ir Lietuvos teise.

1. ELEKTRONINĖS KOMERCIJOS SAMPRATA

„Electronic commerce may represent the most radical force of change that nations have encountered since the Industrial Revolution.“¹

Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce: Electronic Commerce and Canada's Tax Administration

Šiuolaikiniame verslo pasaulyje vis didesnę įtaką turi informacinių technologijų panaudojimas verslui plėtoti ir vykdyti. Šalia tradicinės komercijos vis labiau išsivertina elektroninė. Tiek sandorių sudarymas, tiek kai kuriais atvejais ir jų vykdymas persikelia į virtualią erdvę.

Viena iš pagrindinių technologijų, naudojamų e-komercijai plėtotis, apie kurią plačiau bus kabama šiame darbe yra internetas. Jo panaudojimo galimybių augimas padėjo atsirasti naujiems verslo modeliams, tokiems kaip interneto svetainių panaudojimas prekybai, virtualūs katalogai, įvairios informacinės paslaugos, aukcionai internete ir kt.

Naujos technologijų teikiamos galimybės leidžia įmonėms valdyti verslą ir gauti pajamas įvairiose valstybėse, fiziškai jose nebūnant.² Internetas išplečia bet kokios rinkos ribas, panaikina materialias sienas, ribojančias tradicinę prekybą. Elektroninė erdvė kaip prekybos vieta tampa vis patrauklesnė, visas pasaulis tampa didele rinka. Dėl elektroninės komercijos specifikos tradicinis prekybos reguliavimas turi būti peržiūrimas ir pritaikomas virtualiam pasauliui, nesiimant drastiškų veiksmų.

Šiuo metu pasaulyje didelis mokslininkų, dirbančių elektroninės komercijos srityje, dėmesys skiriamas e-komercijos apmokestinimo klausimams. Valstybių praktika interneto apmokestinimo srityje išsiskiria, taikomos skirtingos mokestinės taisyklės. JAV autoriai vis dar kelia klausimą, ar išvis reikia apmokestinti elektroninę komerciją, nors galiausiai prieina išvadą, kad apmokestinimas neišvengiamas. Todėl siekiant išanalizuoti sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo aspektus, būtina atskleisti e-komercijos sampratą, kuri parodo šių sandorių specifiką.

Šio skyriaus tikslas – apibrėžti, kokie elementai sudaro elektroninės komercijos sąvoką, kaip suprantama elektroninė erdvė, kokie sandoriai būdingi e-komercijai.

1.1. Elektroninės komercijos sąvoka

Sąvoka „elektroninė komercija“ buvo pradėta vartoti tik apie 1994 metus.³ Dauguma autorių teigia, kad iki šiol nėra vieno universalus šios sąvokos apibrėžimo. Elektroninė erdvė kaip prekybos

¹ Elektroninė komercija atspindi pačius radikaliausius pokyčius, su kuriais šalys nesucidūrė nuo pramoninės revoliucijos.

² S. Basu. International Taxation of E-Commerce // Journal of Information, Law & Technology, 2008, p. 3–8.
http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf [žiūrėta 2009 11 05].

³ S. Basu. Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. – Aldershot: Ashgate, 2007, 14.

vieta yra begalinė, ir santykiai besivystantys joje labai greitai keičiasi. Informacinių technologijų dinamiškumas leidžia atsirasti vis naujoms e-komercijos savybėms, todėl ir sąvokos turinys yra kintantis priklausomai nuo to, kuriuos elementus siekiama akcentuoti. Elektroninė komercija gali būti apibrėžiama gan plačiai, apimant bet kokias panaudotas elektronines priemones, arba sąvoka siaurinama, apsiribojant vien sandoriais, sudaromais interneto pagalba.

Elektroninė komercija plačiąja prasme – tai komercija, apimanti sandorius, atliekamus elektroninėmis priemonėmis, tokiomis kaip faksimilė⁴, teleksas⁵, EDI⁶, internetas ir telefonas. Šiuo atveju e-komercija apibrėžiama tiesiog kaip prekyba prekėmis ar paslaugomis, kai sandoriai sudaromi arba sudaromi ir vykdomi elektroninėmis priemonėmis.⁷ Kiekvienas sandoris atliekamas pasinaudojant telekomunikacijomis gali būti įvardintas kaip e-komercija.

A. Urbaczewski ir L. M. Jessup e-komerciją apibrėžia kaip tiesioginį apsikeitimą verte tarp organizacijų, jų partnerių, darbuotojų ar klientų be jokių teritorinių ar laiko apribojimų.⁸ Elektroninę komerciją galima apibūdinti kaip sandorių sudarymą ir vykdymą tarp privačių asmenų ar komercinių įmonių, kurie veikia skirtinguose elektroniniuose tinkluose.

Šia sąvoka remiantis, pagal dalyvaujančius subjektus galima išskirti du pagrindinius e-komercijos modelius:

- B2B (*business to business*) – verslas verslui (sandoriai sudaromi tarp verslo subjektų, vykdoma didmeninė prekyba);
- B2C (*business to consumer*) – verslas vartotojui (sandoriai sudaromi tarp verslo subjekto ir privataus asmens, vykdoma mažmeninė prekyba).

Elektroninių sandorių dalyku gali būti tiek nematerialūs, informaciniai produktai, tiek materialios prekės, pristatomos tradiciniu būdu. Svarbiausias faktorius yra komunikavimas naudojantis elektronine aplinka.⁹ Priklausomai nuo to, kokios rūšies produktai parduodami, materialūs ar nematerialūs, išskiriami e-komercijos tipai:

- tiesioginė elektroninė komercija, kai sandoris ir sudaromas, ir vykdomas vien elektroninių priemonių pagalba, pardavėjas ir pirkėjas materialiam pasaulyje nekontaktuoja;
- netiesioginė elektroninė komercija, sandoris sudaromas elektroninėje erdvėje, tačiau užsakyti produktai turi materialią išraišką ir pirkėją pasiekia tradiciniu būdu.

⁴ Faksimilė (lot. *fac simile* – daryk panašų) – tiksli originalo (parašo, rankraščio, dokumento) kopija, gaunama spaudos ar fotografijos būdu.

⁵ Teleksas (angl. tele(graph) – telegrafas + ex(change) – keitimas) – tarptautinis abonentinio telegrafo tinklas, kurio kiekvienas abonentas turi telegrafo stotį.

⁶ EDI (ang. *Electronic Data Interchange*, liet. *Elektroninis pasikeitimas duomenimis*) – standartizuotas apsikeitimas duomenimis tarp organizacijų naudojant elektronines priemones.

⁷ M. Kiškis ir kt. Teisės informatika ir informatikos teisė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 176-177.

⁸ M. Banu Durukan. Internet Taxation: an Outstanding Issue // Business administration, 2007, 301.

<http://www.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko/pdf/Durukan.pdf> [žiūrėta 2009 10 10].

⁹ S. Basu. Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. – Aldershot: Ashgate, 2007, 18.

E-komercijos tipų išskyrimas svarbus sprendžiant apmokestinimo klausimus, kurie bus aptariami kituose skyriuose.

Elektroninės komercijos sąvoka gali būti susiaurinama iki sandorių, atliekamų naudojantis kompiuteriu per uždara ar atvira tinklą. Šiuo atveju e-komercija apibrėžiama kaip interneto panaudojimas pirkti, parduoti prekes ar teikti ir gauti paslaugas.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) e-komerciją apibrėžia kaip įvairius komercinius veiksmus, atliekamus tiek juridinių, tiek fizinių asmenų, paremtus skaitmeninės informacijos (tekstinės, garsinės ar vaizdinės) sukūrimu ir perdavimu per atvirus tinklus, tokius kaip internetas.¹⁰ Sąvoka akcentuoja informacijos sukūrimą ir judėjimą elektroninėje erdvėje. Praėjusiame dešimtmetyje remiantis informacijos judėjimu netgi buvo siūloma elektroniniams sandoriams taikyti naują mokestį (bito mokestį), pagrįstą informacijos srautų kiekio apskaičiavimu ir apmokestinimu, bet ši sistema taip ir nebuvo pritaikyta nei vienoje valstybėje bei tapo neaktuali, nes neatspindi mokesčio objekto vertės, kuri ir yra apmokestinimo pagrindas.

Paminėtina, kad elektroninė komercija neapsiriboja vien pirkimu ir pardavimu, bet apima ir kitus veiksmus, tokius kaip apsikeitimas informacija, marketingas, pasiruošimas sandoriams, informacijos rinkimas ir bendravimas po sandorių įvykdymo.¹¹ Iš esmės galima išskirti tris e-komercijos stadijas: pirma, pasiruošimo pirkimui stadija, apimanti paskelbimą apie parduodamą produktą, informacijos apie jį pateikimą; antra, pirkimo stadija, apimanti pirkimą ir apmokėjimą; trečia, pristatymo stadija. E-komercija įgalina kompanijas veikti realiu laiku.¹²

Apibendrinant anksčiau pateiktas sąvokas, įvardintus elektroninės komercijos modelius ir tipus, galima teigti, kad netiesioginės komercijos apmokestinimui aktualūs tiesioginio apmokestinimo aspektai, kai prekės pristatomos tradiciniu būdu. Kyla problemų dėl paties pardavėjo buvimo vietos nustatymo ir jo apmokestinimo pajamų ar pelno mokesčiu. Vietos nustatymui svarbus nuolatinės buveinės institutas ir jo apibrėžimas atsižvelgiant į elektroninės erdvės specifiką. Tuo atveju, kai tiek sandoris sudaromas, tiek vykdomas virtualioje erdvėje, aktualesnis tampa netiesioginis apmokestinimas, nes šios prekės išvengia valstybių sienų kirtimo (plačiau žr. 2.2 poskyrį).

1.2. Elektroninės erdvės ir interneto samprata

Kas yra „elektroninė erdvė“ ir kodėl jos apmokestinimas tampa aktualia problema? „Elektroninė erdvė“ įvardijama įvairiais terminais – „internetas“, „kibernetinė erdvė“, „elektroninė

¹⁰ M. Stelloh, L. Stack Taxation and Electronic Commerce // Southern African Accounting Association Conference, 2007, 3. http://eprints.ru.ac.za/1076/01/Stack_AAAPaper09Tax&E-commerce.pdf [žiūrėta 2009 10 08].

¹¹ J. Gibbs et al. Environment and Policy Factors Shaping E-commerce Diffusion: A Cross-Country Comparison // Information Society, 2002. <http://www.crito.uci.edu/papers/2002/CrossCountryComparisonTIS.pdf> [žiūrėta 2009 10 04].

¹² M. Banu Durukan. Internet Taxation: an Outstanding Issue // Business administration, 2007, 298. <http://www.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko/pdf/Durukan.pdf> [žiūrėta 2009 10 10].

aplinka“ ir pan. Visi šie terminai susiję su materialios išraiškos neturinčia virtualia erdve, sukurta pasinaudojant technologijomis. Tokios erdvės padedami pasaulinės rinkos dalyviai gali bendrauti tarpusavyje tiesiogiai (*online*), nors ir būdami skirtingose pasaulio vietose. Elektroninėje erdvėje gali susitikti asmenys iš skirtingų valstybių, apsiukeisti informacija, bendrauti, tiek asmeniniais, tiek verslo tikslais.¹³

Internetas tapo globalizacijos simboliu. Internetas – tai „tinklų tinklas“, kuris jungia daugybę kompiuterių visame pasaulyje ir leidžia apsiukeisti informacija tarp įvairių valstybių. Toks tinklas leidžia žymiai sumažinti bendradarbiavimo išlaidas asmenims, esantiems skirtingose pasaulio šalyse. Kibernetinėje erdvėje informacija gali keliauti nepaisydama sienų.¹⁴

Internetas atsirado kaip galimybė komunikuoti. Jis išsivystė kaip visuma technologijų, kuri leidžia asmenims apsiukeisti informacija naudojant elektroninius signalus.

Internetas – pasaulinis kompiuterių tinklas, jungiantis daugybę kitų tinklų pagal tam tikras taisykles, kurios vadinamos protokolais. Tai globali informacijos sistema, kuriai būdingi šie bruožai:

1) Kiekvienas prie interneto besijungiantis kompiuteris turi unikalų IP (*Internet Protocol*)¹⁵ adresą, kuris susideda iš keturių skaičių nuo 0 iki 255, atskirtų taškais, kiekvienas skaičius turi savo reikšmę, pirmas reiškia šalį, antras – tinklą, trečias – tinklo kompiuterio numerį (potinklį), ketvirtas – konkretaus vartotojo kompiuterio numerį.¹⁶ IP adresai gali būti judrieji (dinaminiai) ir fiksuoti (statiniai). Fiksuoti leidžia lengviau identifikuoti prie tinklo prisijungusį kompiuterį, nes nesikeičia. Judrieji yra kintantys kiekvieno prisijungimo prie interneto tinklo metu, todėl identifikavimas tampa labiau komplikotas. IP adresas identifikuoja kompiuterį, ne konkretų asmenį. Bet kokie tretieji asmenys IP adreso pagalba gali nustatyti tik interneto paslaugų teikėjo tapatybę.¹⁷ IP adresas svarbus identifikuojant e-komercijos subjekto buvimo vietą, leidžia nustatyti valstybę, kartu ir kokios šalies mokesčių sistema gali būti taikoma.

2) Komunikavimas palaikomas naudojant TCP/IP protokolus.¹⁸ Šie protokolai diegiami automatiškai, interneto vartotojams nereikia rūpintis, ar kitas kompiuteris supras persiunčiamą informaciją.¹⁹

¹³ A. Lymer. *Taxation in an Electronic World // Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*. – Oxford: Oxford University Press, 2005, 18–20.

¹⁴ R. Bendorath et al. *Governing the Internet: The Quest for Legitimate and Effective Rules // Transforming the Golden Age Nation State*, Palgrave: Houndmills, 2007, 1. <http://duplox.wzb.eu/people/jeanette/pdf/Governing%20the%20internet.pdf> [žiūrėta 2009 10 07].

¹⁵ IP (*Internet protocol*) – taisyklių visuma, apibrėžianti duomenų mainų būdą tarp dviejų kompiuterinių sistemų, naudojama bendravimui WWW (*World Wide Web*).

¹⁶ J. W. Plunkett. *Plunkett's E-Commerce and Internet Business Almanac*. – Houston: Plunkett Research, 2009, 58.

¹⁷ M. Civilka. *Asmens duomenų apsaugos teisinis reguliavimas interneto kontekste // Informatikos teisės centras*, 2001, <http://www.itc.tf.vu.lt/mokslas/mokslas.html> [žiūrėta 2009 10 04].

¹⁸ TCP (*Transmission Control Protocol*) – persiuntimo kontrolės protokolas, kuris skaido siunčiamą informaciją, paruošia ją persiuntimui, atstato gautą informaciją.

¹⁹ M. Kiškis ir kt. *Teisės informatika ir informatikos teisė*. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 27.

3) Internetas leidžia pateikti naudojimui arba padaro prieinamomis tiek viešai, tiek privačiai aukšto lygio paslaugas, paremtas komunikacija.²⁰

Internetas – sudėtinga technologinė sistema, kuri remiasi keliomis svarbiomis subsistemomis: fizine infrastruktūra, serveriais ir terminalais, programine įranga ir susitarimais (protokolais). Internetas leidžia tiesioginę ir anonimišką komunikaciją, suteikiančią galimybę vartotojams ir pardavėjams vykdyti privačius sandorius. Toks pasaulinis kompiuterių tinklas taip pat suteikia galimybę apsikeisti skaitmeniniais produktais, kurie persiunčiami kaip informacija.

Lankstumas, nedidelės svetainės išlaikymo kainos, galimybė greitai apsikeisti informacija, komunikacija realiu laiku (*online*), daro internetą idealia aplinka verslo sandoriams. Internetas leidžia verslui priartėti prie daugiau potencialių klientų per trumpesnę laiką.²¹ Pats internetas kaip technologija savaime nesiekia pelno, todėl jo panaudojimas informacijos perdavimui yra pigesnis ir patogesnis persiuntimo būdas nei tradiciniai (pvz., paštas ar telefonas).

Pagrindinės kliūtys elektroninių sandorių apmokestinimui, kurias sudaro elektroninės erdvės specifika:

a) **internetas** sujungia į vieną tinklą kompiuterius viso pasaulio mastu, taip sukurdamas pasaulinę rinką, neribojamą jokių materialiu sienų, dėl to tampa sunkiai pritaikoma valstybių teritorine jurisdikcija paremta mokesčių politika.²² Internetas atveria galimybes sandorius sudaryti realiu laiku, tampa nereikalingos popierinės sutartys, paprastėja bendravimas tarp skirtingose valstybėse esančių sandorio šalių. Apmokestinimas vis dar daugumoje sričių orientuotas į popierinių deklaracijų naudojimą, popierinių sutarčių ir sąskaitų egzistavimą. E-komercija turėtų paskatinti elektroninių mokesčių bazių kūrimą, elektroninių deklaracijų taikymą, platesnį technologijų panaudojimą pačiame apmokestinimo procese;

b) informacijos persiuntimas internetu tampa naujų paslaugų pagrindu, sandoriai ne tik sudaromi internetu, bet ir atsiranda galimybė skaitmenizuoti kai kurias prekes, atsiranda **skaitmeniniai produktai**, neapčiuopiami, turintys tik skaitmeninę išraišką, persiunčiami pasinaudojant elektronine erdve. Produktų nematerialumas labai apsunkina valstybės kontrolę, sunku nustatyti parduotų produktų kiekį, skaitmeniniai produktai keliauja iš vienos valstybės į kitą nekirsdami materialiu sienų, apeidami muitinės postus, atsiranda galimybė piktnaudžiauti, slėpti mokesčius;

c) Virtuali asmens tapatybė dažniausiai neturi jokio ryšio su realia jo tapatybe dėl elektroninės erdvės suteikiamo **anonimiškumo**. Anonimiška yra sandorio šalis ir jos buvimo vieta, pats sudaromas sandoris ir sąskaitos bei atsiskaitymas elektroniniais pinigais. Dauguma pardavėjų ir pirkėjų realiame

²⁰ R. Bendorath et al. *Governing the Internet: The Quest for Legitimate and Effective Rules // Transforming the Golden Age Nation State*, Palgrave: Houndmills, 2007, 2. <http://duplox.wzb.eu/people/jeanette/pdf/Governing%20the%20internet.pdf> [žiūrėta 2009 10 07].

²¹ S. Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. – Aldershot: Ashgate, 2007, 10.

²² M. Banu Durukan. *Internet Taxation: an Outstanding Issue // Business administration*, 2007, 302. <http://www.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko/pdf/Durukan.pdf> [žiūrėta 2009 10 10].

pasaulyje niekada nesusitinka. Pagrindinis identifikavimo veiksnys elektroninėje erdvėje – IP adreso nustatymas, tačiau IP nurodo tik kompiuterinę sistemą, kuria naudojasi pirkėjas, vartotojas lieka nežinomas. Pardavėjai nėra suinteresuoti savo pirkėjų tapatybės atskleidimu, todėl valstybės institucijos gali taip ir nesužinoti apie daugumą internete sudarytų sandorių. Identifikavimas gali būti visiškai neįmanomas, bet yra būtinas apmokestinam subjektui nustatyti;²³

d) pardavėjo **mobilumas**, galėjimas verslą vykdyti nuotoliniu būdu taip pat apsunkena mokestinės jurisdikcijos nustatymą, įmonė būdama realiai įsikūrusi vienoje valstybėje, nuotoliniu būdu gali vykdyti prekybą kitoje, technologijų pagalba nustatyti parduodamų prekių kainą ir kiekį, apyvartą, automatiniu būdu sudaryti sandorį, priimti atsiskaitymus ir sandorį įvykdyti. Tokie veiksmai gali būti atliekami be žmogaus įsikišimo.²⁴ Mobilumas taip pat susijęs su tuo, kad dabartinės įmonės turi vis didesnes galimybes greitai pakeisti veiklos vietą, kurią gali pasirinkti atsižvelgdamos į tai vietai taikomą mokestinę sistemą, pasirinkti vietą su palankesniais mokestiniais tarifais ir švelnesnėmis apmokestinimo taisyklėmis. Ypač lengva perkelti įmonei priklausantį serverį, kurio buvimo vieta pagal EBPO pavyzdinę konvenciją gali būti laikoma įmonės nuolatine buveine.

Internetas – elektroninė, nemateriali ir neapčiuopiama erdvė, pasižyminti anonimiškumu, globalumu, skaitmenine išraiška ir jo vartotojams suteikiamu mobilumu. Interneto panaudojimo verslui plėtra itin apsunkena mokestinių sistemų veikimą, verčia valstybes persvarstyti reguliavimą, pagrįstą teritorine jurisdikcija, ir pritaikyti jį elektroninei komercijai.

1.3. Sandoriai, sudaromi elektroninėje erdvėje

Sandoriais laikomi asmenų veiksmai, kuriais siekiama sukurti, pakeisti arba panaikinti civilines teises ir pareigas.²⁵ Tokią sandorio sampratą pateikia Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Kiekvienas sandoris susideda iš tam tikrų veiksmų, kurių atlikimas sukuria, pakeičia ar panaikina teisinį santykį tarp sandorio dalyvių. E-komercijos atveju aktualus teisinio santykio sukūrimas. Sudarydamos pirkimo-pardavimo sandorį, šalys įsipareigoja viena kitai, pardavėjas – perduoti prekę ar suteikti paslaugą, pirkėjas – sumokėti prekės ar paslaugos kainą.

Šie įsipareigojimai neišnyksta ir elektroninėje erdvėje, skiriasi tik šalių bendravimo, sandorio sudarymo būdas ir kai kuriais atvejais erdvė, kurioje sandoris įvykdomas. Tokie sandoriai turi papildomą elementą – elektroninę erdvę, kaip sudarymo ir/ar vykdymo priemonę. Sandorio šalys, bendraudamos interneto pagalba, sudaro sandorį, susitaria dėl teisinio santykio sukūrimo, o tiesioginės e-komercijos atveju toks sandoris ir įvykdomas virtualioje erdvėje.

²³ S. Basu. International Taxation of E-Commerce // Journal of Information, Law & Technology, 2008, 5–9. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf [žiūrėta 2009 11 05].

²⁴ M. Kiškis ir kt. Teisės informatika ir informatikos teisė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 154.

²⁵ Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262., 1.63 str.

Konkreto elektroninio sandorio apibrėžimo nepateikia nei vienas tarptautinis teisės aktas. Tiek elektroninės komercijos direktyvoje²⁶, tiek Jungtinių Tautų tarptautinės teisės komisijos patvirtintame Elektroninės komercijos įstatymo modelyje²⁷ laikomasi nuostatos, kad elektroniniai sandoriai turėtų būti prilyginami tradiciniu būdu sudarytiems sandoriams, ir valstybėse nebūtų taikoma diskriminacija dėl sandorio sudarymo formos. Elektroninė forma turi būti prilyginama rašytinei sandorio sudarymo formai ir jai taikomi atitinkami reikalavimai atsižvelgiant į elektroninės erdvės specifiką.

Remiantis elektroninės komercijos samprata, elektroninius sandorius pagal jų sudarymo būdą galima apibrėžti plačiąja ir siaurąją prasme. Plačiąją prasme, elektroniniai sandoriai – tai asmenų veiksmai, siekiant sukurti teisinius santykius, atliekami elektroninėmis priemonėmis, tokiais kaip faksimilė, teleksas, EDI, internetas ir telefonas. Siaurąją prasme būtų apsiribojama tokių veiksmų atlikimu internete.

Thibault Verbiest teigia, kad atsižvelgiant į e-komercijos specifiką, kiekvienas elektroninis sandoris turi tenkinti šias sąlygas:²⁸

a) turi būti **susitariančios šalys**, kuriomis gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, elektroniniai sandoriai visada esti dvišaliai, abi sandorio šalys įgyja teises ir pareigas, gali reikalauti viena kitos vykdyti savo išsipareigojimus. Paminėtina, kad sandorius gali sudaryti tiek apmokestinamieji, tiek ir neapmokestinamieji asmenys, tačiau kiekvienas sandoris sukelia mokesstinę prievolę, skaičiuojamą nuo gautų pajamų ar gautos vertės;

b) vykdoma **ekonominė veikla**, sandoriai sudaromi siekiant gauti pelną. Tai tokia veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų. Europos Teisingumo Teismas taip apibūdino ekonominę veiklą – tai veikla, kuri: „<...> apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą ir žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“²⁹ Pasitaiko tokių atvejų, kad už kai kurias paslaugas moka ne tie, kuriems jos yra teikiamos, tokios paslaugos vis tiek laikomos ekonominio pobūdžio veikla.³⁰ Neatlygintinos paslaugos irgi teikiamos internetu, tačiau jos neaktualios sprendžiant apmokestinimo klausimą (pvz., asmeninės svetainės sukūrimas ir nemokamos informacijos joje talpinimas nepatenka į e-komercijos apibrėžimą).

²⁶ Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2000/31/EB 2000 m. birželio 8 d. dėl kai kurių informacinės visuomenės paslaugų, ypač elektroninės komercijos, teisinių aspektų vidaus rinkoje (Elektroninės komercijos direktyva). Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 178.

²⁷ UNCITRAL. Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment, 1996. http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf [žiūrėta 2009 10 03].

