

Elena VĖGĖLYTĖ

DAKTARO DISERTACIJA

DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ
APMOKESTINIMAS PELNO
MOKESČIU: TARPTAUTINIO
APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA

SOCIALINIAI MOKSLAI,
TEISĖ (S 001)
VILNIUS, 2024



Mykolas Romeris
universitetas

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

Elena Vėgelytė

DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ
APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU:
TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO
PROBLEMATIKA

Mokslo daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, teisė (S 001)

Vilnius, 2024

Mokslo daktaro disertacija rengta 2017-2023 metais Mykolo Romerio universitete pagal Mykolo Romerio universitetui su Vytauto Didžiojo universitetu Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo ir sporto ministro 2019 m. vasario 22 d. įsakymu Nr. V-160 suteiktą doktorantūros teisę.

Mokslinė vadovė:

prof. dr. Lina Novikovienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė S 001).

Mokslo daktaro disertacija ginama Mykolo Romerio universiteto ir Vytauto Didžiojo universiteto teisės mokslo krypties taryboje:

Pirmininkė:

doc. dr. Dalia Vasarienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

Nariai:

doc. dr. Martynas Endrijaitis (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

prof. dr. Rytis Krasauskas (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

prof. dr. Raimundas Moisejevas (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

doc. dr. Michal Radvan (Masaryko universitetas, Čekijos Respublika, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

Mokslo daktaro disertacija bus ginama viešame Teisės mokslo krypties tarybos posėdyje 2024 m. balandžio 25 d. 9.30 val. Mykolo Romerio universitete, I-414 auditorijoje.

Adresas: Ateities g. 20, 08303 Vilnius.

TURINYS

PAGRINDINIŲ SANTRUMPŲ IR TERMINŲ SĄRAŠAS.....	5
ĮVADAS	10
MOKSLINIŲ TYRIMŲ APŽVALGA	18
DARBO METODOLOGIJA	23
DARBO STRUKTŪRA.....	25
1. TARPTAUTINĖ APMOKESTINIMO SISTEMA.....	26
1.1. Tarptautinė mokesčių teisės egzistavimo prielaidos.....	26
1.2. Suvereniteto ir teisės apmokestinti ribos.....	32
1.3. Apmokestinimo teisių paskirstymas tarp šalių	37
1.3.1. Apmokestinimo teisių pasiskirstymo istorinė perspektyva.....	38
1.3.2. Tarptautinio apmokestinimo sistemos principai, pagrindžiantys apmokestinimą prie šaltinio.....	48
1.3.3. Pajamų šalies teisė į ūkinių komercinių pajamų apmokestinimą	57
1.3.3.1. Pelno mokesčio prigimtis.....	57
1.3.3.2. Pajamų rūšys ir apmokestinimo teisių pasiskirstymas tarp šalių	64
1.3.3.3. Nuolatinės buveinės koncepcija ir ūkinių komercinių pajamų apmokestinimas	68
1.3.3.4. Vertė, ekonominė renta ir šaltinio šaliai priskiriamų pajamų dydis	74
1.4. Skyriaus apibendrinimas	87
2. DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU ŠALTINIO ŠALYJE	90
2.1. Daugiašalių platformų apibrėžimas	92
2.2. Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimas pelno mokesčiu	95
2.2.1. Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo alternatyvos.....	95
2.2.2. Virtualios nuolatinės buveinės koncepcija	104
2.2.3. Ištiesiosios rankos principo ir formuliarinio paskirstymo konkurencija.....	107
2.3. Naujosios EBPO skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo taisyklės.....	112
2.3.1. Pirmojo ramsčio sprendimo raida	113
2.3.2. Pirmojo ramsčio pasiūlymo pritaikymas daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno paskirstymui	128
2.4. Skyriaus apibendrinimas	135
3. DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMO ALTERNATYVŲ ANALIZĖ	140
3.1. Kitų autorių alternatyvių pasiūlymų apžvalga.....	141
3.1.1. Jungtinių Tautų 12B pelno mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo alternatyva	142

3.1.2. M. P. Devereux at alia likutinio pelno paskirstymo pagal pajamas alternatyva	144
3.1.3. M. Wilde paskirties vietos principu pagrįstas pasiūlymas.....	145
3.1.4. JT, M. P. Devereux at alia ir M. Wilde pateiktų alternatyvų palyginimas	147
3.2. Vartotojų sukurtų pajamų apmokestinimas pajamų šaltinio šalyse	150
3.2.1. B2B-2C ir B2C-2B daugiašalių platformų monetizacijos strategijos	152
3.2.2. Daugiašalių platformų ūkinių komercinių pajamų ryšys su vartotojo šalimi.....	157
3.3. Tinklo efekto sukurtų pajamų apmokestinimas prie šaltinio	160
3.3.1. Tinklo efekto įtaka tarptautinio apmokestinimo sistemos modernizacijai	162
3.3.2. Vertės, sugeneruojamos tinklo efekto, apskaičiavimas	165
3.4. Skyriaus apibendrinimas	172
IŠVADOS.....	177
PASIŪLYMAI IR REKOMENDACIJOS	181
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	189
SANTRAUKA.....	205
MOKSLINIŲ PUBLIKACIJŲ SĄRAŠAS.....	229
SUMMARY	230

PAGRINDINIŲ SANTRUMPŲ IR TERMINŲ SĄRAŠAS

EBPO	Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. <i>The Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD</i>)
BEPS	EBPO /G20 iniciatyva, susidedanti iš 15 veiksmų (priemonių), skirtų kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
Daugiašalės platformos	Platformos, atitinkančios EBPO nustatytą platformos apibrėžimą ir vertės tinklo (angl. <i>value network</i>) vertės kūrimo modelį, apimant socialinius tinklus, paieškos sistemas ir prekybos platformas. Platformos – tai įmonės arba įmonių teikiama paslauga, kuri sujungia rinkos dalyvius ir leidžia jiems sąveikauti arba sudaryti sandorius. EBPO nurodo, kad platformos (i) pasižymi netiesioginiu tinklo efektu tarp skirtingų šalių, (ii) įgalina tiesiogines sąveikas tarp šalių bei (iii) kiekviena iš šalių sieja save su platforma.
Daugiašalių platformų organizavimo modeliai: B2B-2C ir B2C-2B	B2B-2C (angl. <i>business to business to consumer</i>) apibrėžia skaitmenines platformas, kurios kartu su tiesioginiu verslo klientu, teikia prekes ir paslaugas galutiniams vartotojams. B2B-2C platformų sistemą paprastai sudaro bendrovė, valdanti platformą, verslo klientai, teikiantys paslaugas, ir galutiniai vartotojai, kurie tas paslaugas vartoja, tokių platformų pavyzdžiai yra „Uber“, „Airbnb“, „Amazon“. B2C-2B (angl. <i>business to consumer to business</i>) apibrėžia skaitmenines platformas, kuriuose galutinis platformos klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas perkantis paslaugas iš platformos valdytojo. Atitinkamai, B2C-2B modeliai siūlo nemokamą produktą, kuriuo pritraukia individualius vartotojus, ir atitinkamai sukuria pirkimo galią ne platformos, o jos klientų siūlomoms prekėms ar paslaugoms, tokių platformų pavyzdžiai yra socialiniai tinklai „Facebook“, „Instagram“, paieškos sistemos – „Google“, „Duckduckgo“
DEMPE funkcijos	EBPO, nagrinėdama mokesčių vengimo schemas, nustatė asmenų vykdomas funkcijas, kurios įgalina ekonomiškai valdyti nematerialų turtą. Šios funkcijos yra tokios: vystymo, tobulinimo, priežiūros, apsaugos, naudojimo (angl. <i>development, enhancement, maintenance, protection, exploitation</i>) funkcijos.

Ekonominis
pelnas

Apskaičiuojamas kaip įmonės bendrųjų pajamų ir ekonominių kaštų skirtumas, apibrėžiamas kaip (i) aiškieji (buhalteriniai, apskaitomieji, eksplcitiniai) kaštai – išlaidos rinkoje įsigyti ir naudoti gamybos veiksnius, buhalteriniais šie kaštai vadinami dėl to, kad jie atsispindi firmos buhalterinės knygos išlaidų straipsniuose; (ii) alternatyvieji kaštai – tai pajamos, kurias būtų galima gauti, panaudojus valdomus gamybos veiksnius (darbą, žemę, kapitalą) ne savo versle, bet kitur. Alternatyvieji kaštai apskaičiuojami savo nuosavybėje turimų gamybos veiksnių sąnaudas įvertinus dabartinėmis rinkos kainomis. Ekonominis pelnas yra svarbus ekonominis rodiklis, padedantis veiksmingai paskirstyti turimus gamybinius išteklius. Į veiklos sritį, kurioje gaunamas ekonominis pelnas, nukreipiamas papildomas kapitalas iš mažiau pelningų veiklos sričių siekiant didesnių pajamų. Neigiamas ekonominio pelno dydis rodo, kad ši veiklos sritis nelabai pelninga arba net nuostolinga, todėl vyksta atvirkštinis procesas. Nulinis ekonominis pelnas rodo, kad nėra paskatų ištekliams perskirstyti, nes šioje veiklos srityje gaunamas normalus pelnas. Taigi ekonominis pelnas yra rodiklis, nustatantis, kurioje ekonomikos srityje turimi ištekliai gali būti panaudoti veiksmingiausiai, t. y. pelningiausiai, o kurioje – ne.¹

Ekonominė
renta

Tai bet kuriam gamybos veiksmui atitenkančios papildomos pajamos už jo ypatingas savybes, viršijančias jo alternatyviuosius kaštus. Gamybos veiksmo teikiamų pajamų ir jo reprodukcijos sąnaudų skirtumas, kuris susidaro, kai tos pajamos didesnės už sąnaudas, būtinas tokiam pat veiksmo dydžiui įtraukti į gamybą. Ekonominė renta gaunama naudojant tokius gamybos veiksnius, kurių pasiūla yra ribota, t. y. jie daugelio gamintojų negali būti atgaminti tokiomis pačiomis sąnaudomis arba gamintojams nėra prieinami bet kokiais kiekiais ta pačia verte. Pvz., darbo jėgos pasiūlą riboja gyventojų skaičius, jų struktūra, tradicijos ir kita, žemės pasiūlą – sklypų skaičius. Gamintojas gauna ekonominę rentą, lygią jo pajamų, gautų pardavus įmonės produkcijos vienetą rinkos kaina, ir ribinės kainos, kuria apsimoka tą produkcijos vienetą gaminti, skirtumui. Jei įmonė, padidinusi produkcijos gamybos apimtį, sugebės rinkoje šią produkciją parduoti didesne nei tos produkcijos ribinės išlaidos, ji padidins savo pajamas ir pelną. Kol produkcijos rinkos kaina didesnė už ribines išlaidas, tol įmonei naudinga didinti gaminamos produkcijos apimtį. Įmonės bendra ekonominės rentos

1 Davulis, Gediminas. 2009. *Ekonomikos teorija* (Vilnius: Mykolo Romerio universitetas), 18.

suma bus lygi pajamų, gautų už papildomai pagamintą ir parduotą produkcijos kiekį, ir minimalios pinigų sumos (ribinių išlaidų), kurią gali išleisti tam kiekiui pagaminti ir parduoti, skirtumui.²

ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (iki 2009 m. gruodžio 1 d. – Europos Bendrijų Teisingumo Teismas)
DAIS, Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis	Tarptautinė sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo
JTO	Jungtinių Tautų Organizacija
Normalus pelnas	Minimalus pelnas, kuris būtinas gamybos ištekliams tam tikroje veiklos srityje sukaupti ir išlaikyti. Todėl normalusis pelnas gali būti traktuojamas kaip gamybos kaštų dalis, t. y. tokio gamybos veiksnio kaip verslumas kaštai. Normalusis pelnas neturi būti mažesnis už palūkanų, mokamų už pasiskolintą piniginių kapitalą, dydį. Priešingu atveju nebus paskatų investuoti į šį verslą savo kapitalą. Be to, normalusis pelnas turi viršyti palūkanas dydžiu, kompensuojančiu verslo riziką ūkio srityje, kurioje panaudotas skolintas kapitalas. ³
Ribinės išlaidos	Papildomos gamintojo išlaidos, kurias jis patiria gamindamas papildomą produkcijos vienetą. Ribinių išlaidų lygio ir dinamikos analizė labai svarbi gamintojams, nes padeda nustatyti, koks gamybos mastas leis pasiekti masto ekonomiją (vidutinių išlaidų produkcijos vienetui sumažėjimą) ir koks – gauti maksimalų pelną. Didinant produkcijos gamybą ribinių išlaidų kiti- mą lemia tik vadinamosios kintamosios išlaidos (priklauso nuo gamybos masto; pavyzdžiui, išlaidos žaliavoms ir medžiagoms, darbuotojų darbo užmokesčiui, elektros energijai), o pastovios išlaidos (nepriklauso nuo gaminamo produkcijos kiekio; pavyzdžiui, išlaidos patalpų nuomai) ribinių išlaidų dydžiui įtakos neturi. Didėjant gamybos mastui ribinės išlaidos iš pradžių dažniausiai mažėja dėl masto ekonomijos, bet pasiekusios tam tikrą minimalų lygį vėl ima didėti dėl mažėjančio gamybos veiksmų ribinio produktyvumo. Optimalus gamybos mastas,

2 „Visuotinė lietuvių enciklopedija“. Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://www.vle.lt/straipsnis/ekonominė-renta/>

3 Davulis, *supra note*, 1:19

gamintojui garantuojantis maksimalų pelną, pasiekiamas, kai ribinės išlaidos lygios ribinėms pajamoms, gautoms iš to paties papildomo produkcijos vieneto (tobulosios konkurencijos rinkoje – ir produkcijos rinkos kainai).⁴

Ribinis pelnas Pelnas, gautas pardavus papildomą, t. y. ribinį, produktą arba paskutinio produkcijos vieneto, vadinamo ribiniu, duodamas pelnas. Jis yra lygus šio produkto teikiamų pajamų ir jo pagaminimo išlaidų, t. y. ribinių pajamų ir ribinių kaštų, skirtumui. Jeigu ribinis pelnas yra teigiamas, t. y. ribinės pajamos didesnės už ribinius kaštus, vadinasi, galimybės didinti pelną nėra išnaudotos ir šį produktą reikia gaminti, nes jis padidins bendrą pelną. Ir atvirkščiai, jei ribinis pelnas yra neigiamas, tai reiškia, kad gamybos išlaidos paskutiniam produktui pagaminti viršija už jį gaunamas pajamas. Tokio produkto gamyba yra nuostolinga. Taigi gamybą reikia plėsti tol, kol paskutinio produkto duodamas pelnas, t. y. ribinis pelnas, taps lygus nuliui⁵.

Skaitmeninės paslaugos Internetu ar kitu elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, kurios būdingas minimalus paslaugų teikėjo įsitraukimas. Tokių paslaugų pavyzdžiai:

- internetinės reklamos paslaugos;
- vartotojo duomenų teikimas;
- internetinės paieškos sistemos;
- internetinės tarpininkavimo platformos paslaugos;
- socialinės žiniasklaidos platformos;
- skaitmeninio turinio paslaugos;
- internetiniai žaidimai;
- debesų kompiuterijos paslaugos; ir
- standartizuotos internetinės mokymo paslaugos.

Tinklo efektas Tinklo efektas yra apibrėžiamas kaip naudingumo, kurį vartotojas gauna vartodamas prekę ar paslaugą, padidėjimas didėjant tą pačią prekę ar paslaugą vartojančių vartotojų skaičiui⁶. Tiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai kiekvieno vartotojo nauda pasirenkant prekę auga, ir paskata pasirinkti prekę auga,

4 „Visuotinė lietuvių enciklopedija“. Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://www.vle.lt/straipsnis/ribines-islaidos/>

5 Davulis, *supra note*, 1:27, 56

6 Michael L. Katz ir Carl Shapiro, “Network externalities, competition and compatibility”, *The American Economic Review*, 75/3 (1985): 424–440.

kiekvienam kitam vartotojui pasirenkant prekę; toks prekės pasirinkimas yra papildantis vienas kitą. Pavyzdžiui, telekomunikacijų vartotojai tiesiogiai gauna naudos kai kiti vartotojai pasirenka tą patį telekomunikacijų kanalą. Netiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai prekė ar paslauga pasirenkamos dėl efekto papildančioje rinkoje. Pavyzdžiui, įrangos vartotojai gali gauti naudos, kai prisijungia kiti vartotojai ne dėl tiesioginės naudos, o dėl to, kad tai skatina teikti daugiau ir siūlyti geresnės programinės įrangos.⁷ Kita vertus, netiesioginis tinklo poveikis atsiranda, kai platforma ar paslauga priklauso nuo dviejų ar daugiau vartotojų grupių, tokių kaip gamintojai ir vartotojai, pirkėjai ir pardavėjai arba vartotojai ir kūrėjai. Kai prie platformos prisijungia daugiau žmonių iš vienos grupės, kita grupė gauna didesnę vertę. Tai geriausiai iliustruoja aukščiau paminėti elektroninės prekybos ir pavėžėjimo verslo pavyzdžiai.⁸

7 Paul Klemperer, „Network Effects and Switching Costs: two short essays for the new New Palgrave,“ žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d., <https://www.nuffield.ox.ac.uk/economics/papers/2006/w6/New%20Palgrave.pdf>

8 „What are network effects?“, Harvard Business School Online, žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d., <https://online.hbs.edu/blog/post/what-are-network-effects>

ĮVADAS

Tyrimo problema ir aktualumas. Sakoma, kad gebėjimas adaptuotis yra raktas į išgyvenimą.⁹ Sparti skaitmenizacijos raida metė iššūkį tarptautinio apmokestinimo sistemai ir jos gebėjimui prisitaikyti prie šiuolaikinės ekonomikos. Šimtmečiais taikyti tarptautinio apmokestinimo principai, leidę valstybėms apibrėžti, kokius asmenis ir veiklą apmokestina, tapo nebeaktualūs ir lėmė tendencingai mažėjančias pelno mokesčio įplaukas. Technologinės inovacijos suteikė galimybių tarptautinėms bendrovėms vykdyti veiklą nuotoliniu būdu, taikyti naujas verslo organizavimo formas, pasižyminčias kitokiais ekonomikos dėsniais. Disertacijos rengimo metu septynios iš aštuonių pagal kapitalizaciją didžiausių pasaulio įmonių buvo platformos modelio principu veikiančios bendrovės.¹⁰ 2019 m. septynios superplatformos – „Microsoft“, „Apple“, „Amazon“, „Google“, „Facebook“, „Tencent“, „Alibaba“ sudarė du trečdalius visos rinkos vertės (angl. *market value*)¹¹.

Dar 1992 m. interneto srautas per dieną buvo 100 gigabaitų (GB), 2022 m. – 150 700 GB per sekundę, o 80 proc. duomenų srauto yra panaudojama vaizdo įrašams, socialiniams tinklams ir žaidimams.¹² Duomenys yra visų sparčiai besivystančių skaitmeninių technologijų, tokių kaip dirbtinis intelektas (angl. *artificial intelligence*), blokų grandinė (angl. *blockchain*), daiktų internetas (angl. *internet of things, IoT*), debesų kompiuterija (angl. *cloud computing*)¹³ pagrindas. Tačiau daugiašalės platformos EBPO buvo įvardytos, kaip keliančios iššūkius susiklosčiusiai tarptautinio apmokestinimo tvarkai. Daugiašalės platformos išsiskiria tuo, kad jos leidžia tarpusavio šalims sudaryti transakcijas, ir atitinka EBPO vertės tinklo vertės kūrimo (angl. *value network*) modelį, apimančią socialinius tinklus, paieškos sistemas ir prekybos platformas. EBPO, siekdama pritaikyti tarptautinio apmokestinimo sistemą platformų verslo modeliui, ėmėsi nagrinėti duomenų rinkimo svarbą, tinklo efektą (angl. *network effect*), naujų verslo modelių vertės kūrimo grandines bei jų polinkio į monopoliją bei oligopoliją priežastis.¹⁴

9 Posakis, kuris galimai įkvėptas Charles Darwin, niekada nebuvo jo pasakytas, žiūrėti Darwin Correspondance Project, University of Cambridge, 2023 m. balandžio 12 d., <https://www.darwinproject.ac.uk/people/about-darwin/six-things-darwin-never-said/evolution-misquotation>

10 UNCTAD (2019). „Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries“, The United Nations Conference on Trade and Development. Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

11 *Ibid.*, 3

12 *Ibid.*, 1

13 UNCTAD (2021), „Digital economy report, Cross-border data flows and development: For whom the data flow“, The United Nations Conference on Trade and Development (2021). Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

14 OECD (2015). „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 11. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

Platformos, kaip rinkos dalyvių sujungimo erdvė, gyvavo jau daugelį metų, pavyzdžiui, prekybos centrai jungė vartotojus ir prekybininkus, laikraščiai – prenumeratorių ir reklamos užsakovus, tačiau dėl informacinių technologijų pažangos platformų kūrimas buvo labai supaprastintas ir atpigintas,¹⁵ o tai sukūrė pagrindą išplėsti platformų pritaikymą. Tačiau EBPO vertinimu būtent vartotojų dalyvavimas (angl. *user participation*), kuriant prekės ženklą, generuojant vertingus duomenis ar formuojant vartotojų kritinę masę, leido platformoms taip išaugti ir reikšmingai dalyvauti kitos šalies ekonominiame gyvenime joje fiziškai neįsisteigus.¹⁶ Aktyvus vartotojų dalyvavimas platformose ir sąveika su bendrovės sukurtu turtu sukuria pagrindą tinklo efektui (angl. *network effect*) ir eksponentiniam platformų augimui. Skirtingai nei tradiciniams verslams, skaitmeninėms platformoms būdinga tai, kad prie vertės kūrimo prisideda vartotojai aktyviai dalyvaudami, egzistuoja priklausomybė nuo nematerialaus turto, o platformų plėtrai nereikia fiziškai įsisteigti, egzistuoja vadinamoji „plėtra be masės“ (angl. *scale without mass*)¹⁷. Todėl tarptautinio apmokestinimo sistemai teko nemenkas iššūkis visus šiuos požymius atliepti, skirstant apmokestinamąsias teises tarp valstybių. Nors skaitmeninės ekonomikos tema yra sąlyginai nauja, ji skaičiuoja jau trečią dešimtmetį.¹⁸ Tarptautinis dialogas dėl informacinių technologijų progreso ir efektyvaus reguliavimo prasidėjo dar 1995 m.,¹⁹ o 1998 m. EBPO²⁰ paklojo pagrindus būsimam elektroninės komercijos apmokestinimui, nustatydama sisteminius reikalavimus būsimam apmokestinimo režimui. 2013 m. EBPO²¹ išskėlė užduotį pritaikyti tarptautinę apmokestinimo sistemą prie XXI a. realijų, o 2019-2020 m. pabaigoje reformos gairės buvo iš esmės apibrėžtos, pateikus Vieningo požiūrio (angl. *Unified Approach*)

-
- 15 Marchal W. Van Alstyne, Geoffrey G. Parker ir Sangeet Paul Choudary, „Pipelines, Platforms, and the New Rules of Strategy“, *Harvard Business Review*, 2021 m. gegužės 1 d. https://enterpriseproject.com/sites/default/files/pipelines_platforms_and_the_new_rules_of_strategy.pdf
- 16 OECD/G20 (2019). „Public Consultation Document on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy 13 February – 6 March 2019“, OECD Publishing, 11. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://web-archiv.oecd.org/2019-02-19/507498-public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- 17 OECD (2018). „Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS“. OECD, Publishing, Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1619897393&id=id&accname=guest&checksum=FC67FB A28E2E966F08F96F4FCC096C01>
- 18 1983 m. sukūrus internetą, 2000 m. 51% visos komunikacijos buvo perduodama internetu, o įvairūs ekonomikos modeliai pradėjo plisti XX am. Amazon Inc. Įsteigta 1994 m., Google Inc. 1998 m.
- 19 G7 (1995). Ministerial Conference on Global Information Society. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a3426f7a-17fa-4327-80e1-8e1068f1fe52/language-en>
- 20 OECD (1998). „Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report“, OECD Digital Economy Papers, No. 38, 22. OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <http://dx.doi.org/10.1787/236647320075>
- 21 OECD (2013). „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“, OECD Publishing, 7-8. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

ir Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*)²² pasiūlymus. Tačiau, autorės įsitikinimu, EBPO reformos pradžioje išsikelti tikslai nebuvo pasiekti, ir nors tarptautinė apmokestinimo sistema buvo iš principo reformuota, ji neatliepia daugiašalių platformų charakteristikų ir neužtikrina apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklių stabilumo.

Vieningo požiūrio (angl. *Unified Approach*) ir Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*)²³ pasiūlymais buvo nustatyti nauji pagrindai pajamų šaltinio šaliai apmokestinti jos teritorijoje sugeneruojamas pajamas, užsienio bendrovei nebūnant fiziškai įsisteigus šalies teritorijoje.²⁴ Buvo nustatytas naujas pelno priskyrimo valstybėms principas „galimybė aktyviai ir nuolatos dalyvauti prekybos šalies ekonominiame gyvenime“, atitinkamai pasirinkta neatnaujinti rezidento bei pajamų šaltinio šalių teisių, o nustatyti trečią kategoriją jurisdikcijų, kurios turėtų teisę į tarpjurisdikcinio pelno priskyrimą ir apmokestinimą. Šias tris kategorijas galima apibrėžti taip:

1. rezidento šalį (angl. *residence state*) – šalį, kurioje bendrovė yra įsisteigusi ar efektyviai valdoma, ar atitinka kitus kriterijus, kuriuos kompetentingos institucijos gali laikyti reikšmingomis;²⁵
2. šaltinio šalį (angl. *source state*) – šalį, kurioje veikla vykdoma per nuolatinę buveinę;²⁶
3. prekybos šalį (angl. *market state*) – šalį, kurioje bendrovė turi vartotojų ir uždirba reikšmingas pajamas, nebūdama fiziškai įsisteigusi²⁷.

Atkreiptinas dėmesys, kad skaitmenizacijos iššūkiai, išdėstyti ir 2015 m. EBPO BEPS ataskaitoje,²⁸ ir 2018 m. EBPO tarpinėje ataskaitoje,²⁹ buvo plačiai išanalizuoti tarptautinės mokslininkų bendruomenės, tačiau EBPO sekretoriato pateiktas pasiūlymas dėl skaitmeninių verslo modelių apmokestinimo³⁰ (patvirtintas 2021 m. spalio

22 OECD (2018). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>

23 *Ibid.*

24 OECD (2019). “Public Consultation Document Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ Under Pillar One”, Public Consultation Document 9 Oct. 2019–12 Nov. 2019”, OECD Publishing, para 17. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

25 OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, Art. 4. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>

26 *Ibid.*, Art. 5–7.

27 Dizertacijos rengimo metu 2017 m. Modelinės mokesčių konvencijos tekstas dar nebuvo atnaujintas.

28 OECD (2015), *supra note*, 14:para 46–308.

29 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17: para 30–64.

30 OECD Public Consultation Document 9 Oct.-12 Nov.2019 (2019), *supra note*, 24:para. 17.

8 d. 137 šalių bendru pareiškimu³¹) nepateikė nei principų, nei aiškaus teorinio pagrindo, kuriuo nustatyta nauja apmokestinimo teisė pajamų šaltinio šalims.³² EBPO sekretoriato pasiūlyme vienintelė užuomina į naujos apmokestinimo teisės nustatymo teisinį pagrindą yra tai, kad šiuolaikiniame globaliame ir skaitmeniniame pasaulyje bendrovės gali dalyvauti kitos šalies vartotojų kasdieniniame gyvenime, bendrauti su vartotojais ir sukurti reikšmingą vertę nebūnant fiziškai įsisteigus (aut. past. išskirti bruožai – bendravimas su vartotojais, duomenų rinkimas ir išnaudojimas, reikšmingos rinkodaros ir prekės ženklų sukūrimas).

Ir EBPO, ir Europos Komisija savo ataskaitose tvirtino, kad bendrovių apmokestinimas turi būti siejamas su vertės kūrimu, t. y. pelnas turi būti apmokestinamas ten, kur ekonominė veikla yra vykdoma ir sukuriama vertė³³. Tačiau paskutinėje EBPO pasiūlymo versijoje vertės kūrimo koncepcijos nebeliko, netgi viešose diskusijose EBPO atstovai teigė, kad vertės kūrimo grandinė nėra esminis principas EBPO, sprendžiant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkius.³⁴ Kadangi mokesčių sistemos pertvarka buvo vedina politinių interesų, todėl skubant priimti sprendimus, nauja tarpjurisdikcinio pelno paskirstymo sistema nebuvo pagrįsta 1923 m. apibrėžtais tarptautiniais apmokestinimo principais. Prarastas principų taikymo tęstinumas ir stabilumas, o seni principai nebuvo pakeisti naujais. Tai dar labiau susilpnino argumentus, kad tarptautinė mokesčių teisė sudaro paprotinę tarptautinę teisę. Dabarties laikas yra kartu tiek precedento neturintčio bendradarbiavimo tarptautinių mokesčių klausimais laikas ir kartu nepaprasto netikrumo mokesčių klausimais laikas.³⁵

Nors tarptautinio apmokestinimo pertvarka buvo skirta prisitaikyti prie skaitmenizacijos, tačiau 2021 m. liepos mėn. EBPO pateiktas Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymas apėmė daug platesnį mokesčių mokėtojų ratą nei skaitmenines platformas.

31 OECD/G20 (2021). “Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy”, OECD/G20. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://web-archieve.oecd.org/2021-07-08/593841-130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>

32 Svitlana Buriak, „A New Taxing Right for the Market Jurisdiction“, *Intertax*, Volume 48, Issue 3, (2020): 301

33 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, *supra note*, 17: 110; EU Commission, *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market* https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141

34 2019 m. IFA Londono kongreso IFA/OECD sesijoje EBPO Mokesčių politikos ir administravimo centro direktoriaus Pascal Saint-Amans komentaras. Jo nuomone, „vertės kūrimo“ metodas naudojamas tik siekiant išvengti pelno priskyrimo ofšorinėms jurisdikcijoms, kuriose nevykdoma jokia ūkinė veikla. Nepaisant to, naujausiuose EBPO viešuosiuose konsultacijų dokumentuose ne kartą buvo pabrėžta klientų vertė kai kuriems tarptautinių įmonių verslo modeliams. Todėl lieka neaišku, koks yra pagrindinis naujų taisyklių ir pasiūlymų dėl pelno paskirstymo pagrindas. Pavyzdžiui, EBPO viešasis konsultacinis dokumentas 2019 m. vasario 13 d.–kovo 6 d. Žiūrėta 2022 m. rugpjūčio 15 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

35 M. Keen, “Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation”, *Bull. Intl. Taxn.* 72, 4/5, (2018): 224.

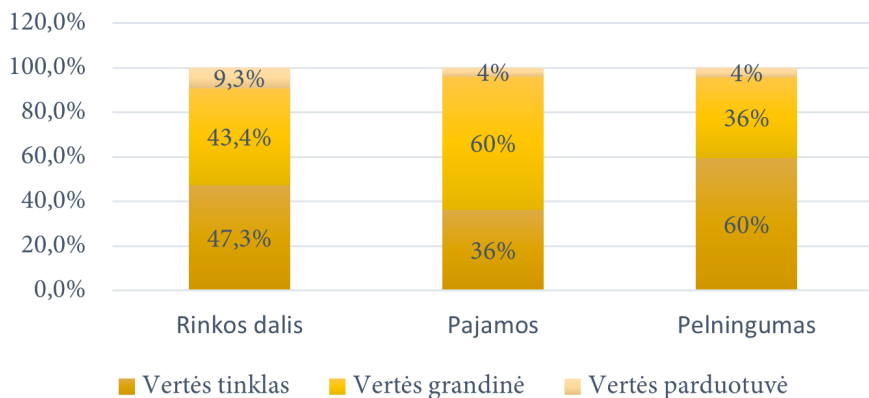
Iškelta rizika, kad vienas sektorius bus diskriminuojamas, ir kad skaitmenizacija, kaip procesas, veikia visas industrijas. Todėl į naujos prekybos šalies (angl. *market state*) apmokestinimo teisės taikymo sritį buvo įtrauktos visos tarptautinės įmonės, kurių pasaulinė apyvarta viršija 20 milijardų eurų, o pelningumas – didesnis nei 10 proc. (t. y. pelnas prieš mokesčius), kurios iš rinkos jurisdikcijos gauna bent 1 mln. eurų pajamų, o mažesnėse jurisdikcijose, kurių BVP mažesnis nei 40 milijardų eurų, nustatytas pajamų slenkstis yra 250 000 eurų.³⁶ 2019 m. EBPO dvejuose pateiktuose apmokestinimo pasiūlymuose gilinosi ir bandė atliepti skaitmeninio verslo ypatumus ir vertės kūrimo grandines, o 2020 m. ataskaitoje, praplėtus subjektų ratą, skaitmeninio verslo, ypač daugiašalių platformų ypatumai, buvo nebeiškirti. Vadinasi, visos daugiašalės platformos turės mokėti pelno mokestį pajamų šaltinio šalyse nors tam nėra tarptautinio apmokestinimo principais grįsto pagrindo.

Grindžiant tyrimo aktualumą, verta pažymėti, kad jau kitą dešimtmetį 70 proc. vertės bus sugeneruojama platformose³⁷. Plečiantis skaitmenizacijai ir platformizacijai tarptautinė apmokestinimo sistema turėtų būti papildyta aiškiais ir tarptautinio apmokestinimo principais pagrįstomis platformų apmokestinimo taisyklėmis.

Autorė įvertino 50 didžiausių pasaulio skaitmeninių įmonių, vertinant pagal jų rinkos dydį, pajamų dydį ir pelningumą, ir nustatė, kiek iš šių bendrovių yra daugiašalės platformos. Iš žemiau pateiktos schemos matyti, kad iš 50 didžiausių skaitmeninių bendrovių net 47,3 proc. įmonių yra daugiašalės platformos, kurios vertę generuoja vertės tinklo (angl. *value network*) pagrindu, nors tokių įmonių pajamos sudaro 36 proc., o pelningumas 60 proc. Platformos, ypač daugiašalės, sudaro reikšmingą globalios ekonomikos dalį, todėl svarbu, kad jų generuojamas pelnas būtų paskirstomas ir apmokestinamas pelno mokesčiu pagal jų specifiką atliepiančias tarptautinio apmokestinimo taisykles.

36 OECD/G20 (July 2021). “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD, Publishing, 1. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

37 „Shaping the Future of Digital Economy and New Value Creation”, World Economic Forum, žiūrėta 2021 m. liepos 23 d., <https://www.weforum.org/platforms/shaping-the-future-of-digital-economy-and-new-value-creation>



1 pav. 50-ies didžiausių skaitmeninių įmonių suskirstymas pagal vertės generavimo tipus
Šaltinis: parengta autorės

Būtent dėl platformų, ypač daugiašalių, platformų verslo modelio plėtros ir augimo potencialo būtini tyrimai, koks daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno paskirstymo principas geriausiai atlieptų tarptautinius apmokestinimo principus ir leistų pagrįstai priskirti dalį pelno pajamų šaltinio šalims.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad EBPO Pirmojo ramsčio pagrindu priimti tarptautinės apmokestinimo sistemos pakeitimai ir apmokestinimo teisių suteikimas rinkos šaliai (angl. *market state*) iš esmės pakeitė tarptautinę apmokestinimo sistemą ir balansą. Visgi tarptautinė apmokestinimo sistema iš esmės peržiūrėta po šimtmečius trukusio taikymo. Todėl, autorės vertinimu, tarptautinės apmokestinimo sistemos pokyčių nagrinėjimas ir kvestionavimas leidžia įvertinti reformos sėkmę ir suformuoti tinkamus pagrindus ateities pertvarkymams.

Svarbu atkreipti dėmesį į reikšmingas EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo keliamas praktines problemas platformoms. Visų pirma, EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas ir aiškinamieji dokumentai nedetalizuoja, kokiais tarptautinio apmokestinimo principais yra nustatyta naujoji rinkos šalies (angl. *market state*) apmokestinamoji teisė ir kodėl šaliai priskiriamas likutinis, o ne rutininis pelnas. Todėl svarbu atskleisti, ar visos platformos, ypač daugiašalės platformos, pagrįstai įpareigojamos priskirti dalį pelno pajamų kilmės šaliai. Taip pat pažymėtina, kad šiai tarptautinio apmokestinimo reformai EBPO, G20, JT iškėlė principus ir tikslus: (i) dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo išvengimas, (ii) pirmenybės teikimas pelno apmokestinimui, bei (iii) paprastumo ir lengvo administravimo siekimas. Svarbu įvertinti, ar EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo pagrindu sukurta nauja apmokestinimo teisė rinkos šalims ir pasiūlyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema atitinka šiuos principus. Jei neatitinka, būtina apsvarstyti, galbūt verta nesustoti ir toliau ieškoti alternatyvų, kurias atlieptų platformų specifiką, ypač turint omenyje jų augimo potencialą.

Disertacijos mokslinė problema. Kuri daugiašalių platformų pelno dalis turėtų būti priskirta ir apmokestinta pajamų šaltinio šalyje?

Tyrimo objektas. Tyrimo objektas yra daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimo teisių paskirstymas tarp valstybių.

Tyrimo tikslas ir uždaviniai.

Tyrimo tikslas – ištyrus pajamų šaltinio šalies teisės apmokestinti pagrindą ir ribas, rekomenduoti tinkamiausią daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio ūkinio komercinio pelno apmokestinimo teisių paskirstymo tarp šalių sistemą.

Šiam tikslui pasiekti buvo išsikelti tokie uždaviniai:

1. Apibrėžti teisinius pagrindus ir jų ribas pajamų šaltinio šaliai apmokestinti kitos šalies rezidento ūkines komercines pajamas;
2. Apibrėžti pajamų šaltinio sąvoką, galinčią pagrįsti skaitmeninių bendrovių tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimą pajamų šaltinio šalyje;
3. Įvertinti EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą ir alternatyvius būdus paskirstyti daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimo teises tarp rezidento ir pajamų šaltinio šalies;
4. Pasiūlyti tinkamiausią alternatyvą apskaičiuoti daugiašalių platformų pelno dalį, kuri galėtų būti pagrįstai priskirta ir apmokestinta pajamų šaltinio šalyje.

Ginamieji teiginiai:

1. Skaitmeninių pajamų, įskaitant daugiašalių platformų, apmokestinimas prie šaltinio turi būti pagrįstas naudos ir pajamų kilmės principais;
2. EBPO 2021 m. Pirmojo ramsčio nustatyta nauja apmokestinimo teisė rinkos šaliai yra trumpalaikis techninis sprendimas, neatliepiantis daugiašalių platformų charakteristikų;
3. Pajamų šaltinio šaliai reikėtų priskirti daugiašalių platformų pelną, kurį sugeravo tinklo efektas ir vartotojai B2C-2B verslo modelyje.

Tyrimo naujumas ir reikšmė. Atliktas tyrimas tarptautinio apmokestinimo mokslui suteikia naujumo keliais aspektais. Visų pirma, tai yra pirmas Lietuvoje teisės krypties disertacinis tyrimas, sisteminiu požiūriu nagrinėjantis tarptautinės mokesčių teisės šaltinius ir principus skaitmenizacijos kontekste. Mokslinis tyrimas rengtas 2017-2023 m. laikotarpiu, EBPO paraleliai rengiant Pirmojo ramsčio pasiūlymą, kurio tikslas pritaikyti tarptautinio apmokestinimo sistemą ekonomikos skaitmenizacijai, todėl tiek Lietuvoje, tiek užsienio šalyse šia tema disertaciniai tyrimai tik pradedami publikuoti.

Autorės atlikta istorinė apžvalga davė pagrindą daugiašalių platformų verslo modelio apmokestinimo analizei atlikti, o kartu sukūrė pagrindą nagrinėti ateityje atsirastančius verslo modelius. Tyrimas atskleidė, kad apmokestinimo teisių priskyrimas šaltinio šaliai turėtų būti pagrįstas pajamų kilmės šalies (angl. *the place of origin of income*) teorija, o vertės kūrimo koncepcija galėtų būti naudojama tik kaip priemonė nustatyti įvairių funkcijų vertę vertės kūrimo grandinėje ir priskirti atitinkamą tarpjurisdikcinio pelno dalį. Disertacijoje išnagrinėti skirtingi daugiašalių platformų organizavimo modeliai: B2B-2C ir B2C-2B. Skirtingai nuo B2B-2C verslo modelio, tik B2C-2B platformų pelnas turėtų būti apmokestinamas pajamų šaltinio šalyje dėl šaltinio šalyje nustatytų gamybos veiksnių (angl. *production factors*) ir valstybės ekonominio gyvenimo suteiktų sąlygų generuoti investicijų grąžą (angl. *yield a return*). Tik keletas

mokslininkų bandė atsigrežti į istorines aplinkybes ir principus, lėmusius apmokestinimo teisių šaltinio šaliai nustatymą, ir pritaikyti juos skaitmeninei ekonomikai. S. Buriak ir L. F. Kjærsgaard, pritaikė E. Kemmeren teiginį³⁸ dėl pajamų kilmės principo (angl. *the place of origin of income*), nustatyto dar 1923 m., taikymo tarpjurisdikcinėms pajamoms ir kartu apibendrinio, kad tam tikroms platformų verslo modelių, kaip pavyzdžiui, daugiašalių platformų, turto sukūrimo vieta (angl. *origin of wealth*) nesutaps su pajamų gavimo vieta.

Antra, užsienio mokslinėje literatūroje tik paviršutiniškai įvertinta tinklo efekto (angl. *network effect*) įtaka apmokestinimui, o šioje disertacijoje minėtas aspektas bus analizuojamas iš esmės. Pažvelgus į tinklo efektą iš ekonometrijos perspektyvos, nagrinėti moksliniai darbai leidžia kelti hipotezę, kad tinklo efektas galėtų būti tinkamas pagrindas platformų apmokestinimui pajamų šaltinio šalyje. Įdomu, kad tinklo efektas (angl. *network effect*) dažniausia buvo nagrinėjamas ekonomikos mokslo, o teisės moksle M. A. Lemley ir D. McGowan³⁹ įvertino tik konkurencinės ir intelektinės teisės taikymo perspektyvas. Mokesčių tikslais tiek EBPO 2013 m. ir 2015 m. ataskaitos pabrėžė tinklo efekto (angl. *network effects*) svarbą skaitmeninės ekonomikos struktūrai ir net 2015 m. EBPO 1-ojo veiksmo galutinėje ataskaitoje nurodyta, kad tai pagrindžia mokesčių politikos pokyčius. Todėl stebėtina, kad teisės moksle tinklo efektas (angl. *network effects*) buvo atmestas kaip pagrindas, galintis pagrįsti tarpjurisdikcinio pelno priskyrimo pajamų šaltinio šaliai. Atitinkamai, šis tyrimas analizuodamas ekonometrijos mokslo straipsnius, nagrinėjančius tinklo efekto (angl. *network effects*) veikimą, leido į problemą pažvelgti kitu aspektu ir nurodyti alternatyvią tarpjurisdikcinio pelno paskirstymo metodiką.

Moksliniu požiūriu šio disertacijos tyrimo rezultatai yra reikšmingi dėl jų pateikimo laikotarpio. EBPO pateiktas Pirmojo ramsčio pasiūlymas įsigalioja, kai kritinė masė šalių jį ratifikuos.⁴⁰ Atlikta tiek istorinė analizė ir pateiktos alternatyvios tarptautinių pajamų paskirstymo tarp šalių taisyklės, leis ateities mokslininkams vertinti Pirmojo ramsčio praktinį taikymą, privalumus ir trūkumus.

38 Buriak, *supra note*, 32, Louise Fjord Kjærsgaard „The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States”, *Intertax*, vol. 49, (2021): 8-9, Eric Kemmeren, “Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach”, 60(11) *Bull. Int’l Tax’n* 430, (2006): 438–441 ir Eric Kemmeren, “Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?”, 27(2) *EC Tax Review*, (2018): 72-73

39 Mark A. Lemley ir David McGowan, *Legal Implications of Network Economic Effects*, *Cal. L. Rev.* 479-483 (1998): 86

40 OECD (2022). “Progress Report on Amount A of Pillar One Frequently asked questions”, OECD, Publishing, 5. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>

MOKSLINIŲ TYRIMŲ APŽVALGA

Poreikis modernizuoti tarptautinę apmokestinimo sistemą dėl skaitmenizacijos procesų buvo aptartas M. Laurinaičio *et alia* (2020)⁴¹ straipsnyje, kuriame autoriai teigė, kad skaitmeninio verslo apmokestinimas turi būti pagrįstas pajamų kilmės principu, modernizuojant nuolatinės buveinės sąvoką. Taip pat EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas dėl skaitmeninės ekonomikos iššūkių atliepimo buvo apžvelgtas A. Anastasiya (2023) magistro darbe.⁴² Tam tikri pelno mokesčio aspektai apžvelgti keliuose disertaciniuose tyrimuose. I. Steponavičienė (2022) tyrė 2013 m. BEPS ataskaitą⁴³ ir jos poveikį naujų kovos su mokesčių vengimu taisyklių atsiradimui bei įgyvendinimui, tačiau savo disertacijos darbe koncentravosi į bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių santykį.⁴⁴ A. Petkevičiūtės (2017) disertacijoje paliečiamos rezidavimo ir nuolatinės buveinės sąvokos bei pripažinimo reikalavimai, tačiau nagrinėti reorganizavimo ir perleidimo operacijos ir įvairūs apmokestinimo aspektai.⁴⁵ A. Petkevičiūtė taip pat nagrinėjo BEPS temą ir siekimą užtikrinti, kad veikla būtų apmokestinama ten, kur realiai vykdoma pelną generuojanti veikla ir sukuriama pridėtinė vertė. M. Luko (2013) disertacijoje, nagrinėjant valstybių konkurencijos mokesčiais aspektus, užsimenama apie manipuliaciją rezidento sąvoka ir dirbtinį pelno priskyrimą.⁴⁶ Aukščiau minėtos disertacijos nuodugnai nenagrinėjo teisinių, politinių ir ekonominių pagrindų, apibrėžiančių valstybių teisės į tarpjurisdikcinio pelno paskirstymą, ir skaitmeninės ekonomikos įtakos tarptautinio apmokestinimo režimo raidai. Tiesa, skaitmenizacijos įtaka apmokestinimui nagrinėta I. Rotomskio disertacijoje (2004), kurioje keliami klausimai yra artimiausi šioje disertacijoje keliamiems tikslams⁴⁷. Kelti klausimai, kaip išbalansuoti rezidento ir pajamų šaltinio valstybių teisės į skaitmeninių pajamų apmokestinimą, tačiau disertacijoje nagrinėtos serverių pripažinimo nuolatine buveine bei bito mokesčio idėjos. Šioje disertacijoje nagrinėtos rezidento ir nuolatinės buveinės sąvokos, tačiau, natūralu, kad neatliepti skaitmenizacijos procese atsiradę nauji verslo modeliai, BEPS ataskaita ir iš to kilusi tarptautinio

41 Marius Laurinaitis, Darius Štitalis, Irmantas Rotomskis, Otabeg Azizov, Natalia Marchuk, "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce", *INDEPENDENT JOURNAL OF MANAGEMENT & PRODUCTION*, Vol 11, Iss. 9, (2020):2308-2324

42 A. Anastasiya „OECD/G20 PILLAR ONE PROPOSAL TO ADDRESS TAX CHALLENGES ARISING FROM DIGITALISATION OF ECONOMY“ (magistro darbas, Mykolo Romerio universitetas, 2023)

43 BEPS (2013), *supra note*, 21

44 I. Steponavičienė „Įmonių grupėms ir jų kontrliuonantioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: sisteminio reguliavimo iššūkiai“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2022).

45 A. Petkevičiūtė, „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017).

46 M. Lukas, „Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013).

47 I. Rotomskis „Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reglamentavimas: Lietuvos kontekstas“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2004).

mokesčių režimo peržiūra.

Iš užsienio mokslininkų daugiašalių platformų apmokestinimo rinkos šalyje temą nagrinėjo L. F. Kjærsgaard (2018, 2021)⁴⁸ ir S. Buriak (2020).⁴⁹ Abi tyrėjos teigė, kad pajamų kilmės principas (angl. *the place of origin of income*) turi būti taikomas nagrinėjant, ar pajamų šaltinio šalis turėtų įgyti apmokestinimo teisę, ar neturėtų.

S. Buriak (2020) ir E. Vėgelytė (2020)⁵⁰ žengė žingsnį į priekį ir išskaidė daugiašalių platformų į B2B-2C prekybos platformų ir B2C-2B socialinių tinklų bei paieškos sistemų modelius ir priėjo prie išvados, kad tik pastarosios komercializuoja vartotojų duomenis, todėl pagal pajamų kilmės principą tik šio tipo platformų uždirbamos pajamos galėtų būti apmokestintos pajamų šaltinio šalyje.

Tarptautinės apmokestinimo režimo reformos įtaką jo pripažinimui sistema ir tarptautine paprotine teise nagrinėjo R.S. Avi-Yonah (2004, 2007),⁵¹ K. Li (2021),⁵² E. G. Garcia (2019)⁵³ ir W. Schön (2021).⁵⁴ Pažymėtina, kad šių autorių nuomonės dėl principų stabilumo ir tęstinumo trūkumo išsiskyrė.

Teritorinis tarpjurisdikcinio pelno pasidalinimas ir šaltinio šalių teisė į pelno priskyrimą analizuota ir išdėstyta tarptautinio apmokestinimo korifėjų. Ekonomistė P.B. Musgrave (1963, 1972, 1984, 2000)⁵⁵ išvystė teisingumo tarp šalių (angl. *inter-nation equity*) principą, kuris kaip metrika leido šalims pasiskirstyti apmokestinimo teises. P. B. Musgrave ir K. Vogel (1988)⁵⁶ apibrėžė šaltinio valstybės sampratą ir nurodė, kad šaltinio šaliai būtina prisidėti prie gamybos (angl. *production of the income*) ar daikto

48 L. F. Kjærsgaard, "Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms – Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User, *Nordic Journal of Commercial Law*", no. 1, (2018):148-171; Louise Fjord Kjærsgaard „The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States”, *Intertax*, vol. 49, (2021):8-9.

49 Buriak, *supra note*, 32.

50 E. Vėgelytė "Deconstructing User Participation: Why in the Digital Era Advertising Income Is Different from Other Business Income", *International Transfer Pricing Journal* 27, 2 (2020).

51 R.S. Avi-Yonah, Commentary, 53 *Tax Law Review* (2000); R.S. Avi-Yonah, International Tax as International Law, 57 *Tax Law Review* (2004); R.S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge Tax Law Series 2007).

52 J. Li, "The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint", 72(2) *Bull. Int'l Tax'n.* (2021): 84.

53 Gil Garcia "The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime?", 11 *World Tax Journal*, 3, (2019): 339-341.

54 W. Schön, Is There Finally an International Tax System?, 13 *World Tax J.* 3 (2021)

55 P.B. Musgrave, „United States Taxation of Foreign Investment Income“, Taxation of Foreign Investment Income– An Economic Analysis (Johns Hopkins Press, 1963), P.B. Musgrave and R.A. Musgrave, "Inter-nation Equity", in *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup* 71 (University of Toronto, 1972), P.B. Musgrave „Principles for Dividing the State Corporate Tax Base“, in *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, p. 228-246 (Stanford, 1984), P.B. Musgrave „Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union“ in *Taxing capital income in the European Union: Issues and Options for reform* p. 46-77 (Oxford, 2000).

56 Klaus Vogel „Worldwide vs Source taxation of income – a review and re-evaluation of arguments“ (Part I), *Intertax* 216, 8-9 (1988); Klaus Vogel, „Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-

vertės pridaugio (angl. *value is added to the good*). E. Kemmeren (2006)⁵⁷ siekė pritaikyti šaltinio sąvoką globaliai prekybai ir nurodė, kad šaltinio šalimi laikoma vieta, kurioje vykdoma ekonominė veikla, kuria uždirbamos pajamos ar išsijamas turtas, taip pat ją galima apibrėžti ekonominiu prisirišimu (angl. *economic attachment*). Kartu akcentavo, kad intelektualinis elementas yra esminis komponentas pajamų uždirbimo procese (angl. *producing income process*).

Priešingos pajamų kilmės principui teorijos, pagrįstos paskirties principu (angl. *destination-tax principle*), atstovai M. Devereux (2019),⁵⁸ H. Grubert (2015),⁵⁹ B. Rajathurai ir M. Clayson (2020),⁶⁰ siūlo skaičiuoti pelno mokestį ne pagal investicijų grąžą, o pagal pinigų srautus ar ekonominę rentą ir siūlo apmokestinti ne atskirus vienetus, o įmonių grupes, ir iš esmės pergaltuoti pelno mokesčio skaičiavimo modelį. Prekybos šalies (angl. *market state*) teisių į pelno priskyrimą pagrindimo alternatyvas nagrinėjo R. Collier, M. P. Devereux ir J. Vella (2021).⁶¹ Jų vertinimu prekybos šalies nustatymas yra pagrįstas ne vertės sukūrimu, o nemobilių veiksmų, tokių kaip tiesioginių ar netiesioginių vartotojų rezidavimo vieta, tyrime nagrinėjamas autorių pateiktas apmokestinimo teisių paskirstymo modelis pagrįstas likutinio pelno perskirstymu pagal pardavimo pajamas, pasisakant už pelno mokesčio sistemos keitimą, atsisakant atskiros bendrovės (angl. *separate entity*) sampratos.

2013 m. BEPS projekto tikslą „priderinti apmokestinimą prie ekonominio turinio ir vertės kūrimo“⁶² nagrinėjo X. Li (2021),⁶³ tačiau ji priėjo prie išvados, kad nors vertės kūrimo vaidmuo BEPS procese buvo esminis, tačiau tai nereiškia, kad ši koncepcija turėtų padėti išspręsti apmokestinimo teisių paskirstymo problematiką. Tokios pat išvados priėjo ir kiti mokslininkai A. J. Martin Jimenez (2020), J. Hey (2018), E. G. Garcia

evaluation of Arguments“ *Intertax* 310, 10, (1988); Klaus Vogel, „Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-evaluation of Arguments“ *Intertax* 393, 11, (1988).

57 E. Kemmeren “Source of income in globalizing economies : overview of the issues and a plea for an origin-based approach”, *Bulletin for International Fiscal Documentation: Official Organ of the International Fiscal Association* 60, 11.

58 Michael Devereux, “Pillar One: First Step Towards a Destination-Based Tax?”, *Tax J.*, 2019 m. spalio 16 d., <https://www.taxjournal.com/articles/pillar-one-first-step-towards-a-destination-based-tax>

59 Harry Grubert, „Destination-Based Income Taxes: A Mismatch Made in Heaven“, *Tax Law Review* 69, 43 (2015-2016): 44.

60 B. Rajathurai & M. Clayson, „Unify and Conquer: The OECD’s ‘Unified Approach’ to Pillar One“, *Tax J.* 2019 m. spalio 16 d., <https://www.taxjournal.com/articles/unify-and-conquer-the-oecd-s-unified-approach-to-pillar-one>

61 Richard Collier, Michael Devereux ir John Vella, “Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country”, *World Tax Journal*, 421 (August 2021).

62 BEPS (2013), *supra note*, 21.

63 Li Xiaorong „A Potential Legal Rationale for Taxing Rights of Market Jurisdictions“, *World Tax Journal*, (2021):25.

(2019).⁶⁴ Shon W (2021)⁶⁵ nustatę, kad tai yra nauja koncepcija ir vargu ar galima ją atsekti teisės aktuose, sutarčių taikymo praktikoje, teismų praktikoje ar mokslininkų darbuose iki 2013 m. Todėl vertės kūrimas neturėtų būti pripažintas visuotinas principas, apibrėžiantis apmokestinimo teisių paskirstymą tarp šalių. Ekonomistas W. F. Richter (2021)⁶⁶ pritaikė žaidimo teoriją, apskaičiuoti pelno dalims, kurios būtų paskirstomos tarp šalių pagal gaunamą naudą iš kooperacijos.

Natūralu, kad apie Pirmojo ramsčio pasiūlytus tarptautinės apmokestinimo sistemos pakeitimus ir rinkos šalies apmokestinimo teisių pagrįstumą pasisakė daug mokslininkų – visgi tarptautinis apmokestinimo režimas keičiamas vieną kartą per 100 metų. M. Wilde M. (2022, 2020, 2017)⁶⁷ teigė, kad tarptautinis pelno mokesčio paskirstymas tarp šalių turėtų būti pergaltas iš esmės – visų pirma, turėtų būti apmokestinamas ekonominis pelnas, pavyzdžiui, ekonominė renta (angl. *economic rent*), paskirstytina suma turėtų būti apskaičiuojama paskirties (angl. *destination-based tax*) principo pagrindu, pritaikant pajamų kriterijų, paskirstant apmokestinamųjų pajamų bazę tarp šalių. Autorius yra aršus Pirmojo ramsčio pakeitimų kritikas, nes, skirtingai nei 1920 m., EBPO nepateikė jokių principų, nepritaikė geriausių praktikų, be to, įvedę dar vieną pelno mokesčių skaičiavimo metodiką, tik apsunkins pelno mokesčio paskirstymą ir ginčų sprendimą susidūrus nacionalinėms, Europos Sąjungos ir tarptautinio apmokestinimo taisyklėms. U. Schreiber (2020)⁶⁸ taip pat kritikuoja tokia mokesčių poniaavą. Jo teigimu, EBPO sukurta sistema yra hibridinė, vienoje formulėje sujungiamos priešingos apskaitos sistemos, vis tik norint paskirstyti pelną pirmiausia reikia apskaičiuoti įmonių grupės likutinį pelną, remiantis tarptautinės apskaitos standartais, ir paskirstyti pagal pajamų proporciją šalims, kuriose vykdomi pardavimai (*vertė A*). Antruoju žingsniu priskiriama papildoma fiksuota pelno suma, jei prekybos šalyse vykdomos rinkodaros ir distribucijos funkcijos (*vertė B*) pagal „ištiesios rankos“ principo kriterijus, o trečiuoju žingsniu suteikiama teisė priskirti papildomas sumas, siekiant kompensuoti papildomai atliekamas funkcijas (*vertė C*). „Ištiesios rankos“ principas yra pagrįstas atskirtos bendrovės apskaitos principu, o likutinio pelno formuliarinis paskirstymas (angl. *formula apportionment*) remiasi grupės apskaita, o

64 A. J. Martin Jimenez, “Value Creation: A Guiding Light for te Interpretation of Tax Treaties?”, 74 *Bulletin of International Taxation* 4/5, p. 197-198 (2020), Journal Aerticles & Opinion Pieces IBFD; J. Hey, “Taxation Where Value is Created and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, 72 *Bulletin of International Taxation* 4/5 (2018), Journal Aerticles & Opinion Pieces IBFD; Garcia, *supra* note, 53.

65 W. Shon, *supra* note, 54:367.

66 W.F. Richter, Aligning Profit Taxation with Value Creation, 13 *World Tax J.* 1 (2021).

67 M.F. Wilde , „Towards a „2020s Compromise” in International Business Taxation: Reflections on an Emerging New Tax Paradigm”, *Bulletin For International Taxation*, (2022); M.F. de Wilde, “On the Future of Business Income Taxation in Europe”, 12 *World Tax J.* 1 (2020); M.F de Wilde, *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, (Amsterdam:IBFD, 2017).

68 U. Schreiber, “Remarks on the Future Prospects of the OECD/G20 Programme of Work – Profit Allocation (Pillar One) and Minimum taxation (Pillar Two)”, *Bulletin for International Taxation*, 74/6 (2020).

tai savo ruožtu sukuria persidengiančias apmokestinamąsias bazes. A. Samari (2020)⁶⁹ teigė, kad naujų standartų įvedimas, kitokių nei „ištiestos rankos“ principas ir nuolatinės buveinės koncepcija, sukurs daug papildomų komplikacijų, nes bendrovės turės atnaujinti savo sandorių kainodaros dokumentacijas bei investuoti į papildomą atitiktį. Ji nesutinka, jog pajamos, o ne rinkodarais kaštai atspindi nuolatinį ir reikšmingą (angl. *sustained and significant*) dalyvavimą kitos šalies ekonomikoje. Ji taip pat pasisakė, kad iš teorinės sandorių kainodaros pusės ne likutinis, o rutininis pelnas turėtų būti priskirtas rinkos šaliai. G. S. Cooper (2021)⁷⁰ detaliai apžvelgė pasiūlymo evoliuciją ir liūdnai konstatavo, kad šie pakeitimai signalizuoja trijų dogmų - (i) nuolatinės buveinės, (ii) atskiros bendrovės apmokestinimo (angl. *separate entity taxation*), (iii) ištiestos rankos principo - mirties pradžią, tačiau skirtingai nuo kitų autorių, jo nuomone, tai yra neišvengiama ateitis. M. Screpante (2021)⁷¹ teigimu, kad 1920 m. nustatytos taisyklės nustatė, kad ne rutininės funkcijos, pavyzdžiui, R&D, prekės ženklo kūrimas, dizainas, sukūrė pagrindą didesniajam pelno priskyrimui nei rutininės funkcijos, pavyzdžiui, gamyba ir distribucija, tačiau jos kartu leido sinergijos sukuriamą efektą priskirti mažo apmokestinimo jurisdikcijoms, todėl DEMPE funkcijoms ir vertės kūrimo principui teko antivengiminės priemonės vaidmuo. Screpante teigimu, ištiestos rankos principas buvo pernelyg modifikuotas, nes praktikoje dažniausiai taikomu sandorių kainodaros metodu tapo pelno padalijimo metodas (angl. *profit split method*), kuris nėra pagrįstas palyginamųjų tarp nesusijusių įmonių nustatymu. Todėl „ištiestos rankos“ principo pakeitimas frakciniu metodu yra natūralus ir savalaikis. N. Altenburg ir K. Schlucke (2022)⁷² nagrinėjo praktinius taisyklės pritaikymo iššūkius, pavyzdžiui, kaip nustatyti B2B (angl. *business to business*) verslams, ar prekybos šalyje (angl. *market state*) buvo uždirta daugiau nei 1 mln. EUR pajamų, kokie atitikties administravimo iššūkiai ir administracinė našta, siekiant pritaikyti rinkodaros ir distribucijos išimtis (angl. *safe harbour*).

Kritika dėl pajamų šaltinio apibrėžimo geografiniais terminais, nors tai prieštarauja ekonominei logikai, yra išsakę jau minėti L. Xiaorong (2021)⁷³ ir M.F. Wilde (2017).⁷⁴ M.F. Wilde palaiko idėją, kad būtent ekonominė renta (angl. *economic rent*) ir jos generuojamas pelnas turėtų būti tarptautinio apmokestinimo dalybų objektu.

69 A.S. Samari, „The OECD Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One: Strengths and Weaknesses of the New and Revised Nexus and Profit Allocation Rules“, *International Transfer Pricing Journal*, 27/2 (2020).

70 Graeme S. Cooper, „Building on the Rubble of Pillar One“, *Bulletin For International Taxation* (2021).

71 Mirna Screpante, „Pillar One and Pillar Two: A Confirmation on the Formulaic Apportionment and Anti-Avoidance Approaches of the Value Creation Functional DEMPE Formula Standard?“, *International Transfer Pricing Journal* 29/1 (2021):4.

72 Altenburg N., Schlucke K., „The New World of Pillar One – Practical Thoughts on the New Scope“, *International Transfer Pricing Journal*, 29/1 Jan/Feb (2022).

73 Xiaorong, *Supra note*, 64.

74 De Wilde, „Economic rents as a taxable base (Chapter 5)“ in *Sharing the Pie: Taxing multinationals in a global market* (Amsterdam:IBFD, 2017).

Monopolistinio pranašumo šaltinius, tokius kai, intelektinės nuosavybės teisės, tinklo efektas, nagrinėjo Durand and Milberg (2020)⁷⁵, o ne vienas ekonomistas pasisakė už ekonominio pranašumo apmokestinimą A. Auerbach, M.P. Devereux, H. Simpson (2008, 2010),⁷⁶ R. Broadway, J.F. Tremblay (2014),⁷⁷ W. Cui (2019).⁷⁸

Tinklo efektą (angl. *network effect*) nagrinėjo ekonometrijos mokslininkai, kurių įžvalgomis šios disertacijos autorė rėmėsi, siekdama sukurti pelno paskirstymo modelį. Paminėtinas C. Junhongo ir P. Manchandos (2016) Taobao.com tyrimas, kuriuo buvo apskaičiuotas tinklo efektas (angl. *network effect*) ir nustatytas reikšmingas, didelis ir teigiamas poveikis abiejose platformos pusėse.⁷⁹ Taip pat, nagrinėti ankstyvieji P. Collin ir N. Colin (2013),⁸⁰ J. Cremer (2015),⁸¹ P. Pistone ir P. Hongler (2015)⁸² skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo tyrimai bei pasiūlymai, kuriuose tinklo efektu pagrįstas plėtros potencialas įvardijamas kaip skaitmeninės ekonomikos išskirtinumas, kuris turėtų atsispindėti tarptautinio apmokestinimo režimo principuose.

DARBO METODOLOGIJA

Darbo metodologija remiasi interpretacine paradigma, taikant kokybinio tyrimo metodus.⁸³ Nors pritaikytiems metodams būdingas subjektyvumas, asmeninis tyrėjo įsitraukimas, autorė, siekdama suvokti mokesčių teisės sistemos susiformavimo priežastis, apžvelgė kelių šimtmečių istoriją, daugiau kaip kelių šimtų mokslinių straipsnių, siekia sukurti apmokestinimo sistemą, kuri geriausiai atitiktų daugiašalių platformų verslo modelį, todėl tyrimui būdingos ir normatyvistinės metodologinės prielaidos.

75 C. Durand, W. Milberg, "Intellectual monopoly in global value chains", *Review of International Political Economy* 27(2), (2020):410.

76 A. Auerbach, M.P. Devereux, H. Simpson, „Taxing corporate income“ (National Bureau of Economic Research, 2008), 2008 m. lapkričio mėn., <http://www.nber.org/papers/w14494>
A. Auerbach, M.P. Devereux, H. Simpson, „Taxing Corporate Income, in DIMENSIONS OF TAX DESIGN: THE MIRRLEES REVIEW“, (Oxford, Oxford University Press, 2010).

77 Boadway, Robin, ir Jean-François Tremblay „Corporate tax reform: issues and prospects for Canada“, University of Monreal, 2014), 2014 m. balandis, https://mowatcentre.munkschool.utoronto.ca/wp-content/uploads/publications/88_corporate_tax_reform.pdf

78 W. Cui, „The Digital Services Tax: A Conceptual Defense“, *Tax Law Review* 73(1) (2019):69-111,

79 Chu, Junhong and Manchanda, Puneet, "Quantifying Cross and Direct Network Effects in Online C2C Platforms" *Marketing Science, Forthcoming, Ross School of Business Paper No. 1248*, (2015) <https://ssrn.com/abstract=2494948>

80 P. Collin & N. Colin, *Task Force on Taxation of the Digital Economy*, (2013):49, http://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf

81 Galutinė ataskaita apie *Apmokestinimą ir skaitmeninę ekonomiką: teorinių modelių apžvalga*, Prancūzijos strategija, 2015 m. vasario 26 d. <https://www.alain-bensoussan.com/wp-content/uploads/2015/03/30672133.pdf>

82 Hongler, Peter and Pistone, Pasquale, „Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy“, *WU International Taxation Research Paper Series*, 15 (2015): 9.

83 Kęstutis Kardelis, *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. 2-asis pataisytas ir papildytas leidimas* (Kaunas: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras, 2002), 32.

Kokybinių metodų naudojimas yra prioritetas, jeigu tyrėjo dėmesio centre yra atskiro socialinio objekto savitumas, viso įvykio vaizdo arba atvejo, objektyvių ir subjektyvių jo veiksnių vienovės ir sąveikos tyrimas. Kokybinis tyrimas taip pat leidžia nagrinėti naujus reiškinius arba procesus, masiškai nepaplitusius, ypač aštrių socialinių pokyčių sąlygomis.⁸⁴ Kadangi skaitmeninio verslo ir naujų verslo modelių, tokių kaip daugiašalės platformos, apmokestinimas yra sąlyginai naujas reiškinys, autorė daugiausiai taikė kokybinio tyrimo metodus.

Plačiai taikytas abstrakcijos metodas siekiant apibrėžti daugiašalių platformų sąvoką, nustatyti principus, apibrėžiančius šaltinio šalies teisę į toje šalyje uždirbamą pajamų apmokestinimą ir atskleisti jų esmę. Abstrahuojant informaciją, susijusią tiek su skaitmeninio verslo apmokestinimu bei jo progresu, ir informaciją apie platformų veikimo požymius, autorė nustatė pagrindinius daugiašalių platformų veikimo požymius: skirtingas vartotojų indėlis kuriant platformos turtą ir pajamas, tinklo efektas ir ribiniai kaštai. Remiantis šiais požymiais buvo pateikti daugiašalių platformų apmokestinimo modeliai.

Istorinis metodas naudotas apžvelgti šaltinio koncepcijos vystymosi eigą, taip pat siekiant suprasti principus, apibrėžiančius pajamų šaltinio šalies teisę į tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimą. Šis metodas leido pagrįsti pajamų šaltinio teisę į užsienio rezidentų pelno apmokestinimą, jei nustatomi turto ar pajamų gamybos veiksniai (angl. *production factors*).

Lyginamasis metodas naudotas įvertinti apmokestinimo alternatyvų privalumus ir trūkumus, o kadangi disertacijos rengimo laikotarpis sutapo su 2015-2021 m. EBPO pasiūlymo dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo evoliucija, alternatyvių pasiūlymų vertinimas leido autorei kritiškai pažvelgti į EBPO pasiūlymą, taip pat pateikti alternatyvius pasiūlymus, atliepančius autorės subjektyvius įsitikinimus, patirtis ir kartu tarptautinio apmokestinimo principus.

Taikant analogijos metodą buvo lyginamos ekonominio pelno, ekonominės rentos, tinklo efekto ir vertės kūrimo grandinės sąvokos, vertinama, ar dėl tinklo efekto sugeneruotą pelną galima prilyginti ekonominei rentai ir tokiu būdu rekomenduoti nustatyti pelno mokesčio objektu.

Kritikos metodas taikytas, vertinant EBPO Pirmojo ramsčio sprendimo rezultato atitikimą išsikeltiems tikslams, skirtingų mokslininkų pasiūlymus dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo, pateikiant argumentus ir kontraargumentus, remiantis nustatytais trūkumais pateikti naujus pasiūlymus.

Sisteminės analizės metodas taikytas, analizuojant 1920 m. Tautų Lygos ataskaitas, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas ir šimtus skirtingų minties mokyklų atstovų straipsnių, siekiant nustatyti ryšius tarp platformų ekonominio veikimo požymių, valstybių interesų bei reguliavimo principų.

Teleologinis metodas naudotas, siekiant nustatyti EBPO ir Jungtinių Tautų Modelinių konvencijų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, taip pat Pirmojo ramsčio pasiūlymo priežastis, vertinant normų kūrėjų tikslą ir aplinkybes, lėmusias sprendimų

84 Rimantas Tidikis, *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*, (Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003), 359.

priėmimą. Dėl to nagrinėti istoriniai dokumentai, EBPO rengtos konsultacijos, tarpinės ataskaitos, modeliųjų konvencijų komentarai, kiti dokumentų rengėjų tikslą fiksuojantys dokumentai.

DARBO STRUKTŪRA

Disertacijos struktūrą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados bei pasiūlymai.

Pirmasis skyrius pradedamas nuo diskusijos, ar tarptautinė mokesčių teisė egzistuoja,⁸⁵ ar tarptautinė apmokestinimo sistema yra ir gali būti pripažinta Tarptautine paprotine teise.⁸⁶ Toliau apžvelgiami tarpjurisdikcinio pelno apmokestinamųjų teisių pasidalinimo principai bei rezidento ir šaltinio koncepcijos. Šios koncepcijos yra projekcija frikcijos tarp pasaulinio ir apmokestinimo prie šaltinio, kurio ištakos yra šalies fiskalinis suverenitetas – apmokestinti vietinių įmonių pasaulines pajamas ir užsienio įmonių pajamas, jei jos uždirbamos šalies viduje.⁸⁷ Atitinkamai yra aptariami tarptautinio apmokestinimo sistemą formavę principai – galėjimo mokėti (angl. *ability to pay*), ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*), pajamų kilmės (turto kūrimo) (angl. *origin of income (production of wealth)*), naudos (angl. *benefit principle*) principai. Siekiant nustatyti naujas apmokestinimo teisių tarp šalių taisykles, autorė sugrįžo prie pagrindų ir apibrėžė mokesčio suvereniteto ribas bei sąvokas, tokius kaip mokesstinė jurisdikcija (angl. *tax jurisdiction*), apmokestinimo teisė (angl. *taxing power*), ūkinės komercinės veiklos apmokestinimo taisyklės ir, be abejojimo, nuolatinė buveinė (angl. *permanent establishment*). Taip pat tyrinėta „šaltinio“ sąvoka ekonomikos moksle ir priežastys, kodėl ekonomistai siūlo apmokestinti ekonominį, o ne nominalų pelną.

Antrajame skyriuje apibrėžiama skaitmeninio verslo ūkinės komercinės veiklos vykdymo vieta, apibrėžiama daugiašalių platformų sąvoka ir požymiai. Apžvelgiamas EBPO 2021 m. Pirmojo ramsčio pasiūlymas, turėjęs modernizuoti 1920 m. sukurtą tarptautinio apmokestinimo sistemą ir pateikiami sprendimo trūkumai. Pirmojoje dalyje apžvelgtos pagrindinės pelno mokesčio ir apmokestinimo teisių pasiskirstymo tarp šalių taisyklės yra įvertinamos globalizacijos, skaitmenizacijos ir platformizacijos kontekste, apibendrinami lūkesčiai.

Trečiajame skyriuje nagrinėjamas Jungtinių Tautų ir įvairių minties mokyklų atstovų sukurtos alternatyvos modernizuoti tarptautinę apmokestinimo sistemą. Taip pat pateikiama kelių autorės sukurtų daugiašaliams platformoms pritaikytų teorinių modelių apžvalga. Pirmajame modelyje analizuojamas vartotojų indėlis generuojant platformos turta ar pajamas, antrajame – analizuojamas tinklo efektas ir jo dėka uždirbamas ribinis pelnas. Autorė pateikia argumentus, kodėl ir kaip tokių pajamų šaltinio šalys galėtų pagrįstai reikalauti tarpjurisdikcinio pelno priskyrimo ir apmokestinimo teisių, ir pateikia savo rekomendacijas.

85 Li, *supra note*, 52

86 García, *supra note*, 53

87 K. Vogel, „Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)“, 16(8/9) *Intertax* 216 (1988)

1. TARPTAUTINĖ APMOKESTINIMO SISTEMA

„Tie, kas nežino istorijos, yra pasmerkti ją kartoti“ George Santayana⁸⁸

1.1. Tarptautinė mokesčių teisės egzistavimo prielaidos

1999 m. David Rosenbloom Niujorko Teisės universitete pasakė garsiąją kalbą pavadinimu „Tarptautinis mokesčių administravimas ir Tarptautinė mokesčių sistema“ (angl. *International Tax Arbitrage and the „International Tax System“*).⁸⁹ Šiame įtakingame tekste David Rosenbloom suabejojo tarptautinės mokesčių sistemos egzistavimu ir valstybių politiniu interesu tokią sistemą kurti. Jo įsitikinimu, šalys, kurdamos apmokestinimo sistemas, neturėtų domėtis kitų šalių fiskaliniais interesais tol, kol mokesčių mokėtojai sumoka mokesčius pagal nacionalinius teisės aktus.⁹⁰ Ši publikacija sukėlė karštą diskusiją tiek JAV, tiek visame pasaulyje. Išsakytos pozicijos oponentas, profesorius Reuven Avi-Yonah paskelbė straipsnį, kad tarptautinė apmokestinimo sistema egzistuoja ir ji peržengia šalių teritorines ribas.⁹¹ Jo vertinimu tarptautinių sutarčių taikymo praktika bei moksliniai darbai sukūrė pagrindą visaapimančiai sistemai, kuri yra pagrįsta dviem principais: vieno apmokestinimo principu (angl. *single tax principle*) ir naudos principu (angl. *benefit principle*).⁹² Vienas apmokestinimo principas nurodo, kad visos (kartu ir tarptautinės) pajamos turi būti apmokestinamos kartą, o naudos principas sieja apmokestinimo teises su šalių suteikta nauda ir įnašu generuojant pajamas. Naudos principas pelno mokesčio kontekste bus laikomas apmokestinimo prie šaltinio pagrindu. Mokesčių pasaulis tarsi pasidalino į dvi stovyklas, ypač prasidėjus diskusijoms dėl tarptautinės mokesčių sistemos pritaikymo skaitmeninei ekonomikai ir kovai su agresyviu tarptautiniu mokesčių planavimu. 2007 m. Reuven Avi-Yonah žengė žingsniu toliau ir nurodė, kad tarptautinis režimas sukuria pagrindą paprotinei tarptautinei mokesčių teisei.

Nors tarptautinės mokesčių teisės, kaip sistemos ar paprotinės tarptautinės teisės dalies, egzistavimas nėra šios darbo tyrimo objektas, tačiau jis yra svarbus, nes nukelia prie šalių jurisdikcijos ribų klausimo. Siekiant apibrėžti šalies teisę, apmokestinti kitos šalies rezidento pajamas, uždirbtas jos teritorijoje, ir kartu jos ribas, turime atskleisti

88 George Santayana, *The Life of Reason: The Phases of Human Progress: Reason in Common Sense* (Massachusetts: MIT press, 2011), 284.

89 H.D. Rosenbloom, „David R. Tillinghast Lecture: International Tax Arbitrage and the International Tax System“, 53 *Tax Law Review* (2000): https://its.law.nyu.edu/faculty/profiles/representativeFiles/rosenbloom%20-intltaxarbitrage_73241ED2-07BE-9DCA-4E00F7B87FF147CE.pdf

90 W. Shon, *supra note*, 54.

91 *Ibid.*, taip pat žiūrėti, R.S. Avi-Yonah, Commentary, 53 *Tax Law Review* (2000); R.S. Avi-Yonah, International Tax as International Law, 57 *Tax Law Review* (2004); R.S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* p. 2 et seq. (Cambridge Tax Law Series, 2007).

92 R.S. Avi-Yonah, „International Taxation of Electronic Commerce“, *Tax Law Review*, 52 (1997): 517-523

valstybės ir suvereniteto sąvoką.

Teisė apmokestinti, t. y. nustatyti ir surinkti mokesčius, yra išimtinė darinio, kuris pagal teisės ir politikos teoriją, yra vadinamas „valstybe“ teise.⁹³ Remiantis politinės ir teisinės teorijos filosofu Alessandro Passerin d'Entrèves (1902–1985), moderni valstybė pasižymi trimis požymiais: (i) galia, (ii) jėga ir (iii) valdžia (angl. (i) *might*; (ii) *power*; and (iii) *authority*)).⁹⁴ Galia atitinka jėgą – tai faktinė sąlyga, apibrėžianti subjekto pajėgumus primesti vykdyti savo komandas, net ir savavališkas kitų subjektų atžvilgiu. Tik sukūrus teisinę tvarką – taisyklių ir teisės aktų forma – brutali jėgos sąvoka paverčiama valdžia, t. y. jėga apibrėžta įstatymais. Teisės teorija daugiausia dėmesio skyrė nagrinėti valstybės kaip jėgos (angl. *power*) temai nagrinėti, pradedant nuo teisėtumo pozicijų. Galia priklauso institucionalizuotai jėgai, t. y. jėgai, naudojamai pagal teisinę tvarką. Iš tiesų teisiniams pozityvistams, tokiems kaip Hansui Kelsenui, valstybė yra teisinė tvarka, t. y. teisės normų sistema. Toks požiūris į valstybės sampratą kritiškai priklauso nuo valstybės suvereniteto sampratos. Nors terminas vartojamas nevienodai, jo vartojamas atspindinti besikeičiančius istorinius ir politinius kontekstus bei teorinius ginčus, „suverenitetas“ paprastai reiškia aukščiausią valdžią tam tikroje teritorijoje.⁹⁵ Suverenitetas neturi vienintelio apibrėžimo, tačiau pagrindas yra trys elementai - teritorija, žmonės ir valdžia. Turėdama šiuos elementus, suvereni valstybė turėtų turėti tiek vidinę kontrolę bei viršenybę, kartu ir išorinę nepriklausomybę nuo kitų šalių. Tačiau XX a. suverenios valstybės sąvoka išsiplėtė pridėjus pareigas saugoti ir užtikrinti gerovę jos piliečiams.⁹⁶

Yra visuotinai priimta, kad suverenitetas turi du požymius: galią teritorijos atžvilgiu (angl. *enforcement jurisdiction*) ir galią subjektų atžvilgiu (angl. *political allegiance*). Tokia dvilypė suvereniteto natūra išsiskyrė XIX a. ir XX a. ir turėjo didelę įtaką formuojant šalies apmokestinimo teisės sąvoką (angl. *jurisdiction to tax*). Turėdami omenyje, kad mokesčiai turėtų būti susieti su subjektais ir objektais, kurie turi ryšį su valstybe, buvo nuspręsta, kad teisėta apmokestinimo teisė turi būti pagrįsta santykiu su asmeniu (angl. *personal attachment*) arba santykiu su teritorija (angl. *territorial attachment*).⁹⁷ Kartu dvilypė suvereniteto natūra suformulavo realistinę doktriną. Kol valstybės teisė rinkti mokesčius yra pagrįsta teritorija arba rezidavimu, realistinė

93 R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction* (Springer 1989), 46.

94 S. Gadžo, “Legal Fundamentals of Income Tax Jurisdiction (Chapter 2)” *Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents’ Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy* (Amsterdam: IBFD 2018), taip pat žiūrėti A. Passerin D’Entrèves, *The Notion of the State: An Introduction to Political Theory* (Oxford University Press 1967) 1-11.

95 Samantha Besson, *Sovereignty*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, 2011 m. balandis, <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1472?rskey=Fv4htx&result=1&prd=EPIL>.

96 Diane Ring, „Democracy, sovereignty and tax competition: the role of tax sovereignty in shaping tax cooperation“, *Florida Tax Review* 9, 5 (2009).

97 Schon, W., “Persons and territories: on international allocation of taxing rights”, *British Tax Review* (2010), 554-562, cituota iš Bael, J.H. *A Treatise on the Conflict of Laws* 1 (1935), 275.

doktrina nurodo, kad be apmokestinimo teisės (angl. *power to tax*) nėra ir jurisdikcijos apmokestinti (angl. *jurisdiction to tax*), ir kreipia daugiau dėmesio į teisių įgyvendinimą. Pagal realistinę doktriną yra nustatomas skirtumas tarp jurisdikcijos nustatyti mokesčius ir jurisdikcijos įgyvendinti.

Tarptautinio apmokestinimo tikslais siekiama nustatyti, ar ir kokia apimtimi šalis turi teisę apmokestinti fizinio ir juridinio asmens turtą. Tad kokia yra šalies apmokestinimo jurisdikcijos sąvoka teisinės terminologijos terminais? Į šį klausimą iš principo atsako tarptautinė viešoji teisė.⁹⁸ Kadangi tarptautinės viešosios teisės subjektas yra valstybė, ji pirmiausia atsižvelgia į valstybių teises ir pareigas. Tarptautinė mokesčių teisė sukuria supranormatyvinę bazę tiek nacionalinei fiskalinei politikai *stricto sensu*, tiek tarptautinės veiklos apmokestinimui.⁹⁹ Tarptautinė mokesčių teisė yra laikoma tarptautinės ekonomikos teisės, nustatančios fiskalinių santykių norminę bazę, atšaka. Vertinant iš nacionalinės teisės perspektyvos, mokesčių teisė yra taip pat aiškinama kaip finansų teisės institutas (pošakis), apimantis tas finansų teisės normas, kurios reguliuoja visuomeninius finansinius santykius, atsirandančius nustatant ir surenkant mokesčius, ir jiems prilygintas privalomas įmokas į biudžetą.¹⁰⁰ Apibrėžiant jurisdikcijos ribas, pirmiausia nagrinėjama, kokia yra teisėkūros apimtis valstybės teritorijos ribose ir virš jų, antra, kokia apimtimi šalis gali įgyvendinti teisės aktus šalies viduje ir už jų ribų.

Vienas iš svarbiausių valstybės suvereniteto aspektų yra jurisdikcija. Kadangi jurisdikcija yra valstybės suvereniteto išraiška, ji savo ruožtu yra tarptautinės teisės pagrindas.¹⁰¹ Jei sutinkame su valstybės kaip jėgos, t. y. jėgos, kvalifikuojamos per teisinę tvarką, apibrėžimu, tokiu atveju suprantama, kad teisės normų kūrimo ir vykdymo įgaliojimai, kaip šios tvarkos elementai, yra itin svarbūs. Sąvoka *jurisdikcija* reiškia valstybės galią deklaruoti, kas yra įstatymas, ir nuspręsti dėl jo įgyvendinimo priemonių.¹⁰² Sąvoka *jurisdikcija* kildinama iš lotynų kalbos *ius dicere*, kuris verčiamas į „kalbėjimas teise“ (angl. *speaking the law*).¹⁰³ Tarptautinė paprotinė teisė reikalauja, kad tarp jurisdikcijos, reiškiančios reikalavimo teisę į tam tikro dalyką, būtų kvalifikuojantis ryšys (angl. *genuine link*). Sąsaja dažniausiai apibūdinama teritoriškumo ir tautybės sąvokomis, tačiau iš tikrųjų reiškia lanksčią sąvoką, kurią galima išsamiau išnagrinėti tik konkrečiame jurisdikcijos kontekste, t. y. atsižvelgiant į konkrečią nagrinėjamą problemą.¹⁰⁴

98 Lynne Oats, Angharad Miller, Emer Mulligan, *Principles of International Taxation* (Bloomsbury Professional Ltd, 2017), 20.

99 Qureshi Asif H., Kumar Ajay, *The Public International Law of Taxation* (Wolters Kluwer, 2019).

100 Aistė Medelienė, Bronius Sudavičius, „Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos“, *Teisė* 78 (2011): 111.

101 Gadžo, *supra note*, 94.

102 M.N. Shaw, *International Law* (Cambridge University Press, 2008), 645.

103 Bruno Simma, Andreas Th. Müller, *Exercise and limits of jurisdiction* (J. Crawford & M. Koskenniemi International Law, Cambridge Companions to Law, 2012), 134-157.

104 F.A. Mann, *Studies in International Law* (Clarendon Press 1973), 8.

Jurisdikcija apibrėžiama šalies suverenitetu, nesikišimu į kitos šalies vidaus klausimus, ir kartu šalių lygybės principu. Šie principai nesuteikia daug apibrėžtumo, nuostatant šalies jurisdikciją, nes patys principai gali būti skirtingai interpretuojami šalių ar skirtingų teisės mokslininkų. Pavyzdžiui, suvereniteto sąvoka gali būti skirtingai aiškinama ir suprantama pozityvistų ir prigimtinės teisės atstovų. Visgi suverenitetas ir jurisdikcija nėra sinonimai, jurisdikcija turi būti suprantama kaip suvereniteto išraiška.¹⁰⁵ Ne šiaip sau, mokesčių mokėtojai nesutinkant su tarptautinio apmokestinimo prievole, visų pirma, siekiama apibrėžti vienos iš valstybių jurisdikciją kitos šalies mokesčių klausimuose.

Atsižvelgiant į tyrimui keliamą tikslą, kitas nuoseklus žingsnis jo siekimui – išnagrinėti bendrosios tarptautinės teisės¹⁰⁶ normas, reglamentuojančias pelno mokesčio jurisdikciją. Sąvoka *bendroji tarptautinė teisė* reiškia tarptautinės teisės normų kategoriją, kurios yra privalomos *erga omnes*, t. y. tarptautinės teisės subkategorija, taikoma visoms valstybėms, kaip pirminiams tarptautinės teisės subjektams. Nors bendrąją tarptautinę pajamų mokesčio jurisdikcijos teisę teisės šaltinių požiūriu nustato paprotinio pobūdžio normos, specifinė tarptautinė pelno mokesčio jurisdikcijos teisė yra įkūnyta dvišalių ir daugiašalių mokesčių sutarčių tinkle. Todėl sprendžiant klausimą, ar tarptautinė mokesčių teisė sudaro paprotinę tarptautinę teisę, galima būtų į šį klausimą atsakyti ir teigiamai, ir neigiamai. Nuo pat tarptautinės bendruomenės formavimosi pradžios valstybės nustatė du teisiškai privalomų taisyklių kūrimo būdus: sutartis ir papročius.¹⁰⁷ Pagal Tarptautinio Teisingumo Teismo statuto 38(1) d. numatoma, kad teismas, sprenddamas jam priskirtus klausimus, taip pat vadovausis:

- (i) tarptautinėms konvencijomis, kurias aiškiai pripažįsta ginčijančios valstybės;
- (ii) tarptautiniais papročiais, kaip visuotiniai priimtinos praktikos įrodymais
- (iii) bendraisiais civilizuotų tautų pripažintais teisės principais

105 R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and practice of legislative fiscal jurisdiction* (Deventer, Kluwer Law and Taxation, 1989), 12-18.

106 Gadžo, *supra* note 94:16 “General international law is a terminus technicus used to denote a category of norms of international law that are binding erga omnes, i.e. a subcategory of international law that applies to all states as primary subjects of international law. In contrast, particular international law has a narrower, subjective scope of application, signifying a category of norms binding inter partes, i.e. among limited number of states. As will be demonstrated below, this differentiation is intertwined with the differentiation between main sources of international law, as norms of general international law are in most cases of a customary nature, and norms of particular international law, in most cases, stem from the treaties. For a detailed discussion on the meaning of general international law from a normative scope-type perspective, see A. Gourgourinis, *General/Particular International Law and Primary/Secondary Rules: Unitary Terminology of a Fragmented System*, 22 *European Journal of International Law* 4, pp. 1010-1016 (2011)”; Garcia, *supra* note, 53:14 “The International Law Commission has employed the term “general international law” to refer, in a generic manner, to rules of international law other than treaty rules and as opposed to rules pertaining to specific fields that include, inter alia, human rights law, environmental law or the law of the sea. See *International Law Commission, Formation and Evidence of Customary International Law, Sixty-fifth session, A/CN.4/659*, pp. 35 & 37 (UN 2013)”.

107 A. Cassese, *International Law* (Oxford University Press 2005), 153.

- (iv) [...] teismų praktika ir kvalifikuotų specialistų viešais išaiškinamais¹⁰⁸. Šie tarptautinės teisės šaltiniai yra įkūnyti remiantis dviem pagrindiniais tarptautinės bendruomenės principais: *pacta sunt servanda* ir *consuetudo est servanda*.

Vis tik reikėtų pažymėti, kad tik pačios valstybės gali nustatyti, kurios taisyklės, kylančios iš aukščiau nurodytų tarptautinės teisės šaltinių, gali būti laikomos joms privalomomis. Vienas reikšmingiausių pokyčių tarptautinėje erdvėje po Antrojo pasaulinio karo - išaugęs tarptautinių organizacijų, tokių kaip Jungtinės Tautos ir EBPO, skaičius. Tačiau, šių organizacijų įtaka gali būti prilyginta tik sutartims arba papročiams, vis tik ilgainiui tokių organizacijų veiksmai gali įgyti atskiro teisės šaltinio statusą.¹⁰⁹

Nustatyti paprotinės tarptautinės teisės normos egzistavimą ir tikslų turinį yra nepaprastai sunkus uždavinys.¹¹⁰ Todėl nenuostabu, kad vis dar trūksta sutarimo dėl tikslaus tarptautinės paprotinės teisės vaidmens pajamų mokesčio jurisdikcijos srityje.¹¹¹ Norma gali įgyti paprotinės tarptautinės teisės dalies statusą tik tada, kai tenkinami du kriterijai:

- (i) norma vienodai ir nuosekliai pasireiškia valstybės praktikoje (objektyvusis elementas); ir
- (ii) valstybių praktika atsiranda dėl įsitikinimo, kad jos yra teisiškai įpareigosios tai daryti (subjektyvus elementas, t. y. *opinio juris sive necessitatis*)¹¹².

Nuo 1998 m. Rosenbloom kalbos įvyko daug tarptautinio apmokestinimo pokyčių – iškilo naujos organizacijos, nustatytos naujos procedūros, įvardyti nauji principai. 1998 m. tarptautinio apmokestinimo sistemą sudarė dvigubo apmokestinimo sutarčių tinklas ir EBPO išleisti sutarčių taikymo komentarai, 2022 m. vaizdas atrodo kitaip:

108 Tarptautinio Teisingumo Teismo Statutas. Žiūrėta 2021 m. birželio 30 d. <https://www.icj-cij.org/en/statute>

109 F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, (Amsterdam: IBFD, 2004).

110 M.E. Villiger, *Customary International Law and Treaties: A Manual on the Theory and Practice of the Interrelation of Sources* p. 60 (Kluwer Law International 1997).

111 J. Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* p. 288 (Kluwer Law International 2010).

112 Gadžo, *supra note* 94:21, taip pat žiūrėti T. Treves, *Customary International Law*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, 2006m. lapkritis, <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1393?rskey=vIKjuK&result=1&prd=EPIL>, (*noting that "while customary international law rules normally apply to all States, and the expression 'general international law' can be used as synonymous with 'customary international law', in some cases the existence of particular (in general regional or local) customary international rules may be ascertained through the practice of a limited number of States (even of two)"*)

R. Wolfrum, *Sources of International Law*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, 2011 m. gegužė, <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1471?rskey=tK4c54&result=1&prd=EPIL>.

- (i) dvišalės sutartis pakeitė daugiašalės sutartys, pakeičiančios dvišalių sutarčių nuostatas;¹¹³
- (ii) nauji bendradarbiavimo formatai – 2016 m. įkurtas 140 šalių atstovus vienijantis „Inclusive Framework on BEPS“, koordinuojantis tarptautinę agresyvaus mokesčių planavimo prevenciją,¹¹⁴ Jungtinės Tautos fiskalinės politikos *ad hoc* komitetą pavertė nuolatiniu ir įgijo vis labiau ryškėjantį vaidmenį atstovaujant ir standartizuojant besivystančių ekonomikų interesus¹¹⁵, o Tarptautinis valiutos fondas rengia aiškinamuosius raštus ir rekomendacijas¹¹⁶, G20 vaidmuo – apmokestinimo klausimai tapo valstybių vadovų darbotvarkės dalimi, aktyvus dalyvavimas transformuojant bankų reguliavimą, atsižvelgiant į 2007-2008 m. finansinės krizės priežastis¹¹⁷ ar įpareigojant EBPO kovoti su didžiųjų skaitmeninių bendrovių agresyvaus mokesčių planavimo atvejais¹¹⁸;
- (iii) pradėti taikyti nauji principai, pavyzdžiui, vertės kūrimo principas – centrinė tarptautiniu lygiu uždirbamų pajamų apmokestinimo koncepcija,¹¹⁹ seni principai apmokestinimo vieną kartą principas (angl. *single tax principle*) ar naudos principas (angl. *benefit principle*) pradėti interpretuoti naujame skaitmeninių pajamų kontekste¹²⁰.

Nepaisant to, kad tarptautinio sutarimo visas dar nėra, o skirtingų pusių atstovai tęsia 1990 m. pradėtą diskursą, 2021 m. Reuven Avi-Yonah straipsnyje pripažįsta Tarptautinės mokesčių sistemos egzistavimą.¹²¹ Oponentai tai toliau neigia,¹²² teigdami, kad apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklės nėra stabilios, šalis toliau kovoja dėl pajamų ir investicijų aukščiausiu politiniu lygiu, todėl apmokestinimo vieną kartą

113 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Treaties & Models IBFD. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

114 OECD/G20 (2020). “Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2019-July 2020”, OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.htm>

115 ECOSOC. Resolution 2004/69: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.un.org/en/ecosoc/docs/2004/resolution%202004-69.pdf>.

116 International Monetary Fund. Corporate Taxation in the Global Economy, Policy Paper 2019/007. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>

117 G20 (2008). Research Group, Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <http://www.g20.utoronto.ca/2008/2008declaration1115.html>

118 G20 Summit in Los Cabos (2012). Leaders’ Declaration. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/g20/summits/los-cabos/2012-0619-loscabos.pdf>

119 BEPS (2013), *supra note*, 21.

120 W. Shon, *supra note*, 54.

121 Avi-Yonah, Reuven S., “The New International Tax Regime” *University of Michigan Public Law Research Paper No. 21-031* (2021), <https://ssrn.com/abstract=3939442>

122 Garcia, *supra note*, 53.

principas (angl. *single tax principle*) ir naudos principas (angl. *benefit tax*) negali būti pripažįstami principais Tarptautinio Teisingumo Teismo statuto 38(1)(c) prasme, atitinkamai, tarptautinė apmokestinimo sistema negali būti pripažinta tarptautine paprotine teise.

1.2. Suvereniteto ir teisės apmokestinti ribos

Jei kitos šalies rezidento pajamų apmokestinimo teritoriniu pagrindu teisę apibrėžia ne supranacionalinė tarptautinė mokesčių teisės sistema, vadinasi, tokios teisės kilmė yra valstybės suverenitete ir jo įgyvendinime.