²⁸ T. Verbiest. Loi pour la confiance dans l'économie Numérique: examen du nouveau régime du commerce électronique // Droit Nouvelles Technologies, 2004, 11. <http://www.droit-technologie.org/upload/dossier/doc/122-1.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

²⁹ Hutchison 3G UK Ltd v Commissioners of Customs and Excise, C-369/04 (2007) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0369:EN:HTML> [žiūrėta 2009 11 05].

³⁰ C. Bernard. Europos Sąjungos materialinė teisė: Keturios laisvės. – Vilnius: Eugrimas, 2006, 148.

c) išreikštas **pasiūlymas** teikti elektronines paslaugas ar pirkti prekes (oferta), toks pasiūlymas gali būti laikomas gautu, kai šalys, kurios yra potencialūs pirkėjai, gali jį pasiekti. Pasiūlymas gali būti individualus, pvz., siunčiamas elektroniniu paštu (nepažeidžiant reikalavimų, keliamų tiesioginei rinkodarai³¹) arba viešas, pvz., siūlymas pirkti prekes ar paslaugas pateikiamas interneto svetainėje;

d) sandoris turi **piniginę išraišką**, dažniausiai nustatoma konkreti prekės ir paslaugos kaina sandorio šalių sutarta valiuta.

Sandorio, sudaromo elektroninėje erdvėje pavyzdys:

Įmonė įsikūrusi šalyje „A“, priima klientų užsakymus per svetainę, kuriai priegloba suteikta šalyje „B“ esančiame serveryje.

Svetainė užsakymus peradresuoja įmonės pardavimų skyriui, kuris yra šalyje „C“.

Pirkėjas, esantis šalyje „D“ padaro užsakymą, kuris elektroniniu keliu, per serverius patenka į svetainę šalyje „B“, kuri užsakymą persiunčia pardavimų departamentui šalyje „C“.

Prekių atsargas įmonė perka iš šalyje „F“ esančios įmonės.

Po užsakymo patvirtinimo, pardavimų skyrius nurodo pristatyti prekę iš šalies „F“ pirkėjui į šalį „D“.

Šiuo atveju sandoris susideda iš kelių atskirų sandorių ir iš daugiau nei vieno etapo. Kiekvienas atskiras sandoris gali būti skirtingų valstybių apmokestinimo objektu. Kiekvienas sandoris gali būti atskirai apmokestintas. Skirtingų rūšių mokesčiai gali būti pritaikomi atskiriems sandoriams.³²

Sandorio sudaromo ir vykdomo elektroninėje erdvėje pavyzdys:

Įmonė įsikūrusi šalyje „A“, priima klientų užsakymus per svetainę, kuriai priegloba suteikta šalyje „B“ esančiame serveryje.

Pirkėjas, esantis šalyje „C“ perka programinę įrangą ir padaro užsakymą, kuris elektroniniu keliu, per serverius patenka į svetainę šalyje „B“, iš kurios pirkėjas į savo kompiuterį atsisiunčia perkamą produktą, atsiskaito elektroniniais pinigais, pirkėjo tapatybė neidentifikuojama.

Abu pavyzdžiai iliustruoja sunkumus, kylančius apmokestinant elektroniniu būdu sudaromus ir/ar vykdomus sandorius“:

- 1) įmonės buvimo vietos nustatymas;
- 2) sandorio sudarymo vietos nustatymas;
- 3) nustatymas, kurios valstybės atžvilgiu atsiranda mokesstinės prievolės;
- 4) sandorio šalies identifikavimas;

³¹ Tiesioginė rinkodara – apima visas veiklas, kurios įgalina siūlyti prekes arba paslaugas arba perduoti bet kurias kitas žinias gyventojų segmentui paštu, telefonu arba kitomis tiesioginėmis priemonėmis, siekiant informuoti duomenų subjektą arba siekiant gauti iš jo atsakymą, bei visas su tuo susijusias paslaugas. Naudoti elektroninių ryšių paslaugas, įskaitant elektroninio pašto pranešimų siuntimą, tiesioginės rinkodaros tikslu leidžiama tik esant išankstiniam asmens sutikimui.

³² S. Basu. E-Commerce: Taxation Without Representation! // E-governance and Democracy – Theory and Practice: A Workshop, Queen's University Belfast, 2007.

<http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=subhajitbasu> [žiūrėta 2009 10 05].

5) apmokestinimo objekto nustatymas ir kt.

Elektroninė komercija – tai ekonominė veikla, vykdoma virtualioje erdvėje, dažniausiai pasireiškianti elektroninių sandorių sudarymu tarp dviejų šalių, komunikuojačių išskirtinai elektroninių priemonių pagalba. Ekonominis pobūdis yra apmokestinimo pagrindas, e-komercija taip pat kaip ir tradicinė komercija – tai veikla, kurios tikslas yra pelnas. Vien dėl to, kad prekė ar paslauga parduodama internetu, sandorio esmė nesikeičia, skiriasi tik sudarymo būdas, todėl sandoris, sudaromas elektroninėje erdvėje, neturi būti griežčiau apmokestinamas ar nepagrįstai išvengti apmokestinimo.

Pagrindinis mokestinėms sistemoms keliamas tikslas – kad reguliavimas atitiktų komercijos (tiek tradicinės, tiek elektroninės) specifiką ir nebūtų diskriminacinis. Ekonominė nauda yra bet kokios mokestinės sistemos pagrindas, remiantis naudos gavimu valstybė įpareigoja jos jurisdikcijoje esančius subjektus individualiai neatlygintinai dalintis, kad būtų užtikrintas valstybės funkcijų vykdymas, nuo kurių vienu ar kitu aspektu yra priklausomas kiekvienas fizinis ir juridinis asmuo.

2. ELEKTRONINIŲ SANDORIŲ APMOKESTINIMAS

„... there is no technological tooth fairy that is currently available to address many of the problems raised by the taxation of digital products“³³

Walter Hellerstein

Vis daugiau komercinės veiklos persikelia į elektroninę erdvę. Elementaru, kad valstybės ieško būdų, kaip efektyviai apmokestinti ir šią komercijos rūšį. E-komercijos išskirtinumas, kitokios komunikacijos tarp rinkos dalyvių egzistavimas, prekybos persikėlimas į naują elektroninę erdvę sukelia sunkumų pritaikant egzistuojančius apmokestinimo principus.³⁴

Bet vien dėl to verslas elektroninėje erdvėje negali išvengti mokesčių, tam būtinas mokesčių taisyklių peržiūrėjimas tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu. Tarptautinis reguliavimas tampa svarbus nustatant bendras gaires, kurias privalo sukonkretinti nacionaliniai valstybių įstatymai.

Prieš kuriant apmokestinimo taisykles, svarbu atsižvelgti į šiuos elektroninės komercijos bruožus:

a) Elektroninė komunikacija naudojama internetu tampa daug greitesnė nei anksčiau žinotos komunikacijos formos;

b) e-komercija vyksta „čia ir dabar“;

c) internetas yra decentralizuotas, neturi fizinės buvimo vietos, nėra apribotas nacionalinėmis sienomis;

d) nereikalingi tarpininkai, internetas leidžia prekeiviams su klientais bendrauti tiesiogiai be jokių kliūčių;

e) domeno vardai nebūtinai susieti su konkrečia teritorija, net šalies priesaga ne visada reiškia, kad svetainė priklauso konkrečios valstybės įmonei;

f) jeigu vartotojas naudoja internetu nuotoliniu būdu, gali būti išvis neįmanoma nustatyti jo buvimo vietą.³⁵

Svarbu sukurti tokias taisykles, kurios būtų aiškios ir įgyvendinamos, būtina atsižvelgti į sandorių specifiką, naujų technologijų sukuriamas galimybes, tradicinių mokesčių sistemų pajėgumą veikti naujomis sąlygomis.

Šio skyriaus tikslas – apibrėžti mokesčių svarbą valstybių gaunamoms pajamoms, aptarti prekių ir paslaugų vaidmenį e-komercijoje, išskirti apmokestinimo tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais ypatumus, aptarti pagrindinius apmokestinimo principus, atskleisti nuolatinės buveinės

³³ „...nėra tokios skaitmeninės dantukų fejos, kuri išspręstų visas problemas susijusias su skaitmeninių produktų apmokestinimu“

³⁴ O. Pastukhov. International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions // BUJ SCI. & TECH. L., 2006, 2.

http://www.bu.edu/law/central/jd/organizations/journals/scitech/volume122/documents/Pastukhov_WEB.pdf [žiūrėta 2009 10 09].

³⁵ Ten pat, 4–19.

sampratą, kuri vaidina svarbų vaidmenį nustatant, kurios valstybės jurisdikcija turėtų būti taikoma konkrečiam sandoriui.

2.1. Mokesčio samprata

Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas. Mokesčių surinkimas garantuoja valstybės funkcijų įgyvendinimo užtikrinimą, iš mokesčių gautomis lėšomis finansuojamas valstybinių institucijų darbas. Mokestis – tai mokesčių mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei.³⁶

Lietuvos Respublikos Konstitucija numato, kad mokesčius, kitas įmokas į valstybės ir savivaldybių biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.³⁷ Todėl mokestį kaip prievolę valstybei gali nustatyti tik įstatymai. Mokestinių prievolių atsiradimas gali būti reglamentuojamas tik įstatyminiu lygmeniu, teisę nustatyti mokesčius turi tik įstatymų leidžiamoji valdžia, veikianti visos valstybės (tautos) vardu.

Mokesčius nustato kiekviena valstybė, reguliavimas valstybiniu lygmeniu suponuoja, kad prievolė mokėti mokesčius atsiranda kiekvienam valstybės jurisdikcijoje esančiam ir pajamas gaunančiam asmeniui, tokia prievolė nustatoma ne mokesčius administruojančios institucijos, o valstybės atžvilgiu.³⁸ Kiekviena valstybė yra priklausoma nuo iš mokesčių gaunamų pajamų, todėl į mokestinių sistemų kūrimą žiūrima labai atsakingai. Pagrindinis tikslas, kad sistema būtų funkcionuojanti.

Mokesčiai yra visuotinai privalomi, juos privalo mokėti visi fiziniai ir juridiniai asmenys, gaunantys pelną ar pajamas, turintys ar besinaudojantys apmokestinamu turtu.³⁹ Šis mokestinis privalomumas reiškia ne tik prievolę sumokėti visus nustatytus mokesčius, bet ir besąlygiškai laikytis teisės aktais reglamentuotos privalomos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Tvarkos nesilaikymas ir reikalavimų nevykdymas visada turi užtraukti neigiamas pasekmes pažeidėjams.

Mokesčių privalomumas turi būti įgyvendinamas ir elektroninės komercijos atžvilgiu, elektroninių sandorių sudarymas vienai iš šalių yra pajamų šaltinis, tai komercinė veikla, kurios pagrindinis tikslas – pelnas, tuo tarpu, valstybės tikslas – bet kokio pelno apmokestinimas.

Tai pat galima išskirti dar du bendrus visiems mokesčiams būdingus požymius. Tai individualiai neatlygintinas pobūdis ir pinigine išraiška.⁴⁰

Individualus neatlygintinumas reiškia, kad mokestinės prievolės atsiradimas nesiejamas su konkrečiu naudos gavimu, individualiu paslaugų gavimu sumokėjus mokestį. Šį požymį galima

³⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 2 str.

³⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014, 127 str.

³⁸ A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003, 15.

³⁹ Ten pat, 16.

⁴⁰ Ten pat, 16.

vertinti kaip pagrindinę mokesčių vengimo priežastį, asmuo nelinkęs dalintis savo gaunamu pelnu ar pajamomis su kitais, šiuo atveju valstybe, nes negauna iškart atgalinės reakcijos, o viešąsias gėrybes laiko savaime suprantamomis. Elektroninė erdvė kaip tik ir sukuria palankias sąlygas išvengti nacionalinių mokesčių įstatymų. Galima teigti, kad vengimas priklausomas ir nuo potencialių mokėtojų sąmonės. Iš to seka kita išvada – niekas taip neskatina vengti mokesčių, kaip suvokimas, kad kiti nemoka.⁴¹

Apmokestinimo aspektams apibūdinti svarbu įvardinti pagrindinius mokesčio elementus:⁴²

Mokesčio subjektas (mokėtojas). Fizinis ar juridinis asmuo, kuriam nustatyta mokeskinė prievolė. Mokesčio subjektas nebūtinai sutampa su tikruoju mokesčio mokėtoju, apie tai plačiau bus kalbama aptariant netiesioginius mokesčius (žr. 2.3 poskyrį);

Mokesčio objektas. Tai apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, pelnas, turtas. Aptariant elektroninius sandorius plačiau bus kalbama apie pelną ir pajamas (tiesioginis apmokestinimas), prekes ir paslaugas (apmokestinimas PVM);

Mokesčio šaltinis. Subjektų pajamos, iš kurių mokami mokesčiai. Tiesioginių mokesčių atveju šaltinis sutampa su objektu, o netiesioginių – objektas – prekės ir paslaugos, šaltinis – subjekto pajamos;

Mokesčio tarifas. Tai mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą, kuris nustatomas absoliučiu dydžiu arba procentais. Kalbant apie e-komerciją, čia iš esmės taikomi procentiniai tarifai;

Mokesčio ėmimo būdas. Tiesioginis, skaičiuojamas iš gaunamų pajamų ir netiesioginis, nustatomas per kainų sistemą. Šiuo elementu remiantis, mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Elektroniniai sandoriai gali būti apmokestinami tiek tiesioginiu, tiek netiesioginiu būdu.

Mokesčiai yra pagrindinis valstybės finansavimo šaltinis, kurio dėka valstybė gali teikti viešąsias paslaugas. Kiekviena valstybė turi savo mokesčių sistemą, įgyvendinamą jos teritorijoje. Internetui apmokestinti reikalingas valstybių bendradarbiavimas, sprendimas priimtas tarptautiniu mastu ir įgyvendinamas kiekvienoje susitariančioje valstybėje, antraip, valstybės susidurs su dvigubu apmokestinimu arba mokesčių išvengimu.⁴³

⁴¹ S. Basu. International Taxation of E-Commerce // Journal of Information, Law & Technology, 2008, 10. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf [žiūrėta 2009 11 05].

⁴² E. Buškevičienė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005, 23–25.

⁴³ M. Banu Durukan. Internet Taxation: an Outstanding Issue // Business administration, 2007, 306. <http://www.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko/pdf/Durukan.pdf> [žiūrėta 2009 10 10].

2.2. Elektroninių sandorių apmokestinimo principai

Tradicinėje komercijoje valstybių mokestinė jurisdikcija veikia teritorinių ribų buvimu pagrįstais principais, kurie lyg ir sunkiai suderinami su elektronine erdve. Iškyla klausimas, kaip suderinti nacionalines mokestines ribas su beribiu internetu.⁴⁴

Išskiriami šie pagrindiniai apmokestinimo principai: teisingumas (mokesčius turi mokėti tie, kurie naudojasi valstybės teikiamomis paslaugomis), ekonominis efektyvumas (mokesčiai neturi trukdyti siekti ekonominių tikslų), administracinis paprastumas (mokesčių surinkimas turi būti lengvai įgyvendinamas), mokestinių įplaukų produktyvumas (valstybė, rinkdama mokesčius, gauna pakankamai pajamų) ir elastingumas (mokestinių įplaukų automatinis reagavimas į ekonominius pokyčius).⁴⁵

Atsižvelgdamas į elektroninės komercijos specifiką, Subhajt Basu įvardija šiuos pagrindinius apmokestinimo principus, skirtus sandoriams, sudaromiems elektroninėje erdvėje, – tai neutralumas, paprastumas ir tikrumas, teisingumas ir efektyvumas, lankstumas ir administravimo paprastumas.⁴⁶ Išskiriami panašūs principai kaip ir skirti tradicinės komercijos apmokestinimui.

Neutralumas. Vienas iš fundamentalių principų be kurių apmokestinimas negalimas. Mokestis neutraliu pripažįstamas tada, kai jo buvimas neįtakoja mokesčio mokėtojo apsisprendimo ir elgesio. Verslo sprendimai turi būti įtakojami ne apmokestinimo, bet ekonomikos. Natūrali konkurencija neturi būti iškreipiama naudojantis mokesčių sistema, netoleruotinos nepagrįstos mokesčių lengvatos. Apmokestinimo neutralumas reiškia, kad panašios prekės ir paslaugos turėtų būti apibrėžiamos vienodai, ir joms turi būti nustatytas toks pats mokesčio režimas ir tarifas.

Mokesčių mokėtojai atsidūrę panašioje padėtyje, sudarydami panašius sandorius, turėtų tapti panašių mokesčių subjektais.⁴⁷ Prekės ir paslaugos turėtų būti apmokestinamos vienodai nepriklausomai nuo jų pristatymo metodo. Pavyzdžiui, programinės įrangos pirkimas tradicinėje parduotuvėje ir jos pirkimas ir parsisiutimas internetu turėtų būti apmokestinami vienodai. Šis principas apima ir pageidavimą vienodai apmokestinti tiek vietinius, tiek užsienio šalių subjektus, nors Europos Sąjungoje galima pastebėti prioriteto suteikimą valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims.⁴⁸

⁴⁴ S. Basu. International Taxation of E-Commerce // Journal of Information, Law & Technology, 2008, 15. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf [žiūrėta 2009 11 05].

⁴⁵ E. Buškevičienė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005, 25–28.

⁴⁶ S. Basu. E-Commerce: Taxation Without Representation! // E-governance and Democracy – Theory and Practice: A Workshop, Queen's University Belfast, 2007. <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=subhajtbasu> [žiūrėta 2009 10 05].

⁴⁷ OECD Implementation of the Ottawa taxation framework conditions, report, 2003. <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

⁴⁸ Ch. E. McLure Jr. Thinking Straight about the Taxation of Electronic Commerce: Tax Principles, Compliance Problems, and Nexus // Tax Policy and the Economy, – Chicago: The University of Chicago Press, 2002, Nr. 16, 118–122.

Paprastumas ir tikrumas. Apmokestinimo taisyklės turi būti aiškios ir suprantamos, kad mokesčių mokėtojas galėtų numatyti ir suprasti sudaromo sandorio apmokestinimo sistemą, kada, kur ir kaip turi būti apskaičiuojamas mokestis.

Elektroninei komercijai šis principas ypatingai aktualus, materialių sienų nebuvimas, skaitmeninių produktų pristatymas internetu įvairiose valstybėse reziduojantiems pirkėjams – tai e-komercijos savybės, dėl kurių patys mokesčių mokėtojai patenka į mokestinio neaiškumo būseną. Todėl ir būtina nustatyti aiškias, asmenims suvokiamas, paprastas įgyvendinti ir tarpusavyje neprieštaraujančias mokestines taisykles. Taisyklių paprastumas ir aiškumas stipriai veikia mokestinės sistemos įgyvendinimą;

Teisingumas. Apmokestinimo taisyklės dauguma turi pripažinti protingomis ir teisingomis, kiekvienas valstybei atiduoda deramą dalį, nes naudojasi valstybės teikiamomis paslaugomis. Teisingumo principas reikalauja, kad būtų atsižvelgta į potencialių mokėtojų galėjimą mokėti. Galėjimas kaip ir ekonominis veiklos pobūdis pripažįstamas apmokestinimo pagrindu. Išskiriamas horizontalus ir vertikalus teisingumas.⁴⁹

Horizontalus teisingumas – vienodos galimybės – vienodas apmokestinimas. Siekiama, kad asmenys, turintys vienodas ekonomines galimybes ir sąlygas mokėti mokesčius, gaunantys vienodas pajamas, perkantys tas pačias ar panašias prekes ir paslaugas, apmokestinami būtų vienodai be nepagrįstos diskriminacijos. Asmuo, perkantis prekę internete, pagrįstai gali tikėtis, kad jam bus taikomas tas pats mokestis, kaip ir perkant šią prekę materialioje parduotuvėje; subjektas, vykdamas prekybą internete, apmokestinamas vienodai kaip ir kitas subjektas analogišką prekybą vykdamas tradiciniu būdu.

Vertikalus teisingumas – skirtingos galimybės – skirtingas apmokestinimas. Asmenys, esantys skirtingoje ekonominėje padėtyje turi būti apmokestinami skirtingai, pvz., stambios komercinės įmonės ir individualūs vartotojai, kurie sandoriuose laikomi silpnesniaja šalimi, taigi į jų padėtį turi būti atsižvelgiama ir apmokestinant. Kitas šio principo aspektas racionalizuoja progresinius mokesčius, kuo didesnes pajamas gauna mokesčio mokėtojas, tuo didesnė jų dalis turi būti skiriama valstybei. Mokesčių našta priklauso nuo skirtingų galimybių mokėti, kuo daugiau asmuo gauna, tuo daugiau sumoka valstybei.

Efektyvumas. Mokesčių efektyvumo užtikrinimas orientuotas į tai, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų, kad jų įgyvendinimo kaina mokėtojams netaptų našta. Taip pat siekiama minimalizuoti ir mokesčių administratoriaus išlaidas, kad administravimas nekainuotų daugiau nei to reikalauja mokesčio surinkimas. Kartu įgyvendinamas ir administravimo paprastumo principas. Mokestinių sistemų įgyvendinimas turi būti nukreiptas į verslo skatinimą, ne varžymą.

⁴⁹ E. Buškevičienė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005, 25–26.

Efektyvumas reiškia tinkamą mokesčio dydžio pritaikymą tinkamu metu priklausomai nuo ekonominių sąlygų, konkrečių aplinkybių, orientuojantis į tai, kad būtų palikta minimali mokesčio vengimo galimybė. Mokesčių efektyvumo užtikrinimas elektroninėje komercijoje reiškia tai, kad ši komercijos rūšis neturi būti apsunkinama tokia mokesčių našta, dėl kurios kiltų abejonių renkantis verslo vykdymo būdą – tradicinį ar verslą elektroninėje erdvėje, mokestiniai įsipareigojimai turi būti adekvatūs e-komercijos siekiamiems ekonominiams tikslams. Elektroninė erdvė pasirenkama palengvinti verslo įgyvendinimą, todėl mokesčių nustatymas neturi tapti varžančiu faktoriumi;

Lankstumas. Valstybė turi būti orientuota į lanksčią mokestinę sistemą, kai besikeičiančios ekonominės sąlygos nėra priežastis mokestinių taisyklių pakeitimui, naujų mokesčių įvedimui ar tarifų didinimui. Mokestinės įplaukos turi automatiškai reaguoti į ekonomikos augimą.

Lankstumo principo įgyvendinimas e-komercijos atžvilgiu susijęs su tuo, kad apmokestinimo sistema turi būti pakankamai elastinga, kad galėtų prisitaikyti prie technologinių ir komercinių naujovių, nereikalaujama esminių taisyklių pakeitimų ar naujo reguliavimo įvedimo. Technologijos, nuo kurių priklausoma e-komercija, nuolat tobulėja, atsiranda vis naujos galimybės komercijos vystymuisi, todėl mokestinė sistema turi būti pakankamai lanksti ir nepriklausoma nuo šių pasikeitimų.

Administravimo paprastumas. Veikianti mokesčių sistema turi užtikrinti, kad nustatyti mokesčiai būtų surenkami racionaliomis išlaidomis.⁵⁰ Surinkimas privalo būti lengvai įgyvendinamas, nesukelti neprotingų rūpesčių mokėtojui, surinkimo kaštai turi būti kuo mažesni ir sudaryti minimalią mokesčio dalį. Paprastumas – tai apibrėžtumas, mažos išlaidos ir patogumas. Administravimas turi būti nepriklausomas nuo nereikalingos papildomos naštos ir ekonominių iškraipymų.

Mokesčių surinkimas turi būti paprastas ir įgyvendinamas procesas. Sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo administravimo paprastumas turi orientuotis į protingą ir technologiškai pagrįstą mokesčių surinkimą. Administravimo procese aktualus tampa technologijų panaudojimas mokesčių surinkimo optimizavimui.

Apmokestinimo principai ne visuomet yra suderinami tarpusavyje, pavyzdžiui, mokestinės taisyklės atitinkančios teisingumo ir efektyvumo principus nebūtinai gali atitikti paprastumo ir lankstumo reikalavimus. Teisingumo principas gali prieštarauti neutralumo principui, kai didesnes pajamas gaunantys subjektai apmokestinami skirtingai ir pan. Nustatant mokestines taisykles ir siekiant, kad jos atitiktų apmokestinimo principus, būtini kompromisai, bet kokia mokesčių sistema visada yra kompromisinė, priklausoma nuo valstybės prioritetų ir pasaulinių tendencijų.

⁵⁰ J. Brox, Ch. Fader. Forecasting Tax Implications of B2C E-Commerce // Buscalegis, 2009, 3.
<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/4273/public/4273-4267-1-PB.pdf> [žiūrėta 2009 10 18].

2.3. Prekės ir paslaugos elektroninėje komercijoje

Tradicinėje komercijoje nekyla didelių problemų dėl prekių ir paslaugų išskyrimo. Pagrindinis kriterijus skiriant – materialios prekių išraiška.

Europos Teisingumo Teismas (ETT) 1968 m. pateikė tokią prekės sąvoką – tai produktai, kurie gali būti įvertinti pinigais ir kurie gali būti prekybinių sandorių objektu.⁵¹ Buvo išskirti du pagrindiniai prekės bruožai – piniginė vertė ir galimybė dalyvauti apyvartoje. Vėliau ši sąvoka buvo papildyta dar vienu požymiu, kad prekės – tai materialūs objektai.⁵² Šis požymis reikalauja fizinio, materialaus pavidalo.