Šalių suverenitetas buvo pripažintas Vestfalijos taikos sutartimi 1648 m. Teritorinė erdvė tuo metu buvo laikoma suvereniteto teisės apibrėžiančia riba, turinčia užtikrinanti lygybės principo įgyvendinimą tarp tautų. Taikos sutartis nustatė nacionalinį suverenitetą apibrėžiančius principus, reguliuojančius tarptautinius santykius:

- (i) valstybės valdžios teritorinio atribojimo principas, kuris tam tikroje teritorijoje buvo laikomas galutiniu ir nepriklausomu nuo religinės valdžios; ir
- (ii) prievolę nesikišti į kitos šalies vidaus klausimus.¹²³

Suverenios šalys turi teisę autonomiškai be išorinio kišimosi nustatyti savo teises sistemas ir tarptautinius santykius su kitomis šalimis. Ilgainiui suvereniteto koncepcija tapo pagrindu apriboti šalies apmokestinimo teisę jos teritorija, tačiau ji yra nuolat keičiama dėl modernaus pasaulio realijų. Nors išsamesnis valstybės suvereniteto sampratos raidos tyrimas nepatenka į šio tyrimo taikymo sritį, bet galima teigti, kad Vestfalijos sutartimi nustatyti principai padeda atskirti išorinį ir vidinį sąvokos aspektą. Vidinis suverenitetas yra susijęs su galios santykiais teritoriškai apribotoje bendruomenėje, o išorinis suverenitetas yra susijęs su galios santykiais tarp skirtingų bendruomenių „tarptautiniu lygiu“.¹²⁴

Kartu išryškėjo neatsiejamas suvereniteto ir tarptautinės teisės ryšys: suverenūs subjektai (valstybės) savo valia kūrė tarptautinę teisę, todėl paaiškėjo, kad jų suverenitetas iš prigimties yra ribojamas kitų valstybių valios. Ir šis ribojimas atsiskleidžia paradoksaliais būdais. Globali ekonomika reikalauja bendradarbiauti mokesčių klausimais tam, kad šalys apsaugotų savo suverenitetą.¹²⁵ Paradoksalu, bet norėdamos apsaugoti savo suverenitetą, t. y. kad bendrovės dirbtinai nenukreiptų pelno, kuris kitu atveju būtų apmokestinamas šalyje, turi atsisakyti dalį savo mokesčių suvereniteto. Tarptautinis bendradarbiavimas reikalauja iš šalių nepriimti arba priimti tam tikrus mokesčių politikos sprendimus ir tokiu būdu atsisakyti nepriklausomumo, reguliuojant

123 Gadžo, *supra note*, 94.

124 R.J. Jeffery, „*The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*“, *Indiana Journal of Global Legal Studies* 7/2 (2000) <https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1198&context=ijgls>

125 BEPS (2013), *supra note*, 21:9.

mokesčių klausimus teritorijos apibrėžtose ribose.¹²⁶

Jurisdikcija paprastai apibrėžiama kaip „valstybės valdžios išraiška, suvokiama kaip gebėjimas spręsti ir priimti sprendimus“.¹²⁷ Suverenitetas ir jurisdikcija yra susiję, kai pastaroji garantuojanti suverenios valstybės nustatytų įstatymų vykdymą.¹²⁸ Nors nėra sutarimo dėl tikslios termino „suverenitetas“ reikšmės, visuotinai priimtina, kad mokesčiai, kurie yra svarbi (ir daugeliu atvejų pagrindinė) priemonė valstybėms gauti finansų nacionaliniams tikslams pasiekti, yra prigimtinė teisė, susijusi su valstybių suverenitetu.¹²⁹ Mokestinė jurisdikcija (angl. *tax jurisdiction*) arba apmokestinimo teisė (angl. *taxing power*) yra suprantama kaip neatskiriama valstybės suvereniteto dalis, pasireiškianti kitų valstybių atžvilgiu išimtinė teisėkūros, administravimo bei teismine teise savo teritorinės įtakos ribose.¹³⁰ Mokestinė jurisdikcija yra šalies suvereniteto pasekmė, leidžianti šaliai dominuoti asmenų ir objektų atžvilgiu teritorine prasme apibrėžtoje įtakos zonoje. Mokesčių prasme aktualiausia yra valstybės jurisdikcija pajamų atžvilgiu, reiškianti, kad valstybė turi teisinį ir faktinį autoritetą apmokestinti asmenis siekiant surinkti lėšas, kurios vėliau panaudojamos visuomeniniams tikslams.

Yra dvi teorijos, apibrėžiančios valstybės mokestinės jurisdikcijos turinį bei apimtį. Vienos teorijos atstovai teigia, kad tarptautinėje teisėje valstybės mokestinės jurisdikcija yra neribota¹³¹. Kita teorija numato, kad jurisdikcijai įtvirtinti būtinas „sąsaja“ ir „pagrįstas ryšys“ tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo. Pastaroji teorija pagrindžia visuotinai pripažįstamą praktiką, pagal kurią valstybė turi teisę apmokestinti ir kartu įgyvendinti jurisdikciją, kai yra asmeninis ryšys, pavyzdžiui, dėl pilietybės, gyvenamosios vietos, įsisteigimo ar efektyvaus valdymo vietos.¹³² Jurisdikcija apmokestinti, kai yra tam tikras ryšys tarp valstybės ir subjekto, yra aiškinama keliomis teorijomis - apsaugos teorija (angl. *protection theory*) ir kontrolės teorija (angl. *control theory*). Apsaugos teorija pagrįsta idėja, kad šalys egzistuoja tam, kad apsaugotų savo piliečius nuo žalos ir, atitinkamai, apmokestina savo piliečius, jų turtą ir jų darbo vaisius, imdamos užmokestį už suteiktą apsaugą. Kontrolės teorija teigia, kad valstybė apmokestina vien dėl to, kad turi suverenitetą tai daryti, ir tai nepriklauso nuo jos suteiktų paslaugų, tame tarpe ir apsaugos.

126 B. Ferreira Liotti, „Limits of International Cooperation: The Concept of “Jurisdiction Not to Tax” from the BEPS Project to GloBE“, *Bull. Intl. Taxn.* 76/2 (2022).

127 *Ibid.*, taip pat žiūrėti L.E. Schoueri, *Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach*, 42 *Intertax* 11, (2014):691

128 *Ibid.*, taip pat žiūrėti F.D. Martínez Laguna, *Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation*, *World Tax J.* 9/2, (2017).

129 Christians, Allison, „Sovereignty, Taxation and Social Contract“ *Minnesota Journal of International Law.* 245, (2009), <https://scholarship.law.umn.edu/mjil/245>

130 J.H. Beale, *Jurisdiction to Tax*, *Harvard L. Rev.*, 6 (1919): 587.

131 Stjepan Gadžo, „The Principle of ‘Nexus’ or ‘Genuine Link’ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal“, *INTERTAX* 46/3 (2019):198.

132 *Ibid.*

Jurisdikcija apmokestinti (angl. *jurisdiction to tax*) istoriškai kilo iš santykio tarp valstybės ir jos piliečių, kuri dar vadinama politinės ištikimybės (angl. *political allegiance*) doktrina. Pilietybė, kaip apmokestinimo pagrindas, šiuo metu yra taikomas tik Eritrėjoje ir Jungtinėse Amerikos Valstijose. Tad akivaizdu, kad ji beveik išnykusi. Ją iš principo pakeitė ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) teorija, kuri buvo išvystyta Vokietijos mokslininko Georg von Schanz dar 1892 m. ir buvo išskirta kaip teorinis pagrindas Tautų Lygos tiriamuosiuose darbuose, ypač 1925 m. ekonomistų ataskaitoje, kuri padarė didelę įtaką formuojant tarptautinio dvigubo apmokestinimo sampratą.¹³³

1923 m. Tautų Lyga pripažino mokestinę konkurenciją tarp rezidavimo ir šaltinio šalių, todėl ekonominės ištikimybės doktriną laikė pagrindu, galinčiu apibrėžti valstybės kompetenciją apmokestinti: „Dalis mokesčių, skaičiuojamų nuo asmens pajamų, turėtų būti paskirstyta tarp šalių pagal asmens ekonominius interesus. Idealus sprendimas būtų, kad visos pajamos būtų apmokestintos vieną kartą ir padalintos tarp šalių, pagal asmens interesus kiekvienoje valstybėje“. Kaip ekonomistai tuo metu nurodė, kad moderniais laikais asmenims bei kapitalui migruojant tarp šalių, politinis ryšys nebebus adekvatus testas, sprendžiant dėl asmens mokesčių prievolių.¹³⁴

Ekonominės ištikimybės teorija iš principo pagrindžia apmokestinimą tiek rezidavimo, tiek šaltinio pagrindu. Ši teorija turėtų būti pagrindas pripažinti naujas šaltinio šalies teises į skaitmeninio verslo pajamas ir jų apmokestinimą prie šaltinio. Ekonominės ištikimybės teorija bus plačiau nagrinėjama kitame skyriuje.

Taigi, pirmas mokesčių jurisdikcijos ribojimas yra nustatomas bendrinės tarptautinės teisės normomis, t. y. normomis, taikomomis visiems tarptautinės teisės subjektams. Antrasis ribojimas yra kvalifikuoto ryšio (angl. *nexus*) tarp šalies ir subjekto ar objekto egzistavimas. Kaip nurodė Mössner, „kiekviena valstybė, kaip neatskiriama jos suvereniteto dalis pagal tarptautinę viešąją teisę, turi teisę apmokestinti asmenis, situacijas ir įmones, tik su sąlyga, kad tarp šių apmokestinamųjų subjektų ir (arba) situacijų yra tikras ryšys su apmokestinančia valstybe“.¹³⁵ Techninis procesas renkantis tarp siejančių veiksmų yra reguliuojamas nacionalinių mokesčių normų, o reikšmingo ryšio su jurisdikcija nenustatymas pažeistų paprotinę tarptautinę teisę.¹³⁶

XX amžiuje didėjant suverenių šalių santykių skaičiui ir apimčiai, apmokestinimas teritoriniu pagrindu buvo pakeistas apmokestinimu siejančių veiksmų (angl. *connecting factors*) pagrindu. Šis mokesčių suvereniteto išplėtimas atsirado po Pirmojo pasaulinio karo, po kurio reikėjo didelių pajamų ekonomikai atstatyti. Siejantys veiksniai gali būti objektyvūs ir subjektyvūs, tačiau jais siekiama nustatyti efektyvų ryšį tarp įvykio ir šalies, kuri siekia apmokestinti su įvykiu susijusias pajamas.

133 *Ibid.*

134 Ramon Tomazela Santos, Sergio Andre Rocha, “Tax Sovereignty and digital economy in post-BEPS times”, *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Sergio Andre Rocha, Allison Christians (Kluwer Law International, 2017).

135 M. Mössner, „Source versus Residence: An EU Perspective“, *Bull. Intl. Taxn.* 60/12, (2006): 504.

136 Tomazela and Rocha, *supra note*, 135.

Reikalavimas nustatyti ryšį (angl. *nexus*) yra paprotinės tarptautinės teisės norma, kadangi šalys turi galėti pateisinti mokestinius reikalavimus tiek mokesčių mokėtojų, tiek kitų šalių atžvilgiu.¹³⁷ Esant tam tikriems faktiniams, teisiniams ir ekonominiams ryšiams, valstybė gali nustatyti asmeniui mokesťines prievoles (angl. *tax liability*) ir pripažinti jo pajamas ir turtą mokesčių baze. Fiskalinis ryšys su valstybe gali būti išreikštas per asmeninį ryšį (angl. *personal attachment*), per asmens ekonominius interesus (angl. *economic attachment*) ar funkcinį ryšį. Asmeniniai ryšiai, tokie kaip pilietybė, gyvenamoji vieta ar įmonių registravimo bei valdymo vieta, yra kriterijai, apibrėžiantys mokesčių rezidavimo vietą (angl. *tax residence, fiscal domicile*). Mokestinė prievolė atsirastų dėl ekonominių ryšių tuo atveju, jei teritorinis suverenitetas būtų taikomas ne asmeniui, bet jo ekonominiams interesams, pavyzdžiui, dėl kitoje valstybėje esančio turto (pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, nuolatinė buveinė) arba pajamų šaltinio (pavyzdžiui, dividendų, palūkanų, honorarų pajamos). Tačiau yra specialių situacijų, kurių atžvilgiu tarptautinė teisė neprieštarauja valstybėms įgyvendinti specifines funkcines galias, pavyzdžiui, kontinentinis šelfas, ekonominės zonos, tokios situacijos apibrėžiamos kaip funkcinis fiskalinis ryšys.¹³⁸ JAV, kuri viena iš dviejų pasaulyje šalių nustatančių apmokestinimą pilietybės pagrindu, nurodo, kad jos pilietybė yra privilegija, nes jos piliečiai mėgaujasi JAV Vyriausybės apsauga, nepriklausomai nuo to, kur jie begyventų. Vertinant iš tarptautinės viešosios teisės pozicijų, nėra nieko, kas galėtų apriboti JAV nustatyti tokius siejančius veiksmus.¹³⁹ Įprastai pakankamu kvalifikuojančiu ryšiu yra pripažįstami šie kriterijai – pilietybė, bendrovės įsisteigimo ir valdymo vieta, asmens gyvenamoji vieta, praleidžiamas laikas, nuolatinė buveinė, nekilnojamasis turtas, darbo vieta.¹⁴⁰

Ryšius su valstybe galima suskirstyti į tris kriterijų kategorijas: i) pilietybė, ii) fiskalinė rezidencija,¹⁴¹ ir iii) pajamų šaltinis. Kiekvieną iš aukščiau aptartų kvalifikuojančio ryšio tipų galima priskirti prie vienos iš šių kategorijų.¹⁴² Plačiau ši tema bus nagrinėjama 2.3 poskyryje, tačiau EBPO, 2021 m. pateikdama Pirmojo ramsčio pasiūlymą, sukūrė ketvirtą kategoriją – rinkos šalis (angl. *market state*). Galima būtų teigti, kad pajamų šaltinio ir gyvenamosios vietos apmokestinimas dabar yra tapusiomis tarptautinės paprotinės teisės normomis, pagal kurias kiekviena šalis nustato savo vidaus

137 Gadžo, *supra note*, 94.

138 R.S.J. Martha, „Extraterritorial Taxation in International Tax“, Dr. Karl M Meesen, *Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice*, (Kluwer, Law International, 1996): 24.

139 M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income* (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989), 109.

140 Kemmeren, *supra note*, 58: 433.

141 Nagrinėjant pastarąsias situacijas rezidento sąvoka yra išskirtinės reikšmės. Vienos šalys rezidentą apibrėžia pagal įsisteigimo vietą, kitos pagal valdymo vietą, kitos taiko abu požymius.

142 A.W. Cappelen, „*The Moral Rationale for International Fiscal Law*“, *Ethics & International Affairs* 15/1 (2001): 236.

taisykles dėl tarptautinių pajamų apmokestinimo.¹⁴³ Tačiau šalis turi didelę laisvę plačiai interpretuoti abstrakčias koncepcijas ir tokiu būdu nustatyti kvalifikuojantį ryšį.

Rezidento jungiamasis ryšys apibūdina ryšį tarp valstybės teritorijos ir mokesčių mokėtojo (subjektyvus apmokestinimo įvykio elementas), o pajamų šaltinio jungiamasis ryšys apibūdina ryšį tarp valstybės teritorijos ir mokesčio mokėtojo veiklos ar jam priklausančio turto, generuojančio pajamas (objektyvus apmokestinamojo įvykio elementas). Neribota mokesstinė prievolė siejama su asmeninio ryšio (angl. *personal attachment*) kriterijumi, tokiu kaip pilietybė ar gyvenamoji vieta. Ribota mokesstinė prievolė siejama su ekonominiais ir funkciniais ryšiais. Todėl ryšio su valstybe tipai ne tik atskleidžia subjektyvų ryšį su valstybe, bet kartu leidžia apibrėžti mokesstinės prievolės apimtį.¹⁴⁴ Svarbu pažymėti, kad šios dvi koncepcijos yra vertinamos kaip skirtingos tos pačios monetos pusės.¹⁴⁵

Atitinkamai, pagal jungiamuosius ryšius tarptautinės pajamos apmokestinamos dvejopai:

- (i) šalies rezidentų į užsienio šalis nukreiptų investicijų apmokestinimas; ir
- (ii) užsienio rezidentų investicijų, nukreiptų į šalį, apmokestinimas.

Į išorę nukreiptų investicijų apmokestinimui taikoma pasaulinių pajamų apmokestinimo sistema (angl. *worldwide system*), o į šalį nukreiptų investicijų apmokestinimui taikoma teritorinė sistema (angl. *territorial system*). Istoriskai apmokestinimo įtaka tarptautinei prekybai buvo vertinta iš kapitalo ir ypatingai tiesioginių investicijų perspektyvos.

Taigi eksporto neutralumas veda link pasaulinių pajamų apmokestinimo sistemos ir užsienio mokesčių kredito (angl. *foreign tax credit*) sistemos taikymo, o importo neutralumą – prie teritorinio ar šaltinio apmokestinimo ir atleidimo nuo mokesčių sistemos (angl. *tax exemption*). Šalis, kuri taiko pasaulinių pajamų apmokestinimo sistemą, apmokestina visas savo šalies rezidentų pajamas, nepriklausomai nuo to, kur jos uždirbtos – šalies viduje ar už jos teritorijos ribų. Siekiant iki galo įgyvendinti šią sistemą, mokesčių administratoriai turi susirinkti informaciją apie visas rezidento gautas pajamas, todėl šalis retai taiko vien šį principą. Pasaulinių pajamų apmokestinimo sistema laikoma neribota (angl. *unlimited tax liability*). Tai suteikia valstybei teisę apimti visumą mokesčių mokėtojo ekonominių interesų – tokiu būdu teritorija apibrėžtas suverenitetas išplečia savo jurisdikciją virš nacionalinių ribų. Toks erdvinis jurisdikcijos išplėtimas yra galimas, kadangi valstybės gali visą administracinį aparatą nukreipti į mokesčių rezidentus. Teisių į kitose šalyse kylančias pajamas arba turtą nustatymas yra pateisinamas aplinkybe, kad turto ir pajamų savininkas yra apmokestinančios šalies rezidentas.

Šalis, taikanti teritorinę pelno mokesčio apmokestinimo sistemą, apmokestina

143 N.H. Kaufman, „Fairness and the Taxation of International Income“, *Law and Policy in International Business* 29/2, (1998):148.

144 R.S.J. Martha, *supra note*, 139.

145 Gadžo, *supra note*, 94.

pajamas, kurių šaltinis yra šalies viduje. Taigi svarbiausia šioje sistemoje nustatyti pajamų šaltinius. Šalys nustato skirtingas pajamų rūšis, kurios apmokestinamos prie šaltinio. Dažniausia prie šaltinio apmokestinamos tokios pajamų rūšys, kaip palūkanos, honorarai, dividendai. Joms apmokestinti taikomas mokestis nuo *gross* pajamų – taip susiklostė istoriškai, nes šalys į kurias investuodavo taikydavo mažesnius pelno mokesčio tarifus. Užsienio šalių rezidentų pajamos šalyje yra apmokestinamos išmokėjimo momentu (angl. *deferral system*), o ne kaupimo principo pagrindu. Kalbant apie komercinės ūkinės veikos vykdymo pajamas, pajamų šaltinio koncepcijai yra prilyginta nuolatinės buveinės sąvoka, skirtingai nuo kitų pajamų, mokestis prie šaltinio nustatomas pelno, ne pajamų pagrindu. Tokia mokestinė jurisdikcija yra pagrįsta šaltinio apmokestinimu (angl. *source, origin principle*) ir teritorialumo principu (angl. *principle of territoriality*) bei nustato ribotą apmokestinimo teisę šaltinio valstybei (angl. *limited tax liability*). Tokiu būdu visoms valstybėms tenka dvigubas vaidmuo – pajamų, kurios išmokamos kitų šalių rezidentams, veikiama kaip šaltinio valstybė, o pajamų, gaunamų iš užsienio, atžvilgiu veikiama kaip rezidavimo valstybė.

Šalių suverenitetas ir iš jo kylanti teisė apmokestinti užsienio rezidentų investicijas nukreiptas į šalį įgijo kitą atspalvį globalizacijos ir skaitmenizacijos kontekste. Norint pritaikyti apmokestinimo sistemą naujiems iššūkiams svarbu, kad apmokestinimo teisių perskirstymas būtų įgyvendintas, atsižvelgiant į egzistuojančius principus. Įdomu stebėti, kaip norint nustatyti pagrindą vartotojo šaliai apmokestinti užsienio skaitmeninės bendrovės pajamas, reikia atsigręžti į suvereniteto sąvokos analizę.

1.3. Apmokestinimo teisių paskirstymas tarp šalių

Suvereniteto įgyvendinimas gali sukurti konfliktuojančias dvejų ar daugiau jurisdikcijų pretenzijas į to paties subjekto per tą patį laikotarpį uždirbtas apmokestinamas pajamas ir taip sukurti dvigubą juridinį apmokestinimą arba neapmokestinimą nė vienoje iš šalių.

Dvigubas apmokestinimas atsiranda, kai tas pats asmuo ar transakcija yra apmokestinama du kartus. EBPO nurodo, kad tarptautinis juridinis dvigubas apmokestinimas atsiranda, kai daugiau nei viena šalis apmokestina to paties asmens tą patį objektą tuo pačiu laikotarpiu.¹⁴⁶ Geriausiai žinomas pavyzdys yra rezidento-šaltinio apmokestinimo pavyzdys, kada viena šalis apmokestina asmens pasaulines pajamas rezidento statuso pagrindu, kita šalis apmokestina tas pačias pajamas tuo pagrindu, kad pajamos buvo uždirbtos toje šalyje – apmokestinimas šaltinio pagrindu. Tuo tarpu dvigubas ekonominis apmokestinimas atsiranda, kai tas pats objektas apmokestinamas du kartus tik skirtingų mokesčių mokėtojų rankose. Tipinis ekonominio dvigubo apmokestinimo pavyzdys – bendrovės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu ir, paskirsčius dividendus iš jau apmokestino pelno, dividendų pajamos apmokestinamos dar kartą dividendų gavėjo rankose. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys iš principo skirtos naikinti dvigubą juridinį apmokestinimą ir tik mažesne apimtimi – ekonominį

¹⁴⁶ OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25:I-1.

dvigubą apmokestinimą. Dvigubas juridinis apmokestinimas gali atsirasti, kai dvi šalys laiko tą patį asmenį jų rezidentu ir siekia apmokestinti jų pasaulines pajamas, arba dvi šalys pripažįsta tas pačias pajamas kilusias iš tos pačios šalies ir dėl to apmokestina pajamų šaltinio pagrindu.

Pripažinta praktika, kad šaltinio valstybė turi pirmenybę apmokestinti, nors ši teisė gali būti apribota dvigubo apmokestinimo sutarties, ir rezidavimo šalis turi prievolę naikinti dvigubą apmokestinimą. Dvigubas apmokestinimas naikinamas dviejų sistemų pagrindu – atleidimo metodu, kai prie šaltinio apmokestinamosios pajamos, yra neapmokestinamos rezidavimo šalyje arba kredito metodu, kai rezidavimo šalis sumažina užsienio šalyje prie šaltinio apmokestinimas pajamas tik faktiškai sumokėta suma. Dauguma šalių naudoja šių metodų derinį¹⁴⁷. Standartiškai užsienio asmenų pajamų apmokestinimo šaltinio šalyje apmokestinimą riboja du pagrindiniai principai. Verslo pajamų atžvilgiu šaltinio šalis turi apmokestinti pajamas, nediskriminuodama su šalies rezidentų pajamų apmokestinimu (angl. *non-discrimination principle*), o investicinių pajamų apmokestinimas yra apribotas abipusišku susitarimu dėl mokesčių prie šaltinio taikymo (angl. *reciprocity principle*). Vertinant iš ekonominės pusės, pajamų dalis, kuri yra priskiriama ir apmokestinama šaltinio valstybėje, yra politinių derybų pasekmė ir neturi nieko bendro su ekonomine logika ar lygiateisiškumo principo tarp šalių užtikrinimu.¹⁴⁸

Istoriškai būtent dvigubas apmokestinimas skatino šalis bendradarbiauti ir kurti vieningą tarptautinio apmokestinimo sistemą. 2016 m. atsirado poreikis kovoti su agresyviu mokesčių planavimu ir iš to išplaukiančiu tarptautinės mokesčių sistemos pritaikymu skaitmeninei ekonomikai. Tačiau didžiausia problema - šalių pelno mokesčių sistemos paseno ir negali atliepti naujų iššūkių. Kaip buvo minėta šiame skyriuje, tarptautinio apmokestinimo sistema buvo sukurta XX a. 20-ajame dešimtmetyje ir buvo ne kartą taisoma, koreguojant klaidas („gydant simptomus“), užuot pašalinus priežastis.¹⁴⁹ Todėl buvo nuspręsta kurti alternatyvią sistemą, taip vadinamąją, Pelno mokesčio sistemą 2.0 (angl. *Corporate Tax System 2.0*). Tačiau konfliktuojantys interesai ir persidengiančios suvereno teisės niekur neišnyko, todėl kuriant naują sistemą, reikia suprasti senąją sistemą - jos privalumus ir trūkumus.

1.3.1. Apmokestinimo teisių pasiskirstymo istorinė perspektyva

Siekiant pritaikyti tarptautinio apmokestinimo sistemą XXI a. ekonomikai, svarbu pažymėti, kad pati tarptautinio apmokestinimo sistema ir aukščiau nurodytos koncepcijos buvo sukurtos dar XIX-XX a.

147 Richard J. Vann, „International Aspects of Income Tax (Chapter 18)“, iš *Tax Law Design and Drafting* Victor Thuronyi (International Monetary Fund, 1998):1-89.

148 Hugh J. Ault, „Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices“, *TAX LAW REVIEW* 47 (1992):567-568

149 M.F. de Wilde, „Taxation of Multinational Enterprises in a Global Market: Moving to Corporate Tax 2.0?“, *Bull. Intl. Taxn.* 70/3 (2016)

JAV 1862 m. pirmą kartą įvedė pajamų mokestį, tačiau 1895 m. Aukščiausias teismas nustatė, kad mokestis prieštarauja Konstitucijai, kadangi mokestį turėjo dalintis valstijos. Galutinai mokestis įvestas 1909 m.¹⁵⁰. 1918 m. JAV leido sumažinti JAV mokamų mokesčių dydį užsienyje sumokėtais mokesčiais, iš principo siekiant panaikinti nesąžiningumą sukurtą dvigubai apmokestinant pajamas, uždirbtas užsienio jurisdikcijose. Didžiojoje Britanijoje pelno mokestis pirmą kartą įvestas 1799 m. siekiant surinkti lėšų karui su Prancūzija. Vėliau mokestis buvo atšaukiamas ir vėl įvedamas, tačiau galutinai įvestas 1907 m. dėl tarptautinio verslo politikos. Didžioji Britanija, taip pat didelė kapitalo eksportuotoja, iki 1940 m. leido atskaityti tik mokesčius, sumokėtus Britų imperijoje, kartu nustatė apribojimą, kad atskaitomi mokesčiai neviršys pusės mokesčių, sumokamų Didžiojoje Britanijoje¹⁵¹. Prancūzijoje pajamų mokestis buvo įvestas kiek vėliau - 1914 m. Pirmoji pajamų mokesčių sistema buvo sudaryta iš 1914 m. ir 1917 m. statutų ir tai buvo Anglijos ir Prūsijos sistemų derinys. Tuo tarpu Vokietijos žemėse pajamų mokestis buvo nustatytas XIX a. Prūsijoje - 1851 m. ir reformuota 1891 m. Modernių mokesčių istorija Vokietijoje skaičiuojama nuo 1891 m. Prūsijos pajamų mokesčio akto, kuris nustatė šaltiniu grįstą mokesčių sistemą. Tačiau dėl Pirmojo pasaulinio karo atsiradusios sunkios finansinės naštos teisėkūros galia buvo perleista Vokietijos Reichui pagal 1919 m. Veimaro Konstituciją. Lotynų Amerikoje pajamų mokesčiai buvo įvesti kiek vėliau: 1922 m. - Brazilijoje ir 1932 m. - Argentinoje.¹⁵²

Ši chronologija yra svarbi nustatant pirmuosius tarptautinio apmokestinimo kūrimosi etapus. Mokesčių kooperacijos sutartis tarp Prancūzijos ir Belgijos pasirašyta 1843 m. ir yra laikoma viena pirmųjų tarptautinių mokestinių sutarčių. 1899 m. birželio 21 d. pirmoji dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis pasirašyta tarp Prūsijos ir Austrijos-Vengrijos imperijos.¹⁵³ Dvigubo apmokestinimo naikinimo klausimas buvo labai svarbus, kadangi paveikė abiejose sienos pusėse gyvenančius asmenis ir riboj tarpusavio sandorius¹⁵⁴. 1899 m. sutartį sekė kitos dvišalės sutartys: 1901 m. tarp Austrijos-Vengrijos imperijos ir Lichtenšteino, 1903 m. Saksonijos, 1903 m. Bavarijos, 1905 m. Viurtenbergo, 1908 m. Badeno, 1912 m. Hese. Savo ruožtu 1909 m. Liuksemburgas sudarė sutartį su Prūsija ir 1913 m. - Hese, o 1910-1911 m. - Prūsija su Bazelio miesto kantonu. Tai buvo vienintelės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys pasirašytos iki Pirmojo pasaulinio karo. Šios sutartys sukūrė dvigubo apmokestinimo sutarčių, kaip dabar jas suprantame, pagrindus, pavyzdžiui, jose įtvirtintas abipusiškumo

150 Sergio Andre Rocha „The Other Side of BEPS: „Imperial Taxation“ and „International Tax Imperialism“, Sergio André Rocha ir Allison Christians *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (Kluwer Law International, 2016).

151 Michael J. Graetz, „The David R. „Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies“ (New York University School of Law, 2000), 293. https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fs_papers

152 Rocha, *supra note*, 151.

153 *Ibid.*

154 Jogarajan Sunita, *Double taxation and the League of Nations* (Cambridge University Press, 2018), 2-3.

principas bei vienas iš dvigubo apmokestinimo naikinimo metodų, kai apmokestinimo teisės paskirstomos tarp pajamų šaltinio šalies ir pajamų gavėjo šalies.¹⁵⁵

1922 m. balandžio 6 d. Austrija, Vengrija, Italija, Lenkija, Rumunija bei Serbijos, Kroatijos ir Slovėnijos Karalystė sudarė pirmąją daugiašalę konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo vengimo – vadinamąją Romos konvenciją, nors faktiškai ji buvo taikoma tik Austrijoje ir Italijoje.¹⁵⁶

XIX a. pradžioje Vakarų šalyse pagrindiniu pajamų šaltiniu tapo mokesčiai, todėl turėjo būti sukurti instrumentai leidę šalims pasidalinti mokesčių pajamas ir apsaugoti mokesčių mokėtojus nuo dvigubo apmokestinimo. JAV taikydama kredito metodą užsienio pajamoms kitų šalių kontekste išsiskyrė kaip labai geranoriška, nes kitos šalys vienašališkai nesprendė dvigubo apmokestinimo problemos. Pavyzdžiui, Didžioji Britanija taikė pasaulinių pajamų apmokestinimo sistemą, tačiau taikė tik dalinį užsienio pajamų kreditą pajamoms, uždirbtoms tik jos imperijoje. Dėl to Britanija rinko mokesčius ir iš investuotojų, gaunančių lėšas kitose šalyse, ir iš JAV investuotojų, uždirbančių lėšas Britanijoje, JAV subsidijuojant kredito dalį, taikomą JAV. JAV ir Britanija iš principo konfliktavo dėl to, kuri šalis turėtų nusileisti. JAV palaikė tarptautinio apmokestinimo režimą, pagal kurį šaltinio šalis turi pirminę apmokestinimo teisę. Britanija, atvirkščiai, palaikė tarptautinį režimą, pagal kurį pirminė apmokestinimo teisė priskiriama investuojančiai šaliai. Dvi sistemos negalėjo būti suderintos, šalys norėjo pasirinkti vieną iš dviejų alternatyvų. Kuo daugiau šalių pradėjo taikyti panašias sistemas, daugėjo vienašalių ir dvišalių sprendimų, todėl problema tik aštrėjo. Taigi atsirado pirmosios interesų grupės, ekspertai ir galų gale šalių vyriausybės pradėjo kartu dirbti ties politikos kūrimo, viršijančiu vienos šalies ribas, klausimais.¹⁵⁷

Įdomu pastebėti, kaip mokesstinės sistemos vystymąsi paveikė visą pasaulį sukrėtę ekonominiai įvykiai. Tautų Lyga buvo sukurta 1920 m. sausio 10 d. po Paryžiaus taikos konferencijos, kuri signalizavo Pirmojo pasaulinio karo pabaigą. Tais pačiais 1920 m. Tautų Lyga pripažino, kad santykis tarp vietinių mokesčių sistemų gali sukurti dvigubą apmokestinimą, kuris užkirs kelią ekonomikos augimui ir globaliai gerovei.¹⁵⁸

Tautų Lyga buvo sukurta skatinti tarptautinį bendradarbiavimą ir tarptautinę taiką bei saugumą, tačiau 23 straipsnio (e) punktas numatė, jog šalys įsipareigojo užtikrinti ir palaikyti tranzito laisvę ir vienodas sąlygas visų lygos narių prekybai.¹⁵⁹ Dvigubas apmokestinimas buvo matoma kaip viena iš kliūčių tranzito laisvei ir vienodų sąlygų prekybai sukurti. Dvigubas apmokestinimas taip pat buvo matomas kaip kliūtis užtikrinti tarptautiniam kapitalo mobilumui, kuris buvo būtinas atgaivinti karo suniotą ekonomiką. Siekiant sukurti geresnes sąlygas ekonomikai atsigaivinti, Tautų Lyga

155 *Ibid.* 27

156 *Ibid.* 3

157 Allison Christians, “Networks, Norms, and National Tax Policy” *Washington University Global Studies Law Review* 9, 1 (2010): 7.

158 BEPS (2013), *supra note*, 21:7.

159 League of Nations (1923) *The Covenant of the League of Nations*. Žiūrėta 2021 m. balandžio 28 d. https://avalon.law.yale.edu/20th_century/leagcov.asp

nusprendė analizuoti ir teikti rekomendacijas tarptautinio apmokestinimo srityje. Tautų Lygai vadovaujant buvo sukurtos keturios ataskaitos nagrinėjančios tarptautinį dvigubą apmokestinimą: 1923 m. Ekonomistų ataskaita, 1925 m. ataskaita, 1927 m. ataskaita ir 1928 m. ataskaita.¹⁶⁰

Kartu su 1928 m. ataskaita buvo pateiktos pirmosios modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos. Šios konvencijos laikomos vienu iš keleto Tautų Lygos pasiekimų komercinės politikos srityje, kadangi daugiau nei šimtas sutarčių pasirašytų 1929 m. ir 1939 m. buvo parengtos 1928 m. modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos pagrindu.¹⁶¹

Tautų Lyga paskyrė keturis dėl jų reputacijos ir politinės galios pripažintus ekonomistus - prof. Bruins (Commercial University, Roterdamas), prof. Senator Einaudi (Turin University, Turinas), prof. Seligman (Columbia University, Niujorkas), Sir Josiah Stamp, K.B.E. (London University, Londonas) – apibendrinti dvigubo apmokestinimo naikinimo principus¹⁶². Prof. Bruins buvo monetarinės politikos ekspertas iš Olandijos, kuris vėliau tarnavo kaip Tautų Lygos komisaras ir patarėjas Austrijai. S. Einaudi tapo Italijos prezidentu. Edwin R. A. Seligman buvo dominuojanti JAV viešųjų finansų ir ekonomikos figūra. Seras Josiah Stamp buvo lyderiaujantis Britanijos ekonomistas ir mokesčių ekspertas, kuris po to vadovavo centriniam bankui.

Šie keturi ekonomistai pateikė rekomendacijas dėl žemiau nurodytų klausimų¹⁶³:

1. Kokios ekonominės dvigubo apmokestinimo pasekmės: (a) siekiant užtikrinti teisingą naštos paskirstymą; (b) kaip tai paveikia ekonominius santykius ir laisvą kapitalo srautą? Kiek šios pasekmės yra panašios?
2. Ar gali būti suformuluoti bendrieji principai, kaip pagrindas tarptautinėms konvencijoms, kuriomis būtų siekiama pašalinti dvigubo apmokestinimo pasekmes? Ar konvencijos turėtų būti skirtos konkrečioms šalims ir įgyvendintos nacionaliniais aktais? Ar tokios konvencijos galėtų būti apibendrintos ir pateiktos kaip viena bendra konvencija?
3. Ar galiojančių susitarimų tarp nepriklausomų tautų (pvz., Romos konvencijos) arba federalinės valstybės dalių dvigubo apmokestinimo išvengimo principai gali būti taikomi naujai tarptautinei konvencijai?
4. Ar būtų galimybė keisti nacionalines šalių mokesčių sistemas be tarptautinio susitarimo?
5. Kokia apimtimi konvencijos dvigubo apmokestinimo išvengimo turėtų reguliuoti mokesčių vengimą?

160 Sunita, *supra note*, 155:10.

161 *Ibid.* 3-4.

162 Rocha, *supra note*, 151.

163 League of Nations (1923) Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19, The Financial Committee of the League of Nations. Žiūrėta 2021 m. balandžio 28 d. <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default>

Ekonomistų ataskaita yra labai svarbi, nes tyrimo išvados ir rekomendacijos nebuvo iš esmės keičiamos - vėliau priimtos ataskaitos iš principo tik perkėlė anksčiau nustatytus principus, keitėsi tik įsitraukusių į procesą šalių skaičius. Galima teigti, kad ši ataskaita suformavo tarptautinio apmokestinimo sistemą ir dvigubo apmokestinimo naikinimo būdus. Natūralu, kad modernizuojant tarptautinę apmokestinimo sistemą ir pajamų šaltinio šalių apmokestinamųjų teisių apimtį, dalis mokslininkų atsigręžė į 1920 m. sukurtų taisyklių tikslą ir ieškojo įkvėpimo. Todėl dalis mokslininkų pasisako už 1920 m. nustatytais principais pagrįstą Pelno mokesčio 2.0 apmokestinimo sistemos sukūrimą – tai užtikrintų vieningos praktikos sukūrimą¹⁶⁴. Autorės nuomone svarbu detalai išnagrinėti ataskaitą ir iš jos išplaukiančius principus, kuriuos autorė šioje disertacijoje pritaikys daugiašalių platformų apmokestinimui šaltinio šalyje.

Pagrindinių ataskaitoje prieitų išvadų apžvalga:

1. *Pateikti paaiškinimai, kaip ir kodėl skirstyti apmokestinimo teises tarp šalių*

Ataskaitoje buvo pripažinta ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) teorijos viršenybė kitų teorijų atžvilgiu, todėl skirstant apmokestinimo teises tarp šalių reikėtų vadovautis ja. Nustatytas rezidento (angl. *domicile*) ir šaltinio (angl. *origin*) šalies indėlis uždirbant pajamas:

1. Šalis, kurioje yra asmens nuolatinė gyvenamoji vieta (angl. *domicile*), angliakalbėse šalyse yra vieta, kurioje asmuo pasirenka įgyvendinti savo politines teises. Prancūzijoje atskiriama faktinė nuolatinė gyvenamoji vieta nuo nustatytos įstatymu, faktinė nuolatinė gyvenamoji vieta reiškia pagrindinę gyvenamąją vietą. Nurodoma, kad asmuo turi tam tikrą pareigą faktinei gyvenamajai vietai – jis gauna naudos iš bendruomenės, kurioje gyvena, naudojasi ne tik įstatymų apsauga, bet ir įvairiais patogumais, kuriuos teikia bendruomenė. Kartu šiai bendruomenei suteikia naudos, išleisdamas ten savo pinigus. Visiems būdams, kuriais gyventojas verčia pajamas prekėmis ir paslaugomis, taikoma tokia įstatymų apsauga *ad hoc* kaip ir jo paties turtui. Šiuo požiūriu natūralu sakyti, kad bendruomenė, kurioje individas gyvena savo kasdienį gyvenimą, turi teisę reikalauti ją palaikyti.
2. Šaltinio (angl. *origin*) šalis – kalbėdami apie turto kilmę, asmenys natūraliai nurodo vietą, kurioje turtas yra sukurtas, t. y. bendruomenę, kurios ekonominis gyvenimas leidžia gauti turto prieaugį. Vertinant turto kilmę, yra atsižvelgiama į žmogiškuosius santykius: (i) vadovavimas vietinei darbo jėgai; (ii) transporto agentų lokacija; (iii) verslo sprendimų, susijusių su verslo pelningumu, kapitalo investavimu, pardavimais, priėmimas; (iv) prekių pardavimo vieta ir pardavimo agentų lokacija.

Iki šių dienų šalys dalinasi apmokestinamosiomis teisėmis pagal tai, ar pajamos yra sugeneruotos joje kaip šaltinio šalyje, ar jas sugeneravo asmuo, kuris yra šalies rezidentas. Be to, nuolatinė buveinė yra nepripažįstama, jei nenustatoma, kad šaltinio šalis prisidėjo prie turto kūrimo – analizuojama, ar užsienio vienetą tęstinį laiką

164 Kemmeren, *supra note*, 58, Garcia, *supra note*, 53, W. Shon, *supra note*, 54.

konkrečioje vietoje vykdo ekonominę veiklą.

2. Paskirstytos apmokestinamosios teisės tarp rezidento ir šaltinio valstybių

1923 m. Tautų Lygos ataskaitoje ekonomistai pasiūlė, kad pajamos iš verslo vykdymo būtų apmokestinamos išimtinai šaltinio šalyje, jei veiklos pobūdis atitinka nuolatinės buveinės sąvoką, o rezidavimo šalis turi teisę išimtinai apmokestinti pajamas iš investicijų, tokių kaip dividendai, palūkanos, honorarai¹⁶⁵. Ataskaita buvo laikoma kompromisu tarp pajamų šaltinio ir rezidavimo šalių, o tai tapo apmokestinamųjų teisių paskirstymo standartu.¹⁶⁶ Šis revoliucinis kompromisas taikomas ir šiandien – aktualioje EBPO modelinėje konvencijoje šaltinio šalis turi teisę apmokestinti aktyviasias pajamas, o rezidavimo šalis išlaiko pirminę teisę apmokestinti pasyviasias investicines pajamas.¹⁶⁷

1 lentelė. Apmokestinamųjų teisių paskirstymas tarp šalių pagal pajamų kategorijas

Pajamų kategorija	Šaltinis	Rezidavimas
Žemė	+	
Anglies, naftos kasyklos ir kita	+	
Komeraciniai vienetai	+	
Žemės ūkio įranga, gyvulių bandos		+
Brangenybės, pinigai, baldai ir kita		+
Laivai	+	
Paskolos	+ turtas	+ pajamos
Akcijos		+
Obligacijos		+
Valstybiniai vertybiniai popieriai		+
Pajamos iš profesinės veiklos		+

Laikui bėgant keitėsi pajamų kategorijos ir apmokestinimo teisių pasiskirstymas, tačiau pats principas išliko. Šiandien šalis skirsto apmokestinimo teises priklausomai nuo pajamų kategorijos. Tai aktualu ir vertinant skaitmeninių pajamų apmokestinamųjų teisių paskirstymą tarp šalių – viena iš šioje disertacijoje keliamų hipotezių, jog pajamos, sugeneruotos tinklo efekto ir vartotojų B2C-2B platformose turėtų būti apmokestintos pajamų šaltinio, o ne rezidento šalyje. Taigi rekomenduojama šalims skirtingai pasiskirstyti tokių pajamų apmokestinimo teises dėl skirtingo šalių indėlio sukuriant pajamas.

165 Luzius U. Cavelti, Christian Jaag ir Tobias F. Rohner, „Why Corporate Taxation Should Mean Source Taxation: A Response to the OECD’s Actions against Base Erosion and Profit Shifting”, *World Tax Journal* 9, 3 (2017): 356.

166 Hugh J. Ault, “Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices”, *Tax Law Review* 47 (1992): 567-568.

167 Cavelti, Jaag ir Rohner, *op. cit.*

3. *Identifikuoti dvigubo apmokestinimo naikinimo būdai*

Identifikuoti keturi dvigubo apmokestinimo naikinimo būdai:

- (1) kredito metodas – tuo metu JAV taikytas metodas atskaityti užsienio šalyse sumokėtus mokesčius iš JAV mokėtinų mokesčių sumos;
- (2) atleidimo metodas – šaltinio valstybė neapmokestina visų kitos šalies rezidentų pajamų;
- (3) mokesčių paskirstymas (angl. *division of taxes*) – dalies mokesčių paskirstymas tarp šaltinio ir rezidavimo šalių;
- (4) klasifikacija ir šaltinių paskirstymas – pajamų suskirstymas į atskiras kategorijas ir apmokestinimo teisių paskirstymas tarp šalių.

Ieškant kompromiso susidurta su tokiais iššūkiais: (i) suderinti priešingus skolininkų ir kreditorių interesus; (ii) pripažinti tas idėjas, kurios nors ir nėra plačiai pripažįstamos daugelyje šalių, teikia didelę reikšmę kilmės mokesčiams; (iii) atitikti tai, kas fiskalinių administracijų patirtimi yra praktiškai įmanoma tvarkant atskirų asmenų pajamas.

1928 m. Tautų Lyga išleido dvišalių sutarčių standartinį projektą dėl dvigubo apmokestinimo naikinimo.¹⁶⁸ Buvo sukurti trys modelinės konvencijos variantai, iš kurių 1c konvencijos modelis turėjo ilgalaikį poveikį ir padėjo pagrindus tolimesniam tarptautinės apmokestinimo sistemos vystymuisi.¹⁶⁹ 2017 m. EBPO ir 2021 m. JT Modelinėse konvencijose yra įtvirtinti du juridinio dvigubo apmokestinimo naikinimo būdai:¹⁷⁰

- (1) atleidimo metodas, įtvirtintas konvencijų 23A straipsnyje, nustatantis, kad rezidento šalis atsisako apmokestinimo teisių nuo pajamų, kurios yra uždirbtos ir apmokestintos kitoje valstybėje;
- (2) kredito metodas, įtvirtintas konvencijų 23B straipsnyje, nustatantis, kad rezidento šalis išlaiko apmokestinimo teise pajamoms, kurios yra uždirbtos ir apmokestintos kitoje valstybėje.

Po Antrojo pasaulinio karo buvo sukurta Europos ekonominės kooperacijos organizacija (angl. *Organisation for European Economic Co-operation OEEC*), kuri vėliau buvo transformuota į Ekonominės plėtros ir bendradarbiavimo organizaciją (angl. *the Organisation for Economic Co-operation and Development, EBPO*), pastaroji iš principo pratęsė Tautų Lygos pradėtą darbą ir toliau vystė dvigubo apmokestinimo panaikinimo konvenciją. Žvelgiant iš šiandieninės perspektyvos – įvardyti metodai įvairiomis

168 Graetz, *supra note*, 152: 261-262.

169 Sunita, *supra note*, 155: 243.

170 United Nations. "The Commentary to the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries". Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/Article%2012B%20and%20Commentary%20after%2022nd%20Session%20Meetings%2029%20April%202021.pdf> ir OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25.

formomis buvo perimti ir pritaikyti EBPO Modelinėse dvigubo apmokestinimo konvencijose ir tapo neatskiriama tarptautinės mokesčių sistemos dalimi.

Siekiant atskleisti Tautų Lygos darbo reikšmingumą ir įtaką tarptautinio apmokestinimo sistemai, naudinga palyginti 1928 m. pirmąją modelinę dvigubo apmokestinimo naikinimo konvenciją¹⁷¹ su 1963 m.¹⁷² EBPO Modeline dvigubo apmokestinimo naikinimo konvencija (2 lentelė).

2 lentelė. 1928 m. ir 1963 m. EBPO Modelinių dvigubo apmokestinimo naikinimo konvencijų palyginimas

	1928 m.	1963 m.
Asmenys ir mokesčiai, kuriems taikoma sutartis	1 str. „mokesčių mokėtojai, piliečiai ar kiti“ 10 str. „pasikartojantys turto, kapitalo ar turto prieaugio mokesčiai“ ¹⁷³	4 str. „pasirašančios šalies rezidentai“ 3 str. „pajamų ir kapitalo mokesčiai“
Pajamos, susijusios su nekilnojamoju turtu	2 str. „Pajamos iš nekilnojamojo turto naudojimo [...] bus apmokestinamos šalyje, kurioje yra nekilnojamas turtas“	6 str. „Pajamos iš nekilnojamojo turto naudojimo gali būti apmokestinamos šalyje, kurioje yra nekilnojamas turtas“
Verslo pajamos	3 str. „Pajamos, gautos iš pramonės, prekybos ar žemės ūkio įmonės ar iš kitų komercijos rūšių ar formų [...] bus apmokestinamos valstybėje, kurioje yra jos nuolatinė buveinė“	7 str. „susitariančios valstybės įmonės pelnas bus apmokestinamas tik toje valstybėje, nebent įmonė vykdo verslą per nuolatinę buveinę“

171 League of Nations Draft Model Treaty (1928), Žiūrėta 2021 m. balandžio 28 d. <https://cqpress.sagepub.com/cqresearcher/report/league-nations-1928-cqresre1928110800?tab=Archive%20Report>

172 OECD (1963). Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1

173 Terminas „tiesioginiai mokesčiai“, naudotas 1928 m. sutarties komentare, tapo nebenaudojimas dėl nesuteikiamo aiškumo, plačiau Sunita *supra note*, 155:244.

Nuolatinė buveinė	<p>3 str. „Tik tikrieji valdymo centrai, filialai, kasyklos ir naftos telkiniai, gamyklos, dirbtuvės, agentūros, sandėliai, biurai yra laikomi nuolatinėmis buveinėmis“</p> <p>„Tai, kad įmonė vysto verslo santykius užsienio valstybėje per sąžiningą nepriklausomą agentą (brokerį, komisio- nierių, pan.) nebus laikoma veiklos vykdymu per nuolatinę buveinę toje šalyje“</p>	<p>5 str. „[...] nuolatinė buveinė reiškia fiksuotą nuolatinę veiklos vykdymo veiklą, per kurią įmonė pilnai ar iš dalies vykdo veiklą“</p> <p>„Laikoma, kad įmonė [...] nebus traktuojama kaip turinti nuolatinę buveinę [...] vien dėl to, kad ji vykdo veiklą [...] per brokerį, komisio- nierių ar kitokį nepriklauso- mą agentą, kai tokia veikla yra šių asmenų įprastinė veikla“</p>
Laivyba, vidaus vandens kelių transportas, oro transportas	3 str. „[...] pajamos iš jūrų laivybos ir oro navigacijos bus apmokestinamos tik toje valstybėje, kurioje yra tikrasis valdymo centras“	8 str. „laivybos ir oro navigacijos pelnas apmokestinamas faktinio valdymo vietoje“
Pajamos iš darbo santykių	5 str. „Atlyginimas, darbo užmokestis ar bet koks atlygis bus apmokestinamas valsty- bėje, kurioje gavėjas atlieka su darbo santykiais susijusią veiklą“	15 str. „[...] darbo užmokestis ir kitas palyginamas atlyginimas, gautas [...] iš darbo santykių bus apmokestinamas tik toje šalyje, nebent darbas yra atliekamas kitoje susitariančioje valstybėje“

1963 m. EBPO Modelinė konvencija, kuri buvo iš esmės atnaujinta 1977 m. ir 1992 m., o visi pakeitimai buvo apibendrinti 2017 m.,¹⁷⁴ tačiau 1963 m. sutartis tapo pagrindu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklui, kurį šiandien sudaro daugiau nei 3000 dvišalių sutarčių.¹⁷⁵ Darytina išvada, kad šiandien mokesčių teisėje taikomos tokios sąvokos, kaip nuolatinė buveinė, rezidento šalis, ištiestos rankos principas, taikomos jau nuo 1928 m.

Kaip 2008 m. ekonominės krizės pasekmė EBPO ėmėsi mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (angl. *base erosion and profit shifting*, *BEPS*) prevencijos, skirtos kovai su agresyviu mokesčių planavimu.

2015 m. spalio 5 d. EBPO paskelbė Mokesčių bazės irimo ir pelno perkėlimo (angl. *Base Erosion and Profit Shifting, toliau – BEPS*) projekto galutines ataskaitas, kurias 2015 m. lapkričio 15–17 d. patvirtino G-20 valstybių lyderiai. BEPS planas nustato 15 žingsnių, įskaitant pakeičiant dvigubo apmokestinimo sutartis ryšium su skaitmeninės

174 OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25.

175 OECD (2014). “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties_9789264219250-en

ekonomikos iššūkiais, apribojant galimybę pasinaudoti sutarties suteikiama nauda netinkamomis aplinkybėmis ir užkertant kelią išvengti dirbtinio nuolatinės buveinės statuso. Įdomu tai, kad besikartojantis naratyvas matomas nuo pirmosios sutarties 1899 m. iki minėtų 3000 šiuo metu galiojančių sutarčių.¹⁷⁶

Klaidinga manyti, kad nuo 1899 m. iki 2013 m. dėmesys iš principo buvo skiriamas tik dvigubam apmokestinimui naikinti, o kova su agresyviu mokesčių vengimu, kuri vėliau transformavosi į naujos mokesstinės sistemos, pritaikytos skaitmeniniam verslui, kūrimą, pradėta 2013 m. Tautų Lyga mokesčių vengimą vertino kaip itin reikšmingą problemą, net ekspertų komitetas, rengęs ataskaitas, buvo vadinamas Vyriausybių ekspertų komitetu dėl dvigubo apmokestinimo ir mokesčių vengimo (angl. *the Committee of Government Experts on Double Taxation and the Evasion of Taxation*). Komiteto pirmininkas 1925 m. D'Aroma pasiūlė ekspertams pirmiausia apsvarstyti mokesčių vengimo problematiką, tačiau Thompsonas, Didžiosios Britanijos atstovas, gynė idėją, kad reikėtų pirmiausia išanalizuoti dvigubo apmokestinimo problemą, kadangi jos išsprendimas turėtų įtakos ir mokesčių vengimui. Pavyzdžiui, jei ekspertai pritaikytų atleidimo (angl. *exemption*) metodą, rezidento šalis surinktų mokesčius ir informuotų šaltinio šalį, užkirsdama kelią mokesčių vengimui. D'Aroma sutiko su Thompsono nuomone ir sutiko pirmiausia apsvarstyti dvigubą apmokestinimą, o Šveicarijos atstovas Blau reikalavo, kad šie klausimai būtų sprendžiami atskirai ir, nurodė, kad dėl politinių aplinkybių Šveicarija galėtų sudaryti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, bet ne sutartis nukreiptas į mokesčių vengimą. Pasitarę ekspertai nusprendė pirmiausia susikoncentruoti į dvigubo apmokestinimo problemą. Prancūzijos Vyriausybė buvo davusi nurodymus savo šalies atstovams nesutikti su pakeitimais, kurie galėtų daryti įtaką pajamų sumažėjimui, nebent pajamos būtų kompensuotos pajamų padidėjimu retėjant mokesčių vengimo praktikai.¹⁷⁷ Šalių motyvacija naikinti dvigubą apmokestinimą kilo dėl noro kovoti su mokesčių vengimu, tačiau, kaip rodo XXI a. praktika ir EBPO inicijuota BEPS iniciatyva, tikslas nebuvo pasiektas.

1923 m. ekonomistai teisingai nuspėjo, kad šaltinio šalys sieks neapmokestinti ne rezidentų pajamų prie šaltinio, kol rezidento šalims reikės informacijos iš šaltinio šalių, norint teisingai apmokestinti rezidentų pajamas. Ekonomistų nuomone, šaltinio šalys vengs apmokestinimo prie šaltinio tam, kad nenukreiptų investicijų į mažesniais mokesčiais apmokestinamas jurisdikcijas. Tuo metu jau buvo aišku, kad šalys, siekdamos pritraukti investicijų, konkuruoja tarpusavyje. Iš principo, BEPS suformuluoti uždaviniai sutampa su 1920 m. Tautų Lygos iškeltais uždaviniais – kaip šalims efektyviai paskirstyti apmokestinimo teises (angl. *power to tax*).¹⁷⁸

176 Sunita, *supra note*, 155: 2.

177 *Ibid.*, 30.

178 R. T. Santos and S. A. Rocha "Tax Sovereignty and digital economy in post-BEPS times", Sergio André Rocha ir Allison Christians "Tax Sovereignty in the BEPS Era" (Kluwer Law International, 2016).

1.3.2. Tarptautinio apmokestinimo sistemos principai, pagrindžiantys apmokestinimą prie šaltinio

Valstybės ir apmokestinamojo objekto ryšys nustatomas ekonominės ištikimybės doktrinos pagrindu, t. y. pagal ekonominius interesus. Tačiau ekonominės ištikimybės doktrina nepadeda pasakyti, kaip padalinti apmokestinimo teises tarp šalių, jei asmuo vykdo ekonominę veiklą keliuose šalyse, ir atitinkamai abi šalys turi ekonominį pagrindą nustatyti apmokestinimo jurisdikciją.¹⁷⁹ E. Kemmereno teigimu, pajamų priskyrimo principas pagal rezidavimo vietą yra pasenęs. Jo nuomone, gyvenimas konkrečioje šalyje nesukuria pajamų ar pridėtinės vertės, nes tai yra vartojimo forma.¹⁸⁰ Vartojimas nėra pelno mokesčio objektas (aut. past. – tai yra pridėtinės vertės mokesčio objektas), todėl svarbu, kad valstybė, mainais į teisę apmokestinti joje uždirbamas pajamas, prisidėtų ne prie prekės ar paslaugos vartojimo, bet prie jos sukūrimo.

Siekiant nustatyti, kokia dalis generuojamo pelno turėtų būti apmokestinta pajamų šaltinio šalyje, svarbu suprasti tarptautinio apmokestinimo principus, pagrindžiančius apmokestinimą prie šaltinio:

- (i) naudos principas (angl. *benefit theory*) ir pajamų kilmės principas (angl. *origin of income*)
- (ii) neutralumo principas;
- (iii) teisingumo tarp šalių principas (angl. *inter-nation equity theory*).

Taip pat svarbu pažymėti, kad vertės kūrimas nėra pripažįstamas kaip principas, galintis pagrįsti apmokestinimą prie šaltinio. Tačiau kadangi vertės kūrimo koncepcija plačiai minima EBPO ataskaitose, nagrinėjančiose skaitmeninio verslo apmokestinimą, svarbu ją išskirti kaip svarbią koncepciją ir paaiškinti, kodėl ši koncepcija negali būti laikoma principu, nustatančiu šaltinio šalies teises į ne rezidentų pajamų apmokestinimą.

1. Naudos teorija (angl. *benefit theory*)

Svarbu apžvelgti šaltinio šalies pretenzijų į užsienio asmens uždirbamų pajamų apmokestinimą teorinį pagrindą. Rezidavimo principu patvirtinama, kad tarp mokesčių mokėtojo ir šalies yra pakankamas asmeninis ir ekonominis ryšys, kuris pateisina šalies teisę apmokestinti individą. Tačiau šaltinio principas bent iš pirmo žvilgsnio yra kiek problemiškesnis – neaišku, kokią konkrečiai naudą bandoma apmokestinti.¹⁸¹

Koncepcijos „rezidentas“ ir „šaltinis“ yra jau nusistovėjusios tarptautinio apmokestinimo sistemoje ir yra kildinamos iš mainų (angl. *exchange*) bei galėjimo sumokėti (angl. *ability-to-pay*) teorijų. Mainų (angl. *exchange*) teorija susijusi su filosofijoje žinoma socialinio kontrakto teorija ir nurodo, kad mokesčių mokėtojas turėtų mokėti

¹⁷⁹ Kemmeren, *supra note*, 58:432

¹⁸⁰ Albert J. Radler, „Recent Trends in European and International Taxation“, *INTERTAX*, 32, 8/9 (2004).

¹⁸¹ M.A.Kane, „A Defence of Source Rules in International Taxation“, *Yale Journal on Regulation* 32 (2015):312.

mokesčius šalyje mainais į prekes ir paslaugas, gaunamas iš valstybės. Tai pagrįsta kaštų teorija (angl. *cost theory*), kurioje mokesčiai atspindi valstybės suteikiamų prekių ir paslaugų kaštų ir naudos teoriją (angl. *benefit theory*), pagal kurią mokesčiai mokami mainais į valstybės suteikiamas naudas. Mainų teorijos ištakos siejamos su T. Hobso idėjomis. Jis sakė, kad „kiekvienas žmogus turi sumokėti vienodai už tai, ką jis panaudojo“.¹⁸²

Ši teorija iki šiol plačiai taikoma ir įgavo naują atspalvį diskusijose dėl skaitmeninių pajamų apmokestinimo. Pirma, ji aiškinama tuo, kad subjektai gali paprastai pasinaudoti valdžios veiksmais – naudotis pagrindinėmis teisinėmis ir institucinėmis sistemomis, fizine infrastruktūra, išugdyta darbo jėga bei išlaikyta aukšta ir stabilia ekonomika. Antra, subjektai gali naudotis valstybės nustatyta reguliacine aplinka, pavyzdžiui, bendrovėms taikoma ribota atsakomybė, neribotu gyvavimo laikotarpiu, lengvu nuosavybės perleidimu, prieiga prie kapitalo rinkų, o valstybės, mainais už tai, gali reikalauti atlygi.¹⁸³ Naudos teorija (angl. *benefit theory*) teigia, kad jurisdikcijos teisė apmokestinti yra paremta naudos ir paslaugų, suteiktų mokesčių mokėtojams, turintiems ryšį su šalimi, visuma. Tai neturėtų būti suprantama kaip auka, kurią mokesčių mokėtojas turi atiduoti visuomenei dėl aukštesnių moralinių vertybių. Pagal naudos teoriją mokesčiai suprantami kaip kaina, kurią moka visi mokesčių mokėtojai už valstybės teikiamas paslaugas. Thomas S. Adams pastebėjo, kad „didelė dalis vyriausybės patiriamų kaštų yra patiriami dėl palankios verslo aplinkos palaikymo“. Platesne prasme, šie kaštai atspindi civilizuotos visuomenės kainą, todėl pateisina mokesčių rinkimą.¹⁸⁴

Arthuras Hardingas savo knygoje apie dvigubą apmokestinimą išvystė panašią teoriją dėl šaltinio pagrindu taikomo apmokestinimo. Autoriaus teigimu, ekonominė gamyba yra rezultatas ne tik izoliuotų asmenų veiksmų, bet bendravimo tarp asmenų ir valstybės: „Mes matome, kad valstybės funkcijos, natūra ir ekonominis egzistavimas yra paremtas ekonominiais mechanizmais, funkcionuojančiais teritorijos viduje ir prisidedančiais prie asmenų gyvenimo, progreso ir laimės vertinant kartu kaip grupę ir atskirai“. Nauda, kurią suteikia šaltinio šalys, gali būti bendra ir konkreti. Bendroji nauda tai – išsilavinimo (kuris susiję su darbo jėgos prieinamumu ir lygiu), policijos, priešgaisrinės ir gynybos apsaugos užtikrinimas. Konkretesnės naudos pavyzdžiai – palankios ir veikiančios teisinės infrastruktūros, tinkamos verslui funkcionuoti, sukūrimas, monetarinė vyriausybės politika, pavyzdžiui, valiutų kurso stabilumas, žemos palūkanų normos, užtikrinančios ekonominį stabilumą ir verslo bei vartotojų pasitikėjimą.

Remiantis naudos teorija, mokesčiai renkami mainais į valstybės suteikiamas naudas, kai subjektai gali paprastai pasinaudoti valdžios veiksmais – naudotis pagrindinėmis teisinėmis ir institucinėmis sistemomis, fizine infrastruktūra, išugdyta darbo

182 T. Hobbes, *Leviathan* (Richard Tuck ed., Cambridge University Press, 1991), 239.

183 R.M. Bird, „Why Tax Corporations?“, *Bulletin For International Tax* 56, 5, (2002): 197.

184 D. Pinto, „E-commerce and sourced based income tax“ (daktaro disertacija, IBFD publications BV, 2002), 18.

jėga bei išlaikyta aukšta ir stabilia ekonomika.¹⁸⁵ Tačiau, kadangi neįmanoma nustatyti kiekvieno asmens suvartojamų valstybės prekių ir paslaugų dydžio, ją pakeitė galėjimo sumokėti (angl. *ability-to-pay*) teorija. Ši teorija kildinama iš vienos Adamo Smitho tezių: „Kiekvienos valstybės gyventojai turėtų kuo labiau prisidėti prie vyriausybės paramos proporcingai savo gebėjimams, t. y. proporcingai pajamoms, kurias jie gauna dėl valstybės apsaugos“.¹⁸⁶ Johnas Stuartas Millas pabrėžė, kad yra itin nepraktiška nustatyti kaštus ar naudą, gautą iš valstybės paslaugų ar prekių forma, todėl galėjimo sumokėti teoriją jis nutolino nuo *quid pro quo* naudos teorijos.¹⁸⁷ Ši teorija buvo susieta su gerove ir paskirstomuoju teisingumu (angl. *distributive justice*), kuris atmeta idėją, kad mokesčiai mokami mainais už gaunamą naudą. Gebėjimo mokėti teorija buvo susieta su „velfaristiniu“ požiūriu į paskirstomąjį teisingumą, atmetantį teisę į teisingumą mainais į suteikiamas prekes ar paslaugas. Mokesčiai pagal galėjimo mokėti teoriją atlieka perskirstymo funkciją. Taigi galėjimo mokėti doktrinos pagrindu sukurta sistema, užtikrinanti valdžios kaštų paskirstymą siekiant didinti gerovę.¹⁸⁸ Pažymėtina, kad įsitvirtinant galėjimo mokėti doktrinai kartu įsitvirtina mokesčių teisingumo (angl. *fairness*) principas.

Galėjimo mokėti (angl. *ability-to-pay*) doktrina daugelyje šalių tapo fundamentaliu pajamų apmokestinimo sistemų principu, pvz., JAV, o Italijoje, Ispanijoje, Vokietijoje ši doktrina apribojo konstitucinę teisę apmokestinti pajamas.¹⁸⁹ Tarptautinių mokesčių kontekste kapitalą importuojančios šalys (angl. *capital-importing countries*) taiko mainų teoriją, siekdamos nustatyti mokesťį prie šaltinio. Tuo tarpu kapitalą eksportuojančios šalys (angl. *capital-exporting countries*), taikančios apmokestinimą rezidavimo pagrindu, remiasi galėjimo mokėti teorija (angl. *ability-to-pay*).¹⁹⁰ Standartiškai, apmokestinant pajamas prie šaltinio, yra imama tik dalis pajamų, apmokestinamos pajamos, o ne pelnas. Pajamų, o ne pelno apmokestinimas dažnai yra grindžiamas praktiniais sumetimais, kad mokesčių administratoriai negali apmokestinti užsienio asmenų pelno dėl informacijos trūkumo. Tačiau kai kurie autoriai teigia, kad šaltinio šalims yra teikiamos išimties ir leidžiama apmokestinti pajamas, o ne pelną, taip pat suteikiama apmokestinimo pirmenybė, nes istoriškai šalys, į kurias buvo investuojama, buvo neturtingos, ir dėl tokios realybės 1920 m., kai visa tarptautinė apmokestinimo sistema buvo formuojama, buvo priimtas toks standartas.¹⁹¹

Kadangi, kaip minėta aukščiau, šio tyrimo kontekste rezidento šalies teisės į pajamų

185 *Ibid.*, 184.

186 Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (W. Strahan; and T. Cadell, 1776), 644.

187 John Stuart Mill, *Principles of political economy* (Sir William Ashley ed., Oxford Univ. Press, 1994).

188 J. Clifton Fleming Jr. Robert J. Peroni, Stephen E. Shay, “Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income”, *Florida Tax Review* 5, 4 (2001): 302.

189 *Ibid.*, 307.

190 Sunita, *supra note*, 155: 11.

191 Reuven S. Avi-Yonah, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, *Harv. L. Rev.* 1573/113, 1593 (2000):70.

apmokestinimą yra mažiau aktualios, todėl toliau bus labiau koncentruojamasi į naujos principo reikšmę. Tautų Lygos ekonomistai nustatė keturis turto ekonominio egzistavimo ciklo etapus:

- (1) turto sukūrimo vieta (angl. *origin of wealth*) – vieta, kur turtas yra sukuriamas, kuri galima išgyyti ar auginti jo vertę. Šis etapas apima visas stadijas bei ekonominius ciklus iki turto sukūrimo, kai jis gali būti išigyjamas kaip turtas. Pateikiamas Kalifornijos apelsinų pavyzdys – apelsinai nelaikomi turtu, kol jie nesurenkami, nesupakuojami, nenugabenami į vietą, kurioje jų reikia ir kurioje jie patiekiami vartotojui. Akivaizdu, kad šis etapas gali būti padalintas kelioms šalims;
- (2) turto buvimo vieta (angl. *silus of the wealth*) – vertinant iš pajamų mokesčių pusės, tai yra vieta, kurioje pajamos iš turto disponavimo yra uždirbamos; tai turto ekonominė vieta, kurioje uždirbamos pajamos yra kapitalizuojamos. Šis etapas apima turto atsiradimą pas galutinį savininką, kuris turi teisę spręsti, kaip valdyti turtą. Turtas gali būti suvartotas, išmestas, reinvestuotas, tačiau teisė disponuoti turtu turi būti akivaizdi. Tarp turto gamybos ir disponavimo stadijų yra aibė funkcijų, turinčių įtakos efektyviam turto valdymui. Tai paprastai susiję su teisine visuomenės santvarka, kuri suteikia asmeniui galimybę tikėtis įgyti ar suvartoti turtą. Turto valdymas be faktinės galimybės turtu naudotis sukuria mažai ekonominės naudos. Laikoma, kad stabili valstybės santvarka sukuria tinkamą aplinką, t. y. suteikia asmeniui paslaugas, be kurių jis negalėtų pereiti į trečiąją turto suvartojimo stadiją, todėl tokią šalį ir turto savininką sieja ekonominis ryšys;
- (3) teisinio aparato, skirto apginti turtą, vieta;
- (4) turto suvartojimo vieta (angl. *residence or domicile*).

Tautų Lygos ekonomistų vertinimu, turto kilmės ir turto suvartojimo vietos kriterijai yra svarbiausi, kiti du etapai kartais gali tapti svarbūs, nors daugeliu atvejų jie yra reikšmingi tik sustiprinant kilmės arba nuolatinės gyvenamosios vietos reikalavimus. Ilgainiui keturi turto ekonominio ciklo etapai apibendrinti į du – turto kilmės (angl. *source*) ir suvartojimo vietos, arba rezidavimo (angl. *residence*), kriterijai. Pagal šiuos kriterijus šalys pasiskirstė savo teises į subjekto pajamų apmokestinimą – pajamos apmokestinamos šaltinio ir rezidavimo teisės pagrindu.

K. Vogel buvo pirmasis teisininkas, pritaikęs naudos doktriną siekdamas pagrįsti pajamų šaltinio šalies teisę apmokestinti visumą naudos ir paslaugų, kurią valstybė suteikia mokesčių mokėtojams, sąveikaujantiems su valstybe.¹⁹² A. Hardingas pateikė platesnę naudos principo interpretaciją.¹⁹³ Jo vertinimu, ekonominė gamyba atsirado ne tik dėl izoliuotų asmenų veiksmų, bet ir dėl jų tarpusavio sąveikos – valstybės ekonominis egzistavimas, prigimtis ir funkcija jos teritorinėse ribose prisideda prie

¹⁹² Pinto, *supra note*, 185:17.

¹⁹³ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" 8-9 *Intertax*, (1988): 216, 220.

atskirų grupės narių gyvenimo, pažangos ir laimės. A. Hardingas toliau vystė ir praplėtė teoriją teigdamas, kad „Valstybė gali apmokestinti visą turtą, prekes, darbo jėgą, paslaugas ir panašius dalykus, kurie gali būti tapatinami su ekonomine valstybės struktūra, įtraukdama į taip apibrėžtą verslo mechanizmą [...]; teisė apmokestinti priklauso nuo to, ar ekonominis turtas koordinuotai naudojamas socialinės grupės, kuri gamina vertę, turtą arba teikia paslaugas“.¹⁹⁴

Tolesniame tyrime šis principas taps esminiu principu apibrėžiant, kada pajamų šalis įgyja teisę apmokestinti kitos šalies rezidento pajamas. Ilgą laiką integracija su kitos šalies ekonomika ir naudojimas ja buvo apibrėžtas fizinės lokacijos pagrindu. Daugelis mokslininkų, nagrinėjusių naudos principą, įvardijo skirtingas naudas, kuriomis naudojasi užsienio vienetas, tačiau, autorės vertinimu, išsamiausių ir labiausiai struktūrizuotą sąrašą pateikė P. Pistone ir P. Hongler¹⁹⁵ :

- teisinė sistema bendrąja prasme: be teisinės sistemos, leidžiančios paslaugų ir prekių teikimą nuotoliu, įmonės negalėtų siūlyti savo produktų internetu;
- klientų mokėjimų vykdymas: be tokios garantijos įmonės nenorėtų siūlyti savo produktų tam tikrose jurisdikcijose;
- intelektinės nuosavybės teisių apsauga: be tokios garantijos įmonės nenorėtų siūlyti savo produktų tam tikrose jurisdikcijose.
- skaitmeninės aplinkos priežiūra: be pakankamos techninės infrastruktūros nebūtų galima siūlyti skaitmeninių produktų;
- energijos tiekimas: be pakankamo energijos tiekimo nebūtų galima siūlyti skaitmeninių produktų;
- atliekų perdirbimas: tokia nauda labai svarbi elektroninės prekybos pramonei;
- infrastruktūra bendrąja prasme (aut. past. turima omenyje švietimą, susisiekimą, ekonomikos reguliavimą ir pan.).

Tokių naudų suteikimas teoriškai įgalina pajamų šaltinio šalį, nustačius esminį, reikšmingą, stabilų ir nuolatinį ryšį, apmokestinti užsienio vieneto pajamas uždirbamas toje šalyje ir tokiu būdu kompensuoti patiriamus susijusius kaštus.

2. Neutralumo principas

Neutralumo doktrina iš principo teigia, kad ekonominiai procesai neturėtų būti veikiami išorinių veiksnių tokių kaip, pavyzdžiui, mokesčiai.

1960 m. R. Musgrave išskyrė du tarptautinės prekybos principus - kapitalo eksporto ir kapitalo importo neutralumo¹⁹⁶. Kapitalo eksporto neutralumas reiškia, kad investuotojas turėtų mokėti tą pačią mokesčių sumą (vidaus ir užsienio šalyje), nesvarbu, ar jis gauna tam tikras investicijų pajamas iš užsienio ar iš šalies vidaus (angl. *capital export neutrality, CEN*).

Standartinis pavyzdys, iliustruojantis CEN taikymą: įsivaizduokime, kad JAV taiko

194 Pinto, *supra note*, 185:17.

195 Hongler ir Pistone, *supra note*, 82

196 Vogel, *supra note*, 193:216

40 proc. tarifą visoms pasaulinėms pajamoms, o kažkuri ES šalis taiko 30 proc. Tokiu atveju, JAV investuotojai sumokės 40 proc. nuo visų pajamų ir gaus 30 proc. kreditą nuo mokesčių, sumokėtų ES. Bet tokiu atveju, JAV investuotojas sumokėjo 40 proc., užuot mokėjęs 30 proc., todėl ES turi suteikti 10 proc. dydžio mokestinę nuolaidą ES investuotojui į JAV nuo jo JAV gaunamų pajamų. Kitu atveju ES investuotojas mokėtų skirtingus mokesčių tarifus nuo pajamų, uždribamų JAV ir ES. Paprastai nuolaida sumažina didesnius užsienio šalių tarifus iki rezidento šalies taikomo tarifo, todėl suteikia CEN ES mokesčių mokėtojams.¹⁹⁷

Importo neutralumas reiškia, kad kapitalas iš įvairių šalių turėtų būti apmokestinamas tuo pačiu efektyviu mokesčių tarifu (angl. *capital import neutrality*, CIN). Pavyzdys: CIN reikalauja, kad visi JAV investuotojai mokėtų tokio paties mokesčio tarifą, t. y. kad ir ES, ir JAV investuotojai, investuojantys į ES, mokėtų 30 proc. Taigi visi investuotojai į JAV – tiek JAV, tiek ES – mokėtų 40 proc. Norint užtikrinti tokį efektą, CIN politikos įgyvendinimas atleidžia nuo mokesčio užsienio šalyje apmokestintas pajamas, t. y. ES šalyje apmokestintos 30 proc. tarifu pajamos būtų neapmokestinamos JAV.

Istoriškai CEN buvo vyraujanti teorija, kurią palaikė P. Musgrave,¹⁹⁸ tačiau K. Vogel teikė prioritetą CIN, kadangi CIN neskatina verslo persikelti į mažų mokesčių jurisdikcijas, ir tokiu būdu neiškraipomi kapitalo srautai. E. Kemmeren teigimu, CIN ir CEN neįvertina produkcijos ir darbo jėgos veiksmų, kurie šalia kapitalo taip pat yra pripažįstami klasikiniiais gamybos veiksniais, todėl praplečiamas neutralumo principas iki kapitalo ir darbo jėgos eksporto neutralumo (angl. *capital and labour export neutrality*, CLEN) bei kapitalo ir darbo jėgos importo neutralumą (angl. *capital and labour export import*, CLIN). E. Kemmeren, kaip ir K. Vogel, siekė, kad CLIN būtų teikiamas prioritetas prieš CLEN, nes importo neutralumo principas skatina konkurencingumą ir yra pagrįstas pajamų kilmės principu (angl. *origin based tax principle*).¹⁹⁹

Šalis pasirenka, kam teikti prioritetą – CEN ar CIN, priklausomai nuo šalies ekonomikos dydžio ir jos reikšmingumo pasaulinėje ekonomikoje. Tarkime, JAV yra labiau linkusi į CEN, o Olandija į CIN. E. Kemmeren teigimu, rezidavimas yra prilyginamas vartojimui, todėl neturi būti laikomas kriterijumi, sprendžiant dėl apmokestinimo teisių paskirstymo. Sistema, kurioje pajamos, atsiradusios kitoje šalyje, yra neapmokestinamos, t. y. neįtraukiamos į apmokestinimo bazę, skatina efektyvų ekonominių resursų pasiskirstymą.²⁰⁰

3. Teisingumo tarp šalių principas (angl. *Inter-nation equity theory*)

K. Vogel teigimu, P. Musgrave buvo pirmoji, atskyrusi lygybės tarp asmenų (angl.

197 Knoll, Michael S., „Reconsidering International Tax Neutrality” *Faculty Scholarship at Penn Law*, (2011):268. https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1267&context=faculty_scholarship

198 Vogel, *op. cit.*, 216.

199 Kemmeren, *supra note*, 58: 441.

200 *Ibid.*

inter-individual equity) ir lygybės tarp šalių (angl. *inter-nation equity*) principus.²⁰¹ P. Musgrave racionalizuoja individualų teisingumą remdamasi lygybe ir teigia, kad „visi tam tikros šalies gyventojai, kurie naudojami apsauga ir kitos tos šalies vyriausybės teikiamos privilegijomis, <...> turėtų būti apmokestinami taikant vienodus tarifus, nesvarbu, iš kokio šaltinio – vidaus ar užsienio – gavo pajamų“.²⁰²

P. Pistone *at alia* teigia, kad teisingumas (angl. *equity*) susideda iš šių veiksmų: (i) horizontalios lygybės (vienodas tokių pat asmenų ar situacijų traktavimas), (ii) vertikalios lygybės (nevienodas nevienodų asmenų ar situacijų traktavimas), (iii) teisėtumo (apmokestinamosios teisės ryšys su subjektu ar objektu), (iv) teisingumo tarp šalių (apmokestinamųjų teisių paskirstymas tarp šalių).²⁰³ Bet kuri tarptautinio apmokestinimo sistema turi siekti atitikti šiuos reikalavimus ir užtikrinti, kad šalis nesieks panaudoti savo apmokestinimo teisių norėdamos pakeisti ekonominius procesus.

Nors yra autorių, teigiančių, kad šiuo principu galima pagrįsti tiek apmokestinimą prie šaltinio, tiek apmokestinimą rezidavimo šalyje, vis tik, kitų autorių teigimu, tik naudos principas (angl. *benefit principle*) legitimuoja mokesčių surinkimą pajamų šaltinio šalyje.²⁰⁴ Todėl K. Vogel vėlgi prioritetą teikia apmokestinimui prie šaltinio individualaus teisingumo tikslais. Rezidavimo šalies apmokestinimas visame pasaulyje gali būti neteisingas mokesčių mokėtojo, kuris uždirba pajamas kitose šalyse nepalankiomis sąlygomis, atžvilgiu. Pažymėtina, kad argumentai, kuriais grindžiamas apmokestinimas pagal šaltinį, remiantis individualiais teisingumo sumetimais, yra ne mažiau aktualus elektroninės komercijos kontekste.²⁰⁵ Pagal teisingumo tarp šalių principą, kiekviena šalis turėtų gauti teisingą mokesčių pajamų dydį iš tarptautinių sandorių.²⁰⁶ Mokesčių pajamų pasiskirstymas priklauso nuo: (a) mokesčių bazės paskirstymo tarp šaltinio ir rezidencijos šalies ir (b) nuo mokesčių tarifo šaltinio šalyje.²⁰⁷ K. Vogel teigimu, tiek rezidento, tiek šaltinio šalys gali turėti pretenzijų, bet žvelgiant iš suteiktos naudos perspektyvos, būtent šaltinio šalis sudaro sąlygas pajamoms uždirbti. Todėl kaip ir tarp individų, taip ir tarp šalių, K. Vogel teigimu, šis principas palankiau

201 K. Vogel, „Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-evaluation of Arguments“ (Part II) *Intertax* 310, 1988/10, (1988): 314.

202 *Ibid.*, cituojama Peggy Richman (Musgrave), *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis* (1963):11.

203 Pasquale Pistone, Jennifer Roeleveld, Johann Hattingh, Nogueira Pinto, Félix João ir Craig West, „Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration“ *Fundamentals of Taxation* (2019), <https://ssrn.com/abstract=3646251>

204 Arief Hakim P. Lubis, Ning Rahayu, „Emphasizing Inter-Nation Equity in the New Digital Economy’s Taxing Rights Allocation Scheme“, *International Journal of Scientific and Research Publications*, 11/7 (2021): 404

205 Pinto, *supra note*, 185:17.

206 Nancy H. Kaufman, „Fairness and the Taxation of International Income“ *Law and Policy in International Business* 29 (1998):145.

207 W.C. Brewer Jr., „Musgrave:United States Taxation of Foreign Investment Income:Issues and Arguments“, *Boston College Law Review*, 561, 11, (1970): 69.

vertina apmokestinimą šaltinio šalyje.²⁰⁸

Galiausiai svarbu pažymėti, kad EBPO pripažino, kad reglamentuojant elektroninės komercijos sandorių apmokestinimą, turėtų būti atsižvelgta į teisingumo tarp tautų principą: „Bet koks esamų tarptautinių apmokestinimo principų pritaikymas turėtų būti struktūrizuotas siekiant sąžiningo mokesčio pasidalijimo elektroninės prekybos tarp šalių pagrindu“.²⁰⁹

4. Vertės kūrimas

2013 m. BEPS projekto tikslas – priderinti apmokestinimą prie ekonominio turinio ir vertės kūrimo,²¹⁰ kuriame nukreipiama lyg į jau egzistuojančią vertės kūrimo koncepciją, tačiau dauguma mokslininkų pripažino,²¹¹ kad tai yra nauja koncepcija ir vargu ar rasime koncepcijos apraiškų teisės aktuose, sutarčių taikymo praktikoje, teismų praktikoje ar mokslininkų darbuose iki 2013 m.²¹² BEPS sandorių kainodaros taisyklės iš esmės siekė paskirstyti pajamas tarp tarptautinės įmonių grupės bendrovių pagal jų indėlį į grupės vertės kūrimo grandinę,²¹³ bet tai dar savaime nereiškia, kad vertės kūrimas turėtų būti pripažintas tarptautinės apmokestinimo sistemos principu.²¹⁴

Vertės kūrimo principas turėtų būti labiau vertinamas kaip antivengiminė nuostata. Reikalavimas, kad vertės kūrimas būtų susietas su ekonominės veiklos vykdymu, gali būti interpretuojamas kaip antivengiminės priemonės standartas, kuriuo atliekamas ekonominio turinio testas (angl. *economic substance test*) sandorių kainodaros arba mokesčių lengvatų taikymo tikslais. Be abejo, šis principas galėtų tapti fundamentiniu tarptautinį apmokestinimą reguliuojančiu principu, tačiau tokiu atveju reikėtų paaiškinti, kaip vertės kūrimo principas sąveikauja su kitais antivengiminiais principais, pavyzdžiui, principinio tikslo testu (angl. *principal purpose test*, PPT),²¹⁵ bendrąja antivengimine taisykle (angl. *general antiavoidance rule*, GAAR) ar specialiaja

208 K. Vogel, „Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-evaluation of Arguments“ (Part III) *Intertax* 393, 1988/11 (1998):398.

209 OECD (2001), „Electronic commerce: Taxation Framework Conditions“, OECD, Publishing. Annex 1, p. 228. Žiūrėta 2023 m. balandžio 11 d. <https://web-archiv.eoed.org/2012-06-15/167345-1923256.pdf>

210 BEPS (2013), *supra note*, 21.

211 A. J. Martin Jimenez, „Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?“, 74 *Bulletin of International Taxation* 4/5, (2020):197-198 J. Hey, „Taxation Where Value is Created and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative“, *Bulletin of International Taxation* 72, 4/5 (2018): 53

212 W. Shon, *supra note*, 54:367

213 R. J. Vann „Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World“ *World Tax Journal* 3, (2010): 305-307

214 Shon, *supra note*, 213

215 OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25: Art.1, Paras. 9.5 ir 22.2 apibrėžia principinio tikslo testą (angl. *principle purpose test*, kuris nustato, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijos privalumai neturėtų būti prieinami, kai pagrindinis tam tikrų sandorių ar susitarimų sudarymo tikslas yra užtikrinti palankesnę mokesčių padėtį ir tokio palankesnio režimo gavimas tokiomis aplinkybėmis

antivengimine taisykle (angl. *specific anti-abuse rule*, SAAR).²¹⁶ Vertės kūrimo principas nėra pakankamai aiškus ir paplitęs, kad šiuo momentu galima būtų jį pripažinti naujosios apmokestinimo sistemos pagrindu.²¹⁷

Suprantama, kad globalios vertės kūrimo grandinės papildo tradicinę sandorių kainodaros funkcinę analizę, kuri identifikuoja funkcijas, turtą ir rizikas kontroliuojamoje transakcijoje. Vertės kūrimo grandinės analizė įvertina pagrindines ir papildomas, mažos pridėtinės vertės veiklas, vertę generuojančias veiklas.²¹⁸ Grandinės analizė taip pat padeda identifikuoti valdymo struktūras, kaip finansiniai, materialiniai ir žmogiškieji resursai yra paskirstyti grandinėje, todėl grandinės analizė pagerina komercinių ir finansinių santykių identifikavimą tarp asocijuotų įmonių, palengvina ištiesiosios rankos principo taikymą, ypač taikant transakcinius pelno paskirstymo metodus (angl. *transactional profit split methods*).²¹⁹ Vertės kūrimo grandinė galima remtis, siekiant pagrįsti mažo (ar jokio) pelno priskyrimą tikslinėse teritorijose įsteigtiems įmonėms, kuriose nėra kuriamas ekonominis turinys. Tačiau vertės kūrimo grandinė negali nustatyti, kiek pelno generuoja kiekviena iš grupės dalių. Ji leidžia subjektyviai įvertinti, kad tam tikros funkcijos yra labiau vertingos nei kitos ir dėl to priskirti didesnę pelno dalį vertingesnėms funkcijoms. Įdomu ir tai, kad nėra mokslo, nustatančio funkcijų ar resursų hierarchiją, todėl analizės rezultatai priklauso nuo subjektyvios diskrecijos. O tai itin aktualu skaitmeniniam verslui, kuriame vertės šaltiniais pripažįstamas (i) vartotojų dalyvavimas kuriant prekės ženklą, generuojant vertingus duomenis ar vystant vartotojų kritinę masę, rinkodaros nematerialusis turtą ar (ii) valdymas reikšmingo dydžio vartotojų bazės, elektroninės platformos, pritaikytos prie vietinės kalbos, valiutos, teikiančios pardavimų, reklamos ir popardaviminio aptarnavimo paslaugas, ir taip reikšmingai dalyvaujant kitos šalies ekonominiame gyvenime.²²⁰

Reikėtų išskirti vartotojams aktyviai dalyvaujant sukuriama vertę, pavyzdžiui, sukuriama turinį socialiniuose tinkluose, paliekamus vertinimus ir atsiliepimus, sukuriama paklausą ir pasiūlą, kuri turi būti atskirta nuo paslaugų ar prekių vartojimo. Pažymėtina, kad šalims neturėtų būti suteiktos apmokestinimo teisės vien dėl to, kad prekės ar paslaugos yra vartojamos tos šalių rezidentų. Kaip pažymima Jungtinės Karalystės ataskaitoje dėl pelno mokesčio mokėjimo, skaitmeniniame amžiuje vartojimas nekuria vertės.²²¹ Vertės kūrimo ir vartojimo atskyrimas buvo panaudoti kuriant pasiūlymą dėl pajamų šaltinio šalių apmokestinimo teisių apimties, nes skaitmeniniame

prieštarautų tikslui [...] ir būtų akivaizdžių įrodymų, jog tokia sutartimi ar susitarimu yra piktnaudžiaujama.

216 Jimenez, *supra note*, 65:138.

217 Shon, *supra note*, 213:139

218 <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1016/j.brq.2016.11.001>

219 Buriak, *supra note*, 50:305

220 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16.

221 HM Treasury (2017). "Corporate Tax and the digital economy: Position Paper". Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_position_paper.pdf

versle vartotojai sukuria vertę, o ne tik ją vartoja. Vertinant iš ekonominės pusės, vertė yra apibrėžiama kaip santykis tarp pirkėjo noro pirkti ir pardavėjo siekio parduoti, todėl prekės ar paslaugos vertė skirsis priklausomai nuo to, ar bus vertinama iš pirkėjo ar pardavėjo pusės.²²² Pardavimo kaina balansuoja tarp minimalaus noro parduoti ir maksimalaus noro pirkti, nė viena vertė diapazone neatitinka apmokestinimo objekto apibrėžimo, kadangi apmokestinimo objektas nėra vertė. Kadangi pelnas, ne vertė yra apmokestinimo objektas, diskusija turėtų orientuotis į pelno, o ne į vertės kūrimą.²²³ Nors vertė atlieka stuburo vaidmenį BEPS procese, skirtu kovoti su mokesčiu vengimu ir dirbtiniu atskyrimu šalių, kuriose vykdoma tikra ekonominė veikla (angl. *genuine economic activity*) ir kuriose tokia veikla apmokestinama. Tačiau tai nereiškia, kad ši koncepcija turėtų padėti išspręsti apmokestinimo teisių paskirstymo problematiką.²²⁴

Ir nors nuo 2013 m. EBPO dėjo pastangas nagrinėti skaitmeninius verslus per vertės kūrimo grandinės prizmę ir pagrįsti apmokestinamųjų teisių priskyrimą pajamų šaltinio šaliai, šiandien galima konstatuoti, kad vertės kūrimas nėra tinkamas ar pateisinantis pagrindas apmokestinamųjų teisių skirstymui tarp šalių.²²⁵ Sunku pasakyti, kada EBPO pakeitė poziciją šiuo klausimu, tačiau jau 2019 m. konferencijos metu P. Saint-Amans, EBPO mokesčių politikos ir administracijos direktorius, viešai pasakė, kad vertės kūrimo principas nėra pagrindinis principas, kuriuo EBPO vadovaujasi spręsdama skaitmenizacijos iššūkius, jis yra taikomas tik siekiant užkirsti kelią pelno priskyrimui tikslinėms teritorijoms, kuriose nevykdoma jokia ekonominė veikla.²²⁶ EBPO analizę vainikavusiose ataskaitose apie vertės kūrimą net neužsimenama, todėl tenka pripažinti, kad EBPO penkerius metus atlikti vertės kūrimo grandinės moksliniai tyrimai tapo beverčiai. Nors žvelgiant iš kitos pusės, jei EBPO būtų sujungusi atliktą analizę su pajamų kilmės (angl. *income origin*) teorijos analize, EBPO galėjo prieiti prie visai kitų išvadų.

1.3.3. Pajamų šalies teisė į ūkinių komercinių pajamų apmokestinimą

1.3.3.1. Pelno mokesčio prigimtis

„Ilgainiui verslo vienetą sugeneruos daugiau pajamų į valstybės išdą nei fizinis asmuo, o šalis, kurioje uždirbamos pajamos, gaus didesnių įplaukų nei asmens jurisdikcija“ (T.S. Adams).

222 J. Becker & J. Engelsch, “Taxing where Value is Created: What’s User Involvement Got to Do with It”, *Intertax* 2, (2019):163.

223 Xiaorong, *Supra note*, 64:25.

224 *Ibid*, p. 49.

225 A. P. Dourado, „The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report“, *INTER-TAX*, Volume 49, Issue 1, (2021):4.

226 Buriak, *supra note*, 50:301.

Žvelgiant iš ekonominės pusės, bendrovę sudaro įvairūs sudėtiniai ekonominiai ir teisiniai santykiai tarp investuotojų, darbuotojų, vadovybės bei kitų suinteresuotų asmenų, tokių kaip tiekėjai ir pirkėjai. Šiems dalyviams sąveikaujant, įvestys (angl. *inputs*) yra transformuojamos į išėigas (angl. *outputs*), o rezultatas atspindimas pelno nuostolio ataskaitose. Iš ekonominės perspektyvos vertinant, bendrovė neegzistuoja kaip atskiras ir nepriklausomas vienetas. Tai yra ne kas kita, kaip sutarčių tarp skirtingų šalių rinkinys. Nors skirtingų asmenų ar jų grupių įvestys gali iš esmės skirtis, visos jos turi įtakos bendrovės sukuriama išėigai: investuotojų įvestis yra kapitalas, darbuotojų ir vadovybės indėlis yra darbas, tiekėjai tiekia tarpines prekes ir paslaugas. Mainais už indėlį visi dalyviai tikisi kompensacijos: akcininkai tikisi gražos dividendais ar akcijų pardavimo pajamų forma, darbuotojai bei vadovybė tikisi atlyginimo, tiekėjai tikisi kompensacijos už jų patiektas prekes ar suteiktas paslaugas.²²⁷

Nors pelno mokesčio bazė yra apibrėžiama įvairiai, pelno mokesčio bazė paprastai yra plati, kad apimtų visas bendrovių pajamas, nepriklausomai nuo to, kokia būtų jų kilmė, apimant tiek gražą iš kapitalo investicijų, tiek to, kas ekonomikos moksle vadinama ekonomine renta (angl. *economic rents*), t. y. gražą, uždirbamą dėl geresnės konkurencinės situacijos prekių gamybos sektoriuje, pavyzdžiui, gamtinių iškasenų ar pigios darbo jėgos, arba rinkos, kurioje bus parduodamos prekės ar paslaugos, privatumų, pavyzdžiui, monopolinės rinkos.²²⁸

Kai pelno mokestis buvo įvestas, jo pirminė funkcija buvo surinkti avansu gyventojų pajamų mokestį, kurį mokėtų akcininkai, siekiant, kad nebūtų neribotam laikui atidedamas gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimas, t. y. vadinamoji užpildymo funkcija (angl. *gap-filling function*).²²⁹ Kiti juridinių asmenų apmokestinimo tikslai gali būti pripažįstami – ekonominės gerovės pagerinimas, vadinamieji Pigovo mokesčiai (angl. *Pigovian taxes*), siekis nepakenkti ekonominei gerovei ir apmokestinti naudojimąsi konkurenciniu ekonominiu pranašumu arba mokesčių eksportas, siekiant perleisti mokestinius kaštus užsienio investuotojams.²³⁰ Vyriausybės dažnai taiko sektoriaus mokesčius už nepaprastą, per didelį ar „superpelną“, kartais taikomą laikinai, kad būtų pasiekti ir pajamų didinimo, ir paskirstymo tikslai. Visais šiais atvejais pripažįstama, kad dėl uždirbamo normą viršijančio pelno vyriausybės gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus, neiškreipdamos verslo sprendimų.²³¹

Pelno mokesčio bazė buvo laikoma gražos iš investuoto kapitalo apmokestinimo būdu. Dėl to pelno mokesčiai yra bendrai skaičiuojami nuo pelno, o ne nuo pajamų. Pasaulyje yra taikomos dvi pelno mokesčio apskaičiavimo koncepcijos:

227 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 165:373.

228 OECD 2015 Final Report, *supra note*, 14:para 17, page 24.

229 Bird, *supra note*, 184:199.

230 *Ibid*, 195.

231 Cui, Wei ir Hashimzade, Nigar, „The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent“, *CESifo Working Paper Series 7737* (2019):13.