Pagal ETT praktiką, prekės apibrėžimas skambėtų taip: prekė – tai materialus dalykas, kurio vertė gali būti įvertinama pinigais ir jis gali būti komercinių sandorių objektu.

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme pateikiama tokia prekės sąvoka:

*Prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartizuota programinė įranga. Nestandartizuota laikoma programinė įranga, kuri nėra masiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurią vartotojai galėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartizuotoms operacijoms ar funkcijoms atlikti.*⁵³

Aptariant programinės įrangos pripažinimą preke ar paslauga, reikėtų paminėti Europos Teisingumo Teismo sprendimą *Levob* byloje. Bylos esmė – Nyderlanduose įsikūrusi draudimo įmonė *Levob* sudarė sutartį su JAV įsikūrusia įmone *FDP* dėl programinės įrangos perdavimo, *Levob* buvo suteikta neterminuota ir neperleidžiama šios programinės įrangos licencija. Iškilus klausimas dėl programinės įrangos prekės ar paslaugos statuso, kartu ir kurios valstybės mokestinė jurisdikcija turėjo būti pritaikyta šiam sandoriui. *Levob* rėmėsi dviejų skirtingų sandorių buvimu – programinės įrangos kaip prekės pirkimu ir programinės įrangos pritaikymu kaip paslaugų teikimu, todėl teigė, kad jos rezidavimo valstybėje galėtų būti apmokestinamas tik antrasis sandoris. Teismas konstatavo, kad programinės įrangos tiekimas ir jos pritaikymas pagal pirkėjo poreikius turi būti traktuojamas kaip vienas sandoris ir turi būti laikomas paslaugų teikimu nepriklausomai nuo to, ar programinė įranga pateikiama kompiuterinėje laikmenoje, lemiamas vaidmuo pripažintas įrangos pritaikymui pirkėjui.⁵⁴ Išskiriama standartizuota ir nestandartizuota programinė įranga, kurios apmokestinimo prasme traktuojamos skirtingai, standartizuota pripažįstama preke, nestandartizuota – paslauga.

⁵¹ Commission v Italy, 7/68 (1968) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61968J0007:EN:HTML> [žiūrėta 2009 10 30].

⁵² Generalinio advokato nuomonė Fennelly byloje C-97/98 Peter Jagerskiold v Torolf Gustafsson <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998C0097:EN:HTML> [žiūrėta 2009 11 03].

⁵³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271, 2 str.

⁵⁴ *Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV v Staatssecretaris van Financiën*, C-41/04 (2005) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0041:EN:HTML> [žiūrėta 2009 11 15].

Remiantis Lietuvos Respublikos civiliniu kodeksu, „paslauga“ reiškia veiklą, kuria tenkinamas konkretus materialus ar nematerialus vartotojo poreikis.⁵⁵ Pagrindinis apibrėžimo elementas – vartotojo poreikis, visos paslaugos yra orientuotos į pirkėjo poreikius ir jų įgyvendinimą. Paslauga suprantama kaip veiksmai ar suteikiama nauda, kurie gali neturėti materialios išraiškos ir nėra susiję su nuosavybės į materialų daiktą perdavimu ir įgijimu. Galima teigti, kad pagrindinis paslaugos požymis yra nematerialumas. Paslaugos teikimas reiškia ne konkretaus daikto perdavimą, o naudos suteikimą paslaugos gavėjui.⁵⁶

Pagrindinė problema iškyla atskiriant prekes ir paslaugas elektroninėje erdvėje. Prekių ir paslaugų atribojimas svarbus aspektas, priklausomai nuo to, ar sandorio dalykas pripažįstamas preke ar paslauga, skiriasi jam taikomos apmokestinimo taisyklės.

Kai sandoris įvykdomas tradiciniu būdu, iš esmės internetu gali būti parduodami bet kokie produktai ar paslaugos. Materialių prekių pirkimas internetu labai panašus į užsakyimą iš katalogų, tik internetas suteikia platesnes pasirinkimo galimybes, mažesnes kainas, pateikiama išsamesnė informacija ir pan.⁵⁷ Elektroninėje komercijoje vien materialumo kriterijumi vadovautis sudėtinga, ypač kalbant apie skaitmeninius produktus.⁵⁸ Laikantis griežto prekės kaip materialaus objekto apibrėžimo, skaitmeninis produktas negali būti laikomas preke, nes jis neturi fizinės, apčiuopiamos formos.

Pristatymas internetu, t.y. sandorio įvykdymas elektroninėje erdvėje yra ribotas, šiuo atveju pristatomas produktas turi turėti skaitmeninę išraišką, tokios paslaugos turi būti skaitmenizuotos, pvz., teisinė ar finansinė pagalba internete, kai nereikalingas žmogiškojo faktoriaus įsikišimas. Įgauti elektroninę išraišką ir būti pristatomi internetu gali ir kai kurie informacinio ir pramoginio turinio produktai – knygos, programinė įranga, muzika, filmai. Kalbant apie skaitmeninius produktus, šiuo metu internete daigiausia parduodama knygų, muzikos ir filmų.⁵⁹

Skaitmeniniai produktai, tai tie produktai, kurie gali būti paverčiami skaitmenimis (nuliais ir vienetais) ir gali pasirodyti kompiuterio ekrane. Šie produktai – tai bitų srautas, kurį gauna pirkėjas į savo kompiuterį. Pastarasis technologijų pagalba transformuojamas į pirkėjo įsigytą informaciją.⁶⁰ Skaitmeniniai produktai negali būti liečiami, jie yra nematerialūs ir neturi fizinės išraiškos. Kyla klausimas, ar nematerialumas pakankamas požymis skaitmeninius produktus priskirti paslaugų

⁵⁵ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 6.293 str.

⁵⁶ J. Kuzborska. Should a Digital Product Be Considered a Service? // International Journal of Baltic, Nr. 4, 2005, 30–33. <http://www.ceeol.com/aspx/issuedetails.aspx?issueid=056f864a-fd3f-463c-9ea0-608e4f32f01a&articleId=12d6c90b-407a-4d8c-904e-e7a97ffbed1> [žiūrėta 2009 10 24].

⁵⁷ S. Basu. Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. – Aldershot: Ashgate, 2007, 19.

⁵⁸ M. Kiškis ir kt. Teisės informatika ir informatikos teisė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 178.

⁵⁹ R. M. Bird. Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning? // Bulletin for International Fiscal Documentation, 2005, 6–9. <http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0502.pdf> [žiūrėta 2009 10 22].

⁶⁰ J. Kuzborska. Should a Digital Product be Considered a Service? // International Journal of Baltic, Nr. 4, 2005, 32. <http://www.ceeol.com/aspx/issuedetails.aspx?issueid=056f864a-fd3f-463c-9ea0-608e4f32f01a&articleId=12d6c90b-407a-4d8c-904e-e7a97ffbed1> [žiūrėta 2009 10 24].

teikimui. Kaip pavyzdį galima paminėti elektros energiją: nors elektra neturi materialios išraiškos, tačiau tiek Europos Sąjungos, tiek Lietuvos Respublikos nacionaliniuose teisės aktuose ji traktuojama kaip prekė (pvz., PVM įstatymo 2 str., CK 6.293 str.). Šiuo atveju materialios išraiškos nebuvimas netrukdo elektrą traktuoti kaip prekę. Darytina išvada, kad sandorio objektui pripažinti preke ne visuomet būtinas fizinis apčiuopiamumas, net ir reglamentuojant mokestines taisykles ES lygmeniu.⁶¹

Kai kurie autoriai teigia, kad informacinis produktas yra realiai egzistuojantis ir gali būti suvokiamas materialiam pasaulyje. Knyga gali būti pristatyta tiesiogiai materialia forma, ir skaitmenine forma tiesiai į pirkėjo kompiuterį.⁶² Popierinę knygą laikant preke, o elektroninę – suteikta paslauga, atsiranda skirtumų apmokestinant, pvz., perkant popierines knygas taikomas lengvatinis PVM tarifas, o skaitmeninėms knygoms lengvatos nenumatytos, tai galima būtų pavadinti diskriminacija dėl formos, juk pirkėjas galiausiai įsigyja tą patį produktą – knygą.

Galima išskirti tokias priežastis, kodėl skaitmeniniai produktai prilyginami paslaugų teikimui:

a) nematerialumas – skaitmeniniai produktai neturi fizinės išraiškos, jų negalima paliesti, pajauti, tai skaitmeninė informacija, kuri negali būti materialiai, informacija, sudaryta iš skaičių, kurie nėra apčiuopiami;

b) laikinumas – skaitmeniniai produktai negali būti kaupiami ir saugomi, saugomos gali būti tik kompiuterinės laikmenos, į kurias įrašoma informacija, šios laikmenos, priešingai nei jose esantys skaitmeniniai produktai, turi materialią formą ir yra traktuojamos kaip prekės. Argumentui, kad kompiuterinė laikmena yra skaitmeninio produkto neatskiriama dalis ir todėl pats produktas turėtų būti laikomas materialiu ir įvardijamas kaip prekė, galima prieštarauti pateikiant pavyzdį, kad ir kitos paslaugos gali turėti pastovumo apraiškų, pvz., auditas pripažįstamas paslauga, audito ataskaitos pateikimas popierine išraiška nepaverčia audito preke;

Europos Sąjungoje laikomasi nuomonės, kad skaitmeniniai produktai turi būti prilyginami elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms. Tam pritaria Pasaulinė prekybos organizacija ir EBPO. JAV ir Japonija laikosi priešingos nuomonės, ir skaitmeninius produktus, tokius kaip elektroninės knygos, muzika ir filmai, laiko prekėmis.

Pridėtinės vertės mokesčio direktyvoje 2006/112/EB bei direktyvose 2002/38/EB ir 2008/8/EB (kiek pastarosios susijusios su elektroninių paslaugų teikimu) skaitmeninės prekės dėl savo materialios išraiškos nebuvimo priskiriamos paslaugų kategorijai.

Gairėse dėl elektroniniu būdu teikiamų paslaugų Pridėtinės vertės mokesčio komitetas aptaria PVM direktyvos padarytus pakeitimus, susijusius su elektroninėmis paslaugomis. Šiose gairėse išskiriami tokie elektroniniu būdu teikiamų paslaugų bruožai:

⁶¹ M. Civilka Skaitmeninių produktų teisinis statusas // Informatikos teisės centras, 2001, 10. <http://www.itc.tf.vu.lt/mokslas/skaitmeniniai.pdf> [žiūrėta 2009 11 04].

⁶² S. Basu. International Taxation of E-Commerce // Journal of Information, Law & Technology, 2008, 18. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf [žiūrėta 2009 11 05].

a) pirmiausia tokios paslaugos suteikiamos internetu ar kitu elektroniniu tinklu (tokios paslaugos yra priklausomos nuo interneto ar panašaus elektroninio tinklo buvimo);

b) paslaugų pobūdis lemia, kad jų teikimas labiausiai yra priklausomas nuo informacinių technologijų (paslaugos yra automatizuotos, jų funkcionavimui reikalingas minimalus žmogaus įsikišimas, o be informacinių technologijų tokių paslaugų teikimas taptų neįmanomu).

Remiantis šiais dviem požymiais, išskiriamos tokios paslaugos, kurios laikomos teikiamomis elektroniniu būdu:

- 1) skaitmeniniai produktai;
- 2) paslaugos sudarant galimybes ir palaikant asmens buvimą elektroninėje erdvėje (pvz., interneto svetainės);
- 3) paslaugos, automatiškai generuojamos kompiuterio, kai paslaugos gavėjas suveda tam tikrus duomenis;
- 4) paslaugos, nepaminėtos direktyvos 77/388/EEB L priede (2006/112/EB II priedas), kurios yra automatizuotos ir kurių teikimas yra priklausomas nuo informacinių technologijų – interneto ir kitų elektroninių tinklų.

Svarbiausias kriterijus – elektroniniu būdu teikiamų paslaugų neįmanoma suteikti ir gauti nesinaudojant elektroniniais tinklais, iš kurių pagrindinis yra internetas.

Europos Komisijos patvirtintos gairės dėl elektroniniu būdu teikiamų paslaugų pateikia sąrašą, kuriame sukonkretinta, kokios paslaugos laikomos suteiktomis elektroniniu būdu:⁶³

1 lentelė. Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų pavyzdžiai

L (II) priedo punktas	Punkte paminėtos paslaugos	Paslaugų, kurios pripažįstamos teikiamomis elektroniniu būdu, pavyzdžiai
1	A. Tinklapių suteikimas, tinklo priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra	<ul style="list-style-type: none"> • svetainių ir interneto puslapių priegloba; • nuotolinė, automatizuota programų priežiūra; • duomenų saugojimas (duomenys renkami ir pasiekiami elektroniniu būdu); • vietos elektroniniams duomenims suteikimas.
2	A. Programinės įrangos ir jos atnaujinimų tiekimas	<ul style="list-style-type: none"> • prieigos prie programinės įrangos suteikimas arba jos parsisiuntimas (pvz., buhalterinės, antivirusinės programos), programinės įrangos atnaujinimų gavimas

⁶³ European Commission, Value Added Tax committee (Article 29 of directive 77/388/EEC). Electronically Supplied Services, Guidelines TAXUD/2303/03 Final, 2003. <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guidelines-e-services.pdf> [žiūrėta 2009 10 15].

		<ul style="list-style-type: none"> • reklaminės informacijos (<i>banner</i>) blokavimo įranga; • draiverių⁶⁴, skirtų kompiuterio sujungimui su išoriniais įrenginiais, parsisiuntimas; • automatinė filtrų instaliacija svetainėse; • automatinė ugniasienių instaliacija.
3	<p>A. Vaizdai</p> <p>B. Tekstas ir informacija</p> <p>C. Prieigų prie duomenų bazių suteikimas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • darbalaukio temų parsisiuntimas; • nuotraukų, paveiksliukų ar ekrano užsklandų parsisiuntimas; • elektroninės knygos ir kitos elektroninės publikacijos; • prieiga prie interneto laikraščių ir žurnalų; • interneto dienoraščių ir svetainių statistika • žinios, eismo informacija ir orų prognozės internetu • vartotojų pateiktų duomenų automatinis tvarkymas (pvz., nuolat atnaujinami akcijų biržų duomenys) • reklaminės vietos suteikimas (reklaminės informacijos patalpinimas svetainėje); • paieškos programų naudojimas.
4	<p>A. Muzika</p> <p>B. Filmai</p> <p>C. Politinių, kultūrinių, meninių, sporto, mokslinių įvykių transliacija</p> <p>D. Žaidimai, įskaitant ir atsitiktinio laimėjimo bei lošimo žaidimus</p>	<ul style="list-style-type: none"> • prieigos suteikimas arba muzikos parsisiuntimas į kompiuterius, mobiliuosius telefonus ir kt.; • šaukinių, melodijų ištraukų, skambučių melodijų ar kitų garsų parsisiuntimas arba prieigos suteikimas; • suteikimas prieigos arba filmų parsisiuntimas; • interneto transliacija, kai informacija netransliuojama kitomis priemonėmis, tokiomis kaip televizija ar radijas; • žaidimų parsisiuntimas į kompiuterius, mobiliuosius telefonus ir kt.; • prieigos suteikimas prie automatizuotų interneto žaidimų, kai žaidėjai yra atskirai vienas nuo kito.
5	A. Nuotolinis mokymas	<ul style="list-style-type: none"> • automatinis priklausomas nuo interneto mokymas su virtualiomis klasėmis; • pratybų užpildymas internete ir automatinis

⁶⁴ Kalbininkai siūlo vartoti terminą „tvarkyklė“, bet kol kas šis žodis lietuvių kalboje nėra prigijęs.

		patikrinimas be žmogaus įsikišimo.
	A. L priede nepamintėtos paslaugos	<ul style="list-style-type: none"> • aukcionai internete (jei tai nėra prieglobos suteikimas pirmo punkto prasme), priklausomi nuo duomenų bazių ir nereikalaujantys žmogaus įsikišimo (pvz., prekybos vieta tiesioginiu režimu (<i>online</i>)); • interneto paslaugų paketai, kuriuose viena iš sudėtinių dalių yra komunikavimo galimybių suteikimas.

Pateiktas sąrašas nėra baigtinis. Pateikiami pavyzdžiai, kad tiek valstybėms narėms, tiek verslo subjektams būtų lengviau orientuotis atskiriant prekes ir paslaugas, arba paslaugas teikiamas elektroniniu ir tradiciniu būdu. Nėra prasmės ir galimybės pateikti išsamų sąrašą, nes technologijos nuolat keičiasi, atsiranda vis naujų sandorių objektų, kurie gali būti pripažįstami elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis.

Gairėse dėl elektroniniu būdu teikiamų paslaugų taip pat pateikiamas sąrašas, kokios prekės ar paslaugos negali būti laikomos elektroniniu būdu suteiktomis paslaugomis.⁶⁵

2 lentelė. Sandoriai ne dėl elektroninių paslaugų teikimo

Sandorių pavyzdžiai, kurie negali būti laikomi elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis	Sandorio vertinimas
1) tiekama: <ul style="list-style-type: none"> a) materialią prekę, kai sandoris sudaromas elektroniniu būdu; b) CD-ROM, diskelis ir panašūs materialūs produktai; c) atspausdintos knygos, naujienlaiškiai, laikraščiai ir žurnalai; d) CD, garso kasetės; e) vaizdo kasetės, DVD; f) žaidimai CD-ROM'e. 	<ul style="list-style-type: none"> • prekių pardavimas
2) teikiamos: <ul style="list-style-type: none"> a) teisinės ir finansinės konsultacijos, kai klientams patariama pasinaudojant elektroniniu paštu; b) interaktyvios mokymo paslaugos, kai mokomoji medžiaga pateikiama internetu. 	<ul style="list-style-type: none"> • paslaugų teikimas, kuriam reikalingas žmogiškasis faktorius, o internetas panaudojamas tik komunikacijai
3) teikiamos:	<ul style="list-style-type: none"> • paslaugų teikimas, kai

⁶⁵ European Commission, Value Added Tax committee (Article 29 of directive 77/388/EEC). Electronically Supplied Services, Guidelines TAXUD/2303/03 Final, 2003. <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guidelines-e-services.pdf> [žiūrėta 2009 10 15].

<p>a) kompiuterinės įrangos taisymo paslaugos;</p> <p>b) netiesioginio (<i>off-line</i>) režimo duomenų saugojimo paslaugos;</p> <p>c) reklamos paslaugos (lankstinukai, plakatai, reklama televizijoje);</p> <p>d) pagalba telefonu;</p> <p>e) mokymo paslaugos, apimančios susirašinėjimą, pvz., paštu;</p> <p>f) Įprastinės aukciono vietos suteikimo paslaugos, kurioms reikalingas tiesioginis žmogaus įsikišimas, nepriklausomai nuo to, koku būdu siūloma kaina.</p>	<p>būtinasis žmogaus įsikišimas ir teikimas nevykdomas interneto pagalba</p>
<p>4) radijo ir televizijos paslaugų teikimas internetu, kai tuo pat metu vyksta ir televizijos ar radijo transliacija.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • radijo ir televizijos transliacijų paslaugų teikimas
<p>5) teikiamos:</p> <p>a) vaizdo telefonijos paslaugos;</p> <p>b) prieiga prie Interneto ir žiniatinklio (WWW);</p> <p>c) telefonijos paslaugos (telefonijos paslaugos teikiamos internetu).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • telekomunikacijos paslaugų teikimas

Prekėms ar paslaugoms, kurios negali būti laikomos elektroniniu būdu suteiktomis paslaugomis, taikomos kitos apmokestinimo taisyklės. Todėl didesnis dėmesys turėtų būti skiriamas, tokioms paslaugoms, kai jų suteikimui naudojamos ir tradicinės priemonės, ir elektroniniai tinklai. Būtina atsižvelgti į tokių paslaugų automatizavimo lygį, priklausomybę nuo informacinių technologijų. Tokie sudėtiniai sandoriai turi būti vertinami atsižvelgiant į konkretų atvejį, galimybę juos atlikti eliminuojant elektroninius tinklus.

Skaitmenizuoti produktai nėra tapatūs materialiams produktams, jie pripažįstami turinčiais skirtingą išliekamąją vertę nei materialios prekės, tačiau vertė yra subjektyvus kriterijus ir gali būti suvokiamas skirtingai, požiūris gali kisti. Skaitmeninis produktas – tai informacijos perdavimas elektroninėje erdvėje, informacija negali būti nei paliečiama, nei turėti statinę nekintančią formą. Apsikeitimas informacija laikomas paslaugų suteikimu. Skaitmeniniai produktai prilyginami elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, tokį traktavimą sąlygoja skaitmeninių produktų pobūdis, jų nematerialumas ir laikinumas.

2.4. Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai

Pasaulio valstybėse renkami įvairūs mokesčiai, jų klasifikavimas priklauso nuo fiskalinės valstybės politikos, bet beveik visų šalių mokestinėse sistemose išskiriami tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai.

Tiesioginius mokesčius sumoka tiesiai pats mokesčio mokėtojas, tokie mokesčiai apskaičiuojami nuo subjekto gaunamų pajamų. Šiuos mokesčius nustato subjekto buvimo vietos valstybė, jos atžvilgiu ir atsiranda mokestinė prievolė. Tiesioginius mokesčius valstybė turi teisę rinkti remdamasi savo teritorine jurisdikcija. Apmokestinami tie asmenys arba nuosavybė, kuri susijusi su valstybės teritorija. Remiamasi pilietybe, gyvenamąja vieta, nuolatinės buveinės vieta. E-komercijoje sunkumų apmokestinimui kyla, kai asmens veikla susijusi su daugiau nei vienos valstybės jurisdikcija, kai sandoris kerta valstybės sienas.

Kiekviena valstybė turi savo mokestinę sistemą, kurią taiko ir sandoriams, turintiems užsienio elementą. Kadangi kiekviena šalis turi savo apmokestinimo taisykles, todėl atsiranda tikimybė, kad tą patį sandorį gali siekti apmokestinti ne viena valstybė, arba kad sandoris liks išvis neapmokestintas. Kad to būtų išvengta, tiesioginiams mokesčiams taikomi du principai: pajamų šaltinio ir buveinės vietos. Tarptautinės sutartys apmokestinimą linkusios sieti su nuolatinės buveinės institutu.⁶⁶ Taigi e-komercijos tiesioginiam apmokestinimui – svarbus sąvokų „nuolatinė buveinė“ ir „kilmės šalis“ apibrėžimas, kas yra gan paradoksalu elektroninėje erdvėje, nes e-komercija kaip tik siekia įveikti bet kokius geografinius apribojimus.⁶⁷

Kaip jau buvo minėta, tarptautinėje praktikoje tiesioginiam apmokestinimui nustatyti plačiausiai taikomi du pagrindiniai principai: pajamų gavėjo buveinės valstybės ir pajamų šaltinio valstybės. Remiantis buveinės principu, bet kuris apmokestinimo klausimas sprendžiamas valstybės, kurioje yra apmokestinamojo subjekto buveinė. Tik viena valstybė gali apmokestinti mokesčio subjektą, buveinės valstybė turi išimtinę apmokestinimo teisę. Pajamų šaltinio principas galimybę apmokestinti dalina tarp buveinės ir užsienio valstybės, atsižvelgiant į tai, kurioje iš jų yra pagrindinis įmonės pajamų šaltinis. Atsiradus mokestinei prievolei užsienio valstybės atžvilgiu, buveinės valstybė privalo atleisti nuo mokesčių, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.⁶⁸

Buveinės vietos principas (*residence-based taxation*) remiasi tuo, kad apmokestinimo jurisdikciją valstybė turi to asmens atžvilgiu, kuris gauna pajamas, naudodamasis jos teikiamomis paslaugomis, – infrastruktūra, viešosiomis paslaugomis ir kitomis valstybės gėrybėmis, kurios finansuojamos iš gaunamų mokesčių. Remiantis šiuo principu valstybė apmokestina visas subjekto,

⁶⁶ S. Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. – Aldershot: Ashgate, 2007, 29.

⁶⁷ Ph. Barbet. *TIC et commerce électronique: laboratoires de la libéralisation des échanges et des évolutions des règles d'impositions?* // *Livre vert du GET*, 2007, 4. http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/20/61/49/PDF/taxation_echanges_electroniques.pdf [žiūrėta 2009 10 10].