1. pelno ir nuostolio metodas – pelnas yra apskaičiuojamas iš bendrovės uždirbtų pajamų atimant visas atskaitomas sąnaudas, patirtas tos pačios bendrovės tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu;
2. balanso metodas – pelnas yra apskaičiuojamas lyginant grynojo turto vertę, apskaitytą balanse mokesčio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.²³²

Nors abu modeliai gali atrodyti labai skirtingi, praktiškai jie daugeliu atvejų yra panašūs. Teoriškai balanso metodo atskaitos taškas yra mokesčių mokėtojo finansinės sąskaitos, o pelno ir nuostolių sistema prasideda nuo pajamų ir sąnaudų, kurios yra pripažįstamos mokesčių tikslais. Balanso metodas prasideda nuo komercinės apskaitos įrašų, jis turi būti pakoreguotas mokesčių teisės tikslais. Tam tikromis aplinkybėmis abi sistemos gali duoti vienodą apmokestinamųjų pajamų apskaičiuotą skaitinę vertę.²³³

Istoriškai tradicinis įmonių pajamų mokesčio tikslas buvo sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri kuo veiksmingiau didintų pajamas ir išvengtų rinkos iškreipimų renkantis investicijų vietą, finansavimo šaltinius bei teisinę formą. Šie iškreipimai buvo tyrinėjami daugelį metų; buvo pateikta daug reformų pasiūlymų. Viena populiariausių ir ilgalaikių idėjų – apmokestinti tik ekonominę rentą: tradicinėje sistemoje tokio pranašumo apmokestinimas neturėtų įtakos finansavimo sprendimams.²³⁴

Tačiau permąstant pelno mokesčio paskirstymo sistemą, tikslinga retrospektyviai išanalizuoti, kaip pelnas apibrėžiamas ekonomistų ir kokia yra pelno mokesčio funkcija:

- 1) pirmasis pelno mokesčio pagrindimas – siekis palengvinti individų gaunamą naudą (kaupimo principo prasme), įskaitant, kai asmenys valdo įmonės kapitalą. Tokiu būdu, apmokestinant įmonių nepaskirstytas pajamas, yra palengvinamas administravimas;
- 2) antrasis pagrindimas – tokiu būdu finansuojamos valstybės teikiamos ir įmonių vartojamos viešosios gėrybės. Tačiau nėra aiškaus ryšio tarp mokesčio, kurį įmonė moka nuo pelno, ir sunaudojamų viešųjų gėrybių. Jei būtų siekiama imti mokesť už viešąsias gėrybes, paprasčiau būtų tai daryti tiesiogiai. Vis dėlto praktikoje ar politiniu lygmeniu, gali būti sunku imti taikyti tokius mokesčius, nes kiltų diskusijų, ar infrastruktūra ir kitos viešosios investicijos atitinka kainą. Taip pat galima būtų teigti, kad dalis įmonių pelnosi nuo neapmokestintų viešųjų gėrybių. Tokiu atveju verslo pajamų apmokestinimas gali būti netobulas pakaitalas trūkstantiems vartotojo mokesčiams;
- 3) trečiasis pagrindimas, reikšmingiausias politikos formuotojams, – bendrovės turi mokėti sąžiningą mokesčių dalį (angl. *fair share*). Nors tai gali būti

232 OECD 2015 Final Report, *supra note*, 14.

233 Vann, *supra note*, 147:3.

234 M.P. Devereux, P.B. Sørensen, „The Corporate Income Tax: international trends and options for fundamental reform“, Nr. 264 (2006): 3, https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication530_en.pdf

populiarus politinis pateisinimas, tačiau jis yra nenuoseklus dėl ekonominių priežasčių, nes pačios korporacijos negali prisiimti jokios mokesčių naštos. Neišvengiamai įmonių pajamų našta turi prisiimti fiziniai asmenys, tokie kaip įmonių savininkai, darbuotojai ar vartotojai.²³⁵

Pripažįstama, kad atidėjimo nauda atitinka įprastą kapitalo grąžą. Tačiau pastaraisiais metais mokslininkų požiūris dėl tradiciniu tapusio pelno mokesčio pagrindimo, kai pelno mokestis traktuojamas kaip akcininkų mokamų mokesčių atidėjimo prevencija, prarado svarbą. Tačiau kapitalo mobilumas derinyje su šalių nesugebėjimu ar nenoru apmokestinti užsienio investuotojų pajamų, lemia tai, kad bet koks šaltinio mokestis bus taikomas nuo įprastos kapitalo grąžos, kuri atsiras dėl nemobilių veiksmų.²³⁶ Todėl užsienio akcininkų pajamos, gaunamos dėl ekonominės rentos, imtos laikyti pagrindiniu argumentu, kodėl šaltinio pelno mokestis turėtų būti išlaikytas.²³⁷

Ekonomikos moksle siekiama, kad pelno mokesčio sistema būtų kiek įmanoma neutralesnė. Įdiegus neutralią mokesčių sistemą nepaveikti investuotojų sprendimai užtikrins, kad pagal prisiimtą ribą ribinė investicijų grąža bus tokia pati visuose investiciniuose projektuose. Tokiu būdu kapitalas bus paskirstytas taip, kad būtų maksimaliai padidinta visos produkcijos vertė ir išivyras „gamybos efektyvumas“, visos įmonės susidurs su tomis pačiomis kapitalo sąnaudomis. Diamond ir Mirrlees (1971)²³⁸ gamybos efektyvumo teorema dažnai yra laikoma neutralios mokesčių sistemos pagrindu. Ji teigia, kad gamybos našumas turėtų būti išsaugotas esant „antram geriausiam“ paskirstymui, nes daugelis kitų asmeninių sprendimų neišvengiamai būna iškraipyti (neiškraipantys paskatų mokesčiai negalimi). Todėl visi tarpinio vartojimo prekių mokesčiai turėtų būti lygūs nuliui, o visa mokesčių našta turėtų tekti kitoms mokesčių bazėms. Gamybos našumas turi tiesioginę, nesunkiai paaiškinamą reikšmę optimalioms mokesčių sistemoms, prekybos politikai. Pavyzdžiui, įmonių pelno mokesčio tarifas ir mokesčiai, taikomi prekėms, kurios naudojamos tik kaip tarpinės (tokios kaip mašinų dalys ir statybos medžiagos), turėtų būti lygūs nuliui. Taigi stebimi tikrovės nuokrypiai nuo šio rezultato, vertinant našumo požiūriu, negali būti pagrįsti.²³⁹ Pagal šią teoriją reikėtų apmokestinti tik grynąjį ekonominį pelną, kuris nebūtų iškraipytas tarpinių mokėjimų, pavyzdžiui, pelno mokesčio. Deja, prielaidos, kuriomis grindžiama gamybos efektyvumo teorema, negalioja praktiškai, kadangi vyriausybės paprastai trūksta priemonių, kurios leistų joms apmokestinti tik grynąjį pelną.²⁴⁰

235 *Ibid.*, 16.

236 Cui, Wei, Hashimzade, Nigar, *supra note*, 232:12.

237 Boadway ir Tremblay, *supra note*, 77:9.

238 Diamond P. A., Mirrlees J. A. „Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency“, *American Economic Review*. 61/1 (1971):8–27.

239 Lietuvos Bankas, Pinigų studijos, NOBELIO 2010 M. EKONOMIKOS MOKSLŲ PREMIJOS LAUREATŲ DARBAI, (Lietuvos Bankas, Birželio 2013), Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/pinigu_studijos_2012_m_nr_1.pdf.

240 Devereux, Sørensen, *supra note*, 235:18.

Dėl persidengimo su kitais mokesčiais ir dėl to sukuriamų reikšmingų ekonomikos iškraipymų, ekonomistai prieštarauja bendrovių apmokestinimui. Pavyzdžiui, Nobelio premijos laureatas Williamas S. Vickrey yra parašęs straipsnį „Pelno mokesčiai ir kaip jo atsikratyti“.²⁴¹ Kadangi sunku atskirti grynąjį pelną nuo atlygio už versliškumą ir rizikos prisiėmimą, nėra jokios priežasties manyti, kad ekonominės rentos dažniau pasireiškia bendrovių, o ne individų sektoriuje, pelno mokesčio pakeitimas kapitalo mokesčiu taip atrodo galintis įnešti daugiau teisingumo, todėl P. Devereux ir Peter Birch Sørensen (2006) rekomenduoja pasilikti ties tradiciniu tikslu – siekti neutralumu grįstos mokesčių sistemos.²⁴²

Kyla klausimas, jeigu ekonominiu vertinimu pelno mokesčiai neturi prasmės, kodėl šalis ir toliau apmokestina bendrovių pajamas? Priežasčių yra ne viena. Pirma, panaiškinti pelno mokesčių yra politiškai nerealistiška, kadangi bendrovių apmokestinimas yra populiarus tarp elektorato, kuris mato bendroves kaip atskirtus ir savarankiškus vienetus. Rinkėjai klaidingai mano, kad apmokestindami bendrovių pelną jie nukreipia mokesčių našta nuo fizinių asmenų. Antra, esminis pelno mokesčio pateisinimas yra užkirsti kelią neterminuotam mokesčių surinkimui, atidedant pelno išmokėjimą akcininkams. Trečia, yra stiprus administracinis pagrindimas apmokestinti bendroves – pelno mokesčiai prie šaltinio išskaičiuojamas iš mokamų dividendų, palūkanų, atlyginimų, nes pinigai praeina per bendrovių „filtrą“, kurios apskritai geriau veda apskaitą ir jas lengviau identifikuoti bei sekti. Ketvirta, be pelno mokesčio pajamos būtų apmokestinamos tik ten, kur reziduoja investuotojai, darbuotojai ar kiti suinteresuoti asmenys. Todėl kaip fundamentalus kompromisas, pagal kurį šaltinio šalis gali apmokestinti aktyviasias pajamas, o rezidavimo šalis – pasyviasias, vis dar yra labiausiai priimtina norma, todėl pelno mokesčiai yra būtinas sąžiningam tarptautiniam pajamų iš mokesčių alokavimui tarp šalių.²⁴³

Bendrovės yra laikomos mokesčių iš mokesčių mokėtojų surinkėjomis. Ir tai yra labai svarbu tarptautinio apmokestinimo kontekste. Šio tyrimo 1.3.2. poskyryje atskleidžiama, kad pajamų šaltinio šalis siekia gauti grąžą mainais į užsienio subjektams suteiktą priėjimą prie jos infrastruktūros, ekonomikos ir kitų viešųjų gėrybių. Mokesčių surinkimas iš bendrovių labai palengvina šio tikslo įgyvendinimą. Tačiau tai neatsako į klausimą, kaip, kur ir kiek pelno mokesčio sumokama ir nuo ko jis skaičiuojamas.

Vertinant iš pelno mokesčio apmokestinimo perspektyvos, tradiciškai gali atrodyti, kad yra trys pasirinkimai: (i) tarptautinės bendrovės registracijos vieta, atėmus mokesčius prie šaltinio, (ii) šalis, kurioje prekės ir paslaugos yra sukuriamos bei (iii) šalis, kurioje prekės yra suvartojamos. Tačiau, kaip 2016 m. nurodė ekonomistas H. Grubertas, pelnas tarp šalių gali būti paskirstytas, apskaičiuojant, padalinant įprastą grąžą ir normą viršijančią grąžą, kuri gali būti priskirta nematerialiam turtui. Kitas pavyzdys – minimalus mokesčiai taikomas užsienyje uždirbtoms pajamoms.²⁴⁴ Permaš-

241 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 375.

242 *Ibid*, 19.

243 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 376.

244 Grubert, *supra note*, 60:44.

tant skaitmeninės ekonomikos mokesčių mokėjimo vietą, būtina nustatyti jos veiklos vykdymo vietą ir vietas, kurioje prekės ar paslaugų suvartojamos, įtaką. Viena iš svarstomų alternatyvų – skaitmeninio verslo pelno mokesčio skaičiavimą nustatyti paskirties principo pagrindu (angl. *destination based tax*).

Bendrovės vykdoma ekonominė veikla geriausiai apibrėžiama kaip įvesties transformacija į išėgą (angl. *input transformation into outputs*). Transformacija atsispindi pelno nuostolio ataskaitoje. Todėl iš principo yra du metodai, kaip nustatyti verslo vykdymo vietą: arba analizuoti įvestis, arba išėgą. Dalis autorių laikosi pozicijos, kad bendrovės įvestys yra tinkamesnės šaltinio šaliai nustatyti. Informacija apie įvestis iš skolintojų, darbuotojų ir kitų suinteresuotų asmenų yra prieinama ir gana lengvai gali būti nustatyta iš bendrovės apskaitos dokumentų. Savo ruožtu nustatyti išėigos vietą yra sudėtingiau – tektų nustatyti vartotojų buvimo vietą. Atkreiptinas dėmesys, kad šalyse, kuriose išėiga yra suvartojama, jau turi teisę taikyti pridėtinės vertės mokesť ar kitus vartojimą apmokestinančius mokesčius. O šalyse, prisidedančios prie ekonominės veiklos vykdymo įvestimis, neturi galimybės pasipelninti iš bendrovės ekonominės veiklos kitaip nei apmokestindamos bendrovės pajamas. Tai turėtų būti tarptautinio teisingumo klausimas, kad šalyse, suteikiančios kapitalą, darbuotojus ir infrastruktūrą – esminius elementus, turėtų teisę taikyti pelno mokesť. Taigi šaltinio šalimis turėtų būti laikomos šalys, iš kurių bendrovės gauna įvairių įvesčių.

Paskirties principu veikiantys PVM teisės aktai nustato aiškias taisykles, kurioje šalyje vyksta prekių ir paslaugų tiekimas. Luzius Cavelti, Christian Jaag ir Tobias F. Rohner (1992)²⁴⁵ nagrinėjo klausimą, kad negalėtų būti taikoma analogija, tačiau bendrovės patiria sąnaudų, kurios nėra PVM objektas, pavyzdžiui, nusidėvėjimas, palūkanų išmokėjimas ir honorarai, valiutų kursų sąnaudos, todėl PVM taisyklės negali būti pritaikytos pelno mokesčiui visa apimtimi. Turto nusidėvėjimo sąnaudos turėtų būti priskirtos šaliai, kurioje turtas yra naudojamas. Su skola susijusios išlaidos turėtų būti priskirtos kreditorių šaliai, o honorarų mokėjimai – šaliai, kurioje yra licencijos turėtojas. Valiutų kursų pokyčio sąnaudos turėtų būti priskirtos valdymo bendrovei (angl. *head-quarters*), nes ji prisiima daugumą rizikų, susijusių su valiutų kursų pokyčiais.

Vis tik mokesčių nustatymas pagal paskirties vietą lemia kitokius rezultatus ir tapo dominuojančiu principu pelno mokesčio tikslais. Šis principas pasireiškia keliais būdais – visų pirma, apskaičiuojant pelno mokesť tam tikroje jurisdikcijoje yra įvertinama, kiek bendrovės sukurtų prekių ar paslaugų, t. y. išėigos, buvo suvartota nagrinėjamoje jurisdikcijoje. Todėl pagal pirmąją – paskirties vietos principo (angl. *destination-based principle*) – versiją šalis, kurioje bendrovė uždirba pelną iš pardavimų galutiniams vartotojams, turi teisę pelną apmokestinti pelno mokesčiu. Ir čia yra pirmasis šio principo trūkumas, nes ignoruojamas verslo verslui transakcijų segmentas, sudarantis didžiausią tarptautinių pardavimų dalį.²⁴⁶ Remiantis antrąja šio principo interpretacija, kuri yra labiau palaikoma ekonomistų, paskirties principu pagrįstas

245 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 380.

246 W. Cui, „Destination-Based Cash-Flow Taxation: Application of Source Rules to Income from Intangible Property“, *Houston Business and Tax Law Journal* (2017):153.

pelno mokestis skaičiuojamas pagal pinigų srautus.²⁴⁷ Pagal šią versiją būtų apmokestinami pinigų srautai, kurie leistų automatiškai atskaityti išlaidas, todėl mokestis būtų panašus į PVM. Vadovaujantis abiem šio principo versijomis, apmokestinimo teisė nukeliama į paskirties šalį. Pelno mokesčio mokėjimo pagal paskirties vietą idėjos šalininkai itin aktyviai teikė pasiūlymus pasinaudoti proga ir reformuoti pelno mokesčio sistemą 2013–2021 m. laikotarpiu, EBPO modernizuojant tarptautinę apmokestinimo sistemą. Keletas konkrečių pasiūlymų plačiau apžvelgta 3.1. poskyryje.

Siekis paremti pelno mokesčio skaičiavimą paskirties principu yra pagrįstas žemiau nurodytais argumentais:

- 1) pirkėjas yra mažiau mobilus, todėl pardavimai yra mažiau jautrūs manipuliacijai;
- 2) ištiestosios rankos principas turi fundamentalių trūkumų, nes neatsižvelgia į specifinę tarptautinių korporacijų prigimtį. Tarptautinės korporacijos egzistuoja dėl naudos, kurią duoda integracija, jos fundamentaliai skiriasi nuo nesusijusių bendrovių. Ištiestosios rankos principas negali būti taikomas siekiant padalinti pajamas tarp integruotų tarptautinių korporacijų. Paskirties principu ir pardavimo pajamų proporcija pagrįsta pajamų skirstymo formulė panaikina būtinybę dalinti apmokestinamąją bazę ištiestosios rankos principu;
- 3) paskirties principu paremta sistema neprisiriaša prie bendrovės rezidavimo vietos, todėl nebelieka naudos dirbtinai skirstyti apmokestinamąją bazę, pavyzdžiui, iškeliant R&D ar bendrovės valdymo veiklas į mokestinius rojus;²⁴⁸
- 4) pajamos priklauso nuo prekų ar paslaugų pirkti linkusio pirkėjo noro pirkti prekę. Kaip teigia P. Oosterhuis, „tai yra ypač aktualu vartojimo prekėms, kur daug vertės sukuria vartotojo pasirinkimas ir prekės ženklų žinomumas pardavimo šalyje, o ne ten, kur produktas yra vystomas ar kur yra bendrovės rezidavimo vieta.“²⁴⁹

Tačiau šios priežastys pabrėžia esamos sistemos trūkumus, o ne padeda įvertinti, kokia sistema yra konceptualiai tinkamiausia. Kiekvieną transakciją lemia nortis perduoti ir norintis pirkti. Be to, lemia ir prekių pakeičiamumas, konkurencinė aplinka ir kapitalo mobilumas tarp įmonių. Tačiau svarbiausia – vartojimo prekės neturėtų būti išskirtos iš kitų prekių, nes tai pateisintų paskirties principo taikymą tik šiai grupei. Be to, bandymas atskirti rinkodaros turtą (angl. *market intangibles*) nuo industrinio turto (angl. *industrial intangibles*) tik apsunkintų ir šiaip nelengvą pajamų apskaičiavimo praktiką. Produktai paprastai tarp pirkėjų gerai vertinami, o prekės ženklai žinomi, visų pirma, dėl to, kad produktai yra geri. Sėkmę gali lemti rinkodaros kampanija,

247 A. Auerbach, M.P. Deverreux, M. Keen & J. Vella, “Destination-Based Cash Flow Taxation”, *Working Paper Series* 17/01 (Oxford University Centre for Business Taxation, 2017), 17-21.

248 *Ibid.*, 46.

249 Liudijimai Paul Oosterhuis, Partner Skadden, Arps Slate, Meagher & Flom LLP, “House Committee on Ways and Means on Tax Haven, Base Erosions, and Profit Shifting”, 13th Cong. 2 (2013), žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://gop-waysandmeans.house.gov/UploadedFiles/Oosterhuis_Testimony.pdf

tačiau ji tik padeda padidinti gero produkto žinomumą. Daug šalių norėtų pasinaudoti ir gauti dalį mokesčių, kuriuos skaitmeniniai verslai uždirba dėl ekonominio pranašumo (angl. *economic rent*), gaunamo dėl didelio produktų sukurtų užsienio šalyse pelningumo. Importuojamų prekių kontekste tai galima būtų palyginti su muitais, nors ir vadinamais pelno mokesčiu. Tačiau didelė grąža nėra pagrindas muitams pagal tarptautines prekybos taisykles taikyti.²⁵⁰

Paskirties pagrindu skaičiuojamų mokesčių sistema paprastai įgyvendinama kelio-omis formomis:

- 1) formuliarinis paskirstymas (angl. *Formula Apportionment*) – iš pasaulinių pajamų atimamos visos sąnaudos ir priskiriamos pagal vietinių ir pasaulinių pajamų santykį;
- 2) privalomoji sąnaudų padalinimo sutartis (angl. *Mandatory cost-sharing agreement*) – pelnas iš produkto ar prekės pardavimo būtų apmokestintas ten, kur jis buvo parduotas. Pagrindinis skirtumas nuo formuliarinio paskirstymo yra tiesioginių išlaidų traktavimas. Pastaruoju atveju tiesioginės išlaidos, tokios kaip darbo užmokestis, būtų priskiriamos tiesioginėms išlaidoms. Tokiu atveju, jei darbo kaštai yra skirtingi, skirtingas pelnas būtų priskiriamas šaltinio valstybėms.

Avi-Yonah pasiūlė alternatyvų būdą priskirti pelną materialiajam turtui sukurti skirtiems kaštams, o likusią dalį priskirti paskirties šalims.²⁵¹ Tačiau H. Gruberto teigimu, tai iš principo neišsprendžia dabartinės problemos – nustatyti tinkamiausią būdą pelnui paskirstyti iš išvystyto nematerialaus turto. 3.1. skyriuje autorė išsamiau nagrinėja paskirties principu paremtus pelno mokesčio apskaičiavimo ir paskirstymo metodus.

Nors EBPO pasiūlymas turi paskirties mokesčio elementų, pavyzdžiui, formuliarinis paskirstymas, tačiau atrodo, kad pasiūlymas yra labiau pagrįstas vertės kūrimo koncepcija, pagal kurią pelnas apmokestinamas ten, kur sukuriama vertė, ir tai atsispindi skaičiuojant dalies likutinio pelno (angl. *residual profit*) priskyrimą rinkos šaliai. Tačiau pats faktas, kad apmokestinimo teisė priskiriama šaliai, su kuria bendrovė neturi jokio fizinio ryšio, yra reikšmingas priartėjimas prie paskirtimi grįsto (angl. *destination based*) mokesčių principo.

1.3.3.2. Pajamų rūšys ir apmokestinimo teisių pasiskirstymas tarp šalių

Žvelgiant iš skaitmeninės komercijos pusės, itin svarbu apibrėžti pajamų šaltinio šalies apmokestinimo teisės teorinį pagrindą. Kaip aukščiau pavyko atskleisti, šaltinio šalys grindžia apmokestinimą naudos principo (angl. *benefit principle*) pagrindu

250 Grubert, *supra note*, 60:48.

251 Reuven S. Avi-Yonah, "Splitting the Unsplittable: Toward a Formulary Approach to Allocating Residuals Under Profit Split", *U. Mich. Pub. Law & Legal Theory Working Paper Series*, 378 (2013), 3-5, žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2369944.

ir turto sukūrimo bei disponavimo ciklo etapais, vykstančiais būtent šaltinio šalyje. Skaitmeninės ekonomikos atžvilgiu, kai prekės ar paslaugos yra suteikiamos nuotoliu, vartotojo šalyje įprastai naudojamos nauda, kurią sukuria šalies teisinė sistema tiek, kiek ji būtina užtikrinti mokėjimus už transakcijas, įgyvendinti intelektinės nuosavybės teises, palaikyti konkurencinę aplinką. Laikoma, kad galėjimas apsaugoti intelektinės nuosavybės teises yra kritiškai svarbus skaitmeninės ekonomikos žaidėjams, o poreikis šios teisės apsaugai kyla nepriklausomai nuo įsisteigimo šaltinio šalyje sąlygos. Skaitmeninių paslaugų teikėjai neturėtų rinkos, jei tose šalyse nebūtų tinkamos telekomunikacijų infrastruktūros ar visuomenėje nebūtų kompiuterinio raštingumo. Be to, šaltinio šalys tvarko pakuočių atliekas, užtikrina vartotojų teises ir infrastruktūrą, kuri būtina pristatant elektroninės komercijos prekes.²⁵²

Prieš pereinant prie skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo šaltinio šalyje klausimo, autorės nuomone, svarbu išnagrinėti apmokestinimo prie šaltinio koncepcijos įvairovę ir priežastis, kodėl kuriant pelno mokesčio sistemą skaitmeniniam verslui tiek daug diskusijų sukėlė šios teisės apimtis.

Visų pirma, šaltinio šalies apmokestinimo teisė yra nustatoma teritoriniu pagrindu. Teritorinis pajamų ryšys nustatomas neatsižvelgiant į subjektyvius apmokestinamojo asmens (pvz., asmens, gaunančio pajamas, nuolatinės gyvenamosios vietos) ir valstybės ryšius. Šis ryšys simbolizuoja ne asmeninį, o ekonominį ryšį, t. y. mokesčių mokėtojo ekonominiai interesai tam tikru būdu yra valstybės teritorijoje.²⁵³ Toje valstybėje mokesčių mokėtojas turi savo vadinamąją „antrinę fiskalinę buveinę“.²⁵⁴ R. S. J. Martha nurodo, kad fiskalinis objektas ar subjektas ir pajamų kilmė turėtų būti vertinami atskirai. Tarkime, kapitalo pajamų, uždirbtų pardavus nekilnojamąjį turtą, apmokestinimas yra nustatomas pagal fiskalinį objektą, t. y. nekilnojamąjį turtą, o dividendų pajamos yra pagrįstos fiskaliniu subjektu, t. y. akcininkais. Tiek objekto, tiek subjekto atveju pajamų kilmė su apmokestinimo jurisdikcija turinčia valstybe apibrėžiama teritorialumu. Todėl šaltinio principas sudaro griežtai tik ekonominį ryšį.²⁵⁵

Antra, svarbu pabrėžti, kad iki šiol nėra vieningo šaltinio pajamų apibrėžimo ir tai yra pripažįstama vienu iš esminių tarptautinio apmokestinimo sistemos trūkumų.²⁵⁶ Pajamų šaltinis yra universaliai mokesčių literatūroje suprantamas kaip teritorija apibrėžtas ekonominis ryšys pajamoms apmokestinti. Valstybės pasirinko labai skirtingus kelius apibrėžti „šaltinio sąvoką“ tiek nacionalinėje mokesčių teisėje, tiek dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, o kiti autoriai nenutolsta nuo K. Vogel skyriaus pradžioje pacituoto apibrėžimo. Bandant pozityviai apibrėžti pajamų šaltinio sąvoką, kreipiamas dėmesys į būseną, kada yra konkrečiai neapibrėžtu būdu prisidedama prie pajamų generavimo (angl. *production of income*) ar kai prie prekės yra pridėdama

252 D. Pinto, *supra note*, 185: 22.

253 Gadžo, *supra note* 94: 28.

254 Martha, *supra n.* 13 p. 101.

255 Martha, *supra n.* 13 p. 108.

256 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 357.

pridėtinė vertė (angl. *value is added*).²⁵⁷ M. J. Graetz teigimu, „šaltinio šalių reikalavimas apmokestinti šalies viduje sugeneruotas pajamas yra analogiškas iš suvereniteto kylančiam reikalavimui į gamtos išteklius šalies ribose“.²⁵⁸ Šaltinio taisyklės, reglamentuojamos tiek nacionaliniais teisės aktais, tiek tarptautinėmis sutartimis, skiriasi priklausomai nuo konkretaus nagrinėjamo pajamų tipo.

Pajamas, uždirbamas šaltinio šalyje, galima būtų skirstyti pagal jų objektą:

- šaltinio šalyje vykdoma pajamas generuojanti veikla;
- šaltinio šalyje valdomas turtas ar kapitalas.²⁵⁹

Iš to išplaukia ir kitas praktikoje įprastas pajamų skirstymas į aktyviasias ir pasyviasias. Nors skiriamoji linija dažnai yra neaiški, pirmasis terminas paprastai apima pajamas iš verslo veiklos ir pajamas iš darbo. Pasyviosios pajamos paprastai vartojamos apibūdinti pajamoms iš investicijų (pvz., dividendams ar palūkanoms) arba kitoms pasyviosioms pajamoms, pavyzdžiui, iš nuomos.²⁶⁰ P. A. Harris ir D. Oliverio žodžiais tariant, „pajamos iš turto naudojimo yra plačiai vadinamos pasyviosiomis pajamomis, o pajamos iš darbo ar ūkinės komercinės veiklos plačiai vadinamos aktyviosiomis pajamomis, „aktyvumas“ priklauso nuo to, ar į pajamų generavimą įsitraukia žmogus“.²⁶¹ Atkreiptinas dėmesys, kad šiame moksliniame tyrime autorė tyrinė tik aktyviosios veiklos apmokestinimo prie šaltinio taisyklės. Atitinkamai galima palyginti nacionalines aktyviųjų pajamų apmokestinimo taisyklės su apmokestinimo prie šaltinio taisyklėmis, įtvirtintomis EBPO modelinėje konvencijoje bei JT modelinėje konvencijoje²⁶² (3 lentelė).

257 M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income* (Kluwer Law and Taxation Publishers 1989), 109-120.

258 M.J. Graetz, “The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, *Tax Law Review* 54 3 (2001): 298.

259 F.B. Brown, “An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations”, *Florida Tax Review* 11 7 (2011): 575.

260 Gadžo, *supra note* 94:30.

261 P.A. Harris & D. Oliver, *International Commercial Tax* (Cambridge University Press, 2010), 73.

262 Gadžo, *op.cit.*, 31.

3 lentelė. Aktyviųjų pajamų apmokestinimas pagal EBPO ir JT modelines konvencijas

Pajamų kategorija	Šaltinio taisyklės pagal nacionalinius teisės aktus	Šaltinio taisyklės pagal EBPO modelinę konvenciją	Šaltinio taisyklės pagal JT modelinę konvenciją
Darbo veikla	<ul style="list-style-type: none"> – Vieta, kur darbo rezultatai yra vartojami, parduodami – Mokėtojo rezidavimo vieta; – Vieta, kurioje gaunamas apmokėjimas už darbą; – Vieta, kurioje sudaryta darbo sutartis. 	<ul style="list-style-type: none"> – Vieta, kur darbo veikla yra faktiškai vykdoma (15 straipsnis) 	<ul style="list-style-type: none"> – Vieta, kur darbo veikla yra faktiškai vykdoma (15 straipsnis)
Pajamos iš paslaugų teikimo	<ul style="list-style-type: none"> – Fizinė paslaugų teikimo vieta; – Nuolatinės buveinės vieta; – Vieta, kurioje verslas yra valdomas ar vykdomas; – Vartotojų vieta; – Valstybė, leidžianti atskaityti su paslaugų teikimu susijusias sąnaudas; – Vieta, kurioje pardavimo sutartis yra sudaryta ar nurodymai yra vykdomi per agentą; – Mokėtojo rezidavimo vieta; – Vieta, kurioje yra laikoma susijusi įranga; – Kitos specialiosios taisyklės. 	<ul style="list-style-type: none"> – Nuolatinės buveinės vieta (7 straipsnis); – Kitos specialiosios taisyklės specifinėms pajamų rūšims (pvz. tarptautinė laivyba, artistų ir sportininkų veikla, valdybos narių paslaugos). 	<ul style="list-style-type: none"> – Nuolatinės buveinės vieta (7 straipsnis); – Vieta kurioje vykdoma veikla ar vieta, kurioje yra nuolatinė bazė (14 straipsnis); – Kitos specialiosios taisyklės specifinėms pajamų rūšims (pvz. tarptautinė laivyba, artistų ir sportininkų veikla, valdybos narių paslaugos).
Pajamos iš daiktų pardavimo	<ul style="list-style-type: none"> – Nuosavybės perėjimo vieta; – Pardavimo veiklos vykdymo veikla; – Prekių gamybos vieta; – Vieta, kurioje verslas yra valdomas ar vykdomas; – Nuolatinės buveinės vieta. 	<ul style="list-style-type: none"> – Nuolatinės buveinės vieta (7 straipsnis) 	<ul style="list-style-type: none"> – Nuolatinės buveinės vieta (7 straipsnis)

Iš aukščiau pateiktos lentelės galima matyti, kad nacionaliniai teisės aktai skirtingai interpretuoja šaltinio kriterijus. Vertinant iš naudos principo (angl. *benefit principle*), pajamos skirstomos pagal tai, kiek valstybė prisidėjo prie pajamų sugeneravimo, o vertinant iš pajamų kilmės (angl. *income origin*) perspektyvos, pajamos skirstomos pagal pajamų generavimo ciklo etapus. S. Gadžo teigimu, tai yra įrodymas, kad šaltinio taisyklės dėl savo skirtingumo nėra tapusios tarptautinės paprotinės teisės daliimi.²⁶³ Tikėtina, šalis skirtingai interpretuos naująsias skaitmeninių įmonių pajamas ir skirtingai vertins, kaip jos prisideda prie skaitmeninių pajamų generavimo bei kokie pajamų generavimo ciklo etapai įvyksta šalyje. Neišvengiama, kad tarptautinės organizacijos, tokios kaip Europos Komisija, EBPO, Jungtinės Tautos, turėjo imtis iniciatyvos ir pateikti bendrą viziją.

Mokslinėje literatūroje pripažįstama, kad „šaltinis“ nėra ekonominė koncepcija, atitinkamai, pripažįstama, kad ši koncepcija turėtų būti interpretuojama labiau kaip pajamų kilmė (angl. *origin of income*). Autorė taip pat laikosi pozicijos, kad šaltinis turėtų būti apibrėžtas iš pajamų kilmės (angl. *origin of income*) perspektyvos, vertinant pajamų susikūrimo ciklo etapus ir šaltinio šalies aplinkos įtaką pajamoms sukurti. Tiek pasyviosioms, tiek aktyviosioms pajamoms yra būdingas turto ar pajamų generavimo elementas, ne tik todėl, kad yra išnaudojama pajamų šaltinio šalies infrastruktūra, bet dėl šios priežasties auga turto vertė, o investuotojui išmokama grąža. Suteiktos paskolos generuojamos vertės kaina yra palūkanos, investuotojo kapitalo – dividendai, intelektinės nuosavybės – honoraras, įdarbinti pinigai ir turtas, sukuriantys prieaugį pasinaudojant šalies infrastruktūra. Pasyviųjų pajamų apmokestinimo kartelė, regis, yra žemesnė, nes pajamų šaliai nereikia įrodinėti esminio, reikšmingo, tęstinio ekonominio ryšio, kaip tenka su aktyviomis ūkinėmis komercinėmis pajamomis. Užtenka pajamų išmokėjimo fakto. Toliau autorė nagrinės karteles, kurios istoriškai buvo iškeltos ūkinių komercinių pajamų apmokestinimui pajamų šaltinio šalyje.

1.3.3.3. Nuolatinės buveinės koncepcija ir ūkinių komercinių pajamų apmokestinimas

Ūkinės komercinės veiklos pelnas gali būti paskirstomas tarp šalių esant šiems apmokestinimo pagrindams:

- 1) Rezidavimo šalis – šalis, kurioje bendrovė yra įsteigta ar turi efektyvią valdymo vietą, remiantis EBPO Modelinės konvencijos 4(3) straipsniu;²⁶⁴
- 2) Šaltinio valstybė, kurioje yra nuolatinė buveinė, remiantis EBPO Modelinės konvencijos 5 ir 7 straipsniais.²⁶⁵

Kaip buvo minėta 1.3.1. paragrafe, istoriškai nuolatinės buveinės sąvoka reikšmingai nekito (plg. 4 lentelę).

²⁶³ Gadžo, *supra note* 94: 32.

²⁶⁴ OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25:I-1.

²⁶⁵ *Ibid.*

4 lentelė. Nuolatinės buveinės sąvokos kaita

	1928 m.	1963 m.
Nuolatinė buveinė	3 str. „Tik tikrieji valdymo centrai, filialai, kasyklos ir naftos telkiniai, gamyklos, dirbtuvės, agentūros, sandėliai, biurai yra laikomi nuolatinėmis buveinėmis.“ „Tai, kad įmonė vysto verslo santykius užsienio valstybėje per sąžiningą nepriklausomą agentą (brokerį, komisierių ir pan.) nebus laikoma veiklos vykdymu per nuolatinę buveinę toje šalyje.“	5 str. „[...] nuolatinė buveinė reiškia fiksuotą nuolatinę veiklos vykdymo veiklą, per kurią įmonė pilnai ar iš dalies vykdo veiklą.“ „Laikoma, kad įmonė [...] nebus traktuojama kaip turinti nuolatinę buveinę [...] vien dėl to, kad ji vykdo veiklą [...] per brokerį, komisierių ar kitokį nepriklausomą agentą, kai tokia veikla yra šių asmenų įprastinė veikla.“

2017 m. EBPO Modelinės konvencijos 5.1 straipsnis apibrėžia nuolatinę buveinę kaip „nuolatinę (angl. *fixed*) komercinės ūkinės veiklos vykdymo vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė ūkinė veikla arba jos dalis“.²⁶⁶ Šiame gana trumpame sakinyje yra įtvirtinti šie žemiau nurodyti reikalavimai:

- Verslo vykdymo „vieta“: apimamos visos patalpas, įrenginiai ar instaliacijos, nepaisant, ar jos naudojamos išskirtinai tai veiklai vykdyti. Be to, kaip pažymėta komentare, turto disponavimo pagrindas, t. y. ar turtas valdomas nuosavybės teise, nuomojamas, neturi įtakos kvalifikavimui.²⁶⁷ Kalbant apie serverius, kuriuose talpinamos interneto svetainės, nuo 2003 m. serverio vieta yra pripažįstama verslo vykdymo vieta;²⁶⁸
- Pastovumas: pastovumo kriterijus reikalauja fizinio stabilumo, geografinio ryšio tarp verslo ir teritorijos;²⁶⁹
- Vykdomas verslas ar jo dalis: apimama nuo bendrovės priklausomų asmenų veikla, taip pat reikalaujama produktyvaus indėlio (angl. *productive character*).²⁷⁰

Konvencijos 5.2. paragrafas pateikia pavyzdžius fizinio veiklos organizavimo, kuris būtų laikomas pakankamu nuolatinėi buveinei pripažinti – vadovybės buvimo vieta, filialas, įstaiga, gamykla, dirbtuvės, kasyklos, naftos ar dujų gręžiniai, karjerai arba bet kokia kita gamtinių išteklių gavybos vieta. 5.3 paragrafas numato, kad statybvietė gali būti pripažinta nuolatinė buveine, jei veikla vykdoma ilgiau nei 12 mėnesių; 5.5 ir 5.6. paragrafai – kai veikla vykdoma per priklausomus ir nepriklausomus agentus. 5.4

²⁶⁶ *Ibid.*

²⁶⁷ *Ibid.*, p. 118, para 10.

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 152, para 123.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 121, para 21.

²⁷⁰ *Ibid.*, p. 117, para 7.

paragrafas numato „paruošiamųjų ir pagalbinių“ veiklų sąrašą, kai veikla, vykdoma kitoje šalyje, nėra pripažįstama pakankama apmokestinamosios teisės nustatyti.

Taigi pagal pateiktą nuolatinės buveinės sąvoką neužtenka, kad veikla būtų tiesiog vykdoma kitoje šalyje, būtina nustatyti ekonominį ryšį tarp pajamų šaltinio šalies ir bendrovės. Nustačius tokį ryšį, pajamų šalis gali apmokestinti ūkinės komercinės veiklos pelną, priskiriamą nuolatinėi buveinei, kad bendrovė vykdo veiklą per ją.

Sunku nustatyti nuolatinės buveinės koncepcijos atsiradimo laiką, bet paprastai literatūroje referuojama į 1899 m. Austrijos ir Vengrijos sutartį, kurioje apmokestinimo teisės tarp šalių buvo paskirstytos, priskiriant rezidento šaliai gyventojų pajamas, o šaltinio šaliai – turto ir ekonominės veiklos vykdymo ir kartu pirmą kartą istorijoje nustatant nuolatinės buveinės sąvoką.²⁷¹ 1928 m. rengiant modelinę konvenciją ekspertai diskutavo apie stabilią, reguliarią veiklą užsienio šalyse, dėl kurios šaltinio valstybė įgytų teisę apmokestinti uždirbamas pajamas, taip stabilios buveinės (angl. *stable establishments*) buvo pakeistos nuolatinėmis buveinėmis.²⁷² 1928 m. taisyklėse koncentruojamasi, kaip Europos šalims išvengti potencialaus Britanijos apmokestinimo, šioms šalims prekiaujant Britanijoje per agentus. Šis tikslas vedė prie sukūrimo taisyklių, kurios atskirtų pardavėjus, veikiančius per jų fiksuotas buveines (pastovaus fizinio turto objekto), ir pardavėjus, veikiančius per priklausomus agentus, nuo agentų, kurie yra nepriklausomi ir veikia *bona-fide* pagrindu. *Bona-fide* agentas turėjo likti tiek teisiškai, tiek ekonomiškai nepriklausomas. Ilgainiui mažiau išsivysčiusios šalys pasisakė už platesnę nuolatinės buveinės sąvoką, kuri atsispindėjo Meksikos parengtame 1943 m. modelinės konvencijos projekte. Tačiau dėl Antrojo pasaulinio karo šalys nusprendė laikytis rezervuotos pozicijos, kuri atsispindėjo 1946 m. projekte, ir atitinkamai perkelta į EBPO 1963 m. Modelinę konvenciją. Paskelbtoje versijoje buvo nustatytos veiklos, kurios nesukuria nuolatinės buveinės, įskaitant paslaugų pirkimą, reklamą, tyrimus ir sandėliavimą.²⁷³

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad istoriškai reklama nebuvo laikoma pagrindu nustatyti „stabilią, reguliarią veiklą“ kitoje šalyje. 1977 m. EBPO Modelinės konvencijos variante nebeliko specialių nuorodų į reklamos ir tyrimų veiklas – jas pakeitė kiek platesnė nuoroda „pagalbinio ar paruošiamąjį pobūdžio veikla“. Nuostatos dėl reklamos veiklos buvo perkeltos iš Modelinės sutarties į jos komentarą, kuris pateikė rinkodaros ir tyrimo veiklą kaip pagalbinės ar paruošiamosios veiklos pavyzdžius. Komentarą kūrėjai paliko galimybę, kad reklamos veikla galėtų sudaryti nuolatinę buveinę tuo atveju, jei ji sudaro reikšmingą dalį visoje veikloje – 1977 m. apibrėžtas požiūris išlikęs iki šių dienų.²⁷⁴

2017 m. Modelinės konvencijos komentaro 59 p. nurodoma, kad pagrindinis kriterijus, padedantis atskirti „pagalbinę ar paruošiamąją pobūdžio veiklą“, yra kriterijus,

271 Sunita, *supra note*, 27: 2.

272 *Ibid*, 140.

273 Paul Oosterhuis, Amanda Parsons, “Destination-Based Income Taxation: Neither Principled Nor Practical”, *Tax Law Review* 71, 3 (2018):534.

274 Oosterhuis ir Parsons, *op. cit.*, 535.

ar ši veikla sudaro esminę ir reikšmingą (angl. *essential and significant*) dalį visoje bendrovės veikloje.²⁷⁵ Taip pat nurodoma, kad kiekvienas atvejis turi būti vertinamas individualiai. Komentario 61 p. nurodoma, kad tuo atveju, jei bendrovė turėtų biurą, skirtą vykdyti išimtinai reklamos veiklą ne tik savo, bet ir kitoms bendrovėms, tokiu atveju reklamos veikla galėtų būti laikoma nuolatine buveine. Tačiau iš tokios formuluotės galima suprasti, kad reklamos veikla *per se* nesukuria to stabilaus ir reguliaraus ryšio su šaltinio valstybe, kuris leistų pripažinti nuolatinę buveinę. Įdomu tik tai, kad vertinant iš skaitmeninės ekonomikos pusės, komentaro kūrėjai aiškiai nurodė, kad veikla, susijusi su sandėliavimu, prekių pristatymu, demonstravimu ir prekyba, yra laikytina pagrindu pripažinti nuolatinę buveinę. Pateikiamas pavyzdys, kuriame nagrinėjama situacija, kai užsienio bendrovė šalyje turi didelį sandėlį, kuriame dirba reikšmingas skaičius darbuotojų, sandėlyje laikomos bendrovei priklausančios prekės, kurios yra parduodamos šalies vartotojams elektroninės prekybos būdu. Tokia per sandėlį vykdoma veikla pripažįstama esmine ir reikšminga vykdomos veiklos dalimi, todėl negali būti laikoma pagalbinio ir paruošiamojo pobūdžio.

Analizuojant EBPO požiūrį į reklamos veiklą, atkreiptinas dėmesys į 83 punkte išdėstytą pavyzdį, kuriame nagrinėjamas agento vaidmuo. Nurodoma, kad tuo atveju, jei agento vaidmuo faktiškai yra esminis derybose dėl sutarčių nuostatų ir ta veikla viršija skatinimo įsigyti ir reklamos veiklą, tokiu atveju būtų pripažįstama, kad užsienio bendrovė dalyvauja šalies ekonominiame gyvenime ir turi pripažinti nuolatinę buveinę. Modelinės konvencijos komentaro 128 p. nurodoma, kad skaitmeninėje ekonomikoje tokios veiklos kaip prekių ir paslaugų reklama (angl. *advertising of goods or services*) ir informacijos apie rinką (angl. *gathering market data*) yra įprastai pripažįstamos pagalbinėmis ar paruošiamojo pobūdžio veiklomis. Tačiau 129 punkte nurodoma išimtis, kad tais atvejais, kai šios veiklos yra savaime esminės ir sudaro reikšmingą dalį vykdomos veiklos, nuolatinė buveinė gali būti nustatyta. Tačiau 130 punkte pateiktas elektroninės prekybos pavyzdys, kuriame nurodoma, kad kitoje šalyje esančios patalpos ir darbuotojai, užsiimantys išimtinai tik reklamos, prekių pristatymo ar informacijos vartotojams pateikimo veikla, nėra laikomos nuolatine buveine.

Nors kiekvienas atvejis turi būti vertinamas atskirai, tačiau iš aukščiau išdėstytų nuostatų galima daryti išvadą, kad net ir skaitmeninėje ekonomikoje reklamos veikla nėra pripažįstama tokia veikla, kuri lemia reikšmingą dalyvavimą šalies ekonomikoje, kuris sudarytų pagrindą pripažinti nuolatinės buveinės buvimą. Ši išvada bus analizuojama EBPO pasiūlymų kontekste, nes rinkodaros procese sukurtas nematerialusis turtas tapo pagrindu priskirti šaltinio šaliai dalį pelno mokesčio.

Tačiau šalys, kurios tradiciškai pripažįstamos kapitalą importuojančiomis šalimis, tokios kaip Indija, vadovaujasi ne EBPO Modeline konvencija, o Jungtinių Tautų Modeline konvencija,²⁷⁶ kuri yra palankesnė šioms šalims.

275 *Supra note*, 46.

276 United Nations (2021). "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 Update". Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf

Tiek EBPO, tiek Jungtinių Tautų Modelinės konvencijos pateikia iš esmės sutampančias sąvokas. Abi konvencijos vienodai apibrėžia nuolatinės buveinės sąvoką kaip „pastovią ūkinės komercinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės ūkinė komercinė veikla arba jos dalis“. Abi konvencijos nustato buveinių tipus, kurie savaiame pripažįstami nuolatinėmis buveinėmis mokesčių tikslais: „vadovybės buvimo vieta, filialas, įstaiga, gamykla, dirbtuvės, kasyklos, naftos ar dujų gręžiniai, karjerai arba bet kokia kita gamtinių išteklių gavybos vieta“. Be to, remiantis abiem konvencijomis, priklausomi agentai gali sukurti nuolatinę buveinę, jei priklausomas agentas ne tik turi teisę veikti bendrovės vardu, bet ir neformaliai tai atlieka. Tačiau yra ir skirtumų, kurie nurodo, kad kapitalą istoriškai importuojančios šalys griežčiau vertina nuolatinę buveinę galinčią sudaryti veiklą. EBPO Modelinė konvencija pripažįsta nuolatinę buveinę statybų aikštelę, jei darbai trunka daugiau nei 12 mėnesių, o Jungtinių Tautų konvencijoje taikomas 6 mėnesių terminas. Jungtinių Tautų Modelinė konvencija, skirtingai nei EBPO, nustato paslaugų nuolatinę buveinę, kuri leidžia šaltinio šaliai nustatyti nuolatinę buveinę, jei užsienio bendrovė teikia konsultacines paslaugas ilgiau nei 183 dienas per 12 mėnesių laikotarpį. Paslaugų nuolatinę buveinę aptariama tik EBPO komentare. Tiek pagal EBPO, tiek Jungtinių Tautų Modelinės konvencijas bendrovės moka mokesčius nuo aktyviųjų pajamų tik tose šalyse, kuriose laikomos rezidentėmis arba kuriose yra pripažįstamos veikiančiomis per nuolatinę buveinę. Vadinas, nesant nuolatinės buveinės, šaltinio valstybė neturi teisės apmokestinti jos teritorijoje uždirbamų pajamų iš vykdomos ekonominės veiklos. Tokiu atveju visos pajamos iš vykdomos veiklos yra apmokestinamos rezidavimo šalyje.²⁷⁷ Kitas skirtumas tarp konvencijų – „pristatymo veikla“ (angl. *delivery*) nėra įtraukta į pagalbinių veiklų sąrašą Jungtinių Tautų Modelinėje konvencijoje, o EBPO konvencijoje ši veikla įtraukta kartu su daiktų saugojimo ir išdėstymo (angl. *storage and display*) veikla. Tačiau didžiausias atotrūkis tarp konvencijų atsirado 2021 m. dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo strategijos, Jungtinėms Tautoms papildžius konvenciją 12B straipsniu, suteikusi teisę pajamų šaltinio šalims apmokestinti skaitmenines pajamas prie šaltinio, kuris plačiau nagrinėjamas 3.1.1 paragrafe.

Autorės vertinimu, svarbiausias kriterijus skaitmenizacijos kontekste yra apibrėžti tai, kas yra pripažįstama kaip „ūkinės komercinės veiklos vykdymas“ (angl. *business is carried on*). Atėmus laiko ir fizinės lokacijos kriterijus, nei EBPO Modelinė konvencija, nei jos komentaras nepateikia išsamaus aprašo, kaip apibrėžti verslą ar pelną. Konvencijos 3. h) straipsnis numato, kad verslas apima profesinės veiklos vykdymą ir kitas nepriklausomo pobūdžio veiklas, o komentaras nukreipia į nacionalinę teisę.²⁷⁸

Paprastai verslo vykdymas yra suprantamas kaip platesnė veikla nei vien užsakyimų priėmimas ir aptarnavimas.²⁷⁹ Todėl ir teismų praktikoje, ir mokslinėje literatūroje

277 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 358.

278 Alexander Rust, „Business“ and „Business Profits“ (Chapter 6)“, Guglielmo Maisto *The Meaning of „Enterprise“, „Business“ and „Business Profits“ under Tax Treaties and Eu Tax Law*, (Amsterdam: IBFD, 2011) https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/meaning_of_enterprise_sample.pdf.

279 Hickey, Julian J.B., „The Fiscal Challenge of E-commerce“, *British Tax Review* 91/ 2 (2000):91-105.

yra atskiriama, ar bendrovė vykdo veiklą „su valstybe“ (angl. *trade with a country*) ar „valstybėje“ (angl. *trade within a country*), o tik pastaroji veikla sukuria pakankamą ryšį apmokestinamosioms teisėms nustatyti (angl. *nexus*).²⁸⁰

Tradicinėje prekyboje prisirišimas prie fizinės lokacijos užtikrina, kad veikla atitiks reikšmingumo ir nuolatinumo kriterijus, tai nebus trumpalaikė ir laikina veikla, neatitinkanti reikalaujamo slenksčio. Skaitmeninė ekonomika įgalino vykdyti reikšmingą ir ilgalaikę veiklą kitoje valstybėje fiziškai joje neįsisteigus. Nuolatinės buveinės koncepcija veikia kaip slenkstis, matuojantis užsienio bendrovės dalyvavimo lygį kitoje valstybėje objektyvių kriterijų pagrindu ir nustatantis kriterijus, pagal kuriuos užsienio bendrovės gali būti laikomos pakankamai integravusiomis į kitos šalies ekonomiką.²⁸¹ Sąsaja gali būti matoma kaip reikalavimas pakankamu lygiu dalyvauti ekonominiame gyvenime ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) prasme; kriterijai, pagal kuriuos yra nustatomas pakankamas integravimasis, yra išstobulinti prieš 100 metų.

Šiame moksliniame tyrime ieškoma objektyvių kriterijų, kurie galėtų apibrėžti reikšmingą ir nuotolinį ryšį su šalimi, integraciją į jos ekonomiką skaitmeniniame amžiuje. Kaip plačiau nagrinėjama 1.3.2. paragrafe, buvo išskirtos tokios turto ir pajamų kilmė ir kūrimo fazės pagal ekonominės ištikimybės principą (angl. *economic allegiance*): pirminė fizinė turto būklė (angl. *the original physical appearance of the wealth*), tolesni turto pritaikymai (angl. *its subsequent physical adaptations*), jo gabenimas ir pardavimas (angl. *its transport, its direction and its sale*). Tokiu atveju, kai dauguma ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) veiksnių sutampa, apmokestinimo teisė išimtinai yra priskiriama šaliai, kurioje požymiai buvo nustatyti. Sudėtingesnėse situacijose apmokestinimo teisė yra pasidalijama tarp dviejų šalių pagal aktualius ekonominius ryšius tarp mokesčių mokėtojo ir pajamų su kiekvienu iš požymių. 1920 m. Tautų Lygos ekonomistai vertino skirtingas pajamų rūšis pagal šiuos veiksnius ir nurodė, kuri valstybė turi didesnę svertą kuriant turtą ir koks idealus apmokestinamųjų teisių santykio paskirstymas. Didžiausia reikšmė suteikta fizinėms vietoms, prisidedančioms prie turto sukūrimo.²⁸² Autorės nuomone, reikia dabar daryti tą patį – įvertinti skirtingas pajamas per turto ir pajamų kūrimo prizmę ir nustatyti, kurioje šalyje šie veiksniai pasireiškia.

K. Vogel (1988) nurodė, kad šaltiniu pripažįstama: „valstybė, kuri vienu ar kitu būdu yra susijusi su atitinkamų pajamų generavimu“,²⁸³ o E. Kemmeren (2006) nurodė, kad „tik ekonominės kilmės principu pagrįstas apmokestinimas pateisina valstybės teisę apmokestinti pajamas, kurios sukuriamos tos valstybės teritorijoje, t. y. pajamų priežastis yra toje valstybėje“.²⁸⁴ Taigi apmokestinimo šaltinio šalyje teisės turėtų būti priskiriamos šaliai tik tuo atveju, jei yra nustatomi gamybos veiksniai (angl. *production*

280 D. Pinto, *supra note*, 185:17.

281 Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*, (IBFD Publications BV, 2007), 149–150.

282 *Supra note*, 14: 21.

283 Vogel, *supra note*, 193:223.

284 *Ibid*, p. 435–438.

factors), kurie naudojami gaminant prekes ir teikiant paslaugas, o valstybės ekonominis gyvenimas suteikia sąlygas generuoti investicijų grąžą (angl. *yield a return*).²⁸⁵ Darytina išvada, kad kilmės šalies (angl. *the place of origin of income*) teorija turėtų būti taikoma siekiant nustatyti šaltinio šalies apmokestinimo teises, o vertės kūrimo koncepcija galėtų būti naudojama tik kaip priemonė įvairių funkcijų vertei nustatyti vertės kūrimo grandinėje ir atitinkamai pelno daliai priskirti. Turto ir pajamų kūrimo procesas daugiašalėse platformose plačiau nagrinėjamas 3.2. poskyryje.

Kadangi ūkinių komercinių pajamų apmokestinimas pajamų šaltinio šalyje buvo pripažįstamas tik nustačius, jog užsienio rezidentas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę, natūralu, kad verslui skaitmenizuojantis kilo diskusija, jog nuolatinės buveinės koncepcija taip pat turėtų skaitmenizuotis. Plačiau virtualios nuolatinės buveinės koncepcija nagrinėjama 2.2.1. paragrafe.

1.3.3.4. Vertė, ekonominė renta ir šaltinio šaliai priskiriamų pajamų dydis

Daug iššūkių kelia ir pelno, priskirtino šaltinio šaliai, dydžio nustatymas.

Pelno mokesčio skaičiavimas šaltinio šalyje standartiškai matomas kaip investicinės grąžos apmokestinimas (angl. *return on equity*).²⁸⁶ Tačiau, kaip išdėstyta žemiau, tarp pajamų paskirstymo ir pridėtinės vertės generavimo nėra nieko bendro. Stipri derėjimosi galia ir rinkos dydis rinkos lyderėms leidžia gauti didžiąją pajamų dalį, viršijančią įprastinę verslo funkcijų vertę. Be to, svarbu suprasti ekonominės rentos (angl. *economic rent*) koncepciją, įprastai apibrėžiančią pajamas, viršijančias įprastą grąžą, kurią sudaro atliekamų funkcijų, prisiimamų rizikų ir naudojamo turto visuma.

Daugelis ekonomistų teigia, kad pelno mokesčio ir tarptautinio apmokestinimo sistema turėtų būti reformuota apmokestinant ne nominalią kapitalo grąžą, o ekonominį pranašumą.²⁸⁷ Pergalvojant tarptautinio apmokestinimo sistemą 2.0 nemažai tarptautinio apmokestinimo specialistų teikė pasiūlymus, kad apmokestinimo pelno mokesčiu objektas turėtų būti ekonominė renta (angl. *economic rent*), o ne nominali kapitalo grąža.²⁸⁸

1. Pajamų šaltinis ekonomikos moksle nepripažįstama koncepcija

Ekonomikos moksle pajamos apibrėžiamos kaip vartojimo ir grynosios vertės pokyčių (rinkos kaina) suma per tam tikrą nurodytą laikotarpį.²⁸⁹ Dauguma pajamų turi daugiau nei vieną šaltinį, o ekonomistai apskritai padarė išvadą, kad pajamų paskirstymas vienam šaltiniui yra beprasmiškas (nors ir būtinas teisiniais ir mokesčių tikslais).²⁹⁰

285 Buriak, *supra note* 364, p. 306.

286 Wolfgang Schon „One answer to why and how to tax digitalized economy”, *Intertax* 47 (2019):1015.

287 Auerbach, Devereux, Simpson, *supra note*, 333:870–71, Broadway ir Tremblay, *supra note*, 77.

288 Wilde, *supra note*, 74; Cui, *supra note*, 78.

289 *Ibid.*, 30.

290 *Ibid.*

Taigi pajamos yra susietos su subjektu, kuris vartoja ir valdo turtą. Pajamos neatsiranda iš niekur, nors finansinės apskaitos tikslais mes ir konstruojame transakcijas bei jų šaltinius. Vertinant iš ekonominės pusės pajamas kaip veiklą, vertinama ne gamyba, o vartojimas ir turto kaupimas, todėl jo vieta yra laikoma šalis, kurioje yra turtą vartojantis ar kaupiantis asmuo. Vertinant iš ekonominės pusės, pajamų skirstymas tarp šalių yra kvestionuotinas, o ekonomistai, tyrinėję tarptautinio apmokestinimo taisykles, prioritetą teikia teritorinei sistemai.²⁹¹

Natūraliai kyla klausimas, kaip tarptautinio apmokestinimo taisyklės atsižvelgia į šią fundamentalią pajamų sąvoką. Požiūris į pajamas kaip įmoką už paslaugas ar prekes (o ne kaip į taupymo ir vartojimo sumą) gali būti tvirtesnis pagrindas priskirti pajamas šaltiniui. Vis dėlto argumentai, vedantys į ekonominį pajamų apibrėžimą, nurodo, kad asmens faktiškai gauta įmoka turi būti aiškinama kaip naudos kaupimas. Praktikoje pajamų mokestis praktiškai yra sudarytas iš transakcijų. Būtų labai sunku sukurti sąskaitų sistemą, kuri įvertintų pajamas pagal jų ekonominę sąvoką. Beje, finansinės apskaitos taisyklės to net nebando padaryti. Jei sukuriamas poreikis nustatyti šaltinį, sudėtingumas ir subjektyvumas neišvengiamas. Iš principo, finansinės apskaitos principai priskiria pajamas ir sąnaudas konkrečiam momentui, tačiau neduoda jokių nuorodų, kaip priskirti pajamas tam tikrai geografinei lokacijai.²⁹²

Dažnu atveju transakcijų kilmę galima nustatyti, susiejant jas su gamybos procesu ar panašia veikla. Todėl šalys nusistatė „teisę“ apmokestinti pajamas, uždirbtas iš gamybinės veiklos, vykdytos toje jurisdikcijoje. Apmokestinimo taisyklės nustato skirtingas mokesťines pasekmes ekonomiškai lygiaverčiams sandoriams. Faktinės mokesčių taisyklės priklauso nuo įvairovės identifikuojamų transakcijų, iš kurių nė viena neatspindi sukauptos kapitalo grąžos. Tačiau yra mokslininkų, teigiančių, kad bet koks ekonominis nenuoseklumas nėra svarbus, nes neturėtume tikėtis, kad ekonomikos disciplina prasmingai nušvies pagrindinį mokesčių paskirstymo klausimą, kurį nagrinėja šaltinio taisyklės.²⁹³

Todėl apibendrinant galima teigti, kad ekonomikos disciplina negali padėti nustatyti, kurioje šalyje yra pajamų šaltinis. Apmokestinamųjų teisių paskirstymas tarp šalių yra tik mokesčių tikslais sukurtas konstruktas, kuris yra laikomas šaltinio šalies teisės apmokestinti jos teritorijoje uždirbamas pajamas centrine ašimi.²⁹⁴

2. Globalios vertės kūrimo grandinės ir ekonominė renta

Tautų Lyga padarė išvadą, kad bendrovių pajamos turėtų būti apmokestinamos

291 Hugh J. Ault, David F. Bradford, "Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises" iš *Taxation in the Global Economy*, Assaf Razin and Joel Slemrod (University of Chicago Press, 1990), 42.

292 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 357.

293 Mitchell A. Kane, „A Defense of Source Rules in International Taxation“, *Yale Journal on Regulation* 32 (2015) 321, žiūrėta 2021 m. gegužės 1d.

<https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1413&context=yjreg>

294 Ibid, 326.

pajamų kilmės (angl. *origin of income*) valstybėje. Istoriskai „kilmė“ buvo apibrėžta kaip vieta, kurioje yra uždirbamos pajamos panaudojant žmogiškuosius išteklius.²⁹⁵ „Kalbėdami apie turto kilmę, mes natūraliai nurodome vietą, kur turtas yra sukurtas, t. y. bendruomenę, kurios ekonominis gyvenimas leidžia gauti pelną arba turtą. Šis pajamingumas ar įsigijimas yra susijęs ne tik su konkrečiu dalyku, bet ir su žmonių santykiais, kurie gali padėti sukurti prieaugį. Kalbant apie pajamų mokesčius, mes tinkamai kalbame apie kilmės principą ir nurodome pajamų kilmę arba vietą, kurioje uždarbis yra sukurtas.“

Kai kurios šalys, pavyzdžiui, JAV nustatė taisykles, leidžiančias nustatyti pajamų šaltinį, tačiau šios taisyklės mokslinėje literatūroje plačiai kritikuotos dėl jų subjektyvumo ir neatsparumo iškreipimams.²⁹⁶ Dauguma šalių, nustatydamos pajamų šaltinį, analizuoja, kas yra mokėtojas, – taip šaltinio taisyklės remiasi rezidavimo vietos taisyklėmis.²⁹⁷ Dėl sąvokos neapibrėžtumo priimta sieti šaltinio sąvoką su pajamų kilme (angl. *origin of income*), nors pagal daugumą šaltinio koncepcijų priežastinis ryšys tarp pajamų generavimo ir fizinės lokacijos yra mažiau reikšmingas, kilmės principas išimtinai kreipia į šalį, kurioje yra pajamų priežastis.²⁹⁸ Taigi vertinant darbo ar kapitalo pajamų kilmę, reikėtų nagrinėti geografinę pajamų šaltinio vietą, t. y. vertinant kapitalą nagrinėti, kur jis fiziškai laikomas, vertinant pajamas iš darbo jėgos, reikėtų nagrinėti, kur darbas faktiškai atliekamas, vertinant kito tipo pajamas – nagrinėti, kam jos labiau galėtų būti priskiriamos: darbo jėgai ar kapitalui.²⁹⁹

Tačiau XXI a. globalioje ekonomikoje bendrovės operuoja per tarptautines vertės kūrimo grandines (angl. *global value chains*), kurių pagrindu sukuriama vertė nėra lengvai paskirstoma pagal geografinę pajamų šaltinio vietą.

Pirmieji sąvokos „vertė“ tyrimai ekonomikos srityje atlikti Aristotelio, kuris atskyrė „vartojimo vertę“ nuo „mainų vertės“.³⁰⁰ Vartojimo vertė – tai subjektyvi koncepcija, kuri nurodo konkrečias produkto savybes, kurias klientai suvokia kaip galinčias patenkinti jų poreikius, o suvokiama naudojimo vertė gali būti paversta pinigine išraiška – kaina, kurią klientas yra pasirengęs mokėti už produktą.³⁰¹ Tačiau vartojimo vertė nėra lygi rinkos kainai. Kai kurių produktų vartojimo vertė yra didelė, bet maža rinkos kaina, pastaroji priklauso nuo kitų rinkos sąlygų. Antroji sąvoka – mainų vertė – yra labiau apčiuopiama ir objektyvi, nes ji reiškia pagamintos prekės ar paslaugos požymį,

295 *Supra note 36.*

296 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 357.

297 *Ibid.*, 358.

298 *Ibid.* 357.

299 Kane, *op. cit.* 340.

300 S. Meikle, *Aristotle's Economic Thought* (Oxford Press 1995), taip pat R. Moro Visconti, “Exclusive Patents and Trademarks and Subsequent Uneasy Transaction Comparability: Some Transfer Pricing Implications”, 40(3), *Intertax* (2012):212-215.

301 Buriak, *supra note*, 50:304

parodantį jo galimybę keistis rinkoje mainų įvykio momentu.³⁰² Vertinant plačiau, jei pardavėjas pardavė prekę ar paslaugą brangiau nei patirtų kaštų dydis, pelnas nėra prilyginamas „vertei“. Ištiesiosios rankos principas nesiekia taip toli kaip BEPS diferencijuojant faktiškai sumokėtą kainą ir kainą mokesčių tikslais – ji yra tarp faktiškai sumokėtos kainos ir sukurtos „vertės“. BEPS spręstas klausimas, kaip realistiškai paskirstyti pelną tarp grupės šalių, todėl fundamentaliai atsiremta į prekės ar paslaugos pardavimo kainą, o ne tikrąją vertę. Pavyzdžiui, grupės pelnas gali būti susidaręs vien dėl ekonominės nuomos (angl. *economic rent*),³⁰³ be vertingų paslaugų ar prekių, sukurtų bet kurios iš grupės įmonių, bet dėl pelno mokesčio parametru toks pelnas vis vien būtų traktuojamas kaip „vertės kūrimo“ rezultatas ir, atitinkamai, paskirstytas tarp grupės įmonių.³⁰⁴ Todėl vertinant iš teorinės pusės, globalios vertės kūrimo grandinės atspindi vertės kūrimo procesą – kada kiekvieno prekės kūrimo stadijoje įvestys (angl. *inputs*) transformuojamos į išeisgas (angl. *outputs*) arba gerinama paslaugų kokybė, tačiau realybėje sukurta vertė nėra lygi pajamoms, kurias bendrovė generuoja.³⁰⁵

Vertės kūrimo grandinės koncepcijos pradininku laikomas M. Porter, kuris XX amžiaus 8-ajame dešimtmetyje pateikė šią koncepciją analizuodamas bendrovės konkurencinį pranašumą. Vertės kūrimo grandinė padalina bendrovę į atskiras veiklas, kai siekiama suprasti, kaip sukurti didesnę vertę, kai ši vertė kyla iš dviejų šaltinių – siūlant išsiskiriantį produktą; tai pateisina didesnę kainą arba mažesnius kaštus.³⁰⁶ 1995 m. J. F. Rayport ir J. J. Sviolka pristatė naują virtualios vertės kūrimo grandinės koncepciją, kuri atsižvelgia į interneto įtaką, ir apibrėžia, kaip vertę kuria informacija, kuri yra užfiksuojama pirminėmis transakcijomis.³⁰⁷ Vertės grandinė yra modelis, apibūdinantis pridėtinę vertę turinčių veiklų, jungiančių įmonės pasiūlą (žaliavas, gautamus logistikos ir gamybos procesus) su paklausa (išvykstamoji logistika, rinkodara ir pardavimas). Analizuodami vertės grandinės etapus, vadovai sugebėjo pertvarkyti savo vidinius ir išorinius procesus, kad pagerintų efektyvumą. Vertės kūrimo grandinė traktuoja informaciją kaip pagalbinį elementą, ne kaip vertės šaltinį. Pavyzdžiui, paprastai informacija apie inventorių, gamybos procesus ar logistiką yra naudojama kaip pagalba tikrinant ar kontroliuojant procesus, bet retai informacija savaime sukuria vertę vartotojui. Tačiau yra ir kitokių pavyzdžių, tokių, kaip siuntinių sekimo sistemos,

302 C. Bowman & V. Ambrosini, “Value Creation v. Value Capture: Towards a Coherent Definition of Value in Strategy”, *Brit. J. Mgmt.* 11(1), 1, 2 (2000): 3.

303 Jei pasiūla nėra visiškai elastinga, kai kurie veiksmų vienetai bus prieinami už kainą, kuri yra mažesnė už kainą, kurią jie faktiškai gauna, skirtumas tarp faktinės kainos ir tos, kuri yra reikalinga joms įsigyti, yra perteklius arba ekonominė nuoma.

304 David Q., „Corporate Tax Reform and „Value Creation“: Towards Unfettered Diagonal Re-Allocation across the Global Inequality Chain”, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 2016 m. lapkričio 10 d., <https://doi.org/10.1515/ael-2016-0020>

305 Werner Haslechner ir Marie Lamensch, “General report on Value Creation and Taxation: Outlining the Debate”, iš *Taxation and Value Creation*, (Amsterdam:IBFD, 2021): 3-35.

306 OECD, *supra note*, 137: 35.

307 J.F. Rayport, J.J. Sviolka, “Exploiting the Virtual Value Chain”, *Harvard Business Review* 79 (1995), <https://hbr.org/1995/11/exploiting-the-virtual-value-chain>

sukurtos „FedEx Inc.“, o vėliau kitų logistikos įmonių, leidžiančios tikrinti siuntinio lokacijos vietą, sukūrė didelį konkurencinį pranašumą bendrovei „FedEx Inc.“, nes tai kūrė pridėtinę vertę vartotojui ir vartotojų lojalumą.

Skaitmeninėje ekonomikoje unikalu, kad informacija gali būti paversta preke ar paslauga. Virtualios vertės kūrimo grandinę sudaro penkios veiklos: rinkimas, organizavimas, atranka, apdirbimas ir pateikimas. Kai kas nors paima žaliavą ir išgrynina ją iki naudingo dalyko – užduočių, susijusių su automobilio surinkimu gamybos linijoje, seką, taip vadybininkai šiandien renka neapdorotą informaciją, sukuria pridėtinę vertę atlikdami šiuos veiksmus. Priešingai, virtuali vertės grandinė nėra linijinė – potencialių įvesčių ir išvesčių matrica pasiskirsto įvairiausiais kanalais. Virtuali vertės kūrimo matrica atskleidžia, kad verslo pasaulis vis labiau pereina nuo pasiūlos prie paklausos. Įmonės, rinkdamos, tvarkydamos, atrinkdamos, sintetindamos ir platindamos informaciją rinkos erdvėje, valdydamos žaliavas ir pagamintas prekes rinkoje turi galimybę „pajusti ir reaguoti“ į klientų norus, o ne paprasčiausiai gaminti ir parduoti produktus ir paslaugas. Tarptautinių korporacijų uždirbamų pajamų dydis priklauso nuo to, kaip vertė yra monetizuojama pajamoms uždirbti, t. y. pasinaudojama ekonomiais veiksniais ir rinkoje užimama apimtimi. Iš principo resursų ar įėjimo į rinką kontrolės lygis lemia derybinę poziciją nustatant kainas ir pajamų dydį, kurį bendrovė gali sukaupti. Tai ypač svarbu oligopolinėse ar monopolinėse rinkose, kur paklausa ir pasiūla negali efektyviai sureguliuoti kainų.

3. Vertės kūrimas ir skaitmeninė ekonomika

Vertės kūrimas iš tarptautinių įmonių grupių vidinio procesų organizavimo 2013 m. buvo pakylėtas iki tarptautinio apmokestinimo teisių paskirstymą pagrindžiančio principo. Kalbant apie vertės kūrimo apibrėžimą EBPO 2013 m. nurodomas poreikis: „Suderinti mokesčių skaičiavimą su atitinkamu veiklos turiniu [...], siekiant atkurti numatytus tarptautinės veiklos standartų padarinius ir naudą“. EBPO kartojo poreikį susikoncentruoti į ekonominės veiklos vykdymo vietą, kurią nustatant reikia įvertinti žmonių atliekamas funkcijas, rizikų prisiėmimą bei rizikų valdymą. EBPO nurodo, kad žemas apmokestinimas nėra *per se* problemos priežastis, problema yra dirbtinis pajamų ir jas generuojančių veiklų atskyrimas. Atitinkamai, EBPO siekia sujungti apmokestinimo teisę su ekonomine veikla. Visgi įdomu tai, kad ekonomikos moksle ekonominės veiklos vykdymo vieta yra neaktuali, o pajamų šaltinis laikomas dirbtiniu konstruktu, tačiau apmokestinimo tikslais vis vien ieškoma tiksliausios vietos, kurioje vykdoma „ekonominė veikla“.

Vertindama skaitmeninės ekonomikos vertės kūrimo grandinę, EBPO³⁰⁸ išskiria tris charakteristikas, kurios yra būdingos visiems skaitmeniniams verslams:

- (i) Plėtra be masės (angl. *scale without mass*) – skaitmenizacija įgalino įvairių sektorių įmones išdėstyti jų produkcijos kūrimo stadijas skirtingose valstybėse ir kartu pasiekti didesnę vartotojų ratą be fizinio įsisteigimo;

308 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17: para 24.

- (ii) Stipri priklausomybė nuo nematerialaus turto, ypač intelektinės nuosavybės, – skaitmeniniai verslai yra priklausomi nuo investicijų į nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, į programinę įrangą ar algoritmus, palaikančias platformas, puslapius ar kitas verslui esmines funkcijas;
- (iii) Duomenų svarba, vartotojų dalyvavimas (angl. *user participation*) ir jų sinergija su intelektine nuosavybe – skaitmeniniams verslams būdingi šie aspektai: duomenys, vartotojų dalyvavimas, tinklo efektas (angl. *network effect*) ir vartotojų sugeneruoto turinio teikimas. Išskiriamos skirtingos pozicijos, kokia apimtimi vartotojų duomenys kuria vertę. Vienos šalys laikosi pozicijos, kad vartotojų dalyvavimas (dalijimasis nuomone, įvertinimai ar teikiamos paslaugos) yra unikalus ir labai svarbus vertės kūrimo svirtas, nes renkami didelės apimties duomenys apie aktyvia veikla sukurtą turinį ir vartotojų elgesį, o vartotojų sukurtas turinys sudaro skaitmeninio verslo esminį pasiūlymą ir sukuria tinklo efektą. Šio požiūrio atstovų nuomone, vartotojų indėlis sukuria kažką naujo, kas peržengia paslaugų vartojimo ribas. Tačiau kitokios nuomonės palaikytojai laikosi pozicijos, kad skaitmeniniai verslai atsiskaito su vartotojais už jų sukuriama turinį nefinansinėmis priemonėmis, pavyzdžiui, duomenų palaikymu, pašto paslaugomis, skaitmeninėmis pramogomis.

Atitinkamai, EBPO pirminiame pasiūlyme dėl skaitmenizacijos iššūkių atliepimo buvo nurodžiusi bent kelis vertės šaltinius skaitmeniniame versle – vartotojų dalyvavimą kuriant brandą, generuojant vertingus duomenis ar vystant kritinę masę, marketingo nematerialųjį turtą ar reikšmingai dalyvaujant kitos šalies ekonominiame gyvenime, ne tik generuojant reikšmingą pajamų dydį, bet ir turint reikšmingą vartotojų bazę, vartojant vietinę kalbą, valiutos pritaikytą elektroninę platformą, teikiamas pardavimų, reklamos ir popardaviminio aptarnavimo paslaugas.³⁰⁹

Vertės pasiskirstymas gamybos procese yra dažnai pateikiamas kaip „šypsenos kreivė“, kuri rodo, kurios veiklos generuoja daugiau vertės ir, atitinkamai – generuoja didesnę grąžą.³¹⁰ Tačiau kritikai atkreipia dėmesį, kad ši kreivė atvaizduoja ne vertės sukūrimą, bet vertės laimėjimą globaliose vertės kūrimo grandinėse.³¹¹

309 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16.

310 M. Ye., B. Meng ir S. J. Wei, “Measuring Smile Curves in Global Value Chains, Institute of Developing Economies”, *IDE Discussion Paper* No 520 (2015), https://www.researchgate.net/profile/Bo-Meng/publication/303755763_Measuring_Smile_Curves_in_Global_Value_Chains/links/5750fa2e08aef67d0d8a73ca/Measuring-Smile-Curves-in-Global-Value-Chains.pdf

311 Dan Ciuriak, „The Geopolitics of the Data-Driven Economy“, *SSRN* (2022):4, [SSRN: https://ssrn.com/abstract=3770470](https://ssrn.com/abstract=3770470)



2 pav. Šypsenos kreivė – pridėtinės vertės paskirstymas gamybos procese
Šaltinis: M. Ye., B. Meng and S. J. Wei

2013 m. inicijuotas BEPS projekto tikslas buvo „priderinti apmokestinimą prie ekonominio turinio ir vertės kūrimo“³¹² EBPO 8–10 veiksmų plano ataskaita³¹³ siekiama priartinti sandorių kainodarą prie vertės kūrimo, ji sukūrė naują „mantrą“, kad apmokestinimas turi būti suderintas su vertės kūrimu, nors „vertės kūrimo“ koncepcija ir neliko aiškiai apibrėžta.³¹⁴ Nors ataskaitos tikslas buvo užtikrinti, kad tarptautinės bendrovės dirbtinai neukreiptų pelno į „mokesčių rojus“, kuriuose nevykdoma jokia ekonominė veikla, tačiau ši ataskaita padėjo pagrindą ir skaitmeninės ekonomikos pagrindams ir naujo šaltinio sąvokos apibrėžimui.

EBPO, nagrinėdama mokesčių vengimo schemas, nustatė požymius, kada laikoma, kad bendrovė ekonomiškai valdo nematerialų turtą – vystymo, tobulinimo, priežiūros, apsaugos, naudojimo (angl. *development, enhancement, maintenance, protection, exploitation*, DEMPE) funkcijas. Tokiu būdu mokesčių administratoriai buvo įgalinti nagrinėti mažo apmokestinimo jurisdikcijose įsteigtas bendroves ir vertinti, ar pagrįstai joms buvo priskirtas pelnas. Dėl intelektinės nuosavybės turto mobilumo EBPO siekis kuriant DEMPE koncepciją buvo atkelti mokesčių naudą iš mažų mokesčių jurisdikcijų, kuriose nevykdoma ekonominė veikla, į valstybes, kuriose tokia veikla vykdoma. Teisinių sutarčių akcentavimas ir atskirto subjekto principas leido sąlyginai lengvai perkelti teisinę nuosavybę į intelektinės nuosavybės turtą, kuris iš esmės pritraukia rutininių ir nerutininių pajamų, net neatsižvelgiant į tai, ar teisinis savininkas faktiškai galėjo atlikti funkcijas, nurodytas sutartyje. Nerutinėmis funkcijomis

312 BEPS (2013), *supra note*, 21.

313 OECD (2015). “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 Final Reports” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/ctp/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

314 Screpante, *supra note*, 71:2

pripažintos yra R&D veikla, prekės ženklo kūrimas, dizainas, o rutininėmis funkcijomis – gamyba ir distribucija, tokiu būdu EBPO nustatė veiklas, kurios kuria aukštą pridėtinę vertę, atitinkamai – ir likutinį pelną (angl. *residual profit*) priskyrė šalims, kuriose atliekamos nerutininės, t. y. aukštos pridėtinės vertės funkcijos.³¹⁵ Tačiau pažymėtina, kad DEMPE funkcijos neapėmė skaitmeninei ekonomikai būdingų vertę generuojančių objektų – vartotojų dalyvavimo (angl. *user participation*) ir marketingo nematerialaus turto (angl. *marketing intangibles*) generuojamų pajamų analizės. Nors autorė su tuo nesutinka, bet EBPO nusprendė, kad vartotojai ir nematerialus turtas generuoja aukštą pridėtinę vertę, todėl nusprendė pajamų šalims priskirti likutinį pelną. Kadangi nebuvo apibrėžtų vieningų principų, kaip apibrėžti vartotojų ar turto generuojamą vertę, EBPO nusprendė nustatyti formulės pagrindu funkcionuojantį likutinio pelno nustatymo ir paskirstymo standartą.³¹⁶

2013 m. EBPO nurodė, kad „ekonominiu požiūriu didžioji dalis prekės ar paslaugos vertės paprastai yra sukurta ankstesnėse fazėse, kurių metu gaminiai projektuojami, atliekami moksliniai tyrimai ir plėtra arba pagrindinių komponentų gamyba, arba vėlesnės veiklos fazėse, kada atliekama rinkodara ar prekės ženklo kūrimas. Žiniomis pagrįstas turtas, intelektinis turtas, programinė įranga ir organizaciniai įgūdžiai kuria vis didesnę vertę.“³¹⁷ DEMPE koncepcija tapo ištiesiosios rankos principo mokesčių antivengimine funkcija (angl. *tax anti-avoidance function*), kuri pavertė sandorių kainodarą specialia antivengimine priemone.³¹⁸

Žvelgiant iš DEMPE priзмės, turtas ir rizikos yra apibrėžtas kaip pajamų šaltinis, kai DEMPE funkcijoms atlikti yra nustatomi darbuotojai, turtas ir kapitalas, o kartu bendrovė turi galimybę valdyti rizikas.³¹⁹ Ši DEMPE koncepcija buvo perkelta į skaitmeninę ekonomiką bandant nustatyti, ar vartotojai bei rinkodaros intelektinės nuosavybės turtas sukuria aukštą pridėtinę vertę, ir, atitinkamai, kokį rutininį ar likutinį pelną pajamų šaltinio šaliai galima būtų priskirti. Tačiau, autorės vertinimu, DEMPE analizė prieštarauja išvadoms, prie kurių priėjo EBPO vartotojų ar nematerialaus turto šaltinio šalyje kuriamos vertės atžvilgiu. Skaitmeninių paslaugų vartotojai neprisiima jokių rizikų, o didžioji dalis produkto, kuris yra vartojamas, yra sukurtas ankstesnėse fazėse, prieš vartotojui net pradėdant naudoti produktą. Taip pat vartotojai netobulina produkto, jo nesaugo, nevysto, o skaitmeninių paslaugų vartotojai neatlieka jokių DEMPE funkcijų.

315 Martin-Jimenez A. J., „Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?“ *Bulletin for International Taxation* 74, 4/5 (2020)

316 Screpante, *supra note*, 71: 4

317 BEPS (2013), *supra note*, 21: 27

318 Screpante, *op. cit.*, 3

319 Chand V., Lembo G., „Intangible-Related Profit Allocation within MNEs based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar one and Pillar Two of the Digital Debate“, *International Tax Studies* 6, 3 (2020), taip pat Chand, V., „Allocation of Taxing Rights in the Digitized Economy: Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for a Simplified Residual Profit Method“, *Intertax* 47, 12 (2019).

Jei reikėtų vertinti iš globalios vertės grandinės (angl. *global value chain*) perspektyvos, bendrovės, kurios turi kontrolę kitų rinkos dalyvių atžvilgiu, yra pripažįstamos valdančiomis tiekimo grandinę (angl. *chain governance*). Tokią galią disponuojančios bendrovės (angl. *lead firms*) tipiškai pasižymi koncentracijos, centralizacijos požymiais ir yra pripažįstamos kuriančiomis kliūtis kitiems žaidėjams patekti į rinką. Jos užima kvazimonopolistišką poziciją vertės grandinėje, pavyzdžiui, kontroliuodamos įėjimo į rinką barjerą, technologinius resursus, prekės ženklo pozicionavimą, tokiu būdu įgyvendina kontrolę kitų rinkos dalyvių atžvilgiu tiesiogiai, sutartiniu pagrindu, arba netiesiogiai – per standartų nustatymą. Tokie kontrolės mechanizmai gali pasireikšti per kainą arba per riziką ar kaštų perdavimą kitiems grandinės nariams. Būtent dėl šios priežasties tam tikri dalyviai yra laikomi perimančiais rentą (angl. *extracting rent*) iš kitų dalyvių. Toks naudos perėmimas negali būti laikomas vertės kūrimo rezultatu – nė viena iš grupės įmonių neįgyvendinto vertintų funkcijų, kurios leistų pagrįsti vertės priskyrimą. Tačiau, jei bendrovės pelnas yra susidaręs vien dėl ekonominės rentos,³²⁰ pelno mokesčio tikslais toks pelnas bet kuriuo būtų paskirstytas tarp grupės įmonių.³²¹ Tačiau tokį pelną tarptautinės įmonės gali daug lengviau dirbtinai skirstyti tarp grupės įmonių, tikėtina, priskirdamos pelno dalis šalims, taikančioms mažiausią pelno mokesčio tarifą.

Būtent dėl šios priežasties ekonomistai siūlo apskritai permąstyti BEPS teorinį pagrindą ir įvesti paskirties pagrindu funkcionuojančią apmokestinimo sistemą (angl. *destination based tax*) ir formuliarinį pelno mokesčio paskirstymą visos tiekimo grandinės lygmeniu.³²² Tai leistų išspręsti esminę problemą – priskirti pajamas mažų pajamų šalims, o ne spręsti padarinius, perskirstant pajamas tarp ir taip turtingų šalių. Žinoma, tokiu atveju vertės kūrimo grandinės koncepcija būtų panaikinta, nes taptų nebereikalinga. Tokiu atveju pelno mokesčio objektu būtų nebe atskiros įmonės pelningumas už jos atliekamas funkcijas, o ekonominė renta.

Pelno mokestis siekia apimti visas pajamas, kurias uždriba juridiniai asmenys – tiek tiesiogiai iš kapitalo grąžos, tiek ekonominės rentos. Tačiau ekonominė renta galėtų apibrėžti naudą, kurią skaitmenines paslaugas teikianti bendrovė generuoja šaltinio šalyje, atitinkamai, šaltinio šalis turėtų pagrindą reikalauti priskirti jai būtent dėl ekonominės rentos išnaudojimo sugeneruotą pajamų dalį. Ši vertė, viršijanti įprastinę grąžą iš nemobilių šaltinių, tokių kaip vartotojai ar tinklo efektas, apibrėžia pajamų dalį, kuri, autorės vertinimu, galėtų būti priskiriama šaltinio šaliai.

Ekonominė renta, vertinant iš užsienio asmenų pajamų perspektyvos, gali būti

320 Jei pasiūla nėra visiškai elastinga, kai kurie veiksmų vienetai bus prieinami už kainą, kuri yra mažesnė už kainą, kurią jie faktiškai gauna, skirtumas tarp faktinės kainos ir tos, kuri yra reikalinga jų įsigijimui, yra perteklius arba ekonominė nuoma.

321 Quentin, David. „Corporate Tax Reform and “Value Creation”: Towards Unfettered Diagonal Re-allocation across the Global Inequality Chain”, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol 7-1 (2016). Žiūrėta 2021 m. birželio 1 d. <https://www.degruyter.com/document/doi/10.1515/ael-2016-0020/html>

322 *Ibid.*

suskirstyta į keturias kategorijas:

1. Pajamos, uždirbamos dėl ekonominio pranašumo, susijusio su konkrečia lokacija (angl. *immobile, location specific rent*). Ši ekonominė renta atspindi įprastą normą, viršijančią grąžą, kurią galima uždirbti tik nustatytoje vietoje. Standartinis pavyzdys yra grąža, gaunama iš gamtos išteklių gavybos. Jeigu grąža yra susijusi su konkrečia vieta, ji būtų laikoma fiksuota, nemobilia, o tai tiesiog atspindi faktą, kad tokias pajamas gali uždirbti tik toje konkrečioje vietoje. Ir priešingai – „mobili“ grąža yra tokia grąža, kurią būtų galima uždirbti kitoje jurisdikcijoje.³²³ Ekonominė renta gali atspindėti ankstesnių valstybės investicijų grąžą arba sprendimus netausoti gamtos išteklių. Tai gali būti laikoma pagrįsta priežastimi pajamų šaliai apmokestinti pajamas, kurios yra susijusios su grąža, gaunama su fiksuota, nemobilia vieta ir iš jos gaunamu ekonominiu pranašumu;
2. Pajamos, uždirbamos dėl mobilaus, su konkrečia lokacija nesusijusio ekonominio pranašumo (angl. *mobile, non-location specific rent*). Šios pajamos turėtų būti apmokestinamos, tačiau nebūtinai šaltinio valstybės, nes nėra tiesioginio ryšio tarp valstybės ir jos ankstesnių investicijų. Šaltinio šalys gali būti nelinkusios apmokestinti tokios naudos, nes ji gali būti perkeliama į kitą jurisdikciją. Tačiau čia ribojantis veiksnys yra konkurencija tarp valstybių ir noras pritraukti užsienio investicijas siūlant mažesnę mokestinę našta;
3. Pajamos, uždirbamos dėl mobilių šaltinių, neviršijančių normalios kapitalo grąžos (angl. *mobile non-rents*). Pajamos apimtų grąžą, gaunamą iš rutininės gamybos veiklos, kuri būtų uždirbta bet kuriose arba tam tikro tipo jurisdikcijose. Tokiu atveju turime standartinę mokesčių konkurencijos situaciją; tiek praktika, tiek ekonomikos teorija rodo, kad šalys šiuo atveju neapmokestina tokios grąžos;
4. Pajamos, uždirbamos dėl nemobilių šaltinių, kai neviršijama normali kapitalo grąža (angl. *non-mobile non-rents*). Tokios pajamos gali būti apmokestinamos. Tačiau, kadangi grąža atitinka įprastinę kapitalo grąžą, nėra tiesioginio ryšio su šaltinio valstybės investicijomis.

Remiantis aukščiau išdėstyta klasifikacija, akivaizdu, kad pajamos yra suskirstytos pagal priklausomybę nuo konkrečios lokacijos ir, atitinkamai, priskirtinos jurisdikcijos:

323 Kane, *supra note*, 83: 354.

5 lentelė. Ekonominės rentos generuojamų pajamų apmokestinimo teisių pasiskirstymas

Pajamų šaltinių rūšys	Apmokestinimo pagrindo egzistavimas	Valstybė, kuriai priskiriama apmokestinimo teisė
Ekonominė renta, susijusi su nemobiliu šaltiniu ir konkrečia lokacija	Taip	Šaltinio valstybė
Mobilioji ekonominė renta	Taip	Tiek šaltinio valstybė, tiek rezidavimo valstybė
Mobilusis šaltinis, neviršijant įprastos kapitalo grąžos	Ne	Neaktualu
Nemobilus šaltinis, neviršijant įprastos kapitalo grąžos	Galbūt	Tiek šaltinio valstybė, tiek rezidavimo valstybė

Svarbu pabrėžti, kad ekonominė renta neegzistuos tobulomis rinkos sąlygomis, kadangi konkurencinė našta sumažintų kainas. Šiuolaikinės industrijos, kurios pasižymi dideliu polinkiu į ekonominių rentų susidarymą, taip pat yra linkusios į kvazimonopolijas technologinėmis inovacijomis ir didelės paklausos produktais.³²⁴

Ekonominė renta yra pajamos, kurios yra generuojamas ne iš darbo ar kapitalo investicijų. T. Walshaw (2015) teigimu, būtent ekonominė renta apibrėžia tikrąjį pelną, paslėptą finansinės apskaitos sistemoje ir dėl to neatspindimą tarptautiniame apmokestinime. Sandorių kainodara yra pagrįsta įprastos grąžos iš kontroliuojamų sandorių paskirstymu.³²⁵ Įprasta grąža yra glaudžiai susijusi su veiksniais, pasireiškiančiais įmonių grupės viduje, ekonominė renta yra susijusi su veiksniais, pasireiškiančiais už įmonių grupės ribų. Pavyzdžiui, ekonominė renta pasireiškia esant intelektinės nuosavybės registracijai, veikiant tinklo efektui, esant monopolinei rinkos struktūrai ir pan., o kilmės pagrindu (angl. *origin based*) funkcionuojanti pelno paskirstymo sistema paskirsto pelną pagal funkcijas, turtą ir rizikas ir visiškai neatsižvelgia į ekonominio pranašumo veiksnius.³²⁶

C. Durand ir W. Milberg (2020) teigimu, teisinė monopolistinė renta atsiranda iš viena kitą papildančios gamybos fragmentacijos ir griežtą intelektinės nuosavybės teisių, tinklo efekto ir nematerialaus turto plėtros potencialo, kuris yra panaudojamas globalios vertės grandinės integracijai. C. Durand ir W. Milberg apibendrina intelektinės monopolijos pranašumo (angl. *intellectual monopoly rent*) šaltinius.³²⁷ Intelektinės monopolinės rentos pavyzdžiai pateikti 6 lentelėje.

324 T. Walshaw, *Economic rents the hidden profit: how to identify save companies to invest in*, (Australia: Publisher Tim Walshaw, 2015), 2.

325 Svitlana Buriak, "International Taxation of Business Income in a Globalised and Digitalised Economy: Towards recognising new forms of 'carrying on business' and residual profits", (daktaro disertacija, Vienos Universitetas, 2022), 138.

326 *Ibid.*, p. 139.

327 Cedric Durand, William Milberg, "Intellectual monopoly in global value chains", *Review of International Political Economy*, 27(2), 404-429 (2020): 410.

6 lentelė. Intelektinės monopolistinės rentos pavyzdžiai

Tipas	Apibūdinimas	Pavyzdys
Teisinė intelektinės nuosavybės renta (angl. <i>legal IP rent</i>)	Išnaudojimas išskirtinių teisių į produkto gamybą, proceso naudojimą, kultūrinius ir mokslinius atradimus, investicijas į rinkodarą	Farmacijos patentai, programinės įrangos autorinė apsauga, prekės ženklų apsauga („Nike“, „Louis Vuitton“)
Vertikaloji natūrali monopolinė renta (angl. <i>vertical natural monopoly rent</i>)	Grąža gaunama iš vienas kitą papildančių vertės kūrimo grandinės dalių ir jų integracijos	„Apple“ tiekimo grandinė, „Bosch“ automobilių dalių tiekimo grandinė
Diferencinė nematerialioji turto renta (angl. <i>intangibles-differential rent</i>)	Nevienodas grąžos potencialas, palyginus nematerialųjį turtą su materialiuoju segmentuose, nematerialiojo turto intensyviuose segmentuose vertės kūrimo grandinėje nematerialiajam turtui priskiriama didesnė pelno dalis	„Nespresso“ <i>versus</i> kavos gamintojai, „Apple“ ar „Nike“ gamybos fabrikai, <i>versus</i> surinkimo fabrikai
Duomenimis pagrįsta inovacijų renta (angl. <i>data-driven innovation rent</i>)	Centrinė duomenų, surinktų visoje vertės kūrimo grandinėje per asimetrines informacines sistemas, kontrolė	„Siemens“ sensoriai, „Goodyear“ padangų sensoriai, „Wal-Mart“ mažmeninės prekybos programinė įranga, „Amazon“ prekybos istorijos

Teisinės intelektinės nuosavybės renta (angl. *legal IP rent*) atsiranda iš apsaugos ir išskirtinių teisių. Tuo tarpu vertikaloji monopolinė renta (angl. *vertical natural monopoly rent*) atsiranda dėl tinklo poveikio (angl. *network externalities*), kai tinklo plėtra sukuria neproporcingai didelę grąžą, palyginus su ribinėmis sąnaudomis.³²⁸ Diferencinė nematerialiojo turto renta (angl. *intangibles-differential rent*) susidaro dėl nematerialaus turto savininkų galimybės apimti daugiau vertės ir pajamų, palyginus su materialiojo turto savininkų galimybėmis vertės kūrimo grandinėje. Duomenimis grįsta inovacijų renta (angl. *data-driven innovation rent*) susidaro dėl duomenų koncentracijos ir galimybės iš duomenų nuspėti vartotojų elgesį ir inovacijų tendencijas.³²⁹

Ekonominė renta, apibrėžiama kaip įprastinę grąžą viršijantis pelnas, pasireiškia platformose. Platformizacija (angl. *platformatisation*) tapo plačiai naudojama sąvoka platformų išnaudojamui ekonominiam pranašumui apibrėžti, įsitraukiant į platų atliekamų funkcijų spektrą – gamybą, platinimą, vartojimą.³³⁰ Platformos naudoja įvairias ekonominių pranašumą išnaudojančias taktikas – ne tik kuria vertę, bet ją pasisavina didindamos konkurenciją tarp platformos dalyvių ir tokiu būdu perima kitaip platformos dalyvių uždirbtiną pelno grąžą.³³¹ Įdomu tai, kad septynios iš aštuonių pagal

328 Durand ir Milberg, *supra note*, 327: 420.

329 *Ibid.*, 421

330 Sadowski, J., „The Internet of landlords: Digital platforms and new mechanisms of rentier capitalism. Antipode“ SSRN, 52(2), 562-580, (2020): 562.

331 UNCTAD (2018). „Trade and Development Report: Power, Platforms and the Free Trade Delusion“ The United Nations Conference on Trade and Development (2018), 79-80. Žiūrėta 2023 m. balandžio

kapitalizaciją didžiausių įmonių yra platformos modeliu veikiančios bendrovės.³³² Jei taikant vertės kūrimo grandinės principą yra vertinamas grupės įmonių funkcinis profilis ir atskirų funkcijų įtaka pelningumui, tai apskaičiuojant ekonominę rentą yra apskaičiuojama pelno dalis, kuri susidaro ne dėl kapitalo ar darbo grąžos, o dėl rinkos sąlygų.