⁶⁸ M. Kiškis ir kt. *Teisės informatika ir informatikos teisė*. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 193.

kuris joje įsikūręs (įregistruota buveinė, veikia pagrindiniai valdymo ir kontrolės organai) pajamas – nacionalines ir tarptautines, nepaisydama jų kilmės, bet neapmokestina neįsikūrusių subjektų, kurie laikomi nerezidentais. Toks apmokestinimas yra paprastas ir aiškus, nes nekyla problemų nustatant valstybės rezidentus, pakanka įregistravimo fakto. Tačiau neįsikūrę asmenys, vykdanys verslą tokioje valstybėje ir gaunantys pajamas, išvengia apmokestinimo.⁶⁹

Pajamų šaltinio principas (*source-based taxation*) leidžia pajamų kilmės valstybei apmokestinti joje neįsisteigusius asmenis. Toks apmokestinimas tradiciškai apsiriboja pajamomis, kurios gaunamos šalies viduje. Kilmės šalimi laikoma ta valstybė, kurioje pagrinde vykdomas verslas. Remiantis šiuo principu, apmokestinami tiek valstybėje įsikūrę, tiek joje nereziduojantys asmenys, pakanka pajamų gavimo fakto. Elektroninė erdvė apsunkina pajamų šaltinio principo taikymą. Iškyla klausimas, kaip nustatyti iš kurios šalies įmonė gauna pagrindines pajamas, į kurią sunku atsakyti, atsižvelgiant į e-komercijos specifiką, materialių sienų nebuvimą, įmonių mobilumą internete, svetainės ir serverio statusą.⁷⁰ Ypač aktualus tampa nuolatinės buveinės institutas, apie kurį plačiau bus kalbama kitame poskyryje.

Netiesioginis apmokestinimas paremtas prekių ar paslaugų vartojimu. Tokie mokesčiai įtraukiami į kainas ir tarifus. Galima teigti, kad netiesioginius mokesčius faktiškai moka prekės ar paslaugos vartotojas. Pardavėjas kainas ir tarifus pateikia jau su įskaičiuota mokesčio suma, parduodamas prekes ar paslaugas, jis iškart gauna ir mokesčio sumą, kurią perduoda valstybei. Nesutampa asmuo faktiškai mokantis mokestį ir turintis pareigą šį mokestį įnešti į valstybės biudžetą.⁷¹

Elektroninės komercijos kontekste plačiau bus kalbama apie vieną iš netiesioginių mokesčių – pridėtinės vertės mokestį (PVM). PVM yra vartojimo mokestis, įskaičiuojamas į prekės ar paslaugos kainą dar prieš jas parduodant. Jis įvedamas gamybos bei prekybos pakopoje ir egzistuoja tol, kol pasiekia vartotoją, kuris ir yra tikrasis mokesčio mokėtojas, nors į valstybės biudžetą PVM sumoka pardavėjas.

Apmokestinimas PVM turi tenkinti tokias sąlygas:⁷²

1) PVM apmokestinimo **objektas** – atlygintinas prekių ir paslaugų teikimas ir įsigijimas. Prekių pardavimas – tai sandoris, kurio metu perduodama nuosavybės teisė į materialius produktus. Paslaugų teikimas – bet koks sandoris, kuris negali būti pavadintas prekių pardavimu. Toks šių sandorių apibrėžimas skirtas tam, kad nematerialūs produktai neliktų neapmokestinti. Atlygintinumas – visada būtina apmokestinimo sąlyga, dažniausiai tai yra piniginė išraiška, kurią atspindi konkreiti nustatyta parduodamo produkto kaina;

⁶⁹ S. Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. – Aldershot: Ashgate, 2007, 37–38.

⁷⁰ D. Pinto. *E-commerce and Source-based Income Taxation*. – Amsterdam: Business & Economics, 2003, 8–9.

⁷¹ E. Buškevičienė. *Mokesčių sistema*. – Kaunas: Technologija, 2005, 34.

⁷² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271, 2–3 str.

2) Teikimas ir įsigijimas sietinas su konkrečios valstybės **teritorija**, kadangi turi būti nustatyta prekių tiekimo, ar paslaugų suteikimo vieta. Prekių pardavimas apmokestinamas priklausomai nuo šalių buvimo vietos. Europos Teisingumo Teismas yra pasakęs, kad norint nustatyti, ar įvyko prekių pardavimo sandoris, būtina, kad apmokestinamasis asmuo perduotų prekę kitam asmeniui, ir pastarasis įgytų nuosavybės teisę į perduotą prekę. Nuosavybės perdavimo momentas yra kartu ir apmokestinimo momentas.⁷³ Materialių prekių perdavimo momentas visada susijęs su konkrečia materialia vieta, konkrečia valstybe, kurios atžvilgiu atsiranda pareiga sumokėti PVM. Paslaugų teikimo vietą nustatyti sudėtingiau, tai gali būti tiek paslaugų teikėjo, tiek paslaugų gavėjo buvimo vieta. Skirtingoms paslaugoms taikomos skirtingos jų suteikimo vietos nustatymo (kartu ir apmokestinimo) taisyklės. Elektroninių paslaugų suteikimo apmokestinimo vieta priklauso nuo sandorio šalių statuso. Jei sandoris tarp verslo subjektų – sudarymo vieta laikoma pirkėjo buvimo vieta, jeigu viena iš šalių yra neapmokestinamasis asmuo – teikėjo buvimo vieta. Europos Sąjungoje taikomos tam tikros išimtys, susijusios su apmokestinamo asmens įsisteigimo valstybe (Žr. 3.2 poskyrį);

3) prekes ar paslaugas turi teikti **apmokestinamasis asmuo** vykdydamas savo ekonominę veiklą. PVM moka įsiregistravę mokėtojai, registravimasis gali būti privalomas ir savanoriškas. Registravimosi kriterijus ir sąlygas reglamentuoja nacionaliniai valstybių įstatymai (pagrindinius principus įtvirtina Europos Sąjungos teisės aktai, kuriais valstybės narės privalo vadovautis). Nustatomas minimalus pajamų dydis, kurį gaunant būtina registruotis PVM mokėtoju. Kiekvienam asmeniui, užsiregistravusiam PVM mokėtoju, mokesčių administratorius suteikia unikalų mokesčio mokėtojo kodą, kuris aktualus tik apmokestinimo tikslais ir yra skirtas identifikuoti konkretų PVM mokėtoją;

Apmokestinimas PVM susijęs su trejomis pagrindinėmis sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, kategorijomis:⁷⁴

a) materialią išraišką turinčių prekių pardavimas, kurios užsakomos internete ir pristatomos tiek juridiniams, tiek fiziniams asmenims. Ši sandorių kategorija nesukelia didesnių sunkumų apmokestinimui PVM. Kai sandorio šalys yra iš skirtingų valstybių, mokesčiai surenkamas, prekei kertant muitinės postą;

b) skaitmeninių produktų užsakymas ir pristatymas internete, kai sandorio šalys yra juridiniai asmenys, taip pat nesukelia sudėtingų problemų apmokestinimui. Aiški abiejų šalių buvimo vieta, nesunku nustatyti, kurios valstybės jurisdikcija taikoma apmokestinimui;

c) skaitmeninių produktų užsakymas ir pristatymas internete, kai viena iš sandorio šalių – privatus asmuo. Ši kategorija – didžiausias iššūkis efektyviam PVM surinkimui. Pagrindiniai

⁷³ S. Basu. Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. – Aldershot: Ashgate, 2007, 71.

⁷⁴ Revenue. Electronic Commerce and the Irish Tax System, report, 1999, 35.

<http://www.revenue.ie/en/about/publications/ecommerce-report-irish-tax-system.html> [žiūrėta 2009 10 09].

klausimai, susiję su apmokestinimu: kurios valstybės atžvilgiu atsiranda prievolė mokėti, koks tarifas turi būti taikomas ir ar išvis tokia prievolė atsiranda.

Plačiau apie apmokestinimą PVM bus kalbama aptariant Europos Sąjungos reguliavimą šioje srityje (Žr. 3.2. poskyrį).

2.5. Nuolatinės buveinės samprata

Siekiant apmokestinti bendroves, sudarančias sandorius, turinčius užsienio elementą, tenka nustatyti subjektų ryšį su konkrečia valstybe. Dėl šios priežasties tarptautinėje praktikoje atsirado nuolatinės buveinės institutas.

Remiantis jau anksčiau minėtu buveinės vietos principu, subjekto uždirbtos pajamos nacionalinėje ir užsienio valstybėse apmokestinamos jo gyvenamos vietos valstybėje. Bet dauguma valstybių siekia apmokestinti visas pajamas, gaunamas jų teritorijoje, taigi mokesčio subjektais valstybės atžvilgiu tampa ir užsienyje įsisteigę asmenys. Nuolatinės buveinės nustatymas svarbus tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, kai subjektą siekia apmokestinti ir jo buveinės vietos, ir pajamų kilmės valstybės.

EBPO pavyzdinė konvencija 5 straipsnyje pateikia nuolatinės buveinės koncepciją. Konvencija nuolatinę buveinę apibrėžia taip: ši sąvoka reiškia nustatytą verslo vietą, iš kurios įmonė visiškai arba dalinai vykdo savo veiklą.⁷⁵ EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnis įtvirtina šiuos pagrindinius kriterijus apibrėžiant nuolatinės buveinės institutą:⁷⁶

a) nustatyta verslo vieta (*situs test*)

Verslo vieta – vieta naudojama verslui vykdyti. Tai bet kokios patalpos, infrastruktūra ar įrengimai naudojami verslo palaikymui, kurie nebūtinai yra skirti tik verslui, tai bet kokia fizinė vieta (nesvarbu kokia maža bebūtų) skirta pagrindinėms verslo funkcijoms atlikti. Verslo vieta gali būti ir ten, kur nėra įmonei priklausančių patalpų, tiesiog kompanija savo žinioje turi tam tikrą apibrėžtą vietą, pavyzdžiui, nuomojasi sandėlį prekėms laikyti iš kitos įmonės.

b) vieta turi būti konkrečioje teritorijoje (*locus test*)

Egzistuoja geografinė priklausomybė – konkreti geografiškai apibrėžta vieta, verslo vieta yra susijusi tam tikra teritorija. Reikia paminėti, kad tokia vieta nebūtinai turi būti konkrečiame žemės sklype, svarbiausia, kad būtų įmanoma nustatyti teritorinę priklausomybę.

c) šios vietos naudojimas verslui vykdyti trunka tam tikrą laiką (*tempus test*)

⁷⁵ J. S. Ribeiro. Outline of Article 5 of the OECD Model Convention // Jurisprudencija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 1 (115), 296-301.

⁷⁶ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008. <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

Nekintamumas – verslo vietos buvimas konkrečioje teritorijoje yra pastovus. Praktikoje dažniausiai pripažįstama, kad nekintamumui pakankamas 6 mėnesių terminas.⁷⁷ Pastovumui konstatuoti būtina atsižvelgti į: 1) vykdomo verslo pobūdį; 2) veiklos sustabdymo atvejus, pvz., dėl *force majeure* aplinkybių; 3) veiklos pobūdžio pasikeitimus, kai veiksmai, kurie turėjo būti laikini, tampa pastoviais; 4) galimą piktnaudžiavimą pasidalijant funkcijas tarp susijusių subjektų, siekiant išvengti apmokestinimo.

d) įmonės valdoma verslo vieta (*ius test*)

Nebūtina, kad įmonė turėtų nuosavybės teisę į konkrečią vietą. Pakankamas kriterijus, kad šioje vietoje būtų vykdomas efektyvus valdymas, priimami svarbiausi su verslo palaikymu susiję sprendimai.

e) per šią vietą vykdoma veikla turi būti susijusi su verslu (*business activity test*)

Atliekami veiksmai tiesiogiai nukreipti vykdyti su verslu susijusias funkcijas.⁷⁸

Jei kompanija neatitinka šių išvardytų kriterijų, nuolatinės buveinės statusas gali būti suteiktas kai kompanijos vardu verslo tikslais veikia priklausomas agentas, nors įmonė toje vietovėje ir nėra reziduojanti.

Viena iš pagrindinių problemų aptariant nuolatinės buveinės institutą elektroninėje komercijoje – kaip turėtų būti traktuojamas interneto serveris (kuris gali būti laikomas materialia verslo vykdymo vieta), kad jam būtų pritaikomos mokesstinės taisyklės, ir koks yra interneto svetainės statusas, kokiomis sąlygomis serveris gali būti pripažįstamas nuolatine buveine.

Reikia atskirti kompiuterinės įrangos ir interneto svetainės sąvokas. Kompiuterinė įranga gali turėti konkrečią geografiškai apibrėžtą vietą, ar atitinkama tam tikras sąlygas galėtų būti laikoma nuolatine buveine. Interneto svetainė, kuri funkcionuoja programinės įrangos skaitmeninių duomenų dėka, negali būti priskirta tam tikrai teritorijai ir neturi materialios išraiškos, taigi negali būti pripažįstama verslo vykdymo vieta nuolatinės buveinės instituto kontekste pagal EBPO konvenciją.

Serveris, per kurį interneto svetainė yra pasiekama, yra kompiuterinė įranga, turinti materialią išraišką ir konkrečią buvimo vietą, taigi atsiranda galimybė jį pripažinti nuolatine buveine. Svetainė ir serveris, per kurį ši svetainė veikia, gali priklausyti skirtingoms įmonėms. Pavyzdžiui, įmonė patalpina savo svetainę į interneto paslaugų teikėjui priklausantį serverį. Tokiu atveju, sunku būtų pripažinti, kad svetainės vieta, t.y. serveris, yra įmonės žinioje esanti vieta.

Taigi EBPO išskyrė du pagrindinius kriterijus, pagal kuriuos serveris gali būti laikomas nuolatine buveine:

a) serveris priklauso įmonei, yra jos valdomas, ir

⁷⁷ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008, 86.

<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

⁷⁸ J. Hoffart. 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, 106.

<http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/> [žiūrėta 2009 10 15].

b) serveris yra būtinas palaikyti veiklai, susijusiai su verslu.

EBPO pažymi, kad tokiais atvejais, kai kompiuterinė įranga naudojama kaip pagalbinių priemonė verslui vykdyti, ji negali būti pripažįstama nuolatine buveine. Tokia išimtis nustatyta konvencijos 5 straipsnio 4 dalyje, pateikiami tokie pavyzdžiai:

- kompiuterinė įranga skirta komunikavimo užtikrinimui tarp sandorio šalių, atlieką tą pačią funkciją kaip telefono linija;
- kompiuterinė įranga naudojama prekių ir paslaugų reklamai;
- informacija saugumo ir efektyvumo tikslais persiunčiama per pagalbinių serverių, kuris negali būti pripažintas verslo vieta;
- kompiuterinės įrangos pagalba renkami duomenys apie rinką;
- teikiama informacija.⁷⁹

Jei įmonė veikia valstybėje ir turi interneto parduotuvę, kuri veikia per serverį, esantį ofšorinėje valstybėje, pajamos gautos per šį serverį vis tiek turi būti apmokestinamos, mokestinė pareiga atsiranda įmonės buveinės vietos valstybės atžvilgiu. Paminėtina, jog ir tokiu atveju, jei užsienio valstybėje esantis serveris, per kurį gaunamos pajamos, pripažįstamas nuolatine buveine, pilnas gaunamas toje užsienio valstybėje nebus labai didelis, nes vertės sukūrimas atsiranda sukuriant prekes ar paslaugas, bet ne perduodant duomenis.⁸⁰ EBPO laikosi nuomonės, kad kompanijos pajamos, gautos iš prekybos internetu kitoje valstybėje, gali būti apmokestinamos tiesioginiu mokesčiu tik tokiu atveju, jeigu įmonė toje valstybėje vykdo veiklą per nuolatinę buveinę. Pasaulinėje praktikoje apmokestinant stengiamasi persiorientuoti į vertės sukūrimo vietą. E-komercijos apmokestinimui aktualus tampa toks kriterijus kaip pardavimo ar vartojimo tikslas.⁸¹

EBPO pavyzdinės konvencijos komentare pateikia tokias rekomendacijas dėl svetainės ar serverio laikymo nuolatine buveine:⁸²

a) interneto svetainės sudaro programinę įrangą ir duomenų srautas, bet ne materialus turtas. Todėl svetainė negali būti laikoma nuolatine buveine pagal pavyzdinės konvencijos 5 straipsnį. Nuolatinės buveinės institutas siejamas su materialia vietos išraiška, reikalinga konkrečiai geografiniu požiūriu apibrėžta teritorija. Elektroninė erdvė, kurioje veikia interneto svetainė, neatitinka šio požymio ir nebus pripažįstama įmonės buveine;

⁷⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008, 98–99. <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

⁸⁰ J. Hoffart. 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, 106. <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/> [žiūrėta 2009 10 15].

⁸¹ R. Bendorath et al. Governing the Internet: The Quest for Legitimate and Effective Rules // Transforming the Golden Age Nation State, Palgrave: Houndmills, 2007, 2–4. <http://duplox.wzb.eu/people/jeanette/pdf/Governing%20the%20internet.pdf> [žiūrėta 2009 10 07].

⁸² OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008. 99–100. <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

b) serveris gali būti pripažįstamas nuolatine buveine, nes jis yra materialus turtas, turintis fizinę vietą. Verslo vieta jis gali būti pripažįstamas tada, kai jis priklauso įmonei arba yra nuomojamas verslo vykdymo tikslais. Įmonė turi būti pripažįstama serverio valdytoja, privalo turėti nuosavybės teisę į jį arba nuomoja serverį iš kitos įmonės išimtinai savo verslui vykdyti.

c) kad serveris būtų laikomas nuolatine buveine nebūtina, kad jo buvimo vietoje būtų įmonės personalas. Kompiuterinė įranga leidžia automatizuoti verslo vykdymo procesą, žmogaus įsikišimas tampa nereikalingas, o jei reikalingas, tai labai minimalus ir susijęs su pačios įrangos priežiūra, bet ne su procesų valdymu. Elektroninėje komercijoje technologijos leidžia automatizuoti daugumą atliekamų operacijų, todėl personalo nebuvimas negali būti priežastimi serverio nepripažinti nuolatine buveine;

d) kai serverį valdo interneto paslaugų teikėjas, toks serveris neturėtų būti pripažįstamas nuolatine buveine, nes įmonė jo nevaldo ir toks serveris nėra konkrečios įmonės verslo vieta. Jeigu serveris priklauso internetinių paslaugų teikėjui, kuris įmonei savo serveryje suteikia tam tikrą atminties dalį, kurioje patalpinama svetainė, paslaugų teikėjui priklausantis serveris negali būti pripažįstamas nuolatine buveine. Toks pasinaudojimas serveriu bus traktuojamas kaip pagalbinė veikla pagal pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 4 dalį;

e) nesvarbu, kad serveris pripažįstamas kilnojamu daiktu, svarbu, kad vienoje vietoje jis būtų 12 mėnesių, šis terminas tenkina pastovumo kriterijų, tokiu atveju serveris pripažįstamas įtvirtinta verslo vieta. Tai EBPO rekomenduojamas terminas, kiekviena valstybė gali pasirinkti terminą pati, koks jei atrodo tinkamas, atsižvelgiant į savo nacionalinę teisę, konstatuoti, kad serveris yra nuolatinė įmonės buveinė;⁸³

f) kompiuterinė įranga, per kurią vykdoma veikla, negali būti pripažinta nuolatine buveine, kai tai nėra fiksuota verslo vieta, vykdomos funkcijos nenukreiptos tiesiogiai į patį verslo įgyvendinimą, o atliekamos ir įgyvendinamos papildomos paslaugos. Šių paslaugų pobūdis veiklai pripažįstamas atsižvelgiant į konkretų atvejį, kokie verslo veiksmai atliekami naudojantis kompiuterine įranga, kokiai sandorio stadijai šie veiksmai priklauso, ir ar be jų įmanomas verslo vykdymas konkrečioje teritorijoje.

g) todėl jei verslas naudoja kompiuterinę įrangą pagrindinei savo veiklai vykdyti, tai tampa pagrindu konstatuoti nuolatinės buveinės egzistavimą.

Galima įvardinti dar dvi nuomones dėl nuolatinės buveinės instituto elektroninėje komercijoje:

1) interneto svetainė taip pat turėtų būti pripažįstama nuolatine buveine. Apsiribojimas materialia išraiška neatitinka e-komercijos specifikos. Nors elektroninė erdvė neturi fizinės išraiškos, joje yra vykdoma konkreti verslo veikla, kuri neturi išvengti apmokestinimo;

⁸³ I. Rotomskis. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje // Jurisprudencija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2004, Nr. 52 (44), 136.

2) serveris negali būti įvardijamas nuolatine buveine, pirkėjas iš bet kokios valstybės gali prisijungti prie serverio. Šiuo atveju, serverio buvimo vieta dažniausiai nesutampa nei su pirkėjo, nei su pardavėjo rezidencija.⁸⁴

Pirmojo požiūrio laikosi Australija, Portugalija, Ispanija. Šiose valstybėse lanksčiau žiūrima į komercinės veiklos vietos nustatymą, siekiama, kad ir interneto svetainė būtų pripažįstama nuolatine buveine, nuolatinės buveinės institutas neapriojamas fizine vieta.⁸⁵

Antrasis požiūris įsitvirtinęs Didžiojoje Britanijoje, Airijoje, JAV. Šios valstybės nepripažįsta serverio nuolatine buveine. JAV dar 1992 metais Quill byloje buvo nustatyta, kad kitos valstijos pardavėjas turi turėti fizinį kontaktą su valstija, kad ši galėtų reikalauti rinkti mokesčius. Fizinio buvimo pavyzdžiai – paties pardavėjo buvimas, mažmeninės parduotuvės buvimas, nepriklausomų agentų veikimas valstijoje.⁸⁶ Šis apibūdinimas interneto prekeiviams leidžia išvengti valstijos jurisdikcijos, svetainės ar serverio turėjimas valstijoje neįpareigoja pardavėjo mokėti mokesčius.⁸⁷ Airijoje laikomasi nuomonės, kad jei serveris bus pripažintas nuolatine buveine, tai šalis neteks apmokestinimo galimybės, kai subjektas siekdamas išvengti mokesčių arba juos sumažinti serverio pagalba perkels savo veiklą į kitą valstybę.⁸⁸

Interneto paslaugų teikėjas kaip priklausomas agentas.

EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnio 5 dalis numato galimybę pripažinti bendrovę turint nuolatinę buveinę užsienio valstybėje, kai pastarosios vardu šalyje veikia priklausomas agentas. Remiantis šiuo straipsniu galima išskirti pagrindinius reikalavimus, taikomus priklausomam agentui:⁸⁹

- 1) agentas veikia bendrovės vardu;
- 2) gali sudaryti sandorius, kurių teisinės pasekmės tenka agentą įgaliojusiai bendrovei;
- 3) yra priklausomas nuo įgaliojimą suteikiančios bendrovės, veikia siekdamas jai naudoti;
- 4) veikia tam tikroje, geografiškai apibrėžtoje, teritorijoje;
- 5) priklausomu agentu pripažįstamas fizinis ar juridinis asmuo, galintis būti teisinių santykių subjektu.⁹⁰

Dauguma bendrovių perkeldamos savo verslą į elektroninę erdvę naudojami interneto paslaugų teikėjo (IPT) siūlomomis paslaugomis, nuomojasi serverius, ar serverio atminties dalį, naudojami suteikta priegloba savo svetainių talpinimui. IPT teikia paslaugas, kurios yra jo verslo dalis, IPT

⁸⁴ M. Kiškis ir kt. Teisės informatika ir informatikos teisė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 195-196.

⁸⁵ Ten pat, 195.

⁸⁶ Quill Corp. v. North Dakota (91-0194), 504 U.S. 298 (1992) <http://www.law.cornell.edu/supct/html/91-0194.ZO.html> [žiūrėta 2009 11 03].

⁸⁷ K. P. Lundy, The Taxation of E-Commerce: The Inapplicability of Physical Presence Necessitates an Economic Presence Standard // RICH. J.L. & TECH, Nr. 12, 2001. <http://www.law.richmond.edu/jolt/v8i1/article2.html> [žiūrėta 2009 10 15].

⁸⁸ Revenue. Electronic Commerce and the Irish Tax System, report, 1999.

<http://www.revenue.ie/en/about/publications/ecommerce-report-irish-tax-system.html> [žiūrėta 2009 10 09].

⁸⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008, article 5.

<http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

⁹⁰ M. Kiškis ir kt. Teisės informatika ir informatikos teisė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, 197.

neveikia bendrovės vardu ir nėra nuo jos priklausomas, jis nėra įgaliotas priimti užsakymus ir sudaryti sandorius.⁹¹

IPT, vykdydamas savo veiklą, bendrovei suteikia reikiamą įrangą ir užtikrina jos techninę priežiūrą. Šios funkcijos išimtinai susijusios su IPT vykdoma veikla ir nėra orientuotos į paslaugų gavėjo verslą, naudos siekimą bendrovei.⁹² IPT yra tiek teisiškai, tiek ekonomiškai nepriklausomas nuo paslaugas gaunančios bendrovės, todėl jam negalima suteikti priklausomo agento statuso. Naudojimasis IPT paslaugomis negali būti pripažįstamas kaip užsienio nuolatinės buveinės egzistavimas toje šalyje, kur veikia IPT. Pastarasis yra atskiras apmokestinamasis subjektas, kuris pats moka mokesčius priklausomai nuo konkrečioje valstybėje gaunamų pajamų ir jo suteiktų paslaugų. Tik kai kurios IPT teikiamos paslaugos yra paslaugos teikiamos elektroniniu būdu, pvz., prieglobos suteikimas, vietos suteikimas saugoti elektroniniams duomenims, pokalbių grupių veikimo palaikymas ir pan., kitos paslaugos pripažįstamos telekomunikacijos paslaugomis.

Interneto svetainė kaip priklausomas agentas.

Svetainės nematerialumas neleidžia jos pripažinti nuolatine buveine pagal Pavyzdinę EBPO konvenciją, bet, remiantis šiuolaikinėmis technologijomis, atsiranda galimybė svetainę, tiksliau joje veikiančią programinę įrangą, laikyti priklausomu agentu. Dirbtinio intelekto technologijos leidžia sukurti kompiuterinius agentus, kurie gali komunikuoti su interneto vartotojais, besilankančiais įmonės svetainėje, tokie agentai gali atlikti šias funkcijas:⁹³

- a) siunčia elektroninius laiškus numatyti auditorijai;
- b) pateikia detalią informaciją klientams apie elektronines paslaugas;
- c) leidžia užpildyti elektronines užsakymų formas;
- d) išrenka ir persiunčia užsakytus skaitmeninius produktus;
- e) vykdo pirkimo operaciją, priima elektroninius pinigus, patikrina kliento mokumą;
- f) gali vesti derybas su klientais;
- g) palaiko ryšį su pagrindinėje buveinėje veikiančiu programiniu agentu, atsakingu už sąskaitybą, perduoda informaciją apie sudarytus sandorius;
- h) informuoja klientus apie esamų produktų atnaujinimus arba siunčia informaciją apie susijusias prekes, kurios galėtų sudominti esamus klientus.

⁹¹ E. Akçaoğluf. International Taxation of Electronic Commerce: a Focus on the Permanent Establishment Concept // Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı, 2002, 32. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf> [žiūrėta 2009 10 15].

⁹² A. Waseem. Electronic Commerce Tax Jurisdiction and Principles of Permanent Establishment // Ezine Articles, 2005. <http://ezinearticles.com/?Electronic-Commerce-Tax-Jurisdiction-and-Principles-of-Permanent-Establishment&id=45108> [žiūrėta 2009 10 15].

⁹³ E. Akçaoğluf. International Taxation of Electronic Commerce: a Focus on the Permanent Establishment Concept // Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı, 2002, p. 29–32. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf> [žiūrėta 2009 10 15].

Atliekamos funkcijos tenkina beveik visus reikalavimus keliamus priklausomam agentui – agentas veikia bendrovės vardu, turi įgaliojimus sudaryti sandorius, vesti derybas, priimti mokėjimus, yra visiškai priklausomas nuo bendrovės, atlieka jam nustatytas funkcijas, veikia interneto svetainėje, esančioje konkrečioje valstybėje, t.y. užsienio šalies teritorijoje.

Tačiau toks agentas tėra programinė įranga, dirbtinio intelekto kūrinys, o priklausomo agento sąvoka teisiniu požiūriu tapatinama su asmeniu, fiziniu ar juridiniu, ir neapima intelektualizuotų programų panaudojimo.⁹⁴ Kadangi svetainėje veikiantis programinis agentas negali būti pripažintas asmeniu, tai jis nebus pripažįstamas ir priklausomu agentu. Taigi nėra ir galimybės tokio agento veikimą pripažinti kaip užsienio nuolatinės buveinės egzistavimą toje šalyje, kur yra interneto svetainė su visa programine įranga.

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.

Apibendrinat, galima daryti išvadą, kad veikla, kurios metu sukuriama vertė, ir šios veiklos susiejimas su konkrečia vieta išlieka pagrindiniais kriterijais įgyvendinant tiesioginį apmokestinimą. Pelno ir pajamų apmokestinimas labiausiai siejamas su valstybe, kurios viešosiomis paslaugomis naudojasi ekonominės naudos gavėjas, todėl bent jau kol kas serverio ar interneto svetainės pripažinimas nuolatine buveine neatitinka mokesčių teisingumo principo, jų buvimas konkrečioje valstybėje beveik nesusijęs su valstybės viešųjų paslaugų panaudojimu. Vis dėlto pagrindinės išlaidos tenka bendrovės buvimo vietos (kur yra bendrovei priklausantys pastatai, bendrovės personalas) valstybei.

⁹⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008, article 5. <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

3. TEISINIO REGULIAVIMO YPATUMAI

„The successful administration and application of taxes will to a great extent depend on, inter alia, achieving an international consensus...“⁹⁵

European Commission

Elektroninė komercija sparčiai vystosi, nuolat kinta technologijos, galimas vis platesnis IT panaudojimas komercijos tikslams. Teisinis reguliavimas nevisada suspėja paskui naujoves, būtinas nuolatinis teisinės bazės atnaujinimas, kuris yra lėtas ir ilgas procesas. Nacionalinis reguliavimas tampa nepakankamu užtikrinti teisingam e-komercijos apmokestinimui, būtinas visuotinis sutarimas probleminiais klausimais, kuriais valstybių pozicijos dažnai išsiskiria.

Tarptautiniame lygmenyje orientuojamasi į bendrų taisyklių kūrimą, fundamentalių principų nustatymą, kurie nebūtų taip lengvai paveikiami besikeičiančių technologijų. Viena iš pagrindinių organizacijų, veikiančių tarptautiniu lygmeniu ir siekiančių unifikuoti elektroninės komercijos apmokestinimo taisykles – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, kuri daug dėmesio skiria e-komercijos vystymuisi, orientuojasi į pamatinių gairių pateikimą palengvinti apmokestinimo nustatymui nacionaliniame lygmenyje. Europos Sąjunga plačiau reguliuoja e-komercijos apmokestinimą netiesioginiais mokesčiais, iš kurių pagrindinis – PVM. JAV nukrypsta tiek nuo EBPO, tiek nuo ES reguliavimo ir laikosi savo pozicijos.

Šiame skyriuje plačiau bus aptariami EBPO nustatyti pagrindiniai elektroninės komercijos apmokestinimo principai ir ES teisinis reguliavimas, priimti dokumentai šioje srityje ir nustatytos apmokestinimo taisyklės. Išskiriamas JAV atvejis kaip kitokio reguliavimo pavyzdys.

3.1. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija nuo pat elektroninės komercijos atsiradimo skiria daug dėmesio su ja susijusiems klausimams spręsti, ir nors šios organizacijos sprendimai neturi privalomo pobūdžio ir ne visos šalys yra organizacijos narės (Lietuva taip pat nėra narė), tačiau dauguma vadovaujasi EBPO nubrėžtomis gairėmis, nustatydamos nacionalines e-komercijos reguliavimo taisykles.

Pirmasis dokumentas, skirtas elektroninių sandorių apmokestinimui buvo priimtas 1998 m. ministrų konferencijoje. Mokestinių reikalų komitetas (*The Committee on Fiscal Affairs*) parengė Otavos apmokestinimo pagrindų sąlygas (toliau – Sąlygos), kurios įtvirtina pagrindinius e-komercijos apmokestinimo principus. Šis dokumentas pateikia fundamentalius principus, kuriais vadovaudamasis valstybės turėtų spręsti su e-komercijos apmokestinimu susijusius iššūkius. Įtvirtinti principai –

⁹⁵ „Sėkmingas apmokestinimo įgyvendinimas ir administravimas, be kita ko, stipriai priklauso nuo tarptautinio sutarimo...“

neutralumas, veiksmingumas, tikrumas ir paprastumas, teisingumas ir efektyvumas, lankstumas.⁹⁶ Buvo pripažinta, kad prioritetą prieš kitus turi neutralumo principas. Principai gali prieštarauti vienas kitam, todėl prieštaros atveju pirmiausia turi būti atsižvelgiama į neutralumo įgyvendinimą.

Pagrindinis principas, kuriuo buvo vadovaujamosi priimant šį dokumentą – e-komercijos apmokestinimui nereikia kurti naujų taisyklių, turi būti pritaikytos taisyklės, reglamentuojančios tradicinės komercijos apmokestinimą. Sąlygose siūloma apmokestinimo vietą sieti su vieta, kurioje prekės ir paslaugos pateikiamos galutiniam vartotojui, taip pat skaitmeninių produktų pristatymą internetu siūloma laikyti paslauga. Rekomenduojama kad verslo verslui (B2B) sandoriams būtų taikomas atvirkštinis apmokestinimas, kai prievolė mokėti mokesť perkeliama pirkėjui, o sandorių verslas vartotojui (B2C) atveju mokesčiai surenkami pasinaudojant registracijos mechanizmu, mokesčius sumoka apmokestinamieji asmenys įsiregistravę PVM mokėtojais ir vykdančys ekonominę veiklą.

Otavos sąlygose galima išskirti šias pagrindines kategorijas, susijusias su elektroninės komercijos apmokestinimu:⁹⁷

Mokesčio mokėtojo prievolė (*Taxpayer service*) – naujos technologijos turi palengvinti mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių vykdymą, sumažindamos mokesčių administravimo ir mokesčių taisyklių laikymosi išlaidas. Turėtų būti skatinamas savanoriškas paklusimas apmokestinimo režimui.

Mokesčių administravimas – administravimo subjektai privalo turėti galimybę identifikuoti asmenis, vykdančius veiklą elektroninėje erdvėje, ir įgyvendinti savo mokesčines jurisdikcijas pastarųjų atžvilgiu. Informacijos pateikimo ir mokesčių sumokėjimo reikalavimai taikomi e-komercijai turi būti neutralūs ir teisingi, neturi iš esmės skirtis nuo reikalavimų, taikomų tradicinei komercijai. Leidžiamas specifinių metodų taikymas administravime atsižvelgiant į e-komercijos specifiką, pvz., elektroninių deklaracijų pateikimas mokesčių administratoriui.

Vartojimo mokesčiai – EBPO laikosi nuomonės, kad netiesioginis apmokestinimas (PVM) sukelia daugiau sunkumų nei tiesioginis. Organizacija kelia sau tikslą rasti tarptautinį sprendimą pagrindinių principų, susijusių su vartojimo apmokestinimu, įgyvendinimui. Išskiria tokias dėmesio reikalaujančias sritis kaip vartojimo vietos nustatymas, skaitmeninių produktų statusas vartojimo apmokestinimo procese. EBPO šiais klausimais siekia bendradarbiauti su Europos Sąjunga ir Pasauline Muitinių organizacija.

Tarptautinės apmokestinimo normos – e-komercijos apmokestinimo taisyklės turėtų būti perkeltos į tarpvalstybines sutartis (daugiašales ir dvišales), turėtų būti remiamasi Pavyzdine mokesčių konvencija ir Perleidimo apmokestinimo gairėmis, taip pat šie dokumentai turi būti pritaikyti ir

⁹⁶ OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].

⁹⁷ Ten pat.

elektroninei komercijai (dabartiniame EBPO pavyzdinės konvencijos komentare pateikiami išaiškinimai atsižvelgiant ir į e-komercijos specifiką).

Mokestinių reikalų komitetas pateikė kertines taisykles, kurios tapo gairėmis tolesniam e-komercijos apmokestinimo reguliavimo tobulinimui. Šios Sąlygos suteikė prioritetą šalių mokestiniam suverenitetui, dvigubo apmokestinimo išvengimui, apmokestinimo išvengimo pašalinimui (ypač kai sandoriai susiję su skaitmeninių produktų prekyba).

EBPO išskyrė aštuonias sritis, kurios svarbios e-komercijos apmokestinimui:⁹⁸

1) nuolatinės buveinės vietos nustatymas, leidžiantis identifikuoti, kurios valstybės jurisdikcija turėtų būti taikoma apmokestinimui. Įtvirtinama nuolatinės buveinės sąvoka, kriterijai, kuriais vadovaujantis ekonominės veiklos vieta gali būti pripažįstama nuolatine buveine;

2) pirkėjo statuso nustatymas, skirtingos taisyklės turi būti taikomos verslas verslui ir verslas vartotojui sandoriams, išskirtinis dėmesys turėtų būti skiriamas atvejams, kai viena iš sandorio šalių – privatus asmuo;

3) registracijos reikalavimas, kai veiklą vykdo valstybėje neįsisteigę asmenys, per registraciją valstybei suteikiama galimybė apmokestinti jos viduje gaunamas pajamas, nors subjektas ir nėra rezidentas. Registracijos taisyklės turi būti kuo paprastesnės ir aiškesnės. Siekiama, kad apmokestinamieji asmenys būtų suinteresuoti registruotis;

4) skatinamas technologijomis pagrįstas mokesčių administravimas, technologijų panaudojimas įgyvendinant ir palengvinant e-komercijos apmokestinimą;

5) būtinas tarptautinis bendradarbiavimas, tarptautinis taisyklių harmonizavimas ir pagalba mokesčių administravime;

6) skatinamas apmokestinimo supaprastinimas, į procesą įtraukiant verslo subjektus ir atsižvelgiant į jų poreikius;

7) rizikos sričių identifikavimas ir galimų problemų sprendimo būdų siūlymas atsižvelgiant į e-komercijos dinamiškumą;

8) ilgalaikių strategijų kūrimas, kurios neturi būti įtakojamos technologijų pasikeitimo. Siekiama tikrumo ir aiškumo, fundamentalios taisyklės negali nuolat keistis.

EBPO pateikia pagrindines gaires elektroninės komercijos apmokestinimui, nustatytos rekomendacinio pobūdžio taisyklės, skirtos palengvinti valstybių darbą priimant nacionalinius teisės aktus, taip pat skatinamas tarptautinis bendradarbiavimas, atsižvelgiant į tai, kad e-komercija panaikina valstybines sienas ir vien nacionalinis reguliavimas negali užtikrinti efektyvaus apmokestinimo.

⁹⁸ OECD. The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles: Progress Report and Draft Principles, 2004. <http://www.oecd.org/dataoecd/51/32/34422650.PDF> [žiūrėta 2009 11 03].

3.2. Apmokestinimo reglamentavimas Europos Sąjungoje

Apmokestinimo reglamentavimo požiūriu Europos Sąjunga yra ribotas darinys. Kiekvienai valstybei narei palikta galimybė turėti savo savarankišką mokesčių sistemą. Mokesčių reguliavimo pagrindas – diskriminacijos nebuvimas, tokios pačios mokesstinės taisyklės privalo būti taikomos ir nacionaliniams, ir kitų valstybių narių subjektams.⁹⁹

Galima išskirti šias pagrindines sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo gaires Europos Sąjungoje:¹⁰⁰

- a) ES laikomasi nuomonės, kad neturi būti naujų mokesčių, o egzistuojantys mokesčiai turi būti pritaikyti e-komercijai, didžiausias dėmesys turi būti kreipiamas apmokestinimui PVM;
- b) elektroninių produktų persiuntimas PVM nustatymo tikslais turi būti traktuojamas kaip paslaugų teikimas;
- c) būtinas bendradarbiavimas tarp ES ir trečiųjų valstybių. ES paslaugų teikėjai nėra įpareigoti rinkti PVM, kai suteikia paslaugas trečiosiose valstybėse įsisteigusiems asmenims;
- d) reguliavimas turi būti kuo paprastesnis ir aiškesnis mokesčių mokėtojams;
- e) apmokestinimas įgyvendinamas tiek verslo subjektų, tiek privačių asmenų atžvilgiu;
- f) įgyvendinimo teisingumas.

Reglamentavimas Europose Sąjungoje, siekiant apmokestinti elektroninę komerciją, šiuo metu siejamas su apmokestinimu PVM. Pagrindinis Europos Sąjungos aktas, nustatantis bendrąją PVM apmokestinimo sistemą yra 2006 m. direktyva Nr. 2006/112/EB, panaikinusi prieš tai galiojusią direktyvą Nr. 77/388/EEB. 2002 m. buvo priimta Komisijos direktyva Nr. 2002/38/EB keičianti direktyvą Nr. 77/388/EEB ir nustatanti taisyklės radijo ir televizijos bei elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimui PVM, 2006 m. direktyvomis Nr. 2006/58/EB ir Nr. 2006/138/EB nustatytų taisyklių galiojimas pratęstas iki 2009 gruodžio 31 d. 2008 m. Direktyva Nr. 2008/8/EB, keičianti direktyvą Nr. 2006/112/EB, nustato, kad taisyklės, taikomos elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimui, nuo 2010 sausio 1 d. tampa nebelaikinomis.

Pagrindinė taisyklė apmokestinant PVM, kai paslaugas elektroniniu būdu teikia vienas apmokestinamasis asmuo kitam apmokestinamajam asmeniui (*business to business*), kad paslaugų teikimo apmokestinimo vieta yra paslaugų **pirkėjo vieta**. Galima paminėti, kad nuo 2010 m. sausio 1 d. pirkėjo vietos taisyklė bus taikoma visų paslaugų apmokestinimui, iki šios datos paslaugų

⁹⁹ R. Stačiokas, J. Rimas, Mokesčiai: Teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004, 149–150.

¹⁰⁰ M. Banu Durukan. Internet Taxation: an Outstanding Issue // Business administration, 2007, 302.
<http://www.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko/pdf/Durukan.pdf> [žiūrėta 2009 10 10].

(nepatenkančių į direktyvos Nr. 2006/112/EB 56 straipsnyje nurodytą sąrašą) teikimo apmokestinimo vieta buvo laikoma paslaugų teikėjo vieta.¹⁰¹

Kad būtų aiškiau, pateikiama elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo pavyzdinė lentelė:

1 lentelė. Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimas (B2B)

Paslaugų teikėjo vieta	Paslaugų pirkėjo vieta	Apmokestinimo vieta
Lietuva	Lietuva	Lietuva
Lietuva	Kita ES valstybė narė	Kita ES valstybė narė
Lietuva	Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	PVM prievolė netaikoma
Kita ES valstybė narė	Lietuva	Lietuva
Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	Lietuva	Lietuva

Šaltinis: Rotomskis, Štītis, 2007, p. 66.

Palyginimui pateikiama lentelė, kaip apmokestinamas prekių pirkimas-pardavimas tarp apmokestinamųjų asmenų (atvejai, kai tik pirkimo procesas vyksta internetu, o prekė pristatoma tradiciniu būdu):

2 lentelė. Prekių, užsakomų internetu, apmokestinimas (B2B)

Prekių pardavėjo vieta	Prekių pirkėjo vieta	Apmokestinimo vieta
Lietuva	Lietuva	Lietuva
Lietuva	Kita ES valstybė narė	Kita ES valstybė narė
Lietuva	Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	PVM prievolė netaikoma
Kita ES valstybė narė	Lietuva	Lietuva
Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	Lietuva	Lietuva*

* PVM surenkamas kertant muitinės postą.

Iš pateiktų lentelių matyti, kad prekių ir paslaugų apmokestinimas nesiskiria, kai sandoriai sudaromi tarp apmokestinamųjų asmenų (*business to business*), abiem atvejais taikomas pirkėjo vietos principas, prievolė sumokėti mokesčius atsiranda pirkėjo rezidavimo vietos valstybei.

¹⁰¹ Europos Tarybos direktyva 2008/8/EB 2008 m. vasario 12 d. iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 44, 44 str.

Šiuo metu bendra taisyklė apmokestinant PVM, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo neapmokestinamajam asmeniui (*business to consumer*), kad paslaugų teikimo apmokestinimo vieta yra paslaugų **teikėjo vieta**. Šiam principui taikomos dvi išimtys:

a) direktyvos Nr. 2006/112/EB 56 straipsnis nustato pirmąją, kai apmokestinamasis asmuo elektroniniu būdu teikia paslaugas neapmokestinamajam asmeniui, įsikūrusiam už Europos Sąjungos ribų. Šiuo atveju bus taikomas pirkėjo vietos principas, vadinasi prievolė mokėti PVM neatsiras;¹⁰²

b) direktyvos Nr. 2006/112/EB 6 skyrius reglamentuoja specialią apmokestinimo schemą, kai Bendrijoje įsikūrusiam neapmokestinamajam asmeniui elektroniniu būdu paslaugas teikia ne ES valstybėje reziduojantis asmuo. Prievolė taip pat atsiranda pirkėjo vietos valstybės atžvilgiu.

Ši speciali schema taikoma tik pardavėjams įsikūrusiems už Europos Sąjungos ribų, teikiantiems paslaugas elektroniniu būdu neapmokestinamiesiems asmenims, reziduojantiems ES valstybėse narėse. Pagal schemą pardavėjas registruojasi mokesčių mokėtoju vienoje iš valstybių narių, kurią gali pasirinkti pats, ir turi pareigą taikyti tą PVM tarifą, kuris nustatytas pirkėjo valstybėje nepriklausomai nuo to, ar pirkėjo ir registracijos valstybės sutampa. Pardavėjas per registracijos valstybę įsipareigoja vykdyti mokesčines prievoles visose ES valstybėse, kuriose esantiems pirkėjams teikia paslaugas elektroniniu būdu.¹⁰³

Užsiregistravęs pardavėjas registracijos valstybei teikia PVM deklaracijas elektroniniu būdu, kuriose nurodo, kokių valstybių narių rezidentams buvo teikiamos paslaugos, kokie tarifai turėtų būti taikomi. Jei paslaugos buvo teikiamos keliose valstybėse narėse esantiems pirkėjams, nurodomas mokėtinas PVM dydis kiekvienai ES valstybei atskirai ir bendra mokėtino PVM suma. Vėliau elektroninių paslaugų teikėjo sumokėtą PVM sumą centrinis mokesčių administratorius paskirsto deklaracijoje nurodytoms ES valstybėms narėms, kurių teritorijoje buvo teikiamos paslaugos.¹⁰⁴

Paminėtina, kad direktyva Nr. 2008/8/EB nuo 2015 m. sausio 1 d. keičia bendrąją taisyklę ir nustato, kad ES įsikūrę elektroninių paslaugų teikėjai, sudarydami sandorius su neapmokestinamaisiais asmenimis, turės taikyti paslaugų pirkėjo vietos principą, taigi apmokestinimo vieta bet kokių atveju bus pirkėjo rezidavimo valstybė. Galima daryti išvadą, kad elektroninių paslaugų teikimas bus apmokestinamas taip pat kaip ir prekių pardavimas, be to apmokestinimas bus taikomas toks pats tiek verslas verslui, tiek verslas vartotojui atveju.

¹⁰² Europos Tarybos direktyva 2006/112/EB 2006 m. lapkričio 28 d. dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 347, 56 str.

¹⁰³ I. Rotomskis, D. Šttilis. Nauji mokesčiai santykiai elektroninėje komercijoje // Intelektualinė ekonomika. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2007, Nr. 1, 68.

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2004 m. kovo 10 d. įsakymas Nr. VA-32 „Dėl elektroninių paslaugų teikėjų registravimo taisyklių ir elektroninių paslaugų suteikimo pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 40-1318.

Įpareigojimas taikyti paslaugų pirkėjo vietos principą mokesčių subjektui ir mokesčių administratoriui sukelia tam tikras problemas, kiek tai susiję su skaitmeninių produktų pardavimu (elektroninių paslaugų teikimu) neapmokestinamiesiems asmenims:

Pirma, pardavėjas ne visada žino pirkėjo (privataus asmens) buvimo vietą, todėl jurisdikcijos klausimas gali likti neatsakytas. Taip pat pardavėjas nėra suinteresuotas keisti savo verslo planą ir nustatyti skirtingas kainas kiekvienam vartotojui atskirai.

Antra, pajamų šaltinio valstybėms tampa beveik neįmanoma apmokestinti pardavėjus, kurie fiziškai nevykdo jokios veiklos jų teritorijoje. Registracijos nustatymas nepakankamas sprendimas, pardavėjai nesuinteresuoti registruotis mokesčių mokėtojais nerezidavimo valstybėse.¹⁰⁵

Trečia, toks reguliavimas gali būti veiksmingas tik pačioje Europos Sąjungoje, kurioje nacionaliniai valstybių narių PVM įstatymai harmonizuoti, taikomos bendros taisyklės ir laikomasi bendrų principų. Sunku tikėtis, kad toks reguliavimas veiks pasauliniu mastu, ir kad kiekvienas pardavėjas, įsikūręs ne valstybėje narėje, laikysis skirtingų valstybių apmokestinimo PVM taisyklių.

Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų neapmokestinamiems asmenims apmokestinimo PVM pavyzdinė lentelė (iki 2015 m. sausio 1 d.):

3 lentelė. Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimas (B2C)

Paslaugų teikėjo vieta	Paslaugų pirkėjo vieta	Apmokestinimo vieta
Lietuva	Lietuva	Lietuva
Lietuva	Kita ES valstybė narė	Lietuva
Lietuva	Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	PVM prievolė netaikoma
Kita ES valstybė narė	Lietuva	Kita ES valstybė narė
Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	Lietuva	Lietuva

Šaltinis: Rotomskis, Štilis, 2007, p. 66.