Praktikoje ekonominė renta gali būti apskaičiuojama keliais būdais (7 lentelė). Tai, taikant pinigų srautų metodą, galima būtų pritaikyti Meade komiteto metodiką, pagal kurią pinigų, o ne kaupimo principu apskaičiuojamas pelnas iš apmokestinamųjų pajamų atėmus išlaidas.³³³

7 lentelė. *Trys alternatyvios bazės ekonominei rentai apskaičiuoti*

	R bazė (angl. <i>real base</i>)	R + F bazė (angl. <i>real and financial base</i>)	S = R + F bazė (angl. <i>share base</i>)
Įplaukos	Paslaugų ar prekių, turto pardavimas	Paslaugų ar prekių, turto pardavimas Gautos palūkanos, gautos paskolos	Akcijų atpirkimas, dividendų mokėjimai
Išlaidos	<i>Minus</i> Išsigijimas žaliavų, turto, darbo jėgos atlyginimas	<i>Minus</i> Žaliavų, turto išsigijimas, darbo jėgos atlyginimas Grąžintos paskolos, sumokėtos palūkanos	<i>Minus</i> Išleistų akcijų padidėjimas, gauti dividendai

Galima apskaičiuoti ekonominę rentą ir iš esmės nekeičiant pelno mokesčio sistemos. Pelno mokesčio sistemoje, pagrįstoje kaupimo principu, galima būtų apskaičiuoti ekonominę rentą, leidžiant atskaityti nuosavybės finansavimo kaštus (angl. *allowance for corporate equity*, ACE). „IFS Capital Tax Group“ savo atskaitoje pateikė skaičiavimus, kuriais apmokestino ekonominę rentą, kai leidžiama atskaityti kapitalo alternatyviuosius kaštus (angl. *opportunity costs*), pagrįstus skirtumu tarp pradinių kaštų ir nuvertėjusios vertės. ACE yra pagrįstas principu, kad atskaitoma kapitalo kainos vertė (angl. *cost of equity finance*) ir palūkanų sąnaudos. Pažymėtina, kad skirtingai nuo pinigų srautu grįsto mechanizmo, toks mechanizmas jau veikė Belgijoje („sąlyginis palūkanų atskaitymas“ 2006–2018 m.), Italijoje (nuo 2011 m.), Portugalijoje (nuo 2017 m.), Kipre (nuo 2015 m.), Maltoje (nuo 2018 m.).³³⁴

Tai, kad ekonominę rentą galima apskaičiuoti iš esmės nekeičiant pelno mokesčio

13 d. <https://unctad.org/publication/trade-and-development-report-2018>

332 UNCTAD, *supra note*, 10: 2.

333 A. Auerbach, M.P. Devereux, H. Simpson, „Taxing Corporate Income, in DIMENSIONS OF TAX DESIGN: THE MIRRLEES REVIEW“, (Oxford, Oxford University Press, 2010), 842.

334 European Commission (2018). “Commission Staff Working Document, Tax Policies in the European Union: 2018 Survey” SWD(2018), 25 and 80. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.euro->

bazinių principų, yra svarbi aplinkybė nagrinėjant tarptautinio apmokestinimo modernizavimo galimybes. Permažstant tarptautinę mokesčių sistemą būtina atsisakyti savaiminio nuostatų tęsimo. Ypač atsižvelgiant į aplinkybę, kad skaitmeninės paslaugos yra atvirkščiai nukreiptos į pasiturinčias, didelę perkamąją galią turinčias šalis, XIX a. sukurtos ir šaltinio valstybėms priskirtos apmokestinimo teisės neteko savo ekonominio pagrindo.

1.4. Skyriaus apibendrinimas

Apmokestinimo teisių ištakos glūdi fiskaliniame suverenitete ir suprantamos, kaip teisė apmokestinti vietinių įmonių pasaulines pajamas ir užsienio įmonių pajamas, jei jos uždirbamos šalies viduje. Tačiau iš esmės pasikeitus tarptautinio verslo vykdymo mastui ir integracijos lygiui, atsiradus naujoms verslo vykdymo formoms, tapo neaišku, kada pajamos laikomos uždirbtomis šalies viduje. Siekiant sukurti naujas taisykles verta grįžti prie ištakų ir nuosekliai modernizuoti apmokestinimo teisių paskirstymo sistemą.

Vertinant iš istorinės perspektyvos naujai kuriamos apmokestinimo teisės iš principo turi įsilieti į tarptautinio apmokestinimo sistemą. Nors šioje dalyje konstatuota, kad tarptautinė apmokestinimo sistema kol kas negali būti pripažinta paprotine teise, tačiau nuoseklus principų laikymasis ateityje sukurtų tam pagrindą.

Svarstant apie apmokestinimo teisių plėtimą, reikėtų sekti suvereniteto ribas nustatančių koncepcijų ir principų:

1. Suverenitetas suprantamas kaip šalies teisė autonomiškai be išorinio kišimosi nustatyti savo teisinę sistemą ir tarptautinius santykius su kitomis šalimis. Fiskalinis suverenitetas, išreiškiamas per mokestinę jurisdikciją (angl. *tax jurisdiction*) arba apmokestinimo teises (angl. *taxing power*), yra suprantamas kaip neatskiriama valstybės suvereniteto dalis, kuri pasireiškia kitų valstybių atžvilgiu išimtinė teisėkūros, administravimo bei teismine teise savo teritorinės įtakos ribose.
2. Mokestinė jurisdikcija kildinama iš dviejų doktrinų – ekonominės ir politinės ištikimybės. Politinės ištikimybės doktrina sukuria pagrindą šaliai apmokestinti pilietybės pagrindu, ekonominės ištikimybės doktrina – pagal rezidento ir pajamų šaltinio koncepcijas. Apmokestinimas rezidavimo pagrindu yra pagrįstas galėjimo mokėti principu (angl. *ability to pay principle*), o apmokestinimas pajamų šaltinio pagrindu yra pagrįstas naudos principu (angl. *benefit principle*). Pagal naudos teoriją (angl. *benefit theory*) mokesčiai renkami mainais į valstybės suteikiamas naudas, kai subjektai gali paprastai pasinaudoti valdžios veiksmis, pavyzdžiui, naudotis pagrindinėmis teisinėmis ir institucinėmis sistemomis, fizine infrastruktūra, išugdyta darbo jėga bei išlaikyta aukšta ir stabilia ekonomika.

3. Pajamų šaltinis turėtų būti apibrėžtas galvojant iš pajamų kilmės pusės (angl. *origin of income*), vertinant pajamų susikūrimo ciklo etapus ir šaltinio šalies įtaką bei suteiktą naudą pajamoms uždirbti. Kalbėdami apie turto kilmę, natūraliai nurodome vietą, kurioje turtas yra sukurtas, t. y. bendruomenę, kurios ekonominis gyvenimas leidžia sukurti pelną. Dar 1920 m. Tautų Lygos ekonomistai nustatė keturis etapus turto ekonominiame egzistavimo cikle: (1) turto sukūrimo vieta (angl. *origin of wealth*) – vieta, kurioje turtas yra sukuriamas ar auginama jo vertė; (2) turto buvimo vieta (angl. *silus of the wealth*) – vieta, kurioje pajamos iš turto disponavimo yra uždirbamos; (3) teisinio aparato, skirto apsaugoti turtą, vieta; (4) turto suvartojimo vieta. Ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) doktrina nurodo, kad turto sukūrimo vieta apima visas stadijas ir ekonominius ciklus iki turto sukūrimo, kada jis gali būti įsigijamas kaip turtas.
4. Kadangi diskusija dėl skaitmeninių pajamų apmokestinimo iš principo modernizuotų apmokestinimo prie šaltinio koncepciją, svarbu suprasti, kokią konkrečiai naudą sukuria šaltinio valstybė. Atitinkamai, nagrinėjami principai, kurie pagrindžia apmokestinimą prie šaltinio: (i) naudos teorija (angl. *benefit theory*), (ii) neutralumo principas, (iii) teisingumo tarp šalių principas (angl. *inter-nation equity theory*). Istoriskai įprasti ir pripažinti apmokestinimo prie šaltinio objektai yra turtas, kapitalas ar vykdoma komercinė ūkinė veikla, šandien mokslinėje literatūroje yra praplėsti ekonominės rentos (angl. *economic rent*) koncepcija, kuri paaiškina naujų verslo modelių, tokių kaip platformos, vertės kūrimo modelį, ir kaip šaltinio valstybė prisideda nauda ir paslaugomis.
5. Ūkinių komercinių pajamų apmokestinimas pajamų šaltinio šalyje gali būti pripažintas, tik jei yra nustatomas stabilus ir reguliarus ryšys tarp pajamų šaltinio šalies ir užsienio vieneto. Antruoju žingsniu vertinama, ar ryšys yra esminis ir reikšmingas, t. y. veikla nėra pripažįstama pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio. Istoriskai tokių ryšių apibrėždavo fizinis įsisteigimas, bet dėl globalizacijos, skaitmenizacijos ir platformizacijos procesų prekes ir paslaugas pradėjus teikti nuotoliu, reikia iš naujo permąstyti, kokie objektyvūs kriterijai galėtų apibrėžti tokių ryšių.
6. Vertės kūrimas buvo pradėtas nagrinėti dar Aristotelio. 2013 m. inicijuotas BEPS projekto tikslas buvo „priderinti apmokestinimą prie ekonominio turinio ir vertės kūrimo“. EBPO patvirtino 8–10 veiksmų plano ataskaitą, kuria buvo siekiama priartinti sandorių kainodarą prie vertės kūrimo, tokiu būdu sukūrė viziją, kad apmokestinimas turi būti suderintas su vertės kūrimu, nors „vertės kūrimo“ koncepcija taip ir liko neapibrėžta. Apmokestinimo teisių paskirstymas pagal vertės kūrimo koncepciją EBPO oficialiai išaiškintas BEPS 8–10 žingsnių ataskaitoje, kurioje pripažinta, kad valstybės, kuriose įsteigtos bendrovės nevykdo DEMPE funkcijų, netenka apmokestinimo teisių į pelno dalį, kuri yra priskirtina DEMPE funkcijoms. Vertės kūrimo grandinė ir ją generuojantys veiksniai apima iš sinergijos arba ekonominės rentos (angl. *extracting rent*) gautą naudą ir ją paskirsto tarp vertės grandinės dalyvių. Taikant ištiesiosios

- rankos principą, iš sinergijos gaunama nauda priskiriama grupės įmonėms, tik jei jos rodo versliškumą ir prisiima reikšmingas su prekių ar paslaugų teikimu susijusias rizikas, o iš turto valdymo uždirbtas pelnas gali būti priskirtas tik šaliai, kuri ekonomiškai valdo turtą ir atlieka DEMPE funkcijas. Pažymėtina, kad tiek DEMPE funkcijų, tiek vertės kūrimo analizė yra mokesčių antivengiminės priemonės, kurios savarankiškai negali apibrėžti pajamų šalies teisės apmokestinti užsienio šalies rezidento pajamų. Šaltinio šaliai turėtų būti priskiriamas pelnas pajamų kilmės principo pagrindu, tuo tarpu vertės kūrimo koncepcija galėtų būti ir toliau naudojama kaip priemonė nustatyti įvairių funkcijų vertę.
7. Platformos dėl pasireiškiančio tinklo efekto pasižymi koncentracijos, centralizacijos požymiais, jos užima kvazimonopolinę poziciją vertės grandinėje, pavyzdžiui, kontroliuodamos įėjimo į rinką barjerą, technologinius resursus, prekės ženklo pozicionavimą, ir tokiu būdu įgyvendina kontrolę kitų rinkos dalyvių atžvilgiu: tiesiogiai – sutartiniu pagrindu arba netiesioginiu – per standartų nustatymą. Būtent dėl šios priežasties kai kurie dalyviai yra laikomi perimančiais rentą (angl. *extracting rent*) iš kitų dalyvių. Toks naudos perėmimas negali būti laikomas vertės kūrimo rezultatu – nė viena iš grupės įmonių neįgyvendinto vertintų funkcijų, kurios leistų pagrįsti vertės priskyrimą. Tačiau, jei bendrovės pelnas yra susidaręs vien dėl ekonominės rentos, pelno mokesčio tikslais toks pelnas vis vien būtų paskirstytas tarp grupės įmonių. Tačiau tokį pelną tarptautinės įmonės gali daug lengviau dirbtinai skirstyti tarp grupės įmonių, tikėtina, priskirdamos pelno dalis šalims, taikančioms mažiausią pelno mokesčio tarifą. Būtent dėl šios priežasties ekonomistai siūlo pergaltuoti BEPS teorinį pagrindą, įvesti paskirties pagrindu funkcionuojančią apmokestinimo sistemą (angl. *destination based tax*) ir formuliarinį pelno mokesčio paskirstymą visos tiekimo grandinės lygmeniu. Tai leistų išspręsti esminę problemą – priskirti pajamas mažų pajamų šalims, o ne spręsti padarinius, perskirstant pajamas tarp ir taip turtingų šalių. Aišku, tokiu atveju vertės kūrimo grandinės koncepcija būtų panaikinta, nes taptų nebereikalinga. Tokiu atveju pelno mokesčio objektu būtų nebe atskiros įmonės pelningumas už jos atliekamas funkcijas, o ekonominė renta.

Autorės vertinimu, vertės kūrimas buvo pelno mokesčio ir apmokestinimo teisių paskirstymo tarp šalių teorinis pagrindas, atitinkamai, tarptautinio apmokestinimo sistema turėtų būti pritaikyta skaitmeninei ekonomikai tęsiant tradicijas ir išlaikant nuoseklumą. Tai galimai suteiktų apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklėms stabilumo, atitinkamai, tarptautinei apmokestinimo sistemai didesnę galimybę būti pripažintai tarptautine paprotine teise Tarptautinio Teisingumo Teismo statuto 38(1)(c) prasme.

Toliau konstruojant daugiašalių platformų tarptautinių pajamų apmokestinimo modelį modernizuotoje tarptautinio apmokestinimo sistemoje 2.0, bus analizuojama hipotezė, kad stabilų, reikšmingą ir reguliary ryšį su pajamų šaltinio šalimi sukuria du nemobilūs šaltiniai – vartotojų sukuriamą nauda ir tinklo efektas.

2. DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU ŠALTINIO ŠALYJE

Išskirtinis ir apmokestinimo pelno mokesčiu prasme itin svarbus daugiašalių platformų požymis – transakcijos šalių, besinaudojančių platforma, sąveika ir įtaka platformos pelningumui. Kaip nurodyta ankstesnėse šio tyrimo dalyse, apmokestinimas pajamų šaltinio pagrindu yra pagrįstas naudos principu (angl. *benefit principle*). Atitinkamai, jei daugiašalė platforma gauna naudą iš kitoje šalyje reziduojančių platformos paslaugų vartotojų ar išnaudoja tinklo efekto sukuriamą ekonominę rentą, pajamų šaltinio šalis galėtų nustatyti apmokestinimo jurisdikciją ir apmokestinti dalį šioje šalyje uždirbamo ūkinio komercinio pelno.

Daugiašalių platformų verslo modelio atsiradimas ir rinkos platformizacija iš principo pakeitė nusistovėjusį apmokestinimo teisių pasiskirstymo balansą tarp šalių. EBPO nustatė naują pagrindą šalims skirstyti nuo ūkinių komercinių pajamų skaičiuojamą pelno mokesčio bazę:

1. *Rezidavimo šalis* yra šalis, kurioje bendrovė yra įsisteigusi arba efektyviai valdoma, ar yra kiti veiksniai, kuriuos atsakingos institucijos gali pripažinti aktualiomis;³³⁵
2. *Šaltinio šalis*³³⁶ yra šalis, kurioje yra pripažinta nuolatinė buveinė;
3. *Rinkos šalis* yra šalis, kurioje bendrovė turi vartotojus ir generuoja reikšmingą pajamų dalį, tačiau nėra fiziškai įsisteigusi.

EBPO sekretoriatas pateikė pasiūlymą, kuris 137 šalių bendru pareiškimu³³⁷ dėl skaitmeninių verslo modelių apmokestinimo³³⁸ buvo patvirtintas 2021 m. spalio 8 d. Tačiau pagrindinė problema, kad EBPO nepateikė nei principų, nei aiškaus teorinio pagrindo, kuriuo nustatyta nauja apmokestinimo teisė šaltinio šalims.³³⁹ EBPO sekretoriato pasiūlyme vienintelė užuomina į naujos apmokestinimo teisės nustatymo teisinį pagrindą yra tai, kad šiuolaikiniame globaliame ir skaitmeniniame pasaulyje bendrovės gali dalyvauti kitos šalies vartotojų kasdieniame gyvenime, bendrauti su vartotojais ir sukurti reikšmingą vertę nebūnant fiziškai įsisteigus (išskirti bruožai – bendravimas su vartotojais, duomenų rinkimas ir išnaudojimas, reikšmingo marketingo ir prekės ženklo sukūrimas).³⁴⁰ Ankstesniuose pasiūlymuose tiek EBPO, tiek Europos Komisija minėjo, kad bendrovių apmokestinimas turi būti suderintas su vertės kūriniu, t. y. pelnas turi būti apmokestinamas ten, kur ekonominė veikla yra vykdoma

335 OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25: Article 4(3)

336 OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25: Articles 5 and 7

337 <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-aring-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

338 Unified Approach, *supra note*, 30: para. 17.

339 Buriak, *supra note*, 50: 301.

340 Unified approach, *op. cit.*, 19.

ir vertė yra sukuriama.³⁴¹ Tačiau paskutinėje pasiūlymo versijoje vertės kūrimo koncepcijos atsisakyta, netgi viešosiose diskusijose EBPO atstovai teigė, kad vertės kūrimo grandinė nėra esminis principas sprendžiant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkius.³⁴²

Tarpinis EBPO pasiūlymas nurodė, kad nauja apmokestinimo teisė nustatyta automatizuotoms skaitmeninėms paslaugoms (angl. *automated digital services*) ir į vartotojus nukreiptus verslus (angl. *consumer facing business*), kurie yra apibrėžti kaip verslai, generuojantys pajamas iš vartotojų prekių tiekimo ar skaitmeninių paslaugų teikimo, ir turi nukreipimo į vartotojus elementą. Naujoji teisė apima ne tik skaitmenines paslaugas vartotojams teikusias įmones, bet ir tradicinės pramonės įmones, kurios gamina namų apyvokos prekes, automobilius, programinę įrangą ir pan. Šiuo pasiūlymu buvo nustatytas naujas pagrindas rinkos jurisdikcijai (angl. *market jurisdiction*) apmokestinti dalį tarpjurisdikcinio pelno – *vertė A* (angl. *Amount A*) yra dalis likutinio pelno, apskaičiuoto pagal formuliariniu metodu.³⁴³ Tačiau nenurodoma, kad rinkos jurisdikcija nustatyta dėl to, kad paslaugų vartotojai generuoja reikšmingą vertę. Aiškaus principo nenustatymas gali klaidinti ir būti skirtingai interpretuojamas. Grupė mokesčių teisės ekspertų nurodo, kad Vieningas pasiūlymas ir Pirmojo ramsčio pasiūlymas yra pirmas žingsnis link paskirties pagrindu nustatomų mokesčių. Pasiūlymai dėl mokesčių, pagrįstų paskirties vieta, grindžiami tuo, kad vartotojai laikomi gana nemobiliu šaltiniu, todėl pajamų paskirstymas rinkos valstybėms turi pašalinti dabartinio apmokestinimo teisių paskirstymo iškraipymus ir galimybę tarptautinėms įmonėms dirbtinai sumažinti savo mokesčių bazes ir išvengti apmokestinimo. Todėl pelno mokesčiai, nustatomas pagal paskirties vietą, yra pagrįstas tik praktiniais mokesčių vengimo prevencijos sumetimais. Kartu teigiama, kad naudos principas pateisina apmokestinimą pagal paskirties vietą, kadangi pirkėjais pagrįstas nematerialusis turas kuria pajamas vartojimo jurisdikcijoje, o tai gali pateisinti apmokestinimo teisių priskyrimą pajamų šaltinio šaliai.³⁴⁴ Lieka neaišku, ar naujoji apmokestinimo teisė, suteikta rinkos šalims, yra pagrįsta pajamų kilmės ar paskirties principais. Aiškaus principo nebuvimas gali lemti skirtingą nacionalinių teismų interpretaciją ir kartu dvigubą apmokestinimą, taip pat nustatytų taisyklių pritaikomumą ilguoju laikotarpiu

341 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, *supra note*, 17; EU Commission, *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market* https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141 (žiūrėta 2022-08-15).

342 2019 m. IFA Londono kongreso IFA/OECD sesijoje EBPO Mokesčių politikos ir administravimo centro direktoriaus Pascal Saint-Amans komentaras. Jo nuomone, „vertės kūrimo“ metodas naudojamas tik siekiant išvengti pelno priskyrimo ofšorinėms jurisdikcijoms, kuriose nevykdoma jokia ūkinė veikla. Nepaisant to, naujausiose EBPO viešuosiuose konsultacijų dokumentuose ne kartą buvo pabrėžta klientų vertė kai kuriems tarptautinių įmonių verslo modeliams. Todėl lieka neaišku, koks yra pagrindinis naujų taisyklių ir pasiūlymų dėl pelno paskirstymo pagrindas. Pavyzdžiui, EBPO viešasis konsultacinis dokumentas 2019 m. vasario 13 d. – kovo 6 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

343 Unified Approach, *supra note*, 30.

344 Rajathurai ir Clayton, *supra note* 60, Devereux, *supra note*, 58.

– atsiradus naujiems verslo modeliams.

Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes, šioje dalyje toliau bus nagrinėjamas EBPO pateiktas pasiūlymas priskirti apmokestinimo teises rinkos šaliai, vertinami tokio pasiūlymo privalumai bei trūkumai bei pritaikymas daugiašalių platformų verslo modeliui.

2.1. Daugiašalių platformų apibrėžimas

Platformos – tai įmonės arba įmonių teikiama paslauga, sujungianti rinkos dalyvius ir leidžianti jiems sąveikauti arba sudaryti sandorius. Platformų atsiradimas, ypač internete, pakeitė didžiosios ekonomikos dalies organizavimo būdą ir paskatino iš naujo intensyviai nagrinėti rinkos galios pobūdį, konkurencijos politiką ir reguliavimą.³⁴⁵ Tačiau kalbėdami apie platformas plačiau prasme neturėtume apsiriboti vien tik skaitmeninėmis platformomis, pavyzdžiui, „Ford Motors“ platinimo tinklą galima laikyti platforma, tarpininkaujančia tarp vartotojų ir prekybos atstovybių: bendrovė „Ford“ negali pritraukti prekiautojų pardavinėti jos produktų, jeigu neturi suinteresuotų vartotojų, o vartotojai negali įsigyti „Ford“ produktų, jeigu prekiautojai jų nesiuo. Siekdama sėkmingų rezultatų, „Ford“ ne tik nustato didmeninę kainą prekiautojams, bet ir valdo vartotojams ir prekiautojams skirtą akcijų sistemą. Atsakymas į tai, ar įmonę geriausia vertinti kaip platformą, ar kaip tradicinę įmonę, praktiškai gali priklausyti nuo to, į kokius klausimus apie įmonės elgseną norima atsakyti.³⁴⁶ Platformos egzistuoja jau daugelį metų. Prekybos centrai jungia vartotojus ir prekybininkus, laikraščiai – prenumeratorius ir reklamuotojus. Šiame amžiuje pasikeitė tai, kad dėl informacinių technologijų labai sumažėjo poreikis turėti fizinę infrastruktūrą ir turtą. Informacinės technologijos labai supaprastina ir atpigina platformų kūrimą ir plėtojimą, leidžia beveik be trinties dalyvauti rinkoje, o tai stiprina tinklo poveikį ir pagerina galimybes kaupti, analizuoti ir keistis didžiuliais duomenų kiekiais, kurie didina platformos vertę visiems.³⁴⁷

Skaitmeninės platformos sukuria mechanizmą skirtingoms šalims sąveikauti per nuotolį. Galima būtų išskirti transakcines platformas ir inovacines platformas. Ekonomika, kurią sudaro platformos, įgalinančios skirtingas šalis sudaryti tarpusavio transakcijas per platformas, yra apibrėžiama kaip dalijimosi (angl. *peer-to-peer*) ekonomika. Vienoje pusėje yra pirkėjai, kurie nori specifinės prekės ar paslaugos, kitoje – pardavėjai, siūlantys parduoti, išnuomoti prekes ar suteikti paslaugas. Platformos apima skirtingus sektorius.³⁴⁸ Žemiau pateikiama tik keletas jų pavyzdžių (8 lentelė).

345 Alessandro Pavan, Bruno Jullien and Marc Rysman „Two-sided Markets, Pricing, and Network Effects“, *Center for Economic Policy Research*, (2021):2.

346 *Ibid.*, 5.

347 https://enterprisersproject.com/sites/default/files/pipelines_platforms_and_the_new_rules_of_strategy.pdf

348 Aslam A., Shah A., „Taxation and the Peer-to-Peer Economy“ in „Digital Revolutions in Public Finance“, *International Monetary Fund* (2017): 59.

8 lentelė. Industrijos, kuriose veikia platformos

Industrija / Sektorius	Platformų pavyzdžiai
Pavėžėjimo ir pristatymo paslaugos	„Deliveroo“, „Uber“
Skaitmeninės valiutos, finansinis tarpininkavimas	„Bitcoin“, „Ethereum“, „Ripple“
Finansinės paslaugos (tarpusavio skolinimo platformos)	„Kickstarter“, „Lending Club“
Prekybos platformos (el. prekyba, aukcionai, platinimas)	„Amazon“, „Craglist“, „eBay“, „Etsy“
Programinė įranga, dalinimasis naujienomis / žiniomis	„Apple iTunes“, „Coursera“, „Dropbox“, „Wikipedia“
Profesinės paslaugos	„Fiverr“, „Taskrabbit“, „Upwork“
Kelionių nakvynės paslaugos	„Airbnb“, „Flipkey“, „Homeaway“
Tranzitas ir keleivių pavežėjimas	„Blblacar“, „Lyft“, „Didi Chuxing“

Skaitmenizacija prisidėjo išplitus platformoms kaip verslo modeliui, peržengiant *peer-to-peer* platformų ribas. Pavyzdžiui, dauguma didžiųjų technologijų įmonių gali būti vertinamos kaip platformos. Tarkime, „Apple“ sukuria infrastruktūrą ir programinę įrangą, skirtą programėlėms kurti.³⁴⁹ „Google“ sukuria infrastruktūrą, kuri suveda reklamos užsakovus ir potencialius pirkėjus. Anot Jullien (2012), yra dvi pagrindinės platformų iškilimo priežastys:

- Pirma, platformos suveda skirtingas sandorio šalis (angl. *matching*). Dalijimosi ekonomikoje platformos sukuria infrastruktūrą, kuri pasinaudoja mažais paieškos kaštais sukurdamos efektyvų šalių suvedimą. Dažnai platformos veikia kaip tarpininkės tarp pirkėjų ir pardavėjų. Platformų, kaip pagrindinės vaidmens atlikėjos, suvedimo procese buvo sukurta daug literatūros, nagrinėjančios konkurencijos ir kainodaros strategijas, ypatingą dėmesį skiriant netiesioginiam tinklo efektui;
- Antra, platformos padidina prekybos efektyvumą. Tai pasiekama per mažesnius paieškos kaštus, taip pat per kitus skaitmenizacijos aspektus, tokius kaip mažesnius perkūrimo ir patikrinimo kaštus. Platformos išsiskiria tuo, kad leidžia paslaugų teikėjams aptarnauti didelį skaičių vartotojų greitai, su vieninteliu apribojimu, kad paslauga skirta aptarnauti specifinį vartotojų poreikį, perkurta su 0 EUR vertės ribiniais kaštais, o kitų specifinių poreikių aptarnavimą perleidžiant kitoms platformoms. Interoperatyvumas yra esminis platformų požymis. Kaip ir pirmuoju atveju, gausu specialiosios literatūros, nagrinėjančios šį aspektą.³⁵⁰

Mažiausiai apribojanti dvišalių platformų sąvoka apibrėžia platformą kaip

349 <https://firstmonday.org/ojs/index.php/fm/article/view/9948/8333>

350 Goldfarb, Avi., Tucker, Catherine, „Digital economics“, *Journal of Economic Literature* 57(1) 3–43 (2019), <https://doi.org/10.1257/jel.20171452>

aptarnaujančią dvi atskiras vartotojų grupes ir bent vienos grupės dalyvavimas daro įtaką kitos grupės vertei. Dvišalės platformos turi atsižvelgti į skirtingus dviejų grupių interesus ir iš to išplaukiančias pasekmes kainodarai. Kainos dvišalėse platformose priklauso nuo trijų elementų: (i) paklausos elastiškumas – šalis, kuri labiau vertina paslaugą moka daugiau, (ii) ribiniai reprodukcijos kaštai ir (iii) netiesioginio tinklo efekto stiprybė – iš principo nuolaida, suteikta vienai šaliai, sukuria daugiau vertės kitai šaliai. Šie apsektai yra svarbūs atskiriant dvišalių platformų rinką nuo standartinės rinkos.

EBPO remiasi J. Rochet ir J. Tirole (2003) bei A. Hagiu ir J. Wright (2015) pateiktu platformos apibrėžimu.³⁵¹

- 1) Platforma turi pasižymėti netiesioginiu tinklo efektu (angl. *indirect network*) tarp skirtingų šalių;
- 2) Platforma įgalina tiesiogines sąveikas tarp šalių;
- 3) Kiekviena iš šalių save sieja su platforma.

Dėl netiesioginio tinklo efekto iki šiol labiausiai paplitęs požiūris buvo sutelktas į netiesioginį tinklo poveikį tarp dviejų ar daugiau platformoje dalyvaujančių šalių. J. Rochet ir J. Tirole (2006) pasiūlė alternatyvų apibrėžimą, sutelkiantį dėmesį į tai, ar platformos nustatyta kainų struktūra yra neutrali, t. y. ar transakcijų skaičiui ir apimčiai turi įtakos platformos šalių apmokestinimo paskirstymas. Apskritai „tiesioginė sąveika“ reiškia, kad dvi ar daugiau skirtingų pusių išlaiko pagrindinių transakcijų sąlygų kontrolę, tarpininkas neperima sprendimų priėmimo teisės. Kai sąveika apima prekybą, pagrindinės sąveikos sąlygos gali būti parduodamų prekių ar paslaugų kainodara, rinkodara ir pristatymas, galimybė nustatyti siūlomų paslaugų pobūdį ir kokybę, terminus ir sąlygas. „Savęs siejimas su platforma“ reiškia, kad kiekvienos pusės vartotojai sąmoningai investuoja į platformą, kurios yra būtinos tam, kad galėtų tiesiogiai bendrauti vieni su kitais. Investicija gali būti fiksuoti prieigos kaštai (pvz., vaizdo žaidimų konsolės įsigijimas), papildomos išlaidos (pvz., laiko ir pinigų investicija) arba alternatyvios sąnaudos (pvz., važiavimas į parduotuvę, prisijungimas prie lojalumo programos).³⁵²

Vertinant daugiašales platformas pagal šalių įvestis (angl. *inputs*) ir sukuriama vertę platformai į kelias grupes:

- Transakcinės ir inovacinės;
- Vertės grandinės, vertės parduotuvės ir vertės tinklas.

Transakcinės platformos yra dvišalės ar daugiašalės su skaitmenine infrastruktūra, kuri palaiko mainus tarp skirtingų šalių. Tokios platformos tapo didžiausių korporacijų esminiu verslo modeliui, pavyzdžiui „Amazon“, „Alibaba“, „Facebook“, „eBay“, „Uber“, „Didi Chyxing“ ar „Airbnb“. Inovacinės platformos sukuria erdvę programuotojams ir

351 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17: 30, para 56.

352 Hagiu, A., Wright J. „Multi-sided platforms“, *International Journal of Industrial Organization*, Vol. 43, (2015): 162-174.

turinio kūrėjams kurti taikomas programas ir programinę įrangą, pavyzdžiui, „Android“, „Linux“, ar technologinius standartus, pavyzdžiui, *MPEG video*.³⁵³

Žiūrint iš vertės kūrimo grandinės perspektyvos, 2018 m. EBPO ataskaitoje skaitmeniniai verslai pagal duomenų bei vartotojo dalyvavimo pobūdį buvo suskirstyti į tokias rūšis:³⁵⁴

- 1) Vertės grandinė (angl. *value chain*) – vertė yra sukuriama linijinės produkcijos proceso pagrindu, skaitmeninio verslo pavyzdys būtų el. prekybos platformos, prekiaujančios tiek prekėmis, tiek paslaugomis, pavyzdžiui, „Netflix“, „Zalando“, „Asos“ platformos, veikiančios kaip perpardavėjai;
- 2) Vertės parduotuvė (angl. *value shop*) – vertę sukuria resursų sutelkimas, techninė ir programinė įranga (angl. *hardware and software*) bei specifinės žinios, kuriomis yra sprendžiamos vartotojų problemos ir atliepiami poreikiai, pavyzdžiui, „Dropbox“ dokumentų dalijimosi platforma;
- 3) Vertės tinklas (angl. *value network*) – vertė sukuriama sujungiant vartotojus, tiekėjus ir pirkėjus, t. y. sukuriant ryšių tinklą, naudojant mediavimo technologiją. Ši kategorija apima tokias subkategorijas:
 - 3.1) Socialiniai tinklai – „Facebook“, „Instagram“ platformos.
 - 3.2) Paieškos sistemos – „Google“, „Duckduckgo“ platformos.
 - 3.3) Prekybos platformos (angl. *marketplaces*) – „Ebay“, „Booking“, „Vinted“.

Šio darbo tikslais autorė toliau nagrinėja transakcines daugiašales platformas, atitinkančias EBPO nustatytą platformos apibrėžimą ir vertės tinklo vertės kūrimo (angl. *value network*) modelį, apimant socialinius tinklus, paieškos sistemas ir prekybos platformas.

Atitinkamai, šio tyrimo tikslais, daugiašalė platforma yra apibrėžiama kaip platforma, kuri kuria vertę sujungiant vartotojus, tiekėjus ir pirkėjus, bei (i) pasižymi netiesioginiu tinklo efektu tarp skirtingų šalių, (ii) platforma įgalina tiesiogines sąveikas tarp šalių bei (iii) kiekviena iš šalių save sieja su platforma.

2.2. Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimas pelno mokesčiu

2.2.1. Skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo alternatyvos

2015 m. EBPO ataskaita identifikavo tris kategorijas iššūkių, kuriuos kelia skaitmenizacija nusistovėjusiai tarptautinei apmokestinimo sistemai:

- (i) Ryšys su apmokestinimo šalimi (angl. *nexus*) – nuolat didėjantis skaitmeninių technologijų potencialas ir daugeliu atvejų sumažėjęs fizinio buvimo poreikis, norint vykdyti veiklą kitoje šalyje, taip pat tinklo efekto (angl. *network effect*) poveikis nustatant ryšį su jurisdikcija;

353 https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_overview_en.pdf

354 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17:34

- (ii) Duomenys: informacinių technologijų tobulėjimas leido skaitmeninėms bendrovėms rinkti ir naudoti duomenis tarptautiniu mastu, kaip niekada nėra buvę iki tol. Dėl to kyla klausimų, kur priskirti iš duomenų generavimo sukurtą vertę teikiant skaitmenines prekes ar paslaugas, kaip mokesčių tikslais kvalifikuoti pasidalinimą duomenims – kaip nemokamą prekių tiekimą, mainų sandorį ar kitais būdais;
- (iii) Kvalifikavimas: naujų skaitmeninių produktų bei paslaugų kūrimas sukuria neaiškumą dėl tinkamo pajamų už tokias prekes ar paslaugas kvalifikavimo, ypač dėl debesų kompiuterijos.³⁵⁵

EBPO buvo priversta pateikti pasiūlymą pritaikyti tarptautinę apmokestinimo sistemą skaitmenizacijai išreiškus individualių šalių iniciatyvas. 2013 m. Italija pateikė pasiūlymą nustatyti „Google“ mokestį, Prancūzija – mokestį, taikomą duomenų apdorojimui. Abiejų šalių pasiūlymai buvo susiję su nuolatinės buveinės sąvokos išplėtimu, bet buvo nepriimti. 2014 m. Jungtinė Karalystė paskelbė savo „Google“ mokesčio versiją, virtusia Nukreipto pelno mokesčiu (angl. *Diverted Profit tax*), priimtu 2015 m.³⁵⁶ Tačiau šiuos mokesčius lėmė tuo metu išviešintos mokesčių vengimo schemas, kuriomis naudojosi būtent skaitmeninės bendrovės. 2013 m. gegužės mėn. Jungtinės Karalystės Parlamento atstovų kaltinimai „Google Inc.“ atstovui dėl mokesčių nemokėjimo Jungtinėje Karalystėje – šalyje, kurioje generuojamos pajamos, buvo nulemti dviejų nesusijusių aplinkybių: visų pirma, kad skaitmeninės bendrovės, beje, kaip ir kitos bendrovės naudojosi mokesčių vengimo schemomis, antra – apmokestinimo sistema buvo nepritaikyta skaitmeninei ekonomikai.³⁵⁷

Tarptautinio apmokestinimo taisyklės buvo peržiūrimos iš principo siekiant atlipti piktnaudžiavimo atvejus.³⁵⁸ Žvelgiant iš istorinės perspektyvos, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad tarptautinės apmokestinimo sistemos pritaikymas skaitmeniniam verslui buvo tik vienas iš 15 žingsnių. Likę 14 žingsnių buvo nukreipti į mokesčių vengimo bei mokesčių bazės erozijos bei pelno perkėlimo prevenciją. Neįtikėtina, kad minėti 14 žingsnių buvo skirti dabartinės sistemos skylėms užkaišioti, o visos tarptautinės mokesčių sistemos pertvarką bandyta sutalpinti į vieną žingsnį, kuris, natūralu, pareikalavo daug didesnių resursų ir pastangų konsensusui rasti. Mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas šiame tyrime yra pristatomas tik konteksto susikūrimo tikslais. Jis nėra šio tyrimo objektas, tačiau atskleidžia tarptautinės apmokestinimo sistemos archajiškumą ir sisteminių pertvarkų poreikį. Konservatyviais skaičiavimais dėl mokesčių vengimo metinis apmokestinamųjų pajamų praradimas svyruoja nuo 100 iki 240

355 OECD 2015 Final Report, *supra note* 14: 98-99.

356 Crémer J., “Taxing network externalities”, in *Taxation and the digital economy: A survey of theoretical models*, France Stratégie (2015): 31 <https://www.alain-bensoussan.com/wp-content/uploads/2015/03/30672133.pdf>

357 “Google Vice President Matt Brittin struggles to persuade MPs no sales made in UK”, Channel 4 News, Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.youtube.com/watch?v=QBwsjfWIXrA>

358 Ault, Bradford, *supra note*, 79: 263.

mlrd. JAV dolerių.³⁵⁹ Be to, po 2008 m. krizės pajamų poreikis mokesčių formai tapo aktualesnis, nenuostabu, kad tokioms aplinkybėms sutapus buvo nuspręsta iš principo pergalvoti tarptautinio apmokestinimo sistemą ir apmokestinimo teisių pasidalinimą tarp šalių.

2013 m. BEPS ataskaitoje pateikta nuoroda į R. Avi-Yonah ir Y. Lehave (2011) studiją, kuri atskleidė, kad efektyvus mokesčių tarifas daugiašalėms bendrovėms Europos Sąjungoje buvo didesnis nei JAV, neatsižvelgiant į tai, jog JAV taikė vidutiniškai 10 proc. didesnį pelno mokesčio tarifą nei Europos Sąjungos šalių vidurkis.³⁶⁰ BEPS ataskaitoje buvo pateikti įrodymai, kad daugiašalės bendrovės nukreipia pelną, naudodamos savo dukterines bendroves Europos Sąjungoje.³⁶¹ Vertinant paslaugų sektoriaus augimą, telekomunikacijų svarbą bei skaitmeninės ekonomikos augimą apskritai, daugiašalių bendrovių struktūros bei operacijos patyrė fundamentalių pokyčių, kuriuos galima būtų palyginti su pirmosiomis Modelinėmis konvencijomis, sukurtomis Tautų Lygos XX amžiaus pradžioje.³⁶²

Remiantis BEPS ataskaita, 2013 m. EBPO iniciavo BEPS veiksmų planą, kurį 2013 m. rugsėjo mėn. patvirtino G20 lyderiai. BEPS paketą sudaro 15 veiksmų, kuriais nustatomos įvairios priemonės, pradedant naujomis – minimalūs standartai, esamų standartų peržiūra ir bendri metodai, kurie palengvins įgyvendinti pokyčius nacionaliniu lygmeniu, ir geriausios praktikos pavyzdžiai. 2015 m. lapkričio 15–17 d. G20 valstybių lyderių patvirtintame BEPS plane 15 veiksmų buvo nukreipti į mokesčių vengimą, pavyzdžiui, rekomendacijos dėl hibridinių neatitikimų (veiksmų planas 2), pozityvių pajamų apmokestinimas (veiksmų planas 3), palūkanų atskaitymo (veiksmų planas 4), ekonominio turinio reikalavimai (veiksmų planas 5), dvigubo apmokestinimo naikinimo sutarčių taikymo ribojimai (veiksmų planas 6), nuolatinės buveinės (veiksmų planas 7), sandorių kainodaros taisyklės ir dokumentacija (veiksmų planai 8–10, 13), BEPS monitoringas (veiksmų planas 11), privalomos informacijos atskleidimo taisyklės (veiksmų planas 12), ginčų sprendimo mechanizmai (veiksmų planas 14), daugiašalės konvencijos pasirašymas (veiksmų planas 15).³⁶³ Tik vienas iš žingsnių buvo orientuotas į skaitmeninę ekonomiką – skaitmeninės ekonomikos iššūkiai (veiksmų planas 1).

Vertinant iš apmokestinamosios teisės persikirstymo skaitmeninės ekonomikos atžvilgiu reikėtų vertinti BEPS 1 ir 7 veiksmų planus.

Jau 2015 m. BEPS 1 veiksmų plane EBPO padarė išvadą, kad skaitmenizacija yra būdinga visai ekonomikai, todėl skaitmeninės ekonomikos išskirtinis apmokestinimas

359 OECD (2017). "Background brief – inclusive framework on BEPS", OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d., <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

360 Reuven S Avi-Yonah, Yaron Lahav, "The Effective Tax Rates of the Largest U.S. and EU Multinationals", *Tax Law Review* 65(3) (2012): 383-389.

361 BEPS (2013), *supra note*, 21.

362 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 361.

363 OECD 2015 Final Report, *supra note*, 14.

ją nepagrįstai apribotų (angl. *ring-fence*).³⁶⁴ Tačiau ataskaitoje buvo išskirti trys su mobilumu susiję bruožai, kurie laikytini svarbiais mokesčių tikslais:

- 1) Stipri priklausomybė nuo intelektinės nuosavybės;
- 2) Vartotojų indėlis;
- 3) Priklausomybė nuo duomenų, tinklo efekto ir daugiašalių platformų verslo modelio augimas, monopolijų ar oligopolijų atsiradimas dėl tinklo efekto ir, atitinkamai, įėjimo į rinką apribojimais.³⁶⁵

2018 m. kovo mėn. buvo paskelbta tarpinė ataskaita, kurioje prieita prie išvados, kad visgi reikia globalaus sprendimo, kartu išskirtos tokios skaitmeninės ekonomikos charakteristikos:

- 1) Tarpjurisdikcinis mastas be masės (angl. *cross-jurisdictional scale without mass*) – reikšmingas dalyvavimas kitos šalies ekonomikoje be fizinio įsisteigimo;
- 2) Priklausomybė nuo intelektinės nuosavybės (angl. *reliance on intangible assets*);
- 3) Duomenys, vartotojų dalyvavimas ir sinergijos su intelektine nuosavybe (angl. *data, user participation and their synergies with IP*).³⁶⁶

Kartu pripažinta, kad nėra vieningo sutarimo dėl vertės kūrimo grandinės svarbos ir vertę generuojančio asmens įtakos ir lokacijos. Nors yra vieningas sutarimas dėl intelektinės nuosavybės svarbos veikti tarpjurisdikciniu mastu, tačiau nėra sutarimo, ar tai yra išskirtinis skaitmeninės ekonomikos požymis.³⁶⁷

2019 m. konsultacijoje EBPO be tolesnių svarstymų patvirtino, kad žemiau nurodyti trys bruožai yra būdingi itin skaitmenizuotiems verslams:³⁶⁸

- 1) mastas be masės (angl. *scale without mass*);
- 2) reikšminga priklausomybė nuo nematerialaus turto (angl. *heavy reliance on intangible assets*);
- 3) duomenys ir vartotojų dalyvavimas (angl. *data and user participation*).

EBPO ataskaitoje nurodė, kad vertė, kurią sukuria vartotojų dalyvavimas (angl. *user participation*), įskaitant turinį, duomenis ir tinklo efektą, sukuria pakankamą pagrindą pripažinti šaltinio šaliai teisę apmokestinti dalį šalyje sugeneruojamų pajamų. Taip pat ir rinkodaros nematerialus turtas (angl. *marketing intangibles*), toks kaip lojalus ir aktyvus santykis su vartotoju, sukuria ryšį su jurisdikcija, kurioje prekė vartojama; atitinkamai, atsiranda pagrindas nustatyti apmokestinimo teisę šaltinio valstybei.³⁶⁹ Šie požymiai buvo pripažinti pagrindu nustatyti naują apmokestinimo teisę (angl. *nexus*) šaltinio šalyje.

364 *Ibid.*, 364.

365 *Ibid.*, 366

366 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17:24

367 *Ibid.*, p. 25.

368 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16: 6.

369 *Ibid.*, 59.

Kadangi pajamos yra laikomos ūkinės komercinės kilmės; apmokestinimas paprastai buvo priskiriamas šaltinio šaliai tik nustačius nuolatinę buveinę, svarstyti keli scenarijai, kaip priskirti dalį pelno šaltinio šaliai. Su pirmuoju veiksmo planu EBPO siekia adaptuoti nuolatinės buveinės koncepciją prie skaitmeninės ekonomikos iššūkių bei globalizacijos. 2014 m. rugsėjo mėn. EBPO paskelbė pirmojo veiksmų plano projektą³⁷⁰ ir 2015 m. spalį – galutinę versiją.³⁷¹ Šiose publikacijose EBPO tyrė skirtingas priemones, skirtas atliepti skaitmeninės ekonomikos iššūkius. Svarbiausios priemonės, skirtos peržiūrėti nuolatinės buveinės koncepciją:

- Pirmą, EBPO tyrė, ar sąrašas išimčių paruošiamajai ir pagalbinei veiklai turėtų būti atnaujintas ar panaikintas;
- Antra, EBPO nagrinėjo alternatyvaus skaitmeninio apmokestinimo pagrindo (angl. *digital nexus*) įvedimą, kitais žodžiais tariant, skaitmeninės nuolatinės buveinės įvedimas šalia tradicinės nuolatinės buveinės koncepcijos;
- Trečia, kaip alternatyva skaitmeninei nuolatinėi buveinei, EBPO svarstė pakeisti tradicinę nuolatinės buveinės koncepciją reikšmingo dalyvavimo testu (angl. *significant presence test*);
- Ketvirtą, EBPO svarstė naujas mokesčių šaltinio šalyje formas;³⁷²
- Penką, EBPO svarstė naujas mokesčių šaltinio šalyje formas³⁷³.

Žemiau kiek giliau apžvelgiama kiekviena iš alternatyvų.

1) *Paruošiamųjų ir pagalbinių veiklų sąrašo atnaujinimas*

Siekiant atnaujinti paruošiamųjų ir pagalbinių veiklų sąrašą, EBPO svarstė dvi alternatyvas. Pirmą, EBPO tyrė, ar tam tikros išimtytys gali būti išbrauktos.³⁷⁴ Kadangi prekių ir paslaugų pristatymas sudaro pagrindinį elementą skaitmeninėje ekonomikoje, EBPO svarstė ištrinti pristatymo (angl. *delivery*) veiklą iš paruošiamųjų ir pagalbinių veiklų sąrašo.³⁷⁵ Tokiu atveju, saugojimo ir priežiūros veikla, apimanti prekių pristatymą vartotojams kitoje šalyje, būtų pripažįstama nuolatinė buveine. Antra, EBPO svarstė panaikinti visą paruošiamųjų ir pagalbinių veiklų sąrašą.³⁷⁶

Pataisant paruošiamųjų ir pagalbinių veiklų sąrašą, EBPO orientuojasi tik į verslo modelius, kurie yra priklausomi nuo prekių fizinio pristatymo, tokius kaip „eBay“ ar „Amazon“. Dalis komentatorių kritikavo šiuos pakeitimus kaip per siaurus ir

370 OECD (2014). „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2014 Deliverable“, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page1

371 *Supra note*, 14.

372 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 365.

373 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 365

374 *Supra note*, 14. 87-88 ir 132.

375 *Ibid*, 143.

376 *Ibid*. 143.

neapimančius visų skaitmeninės komercijos formų.³⁷⁷ Kiti autoriai teigė, kad tokia sąsaja yra būtina, kadangi nuolatinės buveinės sąvoka yra susieta su fizine buveine.³⁷⁸ Užuoat pakeitus nuolatinių buveinių apibrėžimą, pastarieji autoriai siūlė interpretuoti sąrašą paruošiamųjų ir pagalbinių veiklų.

2) *Papildomas apmokestinimo pagrindas, pagrįstas reikšmingu skaitmeniniu dalyvavimu*

Antroji reikšminga modifikacija – papildomo apmokestinamojo pagrindo įvedimas. EBPO nurodė, kad tuo atveju, bendrovė, teikianti skaitmenines paslaugas, galėtų būti laikoma turinčia skaitmeninę veiklos formą kitoje šalyje, jeigu ji reikšmingai dalyvautų kitos šalies ekonomikoje.³⁷⁹ Šis pasiūlymas iš principo primygtinai siūlo įkurti skaitmeninę nuolatinę buveinę.