Dabartinis Europos Sąjungos reguliavimas apmokestinant PVM elektrinių paslaugų teikimą taip pat gali būti kritikuojamas šiais aspektais:

a) paslaugų teikėjo vietos principo taikymas sandoriams, sudaromiems Europos Sąjungos viduje, elektroninių paslaugų teikėjus gali paskatinti savo buveines įkurti valstybėse, kuriose taikomi mažiausi PVM tarifai (Liuksemburgas, Kipras – 15 %). Galima paminėti Skype Technologies S.A. atvejį: Skype buveinė įkurta Liuksemburge, paslaugomis naudojasi asmenys iš viso pasaulio, pagrindinis taikomas PVM tarifas – 15%;

¹⁰⁵ Ch. E. Mclure, Jr. The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union // International Tax and Public Finance. – Amsterdam: Springer Netherlands, 2003, Nr. 10 (6), 155–156.

b) už Europos Sąjungos ribų įsikūrę pardavėjai, vykdančys veiklą ES valstybėse, kuriose nustatytas aukštas PVM tarifas, praranda konkurencingumą prieš valstybėse narėse įsikūrusius pardavėjus, vykdančius veiklą tose pačiose valstybėse, bet galinčius taikyti mažesnę PVM tarifą, nustatytą jų buveinės vietos valstybėje;

c) ne ES pardavėjams tenka sunkesnė apmokestinimo įgyvendinimo našta nei pardavėjams įsikūrusiems ES;

d) ne ES pardavėją toks reguliavimas gali paskatinti įkurti buveinę ES valstybėje narėje, pasirinkti valstybę, nustatančią mažiausią PVM tarifą. Verslo sprendimas tampa priklausomas nuo apmokestinimo, taip pažeidžiamas svarbiausias apmokestinimo neutralumo principas;

Palyginimui pateikiama lentelė, kaip apmokestinamas prekių pirkimas-pardavimas neapmokestinamiesiems asmenims (nuotolinė prekyba):

4 lentelė. Prekių, užsakomų internetu, apmokestinimas (B2C)

Prekių pardavėjo vieta	Prekių pirkėjo vieta	Apmokestinimo vieta
Lietuva	Lietuva	Lietuva
Lietuva	Kita ES valstybė narė	Kita ES valstybė narė
Lietuva	Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	PVM prievolė netaikoma
Kita ES valstybė narė	Lietuva	Lietuva
Trečioji valstybė (ne ES valstybė narė)	Lietuva	Lietuva*

* apmokestinamas importas.

Materialios prekės importuojamos į Europos Sąjungą, nepriklausomai nuo sandorio šalių statuso (verslo subjektai ar privatūs asmenys) ir nuo sandorio sudarymo būdo (internetu ar tradiciniu būdu) apmokestinamos kertant valstybės sieną.

Tiek dabartinis reguliavimas, kai apmokestinimas remiasi paslaugų teikėjo vietos principu su tam tikromis išimtimis, tiek besikeičiantis nuo 2015 m., kai bus remiamasi vien pirkėjo vietos principu gali būti kritikuojami dėl aukščiau išvardytų priežasčių ir sukeltų problemų apmokestinimo įgyvendinimui. Tačiau atsižvelgiant į mokesčio neutralumo ir teisingumo principus, naujasis reguliavimas turėtų įnešti daugiau aiškumo vertinant teisinę bazę. Nuo 2015 m. visiems (tiek ES, tiek trečiųjų šalių apmokestinamiesiems asmenims) bus taikomos vienodos taisyklės, kurios turėtų sudaryti didesnes galimybes konkurencijai. Kartu bus siekiama užtikrinti, kad PVM būtų sumokamas paslaugos suvartojimo valstybėje, o toks reguliavimas pilnai atitinka PVM kaip vartojimo mokesčio paskirtį.

3.3. Apmokestinimo teisinis reguliavimas Jungtinėse Amerikos Valstijose

Jungtinėse Amerikos Valstijose 1998 m. buvo priimtas Interneto laisvės nuo apmokestinimo aktas (*Internet Tax Freedom Act*), kuris turėjo suteikti elektroninei komercijai visišką laisvę nuo apmokestinimo. Vis dėl to šio akto esmė – internetui neturi būti taikomi jokie nauji mokesčiai, apmokestinimas neturi skirtis nuo tradicinės komercijos, vienodai turi būti apmokestintas megztinis nupirktas materialioje parduotuvėje ir elektroninėje. Su pataisomis šio akto nustatytas reguliavimas pratęstas iki 2014 m. lapkričio.

Interneto laisvės nuo apmokestinimo aktas draudžia nustatyti tiek federaliniu, tiek valstijų lygmeniu tokius mokesčius:¹⁰⁶

- 1) prieigos prie interneto suteikimas – interneto paslaugų teikėjui negali būti nustatytas papildomas mokestis už jo paslaugų teikimą, negali būti apmokestintas informacijos duomenų srautas;
- 2) dvigubas ar diskriminacinis elektroninės komercijos apmokestinimas – draudžiama nustatyti specifinius, tik e-komercijai taikomus mokesčius.

E-komercijos atžvilgiu dvigubas apmokestinimas bus tada, kai tą patį sandorį siekia apmokestinti daugiau nei viena valstija. Diskriminacinis mokestis – kai elektroniniams sandoriams taikomas aukštesnis mokesčio tarifas nei panašioms tradiciniams sandoriams, mokestinė prievolė taikoma skirtingoms sandorio šalims arba sudaromos kitokios nepalankios sąlygos lyginant su tradicinės komercijos apmokestinimu. Draudimas apmokestinti netaikomas pajamų ir pelno mokesčiams, verslo licencijoms, franšizės, nekilnojamo turto mokesčiams ir pan.

Interneto laisvės nuo apmokestinimo aktas apibrėžia pagrindines sąvokas, susijusias su apmokestinimu. Elektroninė komercija apibūdinama kaip sandoris, atliekamas internete ar interneto prieigos pagalba, apimantis pardavimą, nuomą, leidimų suteikimą, pasiūlymo pateikimą ar prekių, paslaugų ir informacijos pristatymą.¹⁰⁷ Interneto prieiga suprantama kaip paslauga, kuri įgalina vartotojus pasiekti internete esantį turinį, informaciją, naudotis elektroniniu paštu ir tiesioginiu susirašinėjimu (*instant messaging*). Apmokestinimo išimtis netaikomas IP telefonijos paslaugoms.¹⁰⁸

JAV laikomasi nuomonės, kad naudojimasis serveriu ar interneto svetaine paslaugoms ar prekėms parduoti, esančiais kitoje valstijoje, neleidžia konstatuoti, kad kita valstija tampa pardavėjo buvimo vieta (*nexus*). Tik buvimo vietos valstija turi teisę nustatyti ir rinkti mokesčius. Buvimo vieta JAV traktuojama kaip bendrovės (jos darbuotojų, aptarnaujančio personalo, nepriklausomų agentų arba nuosavybės – biuro, sandėlių ir pan.) laikinas ar nuolatinis buvimas konkrečioje valstijoje. Laikina buvimo vietai konstatuoti pakanka 1–21 dienos (kiekviena valstija gali nustatyti skirtingą dienų skaičių). Buvimo vieta reiškia, kad bendrovė konkrečioje valstijoje nuolat vykdo verslą arba yra

¹⁰⁶ Internet Tax Freedom Act // Public Law. 1998, Nr. 105-277.

¹⁰⁷ Ten pat.

¹⁰⁸ Internet Tax Freedom Act Amendments Act of 2007 // Public Law. 2007, Nr. 110-108.

laikinai atstovaujama verslo tikslais.¹⁰⁹ Nepriklausomo agento veikimas bendrovės vardu taip pat suponuoja, kad bendrovė valstijoje turi buvimo vietą (*nexus*) ir yra įpareigota mokėti mokesčius šios valstijos atžvilgiu (EBPO laikosi nuomonės, kad mokestinė pareiga atsiranda tik tokiu atveju, jei įmonės vardu veikia priklausomas agentas).

Jungtinių Amerikos Valstijų teisės sistemoje nėra įtvirtintas nuolatinės buveinės institutas. Apmokestinimo nustatymui, pakanka konstatuoti buvimo vietą (*nexus*), kuriai taikomi mažesni reikalavimai nei nuolatinėi buveinei. Pavyzdžiui, kai kuriose valstijose pakanka vienos dienos pripažinti, kad šioje valstijoje įmonė turi buvimo vietą ir yra įpareigota mokėti mokesčius. Buvimo vieta siejama tik su bendrovės patalpų ar jos personalo fiziniu buvimu konkrečioje valstijoje. Serveris ar interneto svetainė nėra laikomi fiziniu buvimu ir nesukuria mokestinės pareigos jų buvimo vietos valstijos atžvilgiu. Pardavėjas turi turėti fizinį kontaktą su valstija, kad ši galėtų reikalauti rinkti mokesčius.

JAV taikomi du pagrindiniai mokesčiai, susiję su pirkimo-pardavimo sandoriais – pardavimo mokestis ir vartojimo mokestis. Pardavimo mokestį privalo mokėti pardavėjai. Mokestis taikomas parduotiems produktams bendrovės buvimo vietos valstijoje. Pardavimo mokestis skaičiuojamas, kai sandoris neperžengia vienos valstijos ribų, pardavėjo buvimo vieta (*nexus*) sutampa su pirkėjo buvimo vieta. Vartojimo mokestis taikomas pirkėjams perkant prekes iš kitose valstijose esančių pardavėjų. Pastarasis dažniausiai taikomas nuotolinei prekybai, taip pat ir elektroninei komercijai. Susiduriama su kelių valstijų jurisdikcija. Vartojimo mokestį privalo sumokėti pirkėjas, kai pardavėjas neturi jokio fizinio kontakto su pirkėjo buvimo vietos valstija.¹¹⁰

Šie mokesčiai yra vienas kitą šalinantys, jei sumokamas vienas, negali būti mokamas kitas. Pardavimo ir vartojimo mokesčio tarifai sutampa. Vartojimo mokestis mokamas tada, kai sandoris neapmokestinamas pardavimo mokesčiu. Mokestis priklausomas nuo pirkinio kainos, mokestį moka gyventojai ir bendrovės perkančios prekes asmeniniam naudojimui (pvz., kompiuterinė ir programinė įranga, naudojama darbo vietoje). Apie mokėtiną vartojimo mokestį gyventojai praneša pildydami mėnesines ar metines mokesčių deklaracijas. Pavyzdžiui, Meino valstijoje nustatyta, kad jeigu prekės vertė viršija 5 tūkst. dolerių, gyventojas yra įpareigotas pildyti mėnesinę deklaraciją, kurią privalo pateikti mokesčių administratoriui iki 15 mėnesio einančio po pirkimo mėnesio dienos.¹¹¹

Jeigu kitos valstijos pardavėjas vis dėlto įskaičiuoja pardavimo mokestį į prekės ar paslaugos kainą, pirkėjas nėra įpareigotas mokėti vartojimo mokesčio arba turi sumokėti skirtumą, jei skirtingose valstijose taikomas skirtingas mokesčio tarifas. Pirkimo ir vartojimo mokesčių nustatymo prerogatyva priklauso atskiroms valstijoms. Šie mokesčiai nereguliuojami federaliniu lygmeniu. Kiekviena valstija

¹⁰⁹ Congressional Research Service. Internet Taxation: Issues and Legislation // The Library of Congress, 2005, 14. http://www.ipmall.info/hosted_resources/crs/RL31929_050203.pdf [žiūrėta 2009 10 18].

¹¹⁰ N. Manzi. Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other States // Policy Brief, 2007, 2. <http://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/usetax.pdf> [žiūrėta 2009 10 18].

¹¹¹ Maine Revenue Services. What is Use Tax? <http://www.maine.gov/revenue/salesuse/usetax.pdf> [žiūrėta 2009 11 20].

turi savo apmokestinimo reguliavimo taisykles, taiko skirtingas apmokestinimo išimtis. Pavyzdžiui, Arkanzaso valstijoje taikoma mokesstinė išimtis bet kokiems produktams, pristatomiems internetu.¹¹² Valstijos yra įpareigosotos nenustatyti dvigubo apmokestinimo ir diskriminacinių mokesčių elektroninei komercijai, pati mokesčių sistema priklauso nuo konkrečios valstijos reguliavimo.

Mokesčių surinkimas taip pat priklauso ir nuo mokėtojų savanoriškumo, ypač surenkant vartojimo mokestį. Pirkėjai ne visada linkę deklaruoti kitose valstijose pirktas prekes ar paslaugas. Įgyvendinimas ganėtinai sudėtingas, todėl valstijos ieško alternatyvių sprendimų. Vartojimo mokesčio deklaravimas skatinamas mokesčio dalies susigrąžinimu. Pasitelkiami technologiniai sprendimai, kuomet įvairiose valstijose prekiaujančios bendrovės vis dėlto renka paravimo mokestį ir sumoka jį į pirkėjo valstijos biudžetą.

Apibendrinimui pateikiama lyginamoji lentelė, atspindinti pagrindinius apmokestinimo skirtumus Jungtinėse Amerikos Valstijose ir Lietuvoje. Lietuvoje nustatytas reguliavimas atitinka Europos Sąjungos reikalavimus (apie apmokestinimą Lietuvoje plačiau žr. 4 skyrius):

Lentelė. Elektroninės komercijos apmokestinimo palyginimas

Apmokestinimo aspektas	JAV	Lietuva
Interneto prieigos apmokestinimas	Draudimas apmokestinti	Draudimo nėra
Išimties, susijusios su e-komercijos apmokestinimu	Draudžiamos bet kokios išimties, nepriklausomai nuo sandorio sudarymo ir/ar vykdymo būdo	Paslaugų suteikimo vieta, speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema
Nuolatinės buveinės institutas	Vartojama sąvoka „ <i>nexus</i> “, nuolatinės buveinės instituto alternatyva, nuolatinumui konstatuoti pakanka keleto dienų, nepriklausomo agento veikimas priskiriamas „ <i>nexus</i> “, Serveris nepripažįstamas <i>nexus</i>	Nuolatinumui konstatuoti nustatytas ne mažesnis kaip 6 mėnesių terminas, tik priklausomo agento veikimas laikomas veikimu per nuolatinę buveinę, serveris nepripažįstamas nuolatinė buveine
Vartojimo mokestis	Nustatyti du vartojimo mokesčiai – pardavimo ir vartojimo, 0–13 %	Pridėtinės vertės mokestis, 21%

¹¹² N. Manzi. Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other States // Policy Brief, 2007, 7–9. <http://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/usetax.pdf> [žiūrėta 2009 10 18].

Pagrindinis mokestinių sistemų skirtumas – JAV nenustatomos papildomos taisyklės susijusios su elektroninės komercijos specifika, nėra diskriminacijos tradicinės komercijos ir atskirų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, įtvirtinti du vartojimo mokesčiai. Tačiau vis tiek susiduriama su panašiomis apmokestinimo problemomis, iš kurių pagrindinė – taisyklių įgyvendinimo užtikrinimas.

Kaip jau buvo minėta, JAV ieškoma alternatyvių būdų spręsti e-komercijos apmokestinimo problemas. 2000 m. kovą susikūrė Supaprastinto pardavimo mokesčių valdyba (*Streamlined Sales Tax Governing Board*), kurios tikslas rasti sprendimą kaip supaprastinti ir suvienodinti mokesčių administravimą ir surinkimą valstijose. Dėl to 2002 m. buvo priimtas Susitarimas dėl pardavimo ir vartojimo mokesčių supaprastinimo (*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*). Susitarimą patvirtino 30 valstijų, jam įgyvendinti turi būti pakeista valstijos nustatyta mokestinė sistema, šiuo metu susitarimą pilnai įgyvendinusios 23 valstijos.¹¹³

Susitarimas skirtas sukurti sistemą, pagal kurią bendrovės, vykdančios veiklą elektroninėje erdvėje, savanoriškai mokėtų valstijos, kurioje yra pirkėjų buvimo vieta, nustatytus mokesčius. Pardavėjas registruojasi sistemoje, gauna mokesčio mokėtojo identifikacinį numerį, kuris galioja visose susitarime dalyvaujančiose valstijose. Mokesčių administravimui gali būti naudojama speciali programinė įranga (*Certified Service Provider*), kuri:

- a) nustato, kokie produktai ar paslaugos yra apmokestinami pirkėjo valstijoje;
- b) pritaiko konkrečios valstijos nustatytą mokesčio tarifą;
- c) užpildo mokesčio deklaraciją, skirtą mokesčių administravimo institucijai pagal jurisdikciją;
- d) persiunčia mokėtiną sumą atitinkamai institucijai.

Programinės įrangos įsigijimą ir techninę priežiūrą apmoka valstijos narės. Pardavėjas naudojasi nemokama, paprasta naudoti sistema, jam nereikia pačiam skirstyti mokėtiną sumą atskiroms valstijoms. Pardavėjas išlaisvinamas nuo atsakomybės skaičiuojant mokesčius, už jį tai atlieka programa, todėl jis yra suinteresuotas registruoti mokesčio mokėtoju. Mokesčiai sumokami į pirkėjo valstijos biudžetą, pirkėjui nereikia pranešti apie taikytiną vartojimo mokestį. Mokestinė situacija supaprastinama visiems santykių dalyviams – pirkėjams, pardavėjams ir mokesčių administratoriui.

Tokia sistema sprendžia problemą, kai sandoris tarp skirtingose valstijose esančių šalių išvengia apmokestinimo, jei pardavėjas neskaičiuoja pardavimo mokesčio, o pirkėjas nepraneša apie mokėtiną vartojimo mokestį. Šiame susitarime dalyvauja beveik pusė JAV valstijų, ir skaičius nuolat auga. Galima daryti išvadą, kad sistema veiksminga, tačiau ją įgyvendinant susiduriama su nemažomis išlaidomis, kurias gali skirti ne kiekviena valstybė.

¹¹³ The Streamlined Sales Tax Governing Board <http://www.streamlinedsalestax.org/> [žiūrėta 2009 11 03].

4. TEISINIAI IR PRAKTINIAI APMOKESTINIMO ASPEKTAI LIETUVOJE

„Niekas taip neskatina vengti mokesčių, kaip suvokimas, kad kiti nemoka.“

Subhajt Basu

Elektroninė komercija šiuo metu populiariausia ir labiausiai įsitvirtinusi Šiaurės Amerikoje, kai kuriose Europos valstybėse (pvz., Jungtinėje Karalystėje, Vokietijoje) ir kai kuriose Azijos valstybėse. Ne visos industrinės valstybės sparčiai persiorientuoja į šią komercijos rūšį, daugumoje e-komercija vis dar vystoma lėtai ir nėra didelė konkurentė tradicinei. Ne išimtis ir Lietuva, kurioje elektroninės komercijos plėtrą ilgai stabdė gyventojų nepasitikėjimas elektroniniu būdu sudaromais sandoriais, įsitikinimas, kad toks pirkimas nėra saugus. Tačiau dabartinė pasaulinė situacija, ekonominė krizė skatina tiek pirkėjus, tiek pardavėjus ieškoti alternatyvių verslo vykdymo būdų ir pigesnių alternatyvų tradicinei komercijai.

Prekyba internetu paskutiniaisiais metais Lietuvoje pradėjo sparčiai augti, atsirado bendrovių prekiaujančių vien elektroninėje erdvėje, pvz. Pigu.lt, kuri per pora egzistavimo metų tapo populiariausia elektronine parduotuve ir per pastaruosius metus savo pelną padidino trigubai, taip pat padidėjo ir susidomėjimas užsienio elektroninėmis parduotuvėmis.¹¹⁴ Pagrindinės apmokestinimo problemos susijusios su mokesčių vengimu, subjekto buvimo vietos nustatymu ir mokesčių subjekto nustatymu kai pastarasis vengia mokesčių jurisdikcijos.

Lietuva nuo 2004 m. gegužės 1 d. yra Europos Sąjungos narė, todėl reguliavimas aptartas 3.2. poskyryje valstybei taikomas visa apimtimi. Taisyklės, susijusios su elektroninių paslaugų ir prekių įsigytų elektroniniu būdu, apmokestinimu PVM, yra perkeltos į nacionalinius aktus. Pagrindinis teisės aktas – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVM įstatymas). Elektroninių sandorių tiesioginiam apmokestinimui aktualūs du teisės aktai – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (mokesčio subjektas – juridiniai asmenys) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (mokesčio subjektas – fiziniai asmenys).

Šiame skyriuje plačiau bus kalbama apie Lietuvos mokesčią sistemą ir jos taikymą elektroninei komercijai, aptariama teisinė bazė ir praktikoje iškilančių problemų aspektai.

4.1. Tiesioginis elektroninės komercijos apmokestinimas

Elektroninės komercijos apmokestinimui aktualus pajamų ir pelno apmokestinimas. Mokestis nustatomas ir jį moka konkretus asmuo, šiuo atveju sutampa mokesčio subjektas ir realiai jį mokantis asmuo. Apmokestinamos asmens pajamos arba pelnas gautas iš ekonominės veiklos. Valstybė siekia

¹¹⁴ J. Laurinėnaitė, Krizei atsparios įmonės // Veidas, 2009, spalio 19 d., Nr. 42, 21.

apmokestinti visas pajamas ir pelną gaunamą jos teritorijoje, todėl mokesčių subjektai yra tiek nacionalinės bendrovės ir nuolatiniai gyventojai, tiek užsienio įmonės ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai.

Gyventojų pajamų apmokestinimas. Siekiama apmokestinti nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojus. Nuolatinis gyventojas turi sumokėti pajamų mokestį už pajamas gautas tiek Lietuvoje, tiek bet kurioje kitoje valstybėje.¹¹⁵ Nuolatinio gyventojų sąvoka įstatyme siejama su nuolatine gyvenamąja vieta arba socialinių ir ekonominių interesų buvimo vieta, arba konkrečiu išbūtu laiku valstybės teritorijoje. Pakanka, kad būtų tenkinamas vienas iš šių kriterijų.

Nenuolatiniai gyventojai taip pat gali vykdyti veiklą Lietuvoje ir būti apmokestinti Lietuvos Respublikos atžvilgiu. Gyventojų pajamų įstatymas įvardija du kriterijus (plačiau žr. 2.5 poskyrį), kuriais remiantis, nenuolatinis gyventojas privalo mokėti pajamų mokestį į Lietuvos biudžetą:

- a) vykdomos veiklos nuolatinumas;
- b) veikla vykdoma per priklausomą agentą.¹¹⁶

2008 m. Lietuvoje užfiksuotas atvejis, kai prekiaujant internetu buvo nuslėpta daugiau nei 1 mln. litų mokesčių. Fizinis asmuo, neįsiregistravęs individualios veiklos, oficialiai nevykdantis jokios komercinės veiklos, internetu per dvejus metus gavo daugiau nei 4 mln. litų pajamų.¹¹⁷ Praktinis pavyzdys iliustruoja, kad verčiantis elektronine komercija gali būti gaunamos didelės pajamos, kurių neapmokestinus, valstybė praranda lėšas, kurias galėtų panaudoti savo funkcijoms vykdyti. Todėl svarbus tiek tinkamas teisinis reglamentavimas, tiek adekvatus mokesčių administratoriaus ir teisėsaugos institucijų reagavimas į besikeičiančių verslo modelių teikiamas galimybes.

Gyventojų pajamų mokestį privalo mokėti pajamas gavę fiziniai asmenys. Pajamos suprantamos kaip gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, perduotas teises, perleistą turtą ir pan.¹¹⁸ Fizinis asmuo taip pat gali vykdyti elektroninę komerciją, toks veikimas bus suprantamas kaip individuali veikla. Pagal Pelną mokesčio įstatymo 2 str. 7 d. 1 p., individuali veikla gali būti vykdoma turint verslo liudijimą arba be jo.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ pateikia sąrašą veiklų, kuriomis verčiantis būtinas verslo liudijimas, kuris suteikia teisę prekiauti jame nurodytomis savo gamybos prekėmis arba teikti paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims. Sąraše išskirta viena konkreti veikla, susijusi su elektronine komercija – kompiuterinių žaidimų kūrimas ir pardavimas. Remiantis Lietuvos

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085, 5 str.

¹¹⁶ Ten pat, 2 str. 13 d.

¹¹⁷ BNS ir lrytas.lt. Internetu prekiaavęs kaunietis įtariamas nuslėpęs daugiau nei 1 milijoną litų mokesčių // Lietuvos Rytas. <http://www.lrytas.lt/-12193244941218546855-internetu-prekiav%C4%99s-kaunietis-%C4%AFtariamus-nusi%C4%97p%C4%99s-daugiau-nei-1-milijon%C4%85-lit%C5%B3-mokes%C4%8Di%C5%B3.htm> [žiūrėta 2009 11 15].

¹¹⁸ L. Šapalienė, Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai, – Vilnius: Mokesčių srautas, – 2008, 7.

Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymu Nr. 333 „Dėl Verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo (išrašas)“, kompiuterinių žaidimų kūrimas laikomas paslauga neatsižvelgiant į jo pristatymo būdą.

Praktinė situacija

Lietuvoje gyvenantis fizinis asmuo, kuria kompiuterinius žaidimus, turi savo interneto svetainę, per kurią parduoda savo sukurtus produktus, asmuo verčiasi komercine veikla, gauna pajamas, kurios turi būti apmokestintos. Kadangi veikla patenka į Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašą, šis asmuo privalo informuoti apskrities valstybinę mokesčių inspekciją ir įsigyti verslo liudijimą.

Verslo liudijimai išduodami tik veiklai kai prekiaujama savos gamybos prekėmis. Sąraše išskiriama išnešiojamoji ir išvežiojamoji prekyba, fizinis asmuo parduodantis internetu savo sukurtas prekes, pristatydamas jas autotransporto priemonėmis arba išnešiodamas krepšiais¹¹⁹ verčiasi individualia veikla ir turi įsigyti verslo liudijimą. Autorės nuomone, „išnešiojamosios ir išvežiojamosios prekybos“ sąvoka, kaip pateikiama Vyriausybės nutarime Nr. 333, yra pasenusi, neatitinka dabartinės situacijos ir turėtų būti papildyta arba tiesiog įvardijama kaip kita mažmeninė prekyba ne parduotuvėse, kioskuose ar prekyvietėse. Tokia sąvoka apimtų ir prekybą internetu, ja remiantis, asmenys, prekiaujantys savo gamintomis prekėmis internete (ne tik kompiuteriniais žaidimais), galėtų gauti verslo liudijimus.

Verčiantis veikla, turint verslo liudijimą, už gautas pajamas, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis. Mokestis sumokamas prieš gaunant verslo liudijimą. Liudijimai išduodami pageidaujama mėnesių skaičiui, ne ilgiau kaip metams ir ne trumpiau kaip mėnesiui.¹²⁰

Kitas atvejis, jei asmuo pats negamina savo parduodamų prekių, o jas perparduoda. Veikla nepatenka į Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašą, todėl asmuo registruoja individualią veiklą be verslo liudijimo. Individualios veiklos vykdymo pažyma kaip ir verslo liudijimas gaunama iš asmens gyvenamosios vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos. Lietuvoje individualiai veiklai taikomas 15 % pajamų mokesčio tarifas, kuris skaičiuojamas nuo skirtumo tarp gautų individualios veiklos pajamų ir leidžiamų atskaitymų – su veikla susijusių išlaidų, pvz., interneto prieiga, transportavimo išlaidos ir pan. Individualios veiklos turint verslo liudijimą pajamų mokestis mokamas iš anksto ir yra fiksuotas, o individualios veiklos be verslo liudijimo pajamų mokestis sumokamas mokestinio laikotarpio pabaigoje.

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 112-4992.

¹²⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085, 6 str.

Pelno mokestis. Pagrindiniai pelno mokesčio subjektai – juridiniai asmenys. „Juridinis asmuo yra savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme.“¹²¹ Šiuo metu Lietuvoje pelno apmokestinimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, kuris nustato uždirbto pelno ir gautų pajamų apmokestinimo tvarką.¹²² Įstatymas mokesčio subjektais įvardija tiek Lietuvos, tiek užsienio juridinius asmenis. Lietuvoje registruoti fiziniai asmenys apmokestinami bet koku atveju, jei verčiasi ekonomine veikla ir pelną gauna tiek Lietuvos teritorijoje, tiek už jos ribų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikomos dvišalės sutartys.

Kiekviena valstybė siekia apmokestinti visas jose registruotų asmenų pajamas, todėl kitos šalies mokesstinės jurisdikcijos taikymui būtinas tvirtas teisinis pagrindas. Lietuvoje užsienio subjektų apmokestinimui įteisinti nustatyti du kriterijai. Pirmas kriterijus, kuriuo remiamasi, – pajamų gavimas Lietuvoje per nuolatinę buveinę. Nuolatinės buveinės sąvoka pateikiama Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnyje:

*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.*¹²³

Išskiriami keturi pagrindiniai veikimo bruožai – veiklos nuolatinumas, veikimas per priklausomą agentą, statybos teritorijos naudojimas arba įrangos ar konstrukcijų panaudojimas gamtos išteklių tyrimui ir gavybai. Elektroninės komercijos apmokestinimui svarbūs pirmieji du bruožai. Nuolatinumą ir agento priklausomumą detaliau reglamentuoja Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“. Priklausomo agento kriterijaus apibrėžimas atitinka aptartą 2.5 poskyryje.

Nuolatinumo atskleidimui panaudojama „užbaigto komercinio operacijų tikslo“ sąvoka. Juridinis asmuo laikomas nuolat veikiančiu Lietuvoje per nuolatinę buveinę, kai Lietuvos teritorijoje pastarasis: a) atlieka paruošiamąją veiklą, reklamuoja produktus, kuria pardavimo strategiją ir pan.; b) priima užsakymus, gamina ar suteikia paslaugas ir c) parduoda, pristato ar gauna apmokėjimą.¹²⁴ Visi įvardinti etapai yra būtini, kad užsienio bendrovės vykdoma veikla Lietuvos teritorijoje būtų pripažįstama nuolatine. Vadinasi jei bent vieną etapą užsienio juridinis asmuo vykdys ne Lietuvoje,

¹²¹ Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, 2.33 str.

¹²² A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003, 157.

¹²³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992, 2 str. 22 d.

¹²⁴ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. 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.

mokestinė pareiga Lietuvos atžvilgiu neatsiras. Užbaigtas komercinis operacijų ciklas leidžia konstatuoti, kad įmonė, vykdydama ekonominę veiklą, naudojasi veikimo valstybės teikiamomis galimybėmis, viešosiomis paslaugomis, infrastruktūra ir pan. Toks reguliavimas visiškai atitinka teisingumo principą, kad mokesčius moka tie asmenys, kurie naudojasi valstybės teikiamomis paslaugomis. Remiantis teisingumo principu, sunku būtų pagrįsti serverio pripažinimą nuolatinė buveine. Serveris – kompiuterinė įranga, nenaudojanti daug buvimo vietos valstybės resursų, palyginti su tais, kurie naudojami įmonės ir jos personalo buvimo vietoje. Serverio pripažinimui nuolatinė buveine Lietuvoje nėra ir teisinio pagrindo, tokių taisyklių nenustato nei įstatymai, nei poįstatyminiai aktai, serveris neminimas ir Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimuose.

Įstatyme taip pat pateikiamas išsamus sąrašas apmokestinamųjų pajamų, kai nuolatinės buveinės egzistavimas nebūtinai, svarbu, kad pajamų šaltinis būtų Lietuvoje, pavyzdžiui, honorarai, atlikėjų ir sporto veikla. Iš šio sąrašo elektroninės komercijos apmokestinimui aktualus vienas atvejis – kai gaunamas honoraras už kompiuterio programos perleidimą. Išskiriami būtini kriterijai, taikomi kompiuterio programai, kuriais remiantis, mokestinė pareiga atsiranda Lietuvos atžvilgiu: perleidžiant kompiuterio programą, ne kaip autorių teisėmis saugomą objektą, suteikiama teisė daryti kopijas ir platinti jas tretiesiems asmenims arba rengti išvestines programas, kurios pačios yra autorių teisių apsaugos objektas, arba suteikiama teisė viešai demonstruoti programą.¹²⁵ Taigi jei užsienio bendrovė, perleisdama kompiuterio programą, nesuteikia nei vienos iš šių teisių, arba suteikia kitokias teises, arba parduoda kompiuterio programą, saugomą autorių teisėmis, užsienio bendrovės gautas pelnas Lietuvoje apmokestintas nebus.

Praktinė situacija

Lietuvoje įsikūrusi įmonė A perka programinę įrangą iš užsienio įmonės B, neturinčios nuolatinės buveinės Lietuvoje. Įmonė A padaro 10 programos kopijų, kurias visas naudoja savo veikloje ir atskirai už kiekvieną sumoka įmonei B. Remiantis Pelno mokesčio 4 str. 5 d., įmonės B gautas pelnas, pardavus programinę įrangą Lietuvos įmonei, nebus apmokestintas. Tačiau jeigu įmonė B suteikia teisę daryti kopijas, o įmonė A kopijas perleidžia tretiesiems asmenims, bendrovės B gautą pajamų šaltiniu laikoma Lietuvos teritorija, jos gautas pelnas iš minėto sandorio turėtų būti apmokestinamas Lietuvoje.

Užsienio bendrovė gauna ekonominę naudą iš sudaryto sandorio, vienu atveju ji parduoda kompiuterio programą (pelno apmokestinimo vieta – užsienio valstybė), kitu – suteikia teisę ja naudotis (apmokestinimo vieta – Lietuva). Pats savaime pirkimo sandoris neįpareigoja bendrovės mokėti pelno mokesčio, būtinas veiklos nuolatinumas. Tačiau kai pelnas gaunamas kaip honoraras už teisę naudotis, kuri dažniausiai pasižymi tęstinumu ir nors pilna apimtimi netenkina nuolatinumo kriterijaus, jis apmokestinamas remiantis pajamų šaltinio vietos principu.

¹²⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992, 4 str. 5 d.

4.2. Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimas PVM

Remiantis PVM įstatymu, elektroninių paslaugų suteikimo vieta, kai jas teikia užsienio subjektas Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, laikoma pirkėjo buvimo vieta.¹²⁶ Apmokestinimo pareiga turi būti įgyvendinama Lietuvos atžvilgiu.

Visoje Europos Sąjungoje skaitmeniniai produktai laikomi elektroninių būdu teikiamomis paslaugomis. PVM įstatymo 13 str. 6 d. 8 p. pateikiamas pavyzdinis elektroninių paslaugų sąrašas: „<...> interneto puslapių kūrimas ir jų priežiūra, kompiuterinių programų tiekimas, jų atnaujinimas ir priežiūra, prieigos prie duomenų bazių teisės suteikimas, muzikos kūrinių, filmų, žaidimų tiekimas, nuotolinis mokymas ir kt.“¹²⁷ Skaitmenizuoti produktai, kurie tradicinėje prekyboje būtų traktuojami kaip prekės (muzikos kūriniai, filmai, žaidimai), elektroninėje erdvėje priskiriami paslaugų kategorijai. Autorės nuomone, toks reguliavimas nėra ydingas, skaitmenizuoti produktai nėra tapatūs materialią išraišką turintiems, pvz., skirtingą išliekamąją vertę turi popierinė ir elektroninė knyga (Plačiau žr. 2.3 poskyrį).

Paslaugų teikimui neapmokestinamajam asmeniui taikoma bendra apmokestinimo vietos nustatymo taisyklė – paslaugų suteikimo vieta laikoma teikėjo buvimo vieta. Išimtis, kai teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Bendrijos ribų. Šiuo atveju apmokestinimo vieta – pirkėjo buvimo vieta. Trečiųjų šalių teikėjams gali būti taikoma speciali apmokestinimo schema, kai pakanka registruotis PVM mokėtoju vienoje iš Europos Sąjungos valstybių narių ir pastarajai teikti PVM deklaracijas elektroniniu būdu nurodant kokių valstybių narių pirkėjams buvo suteiktos paslaugos.¹²⁸

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis, per šios specialios schemos galiojimo laikotarpį (nuo 2004 gegužės 1 d.) Lietuvoje nėra užsiregistravęs nei vienas apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Bendrijos ribų ir teikiantis elektronines paslaugas. Registravimasis yra savanoriškas, galima daryti išvadą, kad arba trečiųjų valstybių asmenų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apimtys yra tokios mažos, kad jiems paprasčiausiai nėra prasmės registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje, arba šie asmenys išvis nėra linkę registruotis ir skaičiuoti mokesčius pagal skirtingų ES valstybių mokesčių apskaičiavimo taisykles. Abi hipotezės yra vienodai tikėtinos, bet joms patvirtinti nepakanka duomenų. Negalima daryti išvadų remiantis vienos valstybės pavyzdžiu.

Esant didesnėms prekybos apimtims, paprasčiau yra įsikurti vienoje iš ES šalių, vadovautis jos mokesčine sistema ir mokėti apibrėžtos apimties mokesťį į vienos valstybės biudžetą, nesigilinant į pirkėjo buvimo vietos nustatymą kiekvienu atveju ir jo buvimo vietos valstybės apmokestinimo reguliavimą. Mokesčių administratorius negali imtis veiksmų prieš neįsiregistravusius asmenis.

¹²⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271, 13 str. 6 d.

¹²⁷ Ten pat, 13 str. 6 d.

¹²⁸ Ten pat, 5 skirsnis.

Lietuvoje nenustatoma mokestinių pažeidimų, susijusių su trečiųjų valstybių apmokestinamųjų asmenų mokestinėmis pareigomis dėl elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, nes nėra nei vieno užsiregistravusio asmens.

Galima daryti išvadą, kad elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo PVM reguliavimas Lietuvoje pilnai atitinka ES nustatytas taisykles, bet ne visos yra veikiančios vien dėl reguliuojamų santykių nebuvimo. Praktikoje galima kalbėti tik apie elektroninių paslaugų apmokestinimą nacionaliniame lygmenyje, neperžengiant valstybės sienų. Valstybė neturi galimybės priversti paklusti jos mokestinei sistemai asmenis, kurie realiai nėra valstybės jurisdikcijoje.

4.3. Prekių, įsigytų elektroniniu būdu, apmokestinimas PVM

Bendra taisyklė taikoma prekių apmokestinimui, kai šios gabenamos iš vienos valstybės į kitą – prekių pardavimo ir apmokestinimo vieta laikoma pirkėjo buvimo valstybė. Išimtis taikoma, kai pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo, tada galimas dvejopas apmokestinimo vietos nustatymas – pardavėjo arba pirkėjo buvimo vieta priklausomai nuo prekybos apimtys arba pardavėjo pasirinkimo.

Europos Sąjungos teisėje įtvirtinta nuotolinės prekybos samprata – tai prekyba, kai sandorio šalys, esančios skirtingose valstybėse, ikisutartiniuose santykiuose komunikuoja ir pirkimo sandoris sudaromas išimtinai naudojantis viena ar daugiau nuotolinio ryšio priemonių.¹²⁹ Internetas suprantamas kaip viena iš nuotolinio ryšio priemonių, todėl sandoriams dėl prekių, sudarytiems internetu su neapmokestinamaisiais asmenimis, taikomos taisyklės, nustatančios nuotolinės prekybos apmokestinimą.

PVM įstatyme nuotolinės prekybos sąvoka nėra minima, ji įtvirtinta poįstatyminiame akte – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakyme Nr. VA-30 „Dėl Prekių tiekimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo“:

Nuotolinė prekyba – tai tokia prekyba, kai vienos valstybės narės PVM mokėtojas tiekia prekes kitos valstybės narės asmenims (neapmokestinamiems ir apmokestinamiems asmenims, neturintiems teisės į PVM atskaitą), nesantiems PVM mokėtojais savo šalyje, o prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens atgabenamos iš vienos valstybės narės į tą kitą valstybę narę.¹³⁰

Pateiktoje sąvokoje neišskiriamas ryšio priemonių panaudojimas, kuris yra esminė nuotolinės prekybos savybė. Autorės nuomone, nuotolinės prekybos sąvoką tikslinga perkelti į PVM įstatymą ir ją formuluoti taip:

¹²⁹ Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2002/65/EB 2002 m. rugsėjo 23 d. dėl nuotolinės prekybos vartotojams skirtomis finansinėmis paslaugomis ir iš dalies keičianti Tarybos direktyvą 90/619/EEB ir Direktyvas 97/7/EB ir 98/27/EB. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 271.

¹³⁰ Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 5 d. įsakymas Nr. VA-30 „Dėl Prekių tiekimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 38-1262.

„**Nuotolinė prekyba** – tai tokia prekyba, kai vienos valstybės narės PVM mokėtojas, tiekdamas prekes kitos valstybės narės asmenims (neapmokestinamiems ir apmokestinamiems asmenims, neturintiems teisės į PVM atskaitą), nesantiems PVM mokėtojais savo šalyje, ikisutartiniuose santykiuose ir sudarydamas prekių pirkimo sutartį išimtinai naudojami viena ar daugiau nuotolinio ryšio priemonių, o prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens atgabenamos iš vienos valstybės narės į tą kitą valstybę narę.“

Nuotolinę prekybą gali vykdyti tiek Lietuvos apmokestinamieji asmenys kitose valstybėse, tiek kitų valstybių asmenys Lietuvoje. Nuolatinės prekybos apmokestinimo vietą nustato PVM įstatymo 12 str. 3 ir 4 d. Lietuvos PVM mokėtojas, norėdamas vykdyti nuotolinę prekybą kitoje valstybėje narėje, turi sužinoti, kokia maksimali parduotų prekių vertė nustatyta toje valstybėje (maksimali riba). Kol riba neviršijama, pardavėjas neprivalo registruotis PVM mokėtoju kitoje valstybėje ir moka Lietuvoje nustatytą PVM. Lentelėje pateikiama Europos Sąjungos valstybėse narėse taikoma maksimali riba nuolatinei prekybai. Daugumoje ši riba svyruoja apie 35 tūkst. eurų.

1 lentelė. Nuotolinės prekybos būdu parduodamų per kalendorinius metus prekių maksimali vertė Europos Sąjungos valstybėse narėse

Valstybė	Maksimali vertė (eurais)	Valstybė	Maksimali vertė (eurais)
Airijos Respublika	35.000	Lietuvos Respublika	36.207
Austrijos Respublika	100.000	Liuksemburgo Didžioji Karalystė	100.000
Belgijos Karalystė	35.000	Maltos Respublika	35.000
Bulgarijos Respublika	35.794	Nyderlandų Karalystė	100.000
Čekijos Respublika	35.000	Portugalijos Respublika	31.424
Danijos Karalystė	37.528	Prancūzijos Respublika	100.000
Estijos respublika	35.151	Rumunijos Respublika	27.475
Graikijos Respublika	35.000	Slovakijos Respublika	35.000
Ispanijos Karalystė	35.000	Slovėnijos Respublika	35.000
Italijos Respublikos	27.889	Suomijos Respublika	35.000
Jungtinė Karalystė	109.598	Švedijos Respublika	35.809
Kipro Respublika	34.220	Vengrijos Respublika	32.000
Latvijos Respublika	36.952	Vokietijos Federacinė Respublika	100.000
Lenkijos Respublika	35.000		

Šaltinis. Lietuvos Respublikos Valstybinė mokesčių inspekcija, www.vmi.lt

Vykdydamas nuotolinę prekybą, pardavėjas turi žinoti pirkėjo valstybėje (-ėse) nustatytą maksimalią vertę. Viršijus šią ribą apmokestinimo vieta persikelia į pirkėjo buvimo vietos valstybę. Pardavėjas privalo registruotis PVM mokėtoju nuotolinei prekybai vykdyti šioje valstybėje. Neviršijant šio sumos, registravimasis gali būti savanoriškas. Įsiregistravęs jis turi skaičiuoti PVM nuo valstybėje parduotų prekių vertės ir sumokėti į ES valstybės narės biudžetą jos teisės aktuose nustatyto dydžio PVM. Europos Sąjungos valstybėse narėse standartinis PVM dydis svyruoja nuo 15 % iki 25 %. Žemiau pateikiama lentelė su visose ES valstybėse narėse taikomais standartiniais PVM tarifais.

2 lentelė. Standartiniai PVM tarifai Europos Sąjungos valstybėse narėse

Valstybė	Standartinis PVM dydis (%)	Valstybė	Standartinis PVM dydis (%)
Airijos Respublika	21,5	Lietuvos Respublika	21
Austrijos Respublika	20	Liuksemburgo Didžioji Karalystė	15
Belgijos Karalystė	21	Maltos Respublika	18
Bulgarijos Respublika	20	Nyderlandų Karalystė	19
Čekijos Respublika	19 (20 nuo 2010)	Portugalijos Respublika	19
Danijos Karalystė	25	Prancūzijos Respublika	19,6
Estijos respublika	20	Rumunijos Respublika	19
Graikijos Respublika	19	Slovakijos Respublika	19
Ispanijos Karalystė	16 (18 nuo 2010)	Slovėnijos Respublika	20
Italijos Respublikos	20	Suomijos Respublika	22 (23 nuo 2010)
Jungtinė Karalystė	15 (17,5 nuo 2010)	Švedijos Respublika	25
Kipro Respublika	15	Vengrijos Respublika	25
Latvijos Respublika	21	Vokietijos Federacinė Respublika	19
Lenkijos Respublika	22		

Šaltinis. International VAT Services, www.tmf-vat.com

Šiuo metu PVM tarifai Europos Sąjungoje yra tokie. Remiantis lentelės duomenimis, kai kurie keisis nuo 2010 m. Mokesčių tarifai – nuolat besikeičiantis veiksnys, šiais 2009 m. vien Lietuvoje PVM tarifas pasikeitė du kartus, todėl kitos valstybės pardavėjas yra įpareigotas stebėti ir besikeičiančią įvairių šalių teisinę bazę.

Praktinė situacija

Lietuvos įmonė A, apmokestinamasis asmuo, per savo interneto svetainę sudaro sandorius dėl buitinės technikos pardavimo su Lenkijoje gyvenančiais asmenimis, nevykdančiais ekonominės veiklos, perkančiais prekes asmeniniams tikslams. Šios prekės transportuojamos į Lenkiją, per metus parduodamų prekių vertė sudaro 40 tūkst. eurų, o Lenkijoje maksimali riba nustatyta 35 tūkst. eurų. Įmonės A parduotų prekių vertė viršija šią ribą, todėl įmonė registruojasi Lenkijoje PVM mokėtoja ir parduodama prekes skaičiuoja Lenkijoje nustatytą 22 % PVM, kurį deklaruoja ir sumoka į Lenkijos biudžetą.

Šiuo atveju Lietuvos apmokestinamasis asmuo neturi mokėti ir skaičiuoti PVM į Lietuvos valstybės biudžetą nuo prekių, parduotų ES valstybės narės pirkėjams, vertės.

Galimas ir toks atvejis, kai Lietuvos apmokestinamasis asmuo, vykdamas nuotolinę prekybą kitose ES šalyse, neviršija konkrečioje šalyje nurodytos maksimalios tiekiamų prekių vertės, bet yra suinteresuotas PVM mokėtoju registruotis pirkėjo buvimo vietos valstybėje. Esant tokiai situacijai, asmuo turi kreiptis į savo apskrities valstybinę mokesčių inspekciją ir gauti sutikimą laikyti prekių tiekimo vieta kitą Europos Sąjungos valstybę. Sutikimo davimą reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymas Nr. VA-30 „Dėl Prekių tiekimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo“.

Norint registruotis PVM mokėtoju kitoje ES valstybėje narėje, turi būti tenkinamos šios sąlygos:

- a) kitos valstybės teisės aktuose įtvirtinta galimybė pasirinkti prekių teikimo vietą;
- b) į pasirinktą apmokestinimo vietą prekės pristatomos galutiniam vartojimui;
- c) pirkėjas nėra PVM subjektas arba neturi teisės į PVM atskaitą;
- d) šioms prekėms netaikomas akcizo mokestis, jų nereikia surinkti ar instaliuoti tiekimo vietos valstybėje, ir šios prekės nėra naujos transporto priemonės.¹³¹

Nuotolinę prekybą Lietuvoje gali vykdyti kitų ES valstybių narių pardavėjai. Jeigu tiekiamų į Lietuvą prekių vertė viršija 125 tūkst., kitos valstybės apmokestinamajam asmeniui atsiranda pareiga registruotis PVM mokėtoju.

Praktinė situacija

Vokietijos įmonė A, apmokestinamasis asmuo per savo interneto svetainę sudaro sandorius dėl drabužių ir galanterijos gaminių pardavimo su Lietuvoje gyvenančiais asmenimis, nevykdančiais ekonominės veiklos, perkančiais prekes asmeniniams tikslams. Šios prekės transportuojamos į Lietuvą, per metus parduodamų prekių vertė sudaro 140 tūkst. litų. Kadangi Vokietijos įmonės A parduotų prekių vertė Lietuvos neapmokestinamiesiems asmenims viršija 125 tūkst. (nors Vokietijoje maksimali riba – 100 tūkst. eurų, t.y. 325 tūkst. litų), ši įmonė turi pateikti prašymą registruotis PVM mokėtoja

¹³¹ Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 5 d. įsakymas Nr. VA-30 „Dėl Prekių tiekimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 38-1262.

Lietuvoje. Įregistruota Vokietijos įmonė parduodama prekes Lietuvos gyventojams skaičiuoja 21 % PVM ir sumoka mokesčių į Lietuvos biudžetą, ta pačia tvarka ir terminais, kaip moka Lietuvos apmokestinamieji asmenys.

Iš pateiktų pavyzdžių matyti, kad apmokestinimo vieta yra priklausoma nuo registracijos fakto. Jei asmuo įsiregistruoja PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje, tada ir moka mokesčius, susijusius su tarpvalstybiniu prekių tiekimu, į valstybės biudžetą pagal jos numatytus tarifus.

Neįsiregistravęs apmokestinamasis asmuo mokės mokesčius savo buvimo vietos valstybei ir taikys jos nustatytą tarifą, nors ir tiekiamų prekių į kita valstybę vertė viršys toje valstybėje nustatytą maksimalią ribą.¹³² Nors teisinėje bazėje ir deklaruojamas privalomumas, bet registracija dažniausiai yra priklausoma nuo įmonės turimos informacijos ir savanoriškumo. Konkreti bendrovė pasirenka jai patogesnę variantą, palankesnę mokesstinę sistemą ir paprastesnes įgyvendinimo taisykles. Savanoriškumas tampa vienu iš pagrindinių apmokestinimo įgyvendinimo sėkmingumo veiksnių, todėl privalo būti skatinamas mokesčių administratoriaus, teikiant konsultacijas, visapusišką ir suprantamą informaciją, mokant mokesčių mokėtojus. Informavimas ir mokymas daugeliu atvejų yra sėkmingesnis nei baudimas.

¹³² E. Puvačiauskaitė, Nuotolinės prekybos apmokestinimas PVM // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2005, sausio 3 d., Nr. 1 (337), p. 11.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Išanalizavus ir palyginus ES, JAV, EBPO bei Lietuvos teisės aktus, teisinę praktiką ir įvairių šalių mokslininkų darbus elektroninės komercijos apmokestinimo srityje, išnagrinėjus vartojimo ir pelno (pajamų) mokesčių nustatymo ir įgyvendinimo aspektus, galima daryti šias išvadas, kurios yra aktualios elektroninių sandorių apmokestinimo teisinio reguliavimo ir praktinio įgyvendinimo problemų sprendimui:

1. Elektroninė komercija nuo tradicinės skiriasi tik sandorių sudarymo ir tam tikrais atvejais įvykdymo būdu. Tapataus ar panašaus sandorio sudarymas įpareigoja valstybę laikytis vienu apmokestinimo taisyklių ir nediskriminuoti atsižvelgiant vien į aplinkybę, kad sandoris sudaromas elektroninėje erdvėje. Sandorio tikslas išlieka tas pats – ekonominės naudos siekimas. Remiantis mokesčio neutralumo principu, elektronei ir tradicinei komercijai turi būti taikomos tos pačios apmokestinimo taisyklės, todėl nėra teisinio pagrindo jas keisti iš esmės.

2. Europos Sąjungoje įtvirtinta taisyklė, kad skaitmeninių produktų persiuntimas turi būti prilyginamas paslaugų suteikimui. Tokį reguliavimą sąlygoja skaitmeninių produktų pobūdis, jų nematerialumas ir kitokia nei tradicinių prekių išliekamoji vertė. Lietuvos teisės aktai visiškai atitinka Europos Sąjungos nustatytą reguliavimą. Skaitmeniniai produktai laikomi elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, jiems taikomos paslaugoms nustatytos mokesstinės taisyklės.

3. Valstybė, kurios viešosiomis paslaugomis naudojasi ekonominės naudos gavėjas, įgyja teisę apmokestinti šio subjekto gaunamą pelną ir pajamas. Kadangi kompiuterinė įranga, esanti valstybės teritorijoje, nenaudoja daug valstybės resursų, pagrindinės išlaidos tenka tai valstybei, kurioje yra bendrovei priklausantys pastatai ir bendrovės personalas. Būtent todėl serverio ir interneto svetainės pripažinimas nuolatine buveine ir jų buvimo valstybės mokesstinės jurisdikcijos taikymas neatitinka mokesčių teisingumo ir tikrumo principų. Kita vertus svetainėje veikiančioms kompiuterinėms sistemoms galėtų būti suteiktas priklausomo agento statusas. Intelektualizuota programa atitinka visus priklausomam agentui nustatytus kriterijus, išskyrus tai, kad ji nėra asmuo. Todėl ši perspektyva priklauso nuo dirbtinio intelekto technologijų tolimesnio vystymosi ir teisinio statuso kompiuterių programoms nustatymo įstatyminiame lygmenyje. Žinoma, išliktų būtinybė atsižvelgti, kiek nuo konkrečios valstybės resursų priklauso įmonės ir jos personalo išlaikymas.

4. Efektyvus elektroninių sandorių apmokestinimo įgyvendinimas priklauso nuo bendradarbiavimo tiek tarptautiniame, tiek nacionaliniame lygmenyje. Tarptautinis bendradarbiavimas pasireiškia mokesčių taisyklių harmonizavimu, mokesčių administratorių praktikos vienodinimu, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sudarymu. Vietiniu lygmeniu bendradarbiavimas turi būti suprantamas kaip mokesčių mokėtojų savanoriškumo skatinimas, kuris iš administratoriaus pusės gali būti įgyvendinamas konsultuojant, suteikiant išsamią ir nuolat atnaujinamą informaciją, orientuojantis

ne tik į besikeičiančią teisinę bazę, bet ir į besivystančių technologijų suteikiamas galimybes abiem mokestinių santykių pusėms.

5. Dabartinis Europos Sąjungos elektroninės komercijos apmokestinimo PVM reguliavimas remiasi paslaugų teikėjo vietos principu su tam tikromis išimtimis ir yra kritikuotinas dėl diskriminacinių taisyklių trečiųjų valstybių atžvilgiu, todėl nuo 2015 m. įtvirtinamas pirkėjo vietos principas, kuris turėtų įnešti daugiau aiškumo nustatant apmokestinimo subjektą. Visiems, tiek ES, tiek trečiųjų šalių apmokestinamiesiems asmenims, bus taikomos vienodos taisyklės, kurios turėtų sudaryti didesnes galimybes konkurencijai, kartu turėtų būti užtikrinama, kad PVM būtų sumokamas paslaugų suvartojimo valstybėje. Toks reguliavimas visiškai atitinka PVM kaip vartojimo mokesčio paskirtį, mokestinio neutralumo ir teisingumo principus. Nuo 2015 m. atitinkamai turės būti pakeistas ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnis, nustatant, kad pirkėjo vietos principas taikomas ir tuo atveju, jei paslaugas teikia neapmokestinamajam asmeniui kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsikūręs asmuo.

6. JAV teisinis reguliavimas elektroninių sandorių apmokestinimo srityje remiasi dvigubų bei diskriminacinių mokesčių draudimu ir interneto prieigos neapmokestinimu. Sandoriams taikomi du netiesioginiai mokesčiai – pardavimo ir vartojimo, tačiau jie iš esmės atitinka apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje, susiduriama su tomis pačiomis apmokestinimo problemomis, iš kurių pagrindinė – neefektyvus taisyklių įgyvendinimo užtikrinimas. Dauguma valstijų, susitarimo ir savanoriškumo pagrindu panaudodamos specialias technologijas mokesčių administravimui, sėkmingai sprendžia įgyvendinimo problemą. Šis pavyzdys yra sektinas ir Europos Sąjungoje, tačiau reikėtų išskirti pagrindines kliūtis – finansavimą ir visuotinį pritarimą. Kad pasiteisintų, šis sprendimas turėtų būti finansuojamas iš valstybės biudžeto ir būti priimtas savanoriškumo pagrindu.

7. Lietuvoje didesnis dėmesys elektroninės komercijos srityje turėtų būti skiriamas gyventojų pajamų apmokestinimui. Fiziniai asmenys taip pat vykdo ekonominę veiklą elektroninėje erdvėje, o bendrąsias taisykles detalizuojantys poįstatyminiai aktai nevisiškai atitinka dabartinės komercinės veiklos tendencijas. Prekyba siejama su materialia vieta, todėl teisinė bazė turėtų būti peržiūrima atsižvelgiant į elektroninės komercijos specifiką. Prekybos vietos sąvoka turi būti papildyta, neapsiribojant prekyba parduotuvėse, kioskuose ar prekyvietėse.

8. Elektroninės komercijos apmokestinimo reguliavimas tai pat turi būti siejamas su nuotolinės prekybos reguliavimu. Nuotolinė prekyba yra elektroninės komercijos rūšis. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme įtvirtinamas nuotolinės prekybos apmokestinimas, tačiau pati sąvoka apibrėžta poįstatyminiame akte ir įstatyme neminima, todėl būtų tikslinga nuolatinės prekybos sąvoką įtvirtinti Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ir ją papildyti nuotolinio ryšio priemonių panaudojimu, nes šis kriterijus – pagrindinis išskiriant šią komercijos rūšį. Įstatyminis sąvokos įtvirtinimas įneštų daugiau aiškumo, nurodant, kokius teisinius santykius, aktualius apmokestinimui, apima nuotolinė prekyba.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Knygos:

1. **Basu S.** Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. – Aldershot: Ashgate, 2007. – 333 p. – ISBN 978-0-7546-4731-7.
2. **Bernard C.** Europos Sąjungos materialinė teisė: Keturios laisvės. – Vilnius: Eugrimas, 2006. – 418 p. – ISBN 9955-682-07-8 T. 2.
3. **Buškevičienė E.** Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. – 337 p. – ISBN 9955-09-815-5.
4. **Kiškis M. ir kt.** Teisės informatika ir informatikos teisė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006. – 267 p. ISBN 9955-19-048-5.
5. **Marcijonas A., B. Sudavičius.** Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. – 287 p. – ISBN 9955-557-05-2.
6. **Lymer A.** Taxation in an Electronic World // Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research. – Oxford: Oxford University Press, 2005, – 249–272 p. – ISBN 0-19-924293-3.
7. **Plunkett J. W.** Plunkett's E-Commerce and Internet Business Almanac. – Houston: Plunkett Research, 2009. – 602 p. – ISBN 1-59-392115-2.
8. **Pinto D.** E-commerce and Source-based Income Taxation. – Amsterdam: Business & Economics, 2003. – 244 p. ISBN 90-76078-56-4.
9. **Stačiokas R., J. Rimas.** Mokesčiai: Teorija ir praktika. – Kaunas: Tachnologija, 2004, – 197 p. – ISBN 9955-09-624-1.
10. **Šapalienė L.** Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. – Vilnius: Mokesčių srautas, 2008, – 160 p., – ISBN 978-9955-453-83-3.

Periodiniai ir moksliniai leidiniai

11. **Laurinėnaitė J.,** Krizei atsparios įmonės // Veidas, 2009, spalio 19 d., Nr. 42, p. 20–21.
12. **McLure, Jr. Ch. E.** The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union // International Tax and Public Finance. – Amsterdam: Springer Netherlands, 2003, Nr. 10 (6), 753–762 p. – ISSN 0927-5940.
13. **McLure Jr. Ch. E.** Thinking Straight about the Taxation of Electronic Commerce: Tax Principles, Compliance Problems, and Nexus // Tax Policy and the Economy, – Chicago: The University of Chicago Press, 2002, Nr. 16, 115–140 p. – ISSN 0892-8649.

14. **Puvačiauskaitė E.** Nuotolinės prekybos apmokestinimas PVM // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2005, sausio 3 d., Nr. 1 (337), p. 11.
15. **Ribeiro J. S.** Outline of article 5 of the OECD model convention // Jurisprudencija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 1 (115), 295-312 p. – ISSN 1392-6195.
16. **Rotomskis I., D. Štītis.** Nauji mokesčiai santykiai elektroninėje komercijoje // Intelektualinė ekonomika. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2007, Nr. 1, 64–73 p. – ISSN 1822-8011.
17. **Rotomskis I.** Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje // Jurisprudencija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2004, Nr. 52 (44), 134–140 p. – ISSN 1392-6195.

Interneto šaltiniai

18. **Akçaoğlu E.** International Taxation of Electronic Commerce: a Focus on the Permanent Establishment Concept // Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı, 2002, p. 117–157. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf> [žiūrėta 2009 10 15].
19. **Banu Durukan M.** Internet Taxation: an Outstanding Issue // Business administration, 2007, p. 297–308. <http://www.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko/pdf/Durukan.pdf> [žiūrėta 2009 10 10].
20. **Basu S.** International Taxation of E-Commerce // Journal of Information, Law & Technology, 2008, p. 1–25. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/basu.pdf [žiūrėta 2009 11 05].
21. **Basu S.** E-Commerce: Taxation Without Representation! // E-governance and Democracy – Theory and Practice: A Workshop, Queen's University Belfast, 2007. <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=subhajitbasu> [žiūrėta 2009 10 05].
22. **Barbet Ph.** TIC et commerce électronique: laboratoires de la libéralisation des échanges et des évolutions des règles d'impositions? // Livre vert du GET, 2007. http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/20/61/49/PDF/taxation_echanges_electroniques.pdf [žiūrėta 2009 10 10].
23. **Bendrath R. et al.** Governing the Internet: The Quest for Legitimate and Effective Rules // Transforming the Golden Age Nation State, Palgrave: Houndmills, 2007. <http://duplox.wzb.eu/people/jeanette/pdf/Governing%20the%20internet.pdf> [žiūrėta 2009 10 07].
24. **Bird R. M.** Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning? // Bulletin for International Fiscal Documentation, 2005. <http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0502.pdf> [žiūrėta 2009 10 22].

25. **BNS ir lrytas.lt.** Internetu prekiavęs kaunietis įtariamus nuslėpęs daugiau nei 1 milijoną litų mokesčių // Lietuvos Rytas. <http://www.lrytas.lt/-12193244941218546855-internetu-prekiav%C4%99s-kaunietis-%C4%AFtariamus-nusl%C4%97p%C4%99s-daugiau-nei-1-milijon%C4%85-lit%C5%B3-mokes%C4%8Di%C5%B3.htm> [žiūrėta 2009 11 15].
26. **Brox J., Ch. Fader.** Forecasting Tax Implications of B2C E-Commerce // Buscalegis, 2009, 1-29. <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/4273/public/4273-4267-1-PB.pdf> [žiūrėta 2009 10 18].
27. **Civilka M.** Asmens duomenų apsaugos teisinis reguliavimas interneto kontekste // Informatikos teisės centras, 2001, <http://www.itc.tf.vu.lt/mokslas/mokslas.html> [žiūrėta 2009 10 04].
28. **Civilka M.** Skaitmeninių produktų teisinis statusas // Informatikos teisės centras, 2001. <http://www.itc.tf.vu.lt/mokslas/skaitmeniniai.pdf> [žiūrėta 2009 11 04].
29. **Gibbs J. et al.** Environment and Policy Factors Shaping E-commerce Diffusion: A Cross-Country Comparison // Information Society, 2002. <http://www.crito.uci.edu/papers/2002/CrossCountryComparisonTIS.pdf> [žiūrėta 2009 10 04].
30. **Hoffart J.** 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, 106–121. <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v6/n1/6/> [žiūrėta 2009 10 15].
31. **Kuzborska J.** Should a Digital Product Be Considered a Service? // International Journal of Baltic, Nr. 4, p. 26–59, 2005. <http://www.ceeol.com/aspx/issuedetails.aspx?issueid=056f864a-fd3f-463c-9ea0-608e4f32f01a&articleId=12d6c90b-407a-4d8c-904e-e7a97ffbeda1> [žiūrėta 2009 10 24].
32. **Lundy K. P.** The Taxation of E-Commerce: The Inapplicability of Physical Presence Necessitates an Economic Presence Standard // RICH. J.L. & TECH, Nr. 12, 2001. <http://www.law.richmond.edu/jolt/v8i1/article2.html> [žiūrėta 2009 10 15].
33. **Manzi N.** Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other States // Policy Brief, 2007. <http://www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/usetax.pdf> [žiūrėta 2009 10 18].
34. **Pastukhov O.** International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions // BUJ SCI. & TECH. L., 2006. http://www.bu.edu/law/central/jd/organizations/journals/scitech/volume122/documents/Pastukhov_WEB.pdf [žiūrėta 2009 10 09].
35. **Stelloh M., L. Stack.** Taxation and Electronic Commerce // Southern African Accounting Association Conference, 2007. http://eprints.ru.ac.za/1076/01/Stack_AAAPaper09Tax&E-commerce.pdf [žiūrėta 2009 10 08].

36. **Verbiest T.** Loi pour la confiance dans l'économie Numérique: examen du nouveau régime du commerce électronique // Droit Nouvelles Technologies, 2004. <http://www.droit-technologie.org/upload/dossier/doc/122-1.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].
37. **Waseem A.** Electronic Commerce Tax Jurisdiction and Principles of Permanent Establishment // Ezine Articles, 2005. <http://ezinearticles.com/?Electronic-Commerce-Tax-Jurisdiction-and-Principles-of--Permanent-Establishment&id=45108> [žiūrėta 2009 10 15].
38. **Congressional Research Service** Internet Taxation: Issues and Legislation // The Library of Congress, 2005. http://www.ipmall.info/hosted_resources/crs/RL31929_050203.pdf [žiūrėta 2009 10 18].
39. **European Commission, Value Added Tax committee** (Article 29 of directive 77/388/EEC) Electronically Supplied Services, Guidelines TAXUD/2303/03 Final, 2003. <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guidelines-e-services.pdf> [žiūrėta 2009 10 15].
40. **OECD** Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].
41. **OECD** Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, Report, 2003. <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].
42. **OECD** Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2008. <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> [žiūrėta 2009 11 03].
43. **OECD** The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles: Progress Report and Draft Principles, 2004. <http://www.oecd.org/dataoecd/51/32/34422650.PDF> [žiūrėta 2009 11 03].
44. **Revenue** Electronic Commerce and the Irish Tax System, report, 1999. <http://www.revenue.ie/en/about/publications/ecommerce-report-irish-tax-system.html> [žiūrėta 2009 10 09].
45. **UNCITRAL** Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment, 1996. http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf [žiūrėta 2009 10 03].
46. **International VAT Services** <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html> [žiūrėta 2009 11 14].
47. **Lietuvos Respublikos Valstybinė mokesčių inspekcija** www.vmi.lt [žiūrėta 2009 11 13].
48. **Maine Revenue Services** What is Use Tax? <http://www.maine.gov/revenue/salesuse/usetax.pdf> [žiūrėta 2009 11 20].
49. **The Streamlined Sales Tax Governing Board** <http://www.streamlinedsalestax.org/> [žiūrėta 2009 11 03].

Teisės aktai

50. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
51. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262.
52. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2000/31/EB 2000 m. birželio 8 d. dėl kai kurių informacinės visuomenės paslaugų, ypač elektroninės komercijos, teisinių aspektų vidaus rinkoje (Elektroninės komercijos direktyva). Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 178.
53. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2002/65/EB 2002 m. rugsėjo 23 d. dėl nuotolinės prekybos vartotojams skirtomis finansinėmis paslaugomis ir iš dalies keičianti Tarybos direktyvą 90/619/EEB ir Direktyvas 97/7/EB ir 98/27/EB. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 271.
54. Europos Tarybos direktyva 2008/8/EB 2008 m. vasario 12 d. iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 44.
55. Europos Tarybos direktyva 2006/112/EB 2006 m. lapkričio 28 d. dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 347.
56. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085.
57. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
58. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992.
59. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
60. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. 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.
61. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 10 d. įsakymas Nr. VA-32 „Dėl elektroninių paslaugų teikėjų registravimo taisyklių ir elektroninių paslaugų suteikimo pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 40-1318.
62. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2004 m. kovo 5 d. įsakymas Nr. VA-30 „Dėl Prekių tiekimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 38-1262.

63. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymas Nr. 333 „Dėl Verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo (išrašas)“ // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 114-5114.
64. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 112-4992.
65. Internet Tax Freedom Act // Public Law. 1998, Nr. 105-277.
66. Internet Tax Freedom Act Amendments Act of 2007 // Public Law. 2007, Nr. 110-108.

Bylos

67. Hutchison 3G UK Ltd v Commissioners of Customs and Excise, C-369/04 (2007) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0369:EN:HTML> [žiūrėta 2009 11 05].
68. Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV v Staatssecretaris van Financiën, C-41/04 (2005) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0041:EN:HTML> [žiūrėta 2009 11 15].
69. Commission v Italy, 7/68 (1968) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61968J0007:EN:HTML> [žiūrėta 2009 10 30].
70. Generalinio advokato nuomonė Fennelly byloje C-97/98 Peter Jagerskiold v Torolf Gustafsson <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998C0097:EN:HTML> [žiūrėta 2009 11 03].
71. Quill Corp. v. North Dakota (91-0194), 504 U.S. 298 (1992) <http://www.law.cornell.edu/supct/html/91-0194.ZO.html> [žiūrėta 2009 11 03].

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Matulevičiūtė B. Sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo aspektai / Informatikos teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. R. Vlanačiauskas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Socialinės informatikos fakultetas, 2009. – 70 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti pagrindiniai sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo aspektai, apibrėžtos susijusios problemos bei pateikti galimi problemų sprendimo būdai. Pirmoje darbo dalyje apibrėžiama elektroninės komercijos samprata. Antroje dalyje aptariamas prekių ir paslaugų vaidmuo elektroninėje komercijoje, apmokestinimo tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais ypatumai, pagrindiniai apmokestinimo principai bei apibrėžiama nuolatinės buveinės samprata. Trečioje dalyje analizuojamos tarptautinės, Europos Sąjungos ir Jungtinių Amerikos Valstijų nustatytos apmokestinimo taisyklės. Ketvirtoje dalyje pateikiama Lietuvos mokestinės sistemos analizė, aptariama teisinė bazė ir praktikoje iškylančios problemos, susijusios su elektroninių sandorių apmokestinimu.

Pagrindiniai žodžiai: apmokestinimas, elektroninė komercija, internetas, nuolatinė buveinė, pridėtinės vertės mokestis, pelno ir pajamų mokestis.

Matulevičiūtė B. The Taxation Aspects of Transactions Made in Cyberspace / Master's Work in Informatics law. Supervisor lect. R. Vlanačiauskas. – Vilnius: Faculty of Social Informatics, Mykolo Romerio University, 2009. – 70 p.

ANOTATION

Basic aspects of electronic commercial transactions, related problems and possible suggestions are considered in the final work. The first part defines the concept of electronic commerce. The second part presents the role of goods and supplies in electronic commerce, the particularity of direct and indirect taxation, the concept of permanent establishment and the fundamental taxation principles. International, European Union's and United States of America taxation rules are defined in the third part. The fourth part gives the analysis of Lithuania's tax system and the aspects of electronic commerce taxation.

Key Words: Taxation, Electronic Commerce, Internet, Permanent Establishment, Value Added Tax, Income Tax.

SANTRAUKA

Matulevičiūtė B. Sandorių, sudaromų elektroninėje erdvėje, apmokestinimo aspektai / Informatikos teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. R. Vlanačiauskas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Socialinės informatikos fakultetas, 2009. – 70 p.

Informatikos teisės magistro baigiamojo darbo temos aktualumas ir naujumas susijęs su elektroninės komercijos dinamiškumu. Plačiau nagrinėjamas elektroninės komercijos apmokestinimo atvejis Lietuvoje, lyginamuoju aspektu pateikiama situacija Jungtinėse Amerikos Valstijose. Pagrindinis dėmesys skiriamas apmokestinimo klausimams. Esminė problema, su kuria susiduria visos valstybės – praktinis elektroninės komercijos apmokestinimo įgyvendinimas.

Darbo tikslas – išnagrinėti, kaip reguliuojamas ir praktiškai įgyvendinamas elektroninės komercijos apmokestinimas pagal Lietuvos teisę. Tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai: 1) apibrėžti pagrindines elektroninių sandorių apmokestinimo prielaidas; 2) apibrėžti pagrindinius elektroninių sandorių apmokestinimo aspektus; 3) apibrėžti tarptautinę, užsienio šalių ir Europos Sąjungos teisinę bazę; 4) išanalizuoti Lietuvos teisės aktus ir praktiką elektroninių sandorių apmokestinimo srityje.

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

Baigiamasis darbas susideda iš keturių dalių. Pirmoje darbo dalyje apibrėžiama elektroninės komercijos samprata. Antroje dalyje aptariamas prekių ir paslaugų vaidmuo elektroninėje komercijoje, apmokestinimo tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais ypatumai, pagrindiniai apmokestinimo principai bei apibrėžiama nuolatinės buveinės samprata. Trečioje dalyje analizuojamos tarptautinės, Europos Sąjungos ir Jungtinių Amerikos Valstijų nustatytos apmokestinimo taisyklės. Ketvirtoje dalyje pateikiama Lietuvos mokesstinės sistemos analizė, aptariama teisinė bazė ir praktikoje išskylančios problemos, susijusios su elektroninių sandorių apmokestinimu.

Svarbiausios darbe padarytos išvados yra šios: Lietuvoje elektroninės ir tradicinės komercijos apmokestinimui taikomos tos pačios taisyklės; skaitmeniniai produktai turi būti prilyginami elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms; serverio ar interneto svetainės pripažinimas nuolatinė buveine neatitinka mokesčių teisingumo principo; sėkmingas elektroninių sandorių apmokestinimo įgyvendinimas priklauso nuo bendradarbiavimo tarptautiniame ir nacionaliniame lygmenyje; Europos Sąjungos PVM reguliavimas yra kritikuotinas dėl diskriminacinių taisyklių trečiųjų valstybių atžvilgiu.

Pagrindiniai siūlymai yra šie: Lietuvos teisės aktuose prekybos vietos sąvoka turi būti papildyta, neapsiribojant prekyba parduotuvėse, kioskuose ar prekyvietėse; tikslinga nuolatinės prekybos sąvoką įtvirtinti Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ir ją papildyti ryšio priemonių panaudojimu.

SUMMARY

Matulevičiūtė B. The Taxation Aspects of Transactions Made in Cyberspace / Master's Work in Informatics law. Supervisor lect. R. Vlanačiauskas. – Vilnius: Faculty of Social Informatics, Mykolo Romerio University, 2009. – 70 p.

The relevance and the novelty of the Master's Work in Informatics law related to the dynamics of electronic commerce. The case of electronic transactions taxation in Lithuania is wider analysed and compared with the situation in United States of America. The essential problem worldwide is the implementation of taxation.

Therefore the aim of this work is to analyse how the taxation of electronic commerce is regulated and practically implemented in Lithuanian law. The main tasks, which contributed to reach this aim, are: 1) to define the basic motives for taxation of electronic commerce; 2) to define the main taxation aspects of electronic transactions; 3) to define international, European Union and United States of America law systems; 4) to analyse Lithuania legal acts and the practical aspects of electronic commerce taxation.

The final work consists of four parts. The first part defines the concept of electronic commerce. The second part presents the role of goods and supplies in electronic commerce, the particularity of direct and indirect taxation, the concept of permanent establishment and the fundamental taxation principles. International, European Union's and United States of America taxation rules are defined in the third part. The fourth part gives the analysis of Lithuania's tax system and the aspects of electronic commerce taxation.

The most important findings of the work are: the same rules are applied to electronic and traditional commerce; digitised products must be considered as electronically supplied services; the acknowledgment of permanent establishment to the server and the internet website do not correspond to the principle of justice; the successful implementation of taxation is dependent on the international and national cooperation; European Union regulation of VAT is criticised for discriminatory rules to the third countries.

The main recommendations are: the definition of selling place must be annexed and not limited to sales in shops, kiosks and market places; the definition of distance selling should be integrated in the Law of Value Added Tax and filled with use of distance communication.

Birutė Matulevičiūtė

Elektroninis paštas: bimatul@stud.mruni.eu