Skaitmeninė nuolatinė buveinė koegzistuoja su tradicine nuolatinės buveinės koncepcija ir būtų netaikoma visoms bendrovėms. Naujasis pasiūlymas būtų taikomas tik ribotam verslo modelių skaičiui, kam nėra būtinas net minimalus fizinis dalyvavimas šaltinio valstybėje, todėl būtų taikomas tik bendrovėms, kurios teikia nematerialias skaitmenines paslaugas ar nuotoliniu būdu tiekia prekes.

ANKSTYVIEJI TEISĖS IR EKONOMIKOS KOMENTATORIAI tyrinėjo šią koncepciją. Pavyzdžiui, P. Colling ir N. Colling teigė, kad skaitmeninė nuolatinė buveinė turėtų būti taikoma bendrovėms, kurios teikia paslaugas, naudodamos vartotojų duomenis, surinktus per reguliarių ir sisteminių monitoringą. Pistone ir Hongler siūlė prie vartotojų pririštus parametrus, tokius kaip vartotojų skaičių per tam tikrą laikotarpį įvertinimas, susiejant jį su pajamomis iš tos šalies.³⁸⁰

Virtualios nuolatinės buveinės koncepcija plačiau bus nagrinėjama 2.2.1. skyriuje.

3) *Tradicinės nuolatinės buveinės sąvokos pakeitimas reikšmingo dalyvavimo testu*

2014 m. EBPO pasiūlymai įvertino idėją pakeisti tradicinę nuolatinės buveinės koncepciją reikšmingo dalyvavimo testu.³⁸¹ Testas neapimtų tradicinių verslo modelių, kuriems būdingas fizinis kontaktas su pajamų šaltinio valstybe, tačiau apimtų verslo elementus, būdingus skaitmeninei ekonomikai. Pagal EBPO tokie elementai būtų šie:

- Santykiai su vartotojais, trunkantys ilgiau nei 6 mėnesius, suderinant su fizine buveine tiesiogiai ar per priklausomą agentą;
- Prekių ir paslaugų pardavimas, pasinaudojant artimais santykiais su vartotojais toje šalyje, įtraukiant (i) per tinklalapį, išverstą į vietinę kalbą, (ii) siūlant prekių

377 Hongler ir Pistone, *supra note*, 82.

378 D.W.Blum, „Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative - the Nexus Criterion Redefined?“, *Bulletin International Taxation* 69, 6/7 (2015): 317.

379 *Supra note*, 14: 106-111.

380 Cavelti, Jaag ir Rohner, *supra note*, 166: 368.

381 *Supra note*, 14: 146.

- pristatymą toje šalyje, (iii) naudojant bankines ar kitokias atsiskaitymo priemones toje šalyje, (iv) siūlant prekes ir paslaugas, siūlomas tos šalies tiekėjų;
- Prekių ir paslaugų tiekimas kitos šalies vartotojams dėl sisteminio informacijos rinkimo arba tos šalies asmenų sukurto turinio.³⁸²

4) Skaitmeninių pajamų apmokestinimo prie šaltinio alternatyva

EBPO analizavo ir alternatyvą apmokestinti mokesčiu prie šaltinio pajamas, gautas už skirtingų paslaugų teikimą užsienio asmenims. Standartiškai prievolė sumokėti pelno mokestį prie šaltinio yra perkeliama išmokas išmokančiam asmeniui. Nenorint, kad mokestį prie šaltinio mokėtų prekių ar paslaugų vartotojai, buvo analizuojama alternatyva, jog mokestį prie šaltinio mokėtų finansų institucijos. Įvertinta, kad tokiu atveju mokestis būtų mokamas nuo pajamų (angl. *gross income*), o ne pelno, todėl pasiūlyta, jog rezidentai galėtų teikti tikslinančias deklaracijas, kurios užtikrintų, jog mokestis būtų mokamas nuo pelno (angl. *net income*). Atkreiptinas dėmesys, kad 2014 m. pasiūlyta alternatyva buvo iš esmės įgyvendinta 2021 m. Jungtinių Tautų modelinėje konvencijoje 12B straipsnyje, plačiau apžvelgiamame 3.1.1. skyriuje.

9 lentelė. Pagrindiniai apmokestinimo prie šaltinio skirtumai nuo standartinio pelno mokesčio

	<i>Pelno mokestis</i>	<i>Pelno mokestis prie šaltinio</i>
<i>Mokesčio tipas</i>	Bendrovių grynosios pajamos arba pelnas	Vartojimo mokestis
<i>Mokesčio bazė</i>	Bendrovių grynosios pajamos arba pelnas	Pajamos
<i>Geografinė koncepcija</i>	Rezidavimo vieta (įmonės registracijos arba vadovybės vieta) arba/ir šaltinis (kur vykdoma ekonominė veikla)	Psskirties vieta (vartotojo įsikūrimo vieta)
<i>Mokesčio apimtis</i>	Taikoma 1) Šalyje uždirbtam pelnui, arba 2) Pasaulinėms pajamoms	Apribotas galutinio vartotojo vartojimu

Taigi pelno mokestis prie šaltinio būtų taikomas nuo visų pajamų, gautų už skaitmeninių prekių ar paslaugų pardavimo kitos šalies vartotojams, nevykdant veiklos per nuolatinę buveinę. Taip kaip ir akcizo mokesčio atžvilgiu, pelno mokesčio prie šaltinio tarifas būtų toks pats, kaip ir pelno mokesčio tarifas, taikomas nuotolinių pajamų apmokestinimui, tačiau skaičiuojamas nuo pelno.

Sėkmingo pelno mokesčio prie šaltinio taikymo sąlyga yra išmokančio asmens žinojimas, jog pelno mokestis turi būti išskaičiuotas. Vartotojams, vartojantiems skaitmenines prekes ir paslaugas, tokia prievolė būtų nepakeliama, todėl gali būti kvestionuojamas praktinis pritaikomumas. Antra, pelno mokesčio prie šaltinio taikymas yra nesuderinamas su galėjimo mokėti (angl. *ability to pay*) principu, nes mokestis skaičiuojamas nuo pajamų, neatsižvelgiant į patiriamas sąnaudas. Nepaisant to 2022 m. 16 šalių buvo paskelbusios apie skaitmeninių mokesčių įvedimą, iš kurių Austrija, Prancūzija, Italija, Portugalija, Lenkija ir Vengrija, mokestį faktiškai įgyvendino.

³⁸² *Supra* note, 14: 107-113.

10 lentelė. Skaitmeninių mokesčių apžvalga

Šalis	Tarifas	Bazė	Pasaolinių pajamų riba	Nacionalinių pajamų riba	Statusas
Austrija	5 proc.	Skaitmeninė reklama	750 mln. EUR	25 mln. EUR	Igyvendinta
Belgija	3 proc.	Vartotojų duomenų pardavimas	750 mln. EUR	5 mln. EUR	Pasiūlymas
Čekija	5 proc.	Skaitmeninė reklama, vartotojų duomenų pardavimas, tarpininkavimas per skaitmenines platformas	750 mln. EUR	100 mln. CZK	Pasiūlymas
Danija	6 proc.	Skaitmeninės transliacijos paslaugos	-	-	Pasiūlymas
Prancūzija	3 proc.	Skaitmeninė reklama, tarpininkavimas per skaitmenines platformas	750 mln. EUR	25 mln. EUR	Igyvendinta
Vengrija	7.5 proc.	Skaitmeninė reklama	100 mln. HUF	-	Igyvendinta
Italija	3 proc.	Skaitmeninė reklama, vartotojų duomenų pardavimas, tarpininkavimas per skaitmenines platformas	750 mln. EUR	5.5 mln. EUR	Igyvendinta
Lenkija	1.5 proc.	Audiovizualinė medija ir komercinė komunikacija	-	-	Igyvendinta
Portugalija	4 proc., 1 proc.	Audiovizualinė komercinė komunikacija video dalinimosi platformuose, užsakomųjų vaizdo įrašų prenumerata	-	-	Igyvendinta

Šalis	Tarifas	Bazė	Pasaulinių pajamų riba	Nacionalinių pajamų riba	Statusas
Ispanija	3 proc.	Skaitmeninė reklama, vartotojų duomenų pardavimas	750 mln. EUR	3 mln. EUR	Igyvendinta
Turkija	7.5 proc.	Skaitmeninė reklama, turinio pardavimas ir mokamos paslaugos socialinės medijos puslapiuose	750 mln. EUR	20 mln. TRY	Igyvendinta
Didžioji Britanija	2 proc.	Skaitmeninė reklama, kitos pajamos susijusios su Didžiosios Britanijos vartotojais	500 mln. GBP	25 mln. GBP	Igyvendinta

Šaltinis: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2022/>

Kaip matyti šalys taiko tiek skirtingus mokesčio tarifus, tiek nustato skirtingą mokesčio bazę. Skirtingai nustatoma ir pelno dalis, kuri turėtų būti apmokestinama skaitmeniniu mokesčiu – vienos šalys reikalauja taikyti visų ir konkrečios valstybės vartotojų santykį (pvz. Prancūzija), kitos reikalauja nustatyti, konkrečią sumą, uždirbtą iš tos šalies vartotojų (pvz. Didžioji Britanija).

Tokie reikšmingi skirtumai tarp šalių mokesčių sistemų lemia praktiškai nepanaikinimą dvigubą apmokestinimą ir ginčus tarp šalių. Tai skatino EBPO priimti globalų sprendimą.

5) Naujų šaltinio šalies apmokestinimo taisyklių nustatymas

EBPO taip pat tyrė galimybę nustatyti naujus mokesčius, kuriuos galėtų taikyti šaltinio valstybės. Pirmą opcija – galėtų būti nustatyti nauji mokesčiai prie šaltinio, taikomi mokėjimams, mokamiems ne rezidentams.³⁸³ Naujasis mokestis būtų atskaitomas ir išskaičiuotas finansų institucijų, joms atliekant mokėjimus už vartotojus užsienio bendrovėms. EBPO vertinimu, naujasis mokestis įgalintų šaltinio šalis apmokestinti pajamas, ypač tais atvejais, kai užsienio bendrovės neturi fizinės buveinės šaltinio šalyje ir yra sudėtinga taikyti teisės aktus.

Kaip alternatyva EBPO tyrė „bito mokesčio“ (angl. *bit tax*) idėją. Mokestis būtų taikomas priklausomai nuo to, kiek bitų sunaudoja internetinė svetainė, o mokesčių

383 OECD, *supra note*, 14: 113–115.

tarifas būtų priklausomas nuo bendrovės dydžio ar pajamų.³⁸⁴ Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad visi aukščiau nurodyti pasiūlymai susilaukė kritikos dėl to, kad skaitmeninis verslas tokiu atveju būtų diskriminuojamas, palyginus su tradiciniu verslu. Skaitmenizacijos amžiuje visas verslas skaitmenizuojasi, todėl neįmanoma atskirti išimtinai skaitmeninio verslo.³⁸⁵ Be to, į pajamų mokesčių būtų įvestas paklausos elementas ir mokesčių skaičiavimas ne nuo pelno, o nuo pajamų, o tai jau iš principo yra laikoma netiesioginių mokesčių elementu. Istoriskai pelno mokesčiai yra siejamas su pasiūla, o ne paklausa. O nurodyti pasiūlymai sukuria diskriminaciją tarp didelių ir mažų rinkų, atitinkamai, turi būti vertinamos rinkos dalys, o ne mygtukų paspaudimai.

Įvardyti skaitmeninės ekonomikos požymiai buvo pripažinti pakankamu pagrindu daryti išvadą, kad nuolatinės buveinės koncepcija, kuri iki šiol reikalavo fizinio ryšio su šaltinio šalimi, neatspindi šiuolaikinės ekonomikos požymių. Atitinkamai, būtina nustatyti naują apmokestinimo teisę (angl. *nexus*), leisiančią šaltinio šaliai apmokestinti dalį skaitmeninio verslo pelno šaltinio valstybėje. Autorės vertinimu, žemiau nagrinėjamos skaitmeninės nuolatinės buveinės koncepcija užtikrina tiek tinkamo teorinio pagrindo buvimą, tiek skaitmeninio verslo nediskriminaciją bei efektyvų dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmą.

2.2.2. Virtualios nuolatinės buveinės koncepcija

A. Skaar atlikta nuodugni nuolatinės buveinės kriterijų interpretavimo skirtumų apžvalga įrodė, kad nuolatinės buveinės fizinio įsisteigimo reikalavimas yra skirtingai interpretuojamas skirtingų valstybių mokesčių administratorių bei teismų.³⁸⁶ Idėja, kad verslui kintant, turėtų kisti ir nuolatinės buveinės kriterijai, nėra nauja.

Kaip ir K. Vogel, taip ir A. Skaar laikėsi nuomonės, jog verslui neturint pajamų šaltinio fizinės lokacijos šalyje, verslas gali reikšmingai naudotis kitos šalies infrastruktūra, todėl turėtų prisidėti finansiškai pagal naudos teoriją (angl. *benefit theory*). Anot jo, nuolatinė buveinė yra ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) įrodymas, todėl naudos gaunančios bendrovės turėtų prisidėti prie visuomenės.³⁸⁷

1990 m. pradžioje akademikai pradėjo nagrinėti klausimą, kaip nuolatinės buveinės koncepcija galėtų būti pritaikyta skaitmeniniam verslui. 1998 m. Luc Hinnekens pateikė pasiūlymą, kad virtuali nuolatinės buveinės koncepcija galėtų būti pritaikyta skaitmeniniam verslui, nustačius objektyvius kriterijus, kad pagrindinė veikla būtų atskirta nuo pagalbinės, pavyzdžiui, įvedus tam tikrą testą. Tačiau, profesoriaus teigimu, apyvarta ir transakcijų kiekis (kokybiniai ir kiekybiniai kriterijai) gali būti nepakankamas įrodymas pagrįsti, kad bendrovė tikslingai vykdo esminės veiklos dalis kitoje šalyje. Papildomais kriterijais galima būtų laikyti serverių lokaciją, patentų registracijos

384 *Ibid*, 146–147.

385 Cavelti, Jaag ir Rohner, *op. cit.*, 371.

386 A. A. Skaar, *Permanent Establishment of a Tax Treaty Principle*, (Amsterdam: Kluwer Law International, 2020).

387 D. Pinto, *supra note*, 185:5.

vieta, asmenų, turinčių teisę valdyti prekės ženklą, vietą.³⁸⁸ JAV mokslininkai Avi-Yonah ir Hellerstein pasiūlė pakeisti nuolatinės buveinės koncepciją iš anksto nustatytu *de minimis* pajamų slenkščiu, kuris pagrįstų pajamų priskyrimą pajamų šaltinio šaliai.³⁸⁹

O Europoje 2013 m. P. Collin ir N. Colin nagrinėjo skaitmeninio verslo galimybes vykdyti pastovią ūkinę komercinę veiklą kitoje valstybėje ir teigė, kad skaitmeninė nuolatinė buveinė turėtų būti pripažinta, kai bendrovės teikia paslaugas, remdamosi „reguliariai ir sistemingai renkamais duomenimis“.³⁹⁰ Europos Komisijos darbo grupė bei keletas autorių siūlė modernizuoti nuolatinės buveinės sąvoką, atnaujinant „paruošiamųjų“ veiklų sąrašą arba pripažįstant, nuotoliniu būdu teikiant paslaugas, yra vykdoma veikla per priklausomą agentą.³⁹¹ Tačiau abi alternatyvos buvo atmestos, nes neatsakė į klausimą, kokia veikla sudaro pakankamą ryšį su pajamų šaltinio šalimi siekiant nustatyti apmokestinamąsias teises (angl. *nexus*).³⁹²

2015 m. P. Pistone ir P. Hongler pateikė virtualios nuolatinės buveinės viziją, tačiau, matyt, įkvėpti kolegų iš JAV, jos pripažinimą pririšo prie iš anksto nustatytų kriterijų. Jų vertinimu, nuolatinės buveinės sąvoka nebuvo įrašyta akmenyje ir atsisakius fizinės lokacijos reikalavimo, ūkinių komercinių pajamų generavimas buvo iš principo turto ir pajamų gamybos veiksmų (angl. *production factors*) rezultatas.³⁹³ Įdomu, kad praktikoje Lotynų Amerikos šalyse bei Indija interpretuoja dalyvavimą pajamų šaltinio šalies teisė apmokestinti užsienio rezidento pajamas per turto ir pajamų produkcijos veiksmus. Indija netgi 2018 m. paskelbė apie skaitmeninės nuolatinės buveinės įgyvendinimą Indijoje ir ją pagrindė šalies teritorijos eksploatacijos (angl. *the exploitation of its territory*) argumentu.³⁹⁴ Nuolatinė buveinė yra koncepcija, naudojama apibrėžti valstybės ir subjekto ryšį. Šis ryšys ir pasekmės plačiau aptartos 1.2 skyriuje. P. Pistone ir P. Hongler nuolatinės buveinės koncepcijos tradicine prasme atsisakymą grindė argumentais, kad (i) nuolatinės buveinės koncepcija yra skirtingai interpretuojama ir suprantama skirtingose šalyse; (ii) nuolatinė buveinė nėra reguliuojama kitų nei mokesčių teisės šakų; (iii) ji nėra tarptautinės paprotinės teisės principas (*aut. past.* – autoriai turėjo abejonių, ar tarptautinė mokesčių teisė galėtų būti pripažinta tarptautine

388 Luc Hinnekens, “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century”, *Intertax* 26 (1998):197.

389 W. Hellerstein, *State Taxation of Electronic Commerce*, 52 *Tax Law Review*, p. 497 (1997), jo pasiūlyta pajamų suma USD 250,000; R.S. Avi-Yonah, *International Taxation of Electronic Commerce*, 52 *Tax Law Review*, p. 535 (1997), pasiūlytas pajamų slenkstis USD 1M.

390 Collin ir Colin, *supra note*, 80: 115.

391 European Commission (2014). “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, 49. Žiūrėta 2022 m. balandžio 22 d. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf

392 Hongler ir Pistone, *supra note*, 82:13.

393 *Ibid.*, p. 15.

394 *Ibid.*, p. 17.

paprotine teise, tačiau jei būtų, jie laikytųsi pozicijos, kad nuolatinė buveinė nepatenka į jos rėmus);³⁹⁵ (iv) jų vertinimu, praktiškai neįmanoma paskaičiuoti, kiek pajamų buvo sugeneruota skirtingose pajamų šaltinio šalyse.³⁹⁶ Jų vertinimu, iš esmės pasikeitus ekonomikai, reikia ne senas taisykles adaptuoti naujai aplinkai, o sukurti naujas taisykles, tačiau naujos taisyklės turėtų užtikrinti neutralumo principo įgyvendinimą. Nuolatinės buveinės koncepciją pakeitus konkrečiais kriterijais, pelnas būtų priskiriamas ir dvigubas apmokestinimas naikinamas naudojantis jau egzistuojančia dvigubo apmokestinimo išvengimo infrastruktūra. P. Pistone ir P. Hongler pasiūlė žemiau nurodytus elementus:

- Prieigos prie elektroninės aplikacijos, duomenų bazės, internetinės prekyvietės, saugyklos suteikimas (arba siūlymas) vartotojams, kurių buveinė yra kitoje susitariančioje valstybėje, arba reklamos paslaugų teikimas svetainėje arba elektroninėje taikomojoje programėlėje, kurią naudoja vartotojai, kurių buveinė yra kitoje susitariančiojoje valstybėje;
- Elektroninės taikomosios programos ar svetainės vartotojų (ne klientų) skaičius; siūlomas kriterijus – 1 000 vartotojų per mėnesį;
- Tam tikra laiko riba; siūlomas kriterijus – 12 mėnesių viršijus aukščiau nurodytą vartotojų slenkstį;
- Minimali metinė pajamų suma, arba alternatyvus būdas, – nustatyti santykinį pajamų ir nacionalinio vidaus produkto dydį, kai pajamos gaunamos iš skaitmeninių paslaugų teikimo, pažymėtina, kad pirminiame variante autoriai siūlė plačiau nagrinėti skaitmeninių paslaugų teikimą ir abejojo, ar daugiašalės platformos turėtų būti įtrauktos į naujųjų taisyklių apimtį.

Šiek tiek modifikuotas, 2018 m. šis pasiūlymas tapo oficialus Europos Sąjungos pasiūlymas kaip reikėtų keisti skaitmeninių įmonių apmokestinimą. Pasiūlytoje Tarybos direktyvoje „Dėl bendro skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos“³⁹⁷ buvo pateiktas pasiūlymas nustatyti skaitmeninės nuolatinės buveinės sąvoką ir pripažinti kokybinius ir kiekybinius kriterijus jai pripažinti. Užsienio bendrovės, kurių pajamos viršija pajamų kriterijų (7 mln. Eur), turinčios didesnę, nei nustatyta, vartotojų skaičių (100 000 vartotojų) ar sutarčių skaičių (3 000 sutarčių). 2018 m. Indija ir Slovakija pripažino reikšmingo ekonominio dalyvavimo (angl. *significant economic presence*) testus, kurie savo esme įteisino virtualią nuolatinę buveinę.³⁹⁸

Autorės vertinimu, naujų taisyklių įvedimas, pagrįstas kiekybiniais, o ne

395 *Ibid.* p. 16.

396 *Ibid.* p. 24.

397 Europos Sąjungos Komisijos 2018 m. kovo 21 d. Pasiūlymas kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu COM(2018) 147 final 2018/0072(CNS)”. EUR-LEX. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147>

398 A. J. Cockfield, “Tax Wars: How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce”, *Berkeley Business Law Journal* 17 (2020): 365.

kokybiniais argumentais, yra nepagrįstas. Autoriai nepateikė, kodėl nurodyti kriterijai yra laikomi reikšmingu ryšiu tarp pajamų šaltinio valstybės ir bendrovės. Įdomu, kad lyginant pirmuosius pasiūlymus su EBPO Pirmojo ramsčio *de minimis* pasiūlymu, matyti pajamų kartelės kilimo tendenciją. Pagal 2021 m. liepos 1 d. EBPO pasiūlymą³⁹⁹ prekybos šalis įgyja teisę apmokestinti dalį užsienio bendrovės ūkinio komercinio pelno, kai tarptautinės įmonių grupės pajamos yra didesnės nei 20 mlrd. Eur ir ji turi aukštesnę nei 10 proc. pelningumą prieš mokesčius, o rinkos šalyje grupė sugeneruoja bent 1 mln. Eur pajamų arba 250 tūkst. Eur pajamų, kai šalies BVP yra mažesnis nei 40 mlrd. EUR.⁴⁰⁰ Taigi EBPO iš dalies pasirinko įgyvendinti aukščiau minėtų autorių pasiūlymus ir pakeitė nuolatinės buveinės koncepciją iš anksto nustatytomis metrikomis, tačiau užuot naudojusi dvigubo apmokestinimo sutartyse įgyvendintą dvigubo apmokestinimo mechanizmą, turi sukurti naują (apie tai plačiau 2.3.2. skyriuje), tačiau net tokių gigantų, kaip „Microsoft Corp.“⁴⁰¹ ar „Amazon Inc.“⁴⁰², yra vertinamas kaip pernelyg kompliktuotas (angl. *overly complex*).

Autorės vertinimu, nuolatinė buveinė yra tik frazė, vartojama apibūdinti stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą ryšį tarp pajamų šaltinio valstybės ir užsienio bendrovės, todėl modernizavus kriterijus, apibrėžiančius šį ryšį, nuolatinės buveinės koncepcija galėtų būti sėkmingai naudojama ir skaitmeniniame amžiuje. Objektivių kriterijų nustatymas leidžia užtikrinti skaitmeninio verslo nediskriminavimą. Didelis privalumas, kad nuolatinė buveinė turi veikiantį dvigubo apmokestinimo naikinimo mechanizmą, kurį, kaip galima įvertinti šiuo metu, yra gana sudėtinga perkurti. Plačiau autorė nagrinėja stabilaus, reguliaraus, esminio ir reikšmingo ryšio sąvoką 3.2. skyriuje.

2.2.3. Ištiesiosios rankos principo ir formuliarinio paskirstymo konkurencija

Nustačius ryšį tarp pajamų šaltinio šalies bei užsienio vieneto, kyla klausimas, kaip faktiškai apskaičiuoti ir paskirstyti tarpjuridikinį pelną tarp juridinių asmenų ar nuolatinėjų buveinių, priklausančių vienai tarptautinei įmonių grupei. Yra keli metodai, o šių metodų taikymas tampa itin svarbus tuo atveju, kai tokie juridiniai asmenys ar nuolatinės buveinės yra įsisteigusios skirtingose šalyse.

Viename spektro gale yra ištiesiosios rankos principas, kuris remiasi „atskiro

399 OECD (July 2021) Statement, *supra note*, 36

400 N. Altenburg, K. Schlucke, „The New World of Pillar One – Practical Thoughts on the New Scope“, *International Transfer Pricing Journal*, Jan/Feb 2022, (2022).

401 R. Thomas, Microsoft Tax Policy Council, Comments regarding Public Consultation Document on the OECD/G20 BEPS – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Dec 2020, Žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d. https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FMicrosoft+Corp+-+Pillar+One.pdf,

402 L. Kurt, Amazon Inc. VP Global Tax, Comments on Tax Challenges Arising from Digitalisation – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints, Žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d. https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FAmazon.pdf,

subjekto“ metodu ir reiškia, kad pelno paskirstymas atskiram juridiniam asmeniui priklauso nuo tokio mokesčių mokėtojo sukurtos vertės. Kitame spektro gale yra formuliarinio paskirstymo metodas, pagal kurį įmonių grupė yra laikoma vienu ekonominiu vienetu, o ne atskiri ją sudarantys vienetai. Grupės suminis pelnas sudaro grupės mokesčių bazę, kuri yra paskirstoma pagal iš anksto nustatytus paskirstymo raktus. Tokiais raktais gali būti darbuotojų darbo užmokestis, turto vertė, apyvarta arba šių veiksnių derinys.⁴⁰³ JAV modelis yra dar literatūroje vadinamas unitariniu apmokestinimu (angl. *unitary taxation*), arba kombinuotų atskaitų teikimu (angl. *combined reporting*), o Šveicarija (de. *Steuerausscheidung*), Kanada (angl. *allocation*) bei Vokietija (de. *Ertrage*) taiko formulėmis grįstus pelno paskirstymo metodus, tačiau derina su atskirto subjekto apskaitos sistema,⁴⁰⁴ todėl pastarosios šalys būtų kažkur spektro viduryje.

Įdomu, kad istoriškai iki 1933 m. nebuvo visuotinai nusistovėjęs nuomonės dėl pelno paskirstymo metodo. 1933 m. Mitchell B. Carroll⁴⁰⁵ ataskaitoje išanalizavo ir apibendrino skirtingų šalių taikomus pelno paskirstymo metodus siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Jis išskyrė tris galimus pelno paskirstymo būdus: (1) atskiro subjekto apskaitą (angl. *separate accounting*), (2) empirinius metodus, pagal kuriuos reikėtų įvertinti tinkamą pajamų paskirstymą, lyginant mokesčių mokėtoją su panašiomis įmonėmis ir (3) formuliarinį (angl. *formulary*) paskirstymą. Carroll'o išvados tapo „lūžio tašku“ tarptautiniame pelno paskirstymo metodų aiškinime, jo nuomone, atskiro subjekto apskaitos metodas turėjo pranašumą formuliarinio paskirstymo atžvilgiu dėl jo paplitimo. Šie Carroll'o svarstymai paskatino Tautų Lygą 1933 m. modelinėje konvencijoje, kurios šiandieninis atitikmuo yra EBPO Modelinės mokesčių konvencijos 9 str., nurodyti ištiesiosios rankos principą ir atskiro subjekto apskaitą kaip rekomenduojamą metodą.⁴⁰⁶

1935 m. JAV paskelbė savo taisykles, kuriose ištiesiosios rankos principas buvo nustatytas kaip standartas, o 1968 m. taisyklės detalizavo tiek ištiesiosios rankos principo, tiek palyginamųjų nekontroliuojamų kainų taikymą ir svarbą. 1979 m. EBPO Fiskalinių reikalų komitetas paskelbė Sandorių kainodaros gaires mokesčių administracijoms ir mokesčių mokėtojams dėl ištiesiosios rankos principo taikymo, panašiai kaip 1968 m. JAV, gaires rekomendavo tris metodus ištiesiosios rankos principui nustatyti: palyginamos nekontroliuojamos kainos (angl. *comparable uncontrolled price, CUP*), papildomi kaštai (angl. *cost plus method, CPM*) ir perpardavimo kainos metodas (angl. *resale price method, RPM*).⁴⁰⁷ Tačiau JAV 1986 m. kilęs susirūpinimas dėl

403 V. Chand, A. Turina & L. Ballivet, „Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A “2020 Compromise”?: From Using A Facts and Circumstances Analysis or Allocation Keys to Predetermined Allocation Approaches“, *12 World Tax J.* (2020).

404 S. Mayer, *Formulary Apportionment for the Internal Market* (Amsterdam: IBFD, 2009), 1.

405 M. B. Carroll, “Methods of Allocating Taxable Income”, in: League of Nations, *Taxation of Foreign and National Enterprises* (1933).

406 *Ibid.* 3.

407 Hamaekers, “Arm’s Length – How Long?”, *International Transfer Pricing Journal* 2001, p. 30.

farmacijos bendrovių, naudojančių vertingą nematerialųjį turtą iškeliant apmokestinamąjį pelną už JAV ribų, paskatino priimti pataisas, leidžiančias retrospektyviai koreguoti intelektinės nuosavybės pardavimo pajamas.⁴⁰⁸ Kita JAV valdžios institucijų reakcija į mokesčių vengimą apibendrinta 1994 m., kai buvo nustatyti du nauji pelnu pagrįsti ištiesiosios rankos kainos skaičiavimo metodai: palyginamojo pelno metodas (angl. *comparable profit method*, CPM) ir pelno padalijimo metodas (angl. *profit split method*, PSM). Užtuot koncentravusis išimtinai tik į specifines transakcijas tarp susijusių asmenų, pelnu grįstas metodas atsižvelgia į tai, ar tikrinamai bendrovei priskirtas adekvatus pelnas. Nors daugelis valstybių prieštaravo, EBPO atnaujino 1995 m. Sandorių kainodaros gaires nauju sandorio grynosios maržos metodu (angl. *transactional net margin method*, TNMM), tačiau skirtingai nuo JAV pabrėžė, kad palyginamosios nekontroliuojamos kainos metodui turėtų būti teikiamas prioritetas.⁴⁰⁹ JAV formuliarinis paskirstymas seniai buvo laikomas tinkamiausiu metodu paskirstyti ūkines komercines pajamas tarp skirtingų jurisdikcijų veikiančių įmonių. Tačiau žvelgiant iš tarptautinės perspektyvos, formuliarinis paskirstymas nėra pripažintas metodas. Jis minimas EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 7 straipsnio komentare kaip pajamų skirstymo metodologija, kurią galima naudoti priskiriant pelną nuolatinei buveinei, ir nėra visiškai neminimas 9 straipsnyje, apibrėžiančiame pelno paskirstymo tarp susijusių įmonių metodiką.⁴¹⁰ Atitinkamai, iki diskusijų apie skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo šaltinio šalyje pradžios, formuliarinis paskirstymo metodas nebuvo laikomas lygiaverčiu priešininku ištiesiosios rankos principui.

Pagrindinė tokio atstūmimo priežastis – formuliarinis paskirstymo metodas nesiekia nustatyti tikrojo pajamų šaltinio. Ištiesiosios rankos principas, pagrįstas atskiru geografinės apskaitos standartu, yra konkretesnis ir tikslesnis nustatant pajamų šaltinį, generuojamą konkrečioje šalyje vykdomos veiklos, nei metodas, kurį JAV Aukščiausiasis Teismas apibrėžė kaip „matematinį apibendrinimą“.⁴¹¹

Nuomonės išsiskiria dėl formuliarinio metodo taikymo priežasčių. Vieni teigia, kad teisingas pajamų paskirstymas tarp valstybių neturėtų būti siejamas su „tikrojo“ geografinio pajamų šaltinio nustatymu, nes jo neįmanoma nustatyti, o jei ir įmanoma, pernelyg sudėtinga padaryti. Kiti į šaltinio sampratą žiūri kaip į būdą pagal tam tikrus normatyvinius kriterijus politiniais, teisiniais, ekonominiais ir administraciniais tikslais apmokestinti pajamas, jiems šaltinio sąvoka yra tik būdas apibūdinti pajamas, kurios turi būti apmokestintos dėl kitų normatyvinių kriterijų, arba nustatant apribojimus taikyti kredito metodą. Tačiau šio metodo taikymas tampa itin patraukliu, kai vienas juridinis asmuo vykdo itin integruotą ekonominę veiklą skirtingose valstybėse ar skirtingose JAV valstijose.

Įdomiausia, kad pavyzdys, kuris labiau tiktų XIX a. mokesčiai sistemai, tampa

408 Carroll, *op cit.*, 31.

409 *Ibid.* 4.

410 Walter Hellerstein “INCOME ALLOCATION IN THE 21st CENTURY: THE END OF TRANSFER PRICING? The Case for Formulary Apportionment”, ITPJ (IBFD) 2005, p. 103.

411 Hellerstein *cit.op.*

itin aktualus ir skaitmeninėje ekonomikoje. Įsivaizduokite, kad T, kuri turi nuolatinę buveinę šalyse A ir B, turi vartotoją C šalyje A, kuris mokės 100 JAV dolerių už arklį. Atitinkamai, jei T įsigytų arklį ir parduotų C už 100 JAV dolerių, jis neturėtų pajamų. Tačiau T sužino, kad jis gali įsigyti 2 arklius už 150 JAV dolerių. Jei T įsigytų du arklius už 150 JAV dolerių ir vieną parduotų už 100 JAV dolerių, jis patirtų 50 JAV dolerių nuostolį. Todėl T suranda klientą D šalyje B, kuris sumokėtų 75 JAV dolerių už antrą arklį. T taip ir padaro, todėl užsidirba 25 JAV dolerių pelno. Jei būtų taikomas ištiesiosios rankos principas, visas pelnas galėtų būti priskirtas šaliai A, nes du arkliai buvo įsigyti už vidutinę 75 JAV dolerių kainą ir vienintelė šalis, kurioje arklys buvo parduotas pelningai, buvo šalis A. Bet kartu galima būtų argumentuotai teigti, kad visas pelnas galėtų būti priskirtas ir šaliai B, kadangi vienas arklys būtų kainavęs 100 JAV dolerių, o antrasis kainavo 50 JAV dolerių, ir vienintelis arklys, kuris galėjo būti parduotas pelningai, buvo parduotas šalyje B. Nė vienas iš variantų nėra teisingas, kadangi pelno sugeneravimą nulėmė būtent dviejų transakcijų įvykdymas, todėl pelnas turėtų būti priskiriamas tiek šaliai A, tiek B. Ištiesiosios rankos principas ignoruoja šią aplinkybę, todėl tinkamas metodas paskirstyti pelną, sugeneruotą neatskiriamų ir priklausančių aplinkybių, yra formulė, kuri suteiktų svorį įvairiems veiksniams, kurie prisidėjo prie dviejų arklų įsigijimo – nuosavybė (kapitalas), darbuotojų atlygis (darbas) ir pardavimai (paklausa).⁴¹²

EBPO, nors buvo priešiška nusiteikusi dėl formuliarinio paskirstymo principo, kaip pajamų paskirstymo tarp susijusių asmenų metodo, tačiau pripažino, kad šis formulėmis grįstas skaičiavimas gali būti svarbus tose situacijose, kuriose kiti metodai „negali adekvačiai pagauti integruotų funkcijų globaliose operacijose“.⁴¹³ EBPO projektiniame pasiūlyme nurodė, kad indėlio pelno pasidalijimo metodas (angl. *contribution profit split method*), pagal kurį (i) globalios prekybos funkcijos turi būti atlygintos pelnu, (ii) nustatomas indėlis kiekvienos funkcijos, prisidedančios prie kombinuoto pelno iš tokių globalių prekybos funkcijų, ir (iii) nustato kiekvienos lokacijos, kurioje atliekama funkcija, indėlį. Projekte nurodoma: „[...] įprastas požiūris, taikant pelno padalijimo metodą kaip daugiafaktorinę formulę (angl. *multi-factor formular*), yra parinkimas veiksnių, atspindinčių vieną ar daugiau svarbių funkcijų, pasverti funkcijas, kad būtų galima nustatyti santykinį funkcijos indėlį ir panaudoti šiuos veiksnius pelnui paskirstyti tarp šalių, kuriose šios funkcijos atliekamos“.⁴¹⁴

Jau 2003 m. diskusijos EBPO lygmeniu pripažino pelno pasidalijimo metodą ir daugiafaktorine formule grįstą skaičiavimą kaip pagalbinį, ištiesiosios rankos principą papildantį metodą, priskiriant pelną nuolatinėms buveinėms. Taip pat EBPO pasirėmė netiesioginio išskaitymo (angl. *indirect charge methods*), paskirstymo (angl.

412 *Ibid*, p. 106.

413 OECD (2004). “Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (PES)”, 159. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://web-archiver.oecd.org/2012-06-15/156265-33637685.pdf>

414 *Ibid*, p. 159.

apportionment) metodais, skirstant sąnaudas tarp grupės įmonių⁴¹⁵ ar kaštų pasidali-
jimo sutartyse.⁴¹⁶ Be to, mokesčių administracijos ir mokesčių mokėtojai vis dažniau
bando sudaryti išankstinius kainodaros susitarimus (angl. *advance pricing agree-
ments*), naudodami specialias formules pajamoms paskirstyti, kai transakciniu būdu
itin sudėtinga nustatyti kainodarą, pavyzdžiui, vykdamt pasaulinę prekybą.⁴¹⁷ Tačiau
atkreiptinas dėmesys, kad nė viename iš dokumentų nėra nurodomas formuliarinis
paskirstymo metodas, o EBPO akcentuoja, kad formulių taikymas yra labiau pagalbinė
ištiesiosios rankos principo taikymo metodika.

Skaitmeninės ekonomikos išskirtinumas – neatskiriama integracija su paslaugos
ar prekės vartojimo šalimi. Kadangi buvo sunku nustatyti vartotojo, prekės ženklo,
tinklo efekto indėlių vertės kūrimo grandinėje, EBPO dar kartą atsigrėžė į formulėmis
grįstus pelno paskirstymo metodus. Siekdama palyginti vertės kūrimą su sandorių kai-
nodaros rezultatais, EBPO paskelbė 8–10 žingsnių planą 2015 m.,⁴¹⁸ papildžius 2017
m. EBPO Sandorių kainodaros gaires mokesčių administracijoms ir mokesčių mo-
kėtojams⁴¹⁹ skirtais pavydžiais ir paaiškinimais dėl ištiesiosios rankos principo taiky-
mo. Buvo siekta suteikti sandorių kainodaros taisyklėms ryškų vaidmenį, kovojant su
mokesčių vengimu, ypač akcentuojant vertės kūrimo koncepciją. EBPO bandė surasti
atsakymą į dar 1986 m. JAV keltus klausimus dėl mokesčių vengimo ir tinkamo meto-
do tarptautinių bendrovių pelno paskirstymo. EBPO sekretoriatas, nesėkmingai ban-
dęs rasti ištiesiosios rankos principu pagrįstą pasiūlymą dėl skaitmeninės ekonomikos
pelno paskirstymo, 2019 m. Vieningame pasiūlyme visgi įtvirtino formule grįstą pelno
paskirstymo metodiką: „Nauja pelno paskirstymo taisyklė, peržengianti ištiesiosios
rankos principo ribas. Ji sukuria naują pelno paskirstymo taisyklę, taikomą mokes-
čių mokėtojams, patenkantiems į apibrėžimo ribas, nepriklausomai, ar jie vykdo vei-
klą per nuolatinę buveinę, ar per kitoje šalyje įsisteigusius rinkodaros ar distribucijos
paslaugų teikėjus. Tuo pačiu metu šis metodas iš esmės išlaiko dabartines sandorių
kainodaros taisykles, pagrįstas ištiesiosios rankos principu, tačiau yra papildytas for-
mule srityse, kuriose kyla didžiausia įtampa dabartinėje sistemoje“.⁴²⁰ Su šiuo pasiū-
lymu EBPO istorijoje pažengė toliausiai nuo ištiesiosios rankos principo formuliarinio
paskirstymo metodo link.

415 OECD (2017). “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administra-
tions 2017”. OECD, Publishing, Paris, 7.22-7.25. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. [https://read.oecd-ilibra-
ry.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administra-
tions-2017_tpg-2017-en#page30](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page30)

416 *Ibid*, Paras. 8.3 ir 8.19.

417 McDaniel, “Formulary Taxation in the North American Free Trade Zone”, 49 *Tax Law Review* 4
(1994):709.

418 OECD (2015), Alligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, *supra note*, 313.

419 2017 m. liepos 10 d. OECD pranešimas dėl EBPO Sandorių kainodaros gairių mokesčių administra-
cijoms ir mokesčių mokėtojams papildymo. Žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d. [https://www.oecd.org/tax/
transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-en-
terprises-and-tax-administrations.htm](https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm)

420 Unified Approach, *supra note*, 30:para. 15.

Ištiesiosios rankos principas dėl palyginamųjų stokos paskutiniais metais buvo nuvertintas.⁴²¹ Vis tik šiam principui pavyko įveikti savo trūkumus, todėl šiandien naudojamas kainai tarp susijusių asmenų nustatyti, daugiausia dėl savo lankstumo ir galėjimo prisitaikyti prie besikeičiančių ekonominių aplinkybių ir verslo praktikų.⁴²² Tačiau, antra vertus, ištiesiosios rankos principas buvo tiek modifikuotas, kad populiariausiu praktikoje taikomu metodu tapo ne palyginamosios kainos metodas, o pelno padalijimo metodas. Ir nors pelno padalijimo metodas yra nutolęs nuo tradicinių metodų, jis geriau atliepia poreikį paskirstyti integracijos ir sinergijos naudą tarp skirtingų vienos tarptautinės grupės įmonių. Svarbu atkreipti dėmesį, kad naujasis pelno paskirstymo tarp šalių metodas yra laikomas frakciniu (angl. *fractional*), kad nebūtų asocijuojamas su formuliarinio paskirstymo metodu.⁴²³ Visgi šiandien ištiesiosios rankos principas laikomas rčiausiai priartėjusiu prie formuliarinio paskirstymo metodo nei bet kada, nors ir konceptualiai jis vertinamas kaip frakcinis, o ne formuliarinis metodas.⁴²⁴

Darytina išvada, kad skaitmeninė ekonomika sukūrė tokį iššūkį tarptautinei apmokestinimo sistemai, jog reikėjo ne tik apibrėžti ir pripažinti naują šaltinio koncepciją, bet ir sukurti naują pelno paskirstymo tarp šalių metodiką.

2.3. Naujosios EBPO skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo taisyklės

Šio tyrimo pirmoje dalyje siekta atskleisti, kad tarptautinio apmokestinimo sistema buvo sukurta dar XIX–XX a., todėl galima drąsiai teigti, kad šalių pelno mokesčio sistemos yra gerokai pasenusios. Jos buvo pritaikytos ekonomikai, kuri buvo pagrįsta didmenine prekyba ir kapitalui imlia pramonine industrija (angl. *brick-and-mortar*) bei šalia vartotojo fiziškai įsikūrusiais prekybos modeliais. Didmeninės prekybos kainas reguliavo rinka, o tarp susijusių įmonių egzistavo sandorių kainodaros principai. Tačiau dėl globalizacijos, liberalizacijos ir interneto skvarbos verslo principai iš esmės pasikeitė. Tarptautinis verslo vykdymas tapo fragmentuotas, nereikalaujantis fizinio įsisteigimo arba tik rutininių funkcijų atlikimo. Tačiau užuot iš esmės pergalvojus pelno mokesčio sistemą, tenka pripažinti, kad EBPO reagavo į simptomus ir pridėjo daugiau reguliavimo sluoksnių ant senų taisyklių rinkinių.

2013 m. EBPO⁴²⁵ išsikėlė užduotį – pritaikyti tarptautinę apmokestinimo sistemą XXI a. realijoms, o 2021 m. pabaigoje reforma buvo baigta. 2021 m. liepos m. 130

421 Colleir R., Andrus J., *Transfer Pricing and the Arms Length Principle after BEPS*, (Oxford University Press 2017), 123.

422 Owens J., „Should the Arms Length Principle Retire?“, *International Transfer Pricing Journal* 12, 3 (IBFD, 2005):101.

423 Screpante, *supra note*, 71:4.

424 S. Wikie, „Policy forum: The Way We Were? The Way We Must Be? Arms Length Principle’ Sees Itself (for What it is) in the “Digital Mirror”“, *Intertax* 47,12, (2019):1091-194.

425 BEPS (2013), *supra note*, 21:7-8.

šalių išreiškė pritarimą EBPO pasiūlytam Pirmojo ir Antrojo ramsčio sprendimui⁴²⁶ ir taip vainikavo beveik 10 metų trukusi procesą. Tačiau, palyginus 1920 ir 2021 metų kompromisus⁴²⁷ ir priimtų sprendimų teorinį pagrindimą, autorė pasigenda teorinio pagrindo (i) praplėsti šaltinio sąvoką bei nustatyti naują apmokestinimo teisę rinkos šaliai (angl. *market nexus*), (ii) pagrįsti nutolinimą nuo atskiros bendrovės koncepcijos (angl. *separate entity approach*) bei ištiestosios rankos principo (angl. *arm's length principle*), ir frakcinio paskirstymo įvedimą. Jei 1920 m. buvo institucionalizuoti principai, sukūrę tarptautinio apmokestinimo sistemą, kuri funkcionavo bent 100 metų ir kuria naudojosi iš principo visas pasaulis, tai, autorės vertinimu, 2021 m. kompromisas tik išsprendė trumpo laikotarpio ateities techninius klausimus.

2.3.1. Pirmojo ramsčio sprendimo raida

2015 m. ataskaitoje⁴²⁸ EBPO vertino vykdomą ekonominę veiklą tik per sandorių kainodaros prizmę ir jos ašį – vertės kūrimo grandinę, t. y. veikla apmokestinama ten, kur atliekamos funkcijos, valdomas turtas ir prisiimamos rizikos. Tačiau buvo atverta Pandoros skrynia, kurią teko užverti neatsakant į 2015 m. iškeltus esminius klausimus.

Būtent 2015 m. ataskaitoje pirmą kartą paminėta reikšmingo ekonominio dalyvavimo (angl. *significant economic presents*) koncepcija kaip apmokestinimo teisės (angl. *nexus*) alternatyva atliepti skaitmeninės ekonomikos iššūkius. Nauja apmokestinimo teise buvo siekiama „sukurti pagrindą apmokestinimui, kai kitos šalies rezidentas reikšmingai dalyvauja šalies ekonomikoje, kuri nustatoma pagal tikslingą ir ilgalaikį santykį su šalies ekonomika per technologijas ir automatizuotus įrankius“⁴²⁹. Šią koncepciją ketinta taikyti išskirtinai itin skaitmenizuotoms bendrovėms (angl. *ring-fence highly digitalized businesses*), tačiau buvo susidurta su iššūkiu aiškiai apibrėžti skaitmeninės ekonomikos sąvoką. Todėl 2019 m. vasario 13 d. EBPO sugrįžo su politikos gairėmis ir konsultacija „Dėl mokesčių iššūkių, susijusių su ekonomikos skaitmenizacija“⁴³⁰ kuria pateikė keletą pasiūlymų, sugrupavus į du ramsčius: (i) Pirmasis ramstis (angl. *Pillar One*) – pasiūlymai buvo skirti peržiūrėti apmokestinimo teisių paskirstymą, apmokestinimo teises ir pelno paskirstymą ir (ii) Antrasis ramstis (angl. *Pillar Two*) – fokusuojamasi į BEPS iššūkius ir nagrinėjamos pajamų įtraukimo

426 OECD (July 2021) Statement, *supra note*, 36.

427 Sąvoka „kompromisas“ plačiai literatūroje naudojama, siekiant apibrėžti Tautų Lygos 1923 m. atskaitą bei 2021 m. spalio EBPO ir 136 šalių pareiškimą dėl Pirmosios ir Antrosios Ramsčio (angl. *Pillar One and Pillar Two*) pakeitimų, pavyzdžiui, Mason, Ruth, The 2021 Compromise (July 26, 2021). 172 Tax Notes Fed. 569 (2021), pasiekiamas nuoroda: <https://ssrn.com/abstract=3904054>, Elliffe C., “International Tax Frameworks: Assessing the 2020s Compromise from the Perspective of Taxing the Digital Economy in the Great Lockdown”, 74 Bulletin International Taxation, 9 (2020), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

428 OECD 2015 Final Report, *supra note*, 14.

429 *Ibid*, para 277.

430 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16.

taisyklės (angl. *income inclusion rule*) ir apmokestinimas mokėjimų bendrovėms, kurios nemoka ar moka mažus mokesčius.

2019 m. EBPO konsultacinis dokumentas pateikė paaiškinimus, kokią funkciją skaitmeninės ekonomikos vertės kūrimo grandinėje atlieka vartotojų dalyvavimas, ir kartu pateikė teorinį pagrindą šaliai, kurioje vykdoma prekyba, priskirti apmokestinimo teises. Vertę kuriantys elementai buvo apibrėžti skirtinguose pasiūlymuose apmokestinti:

1. vartotojų dalyvavimą (angl. *user participation*);
2. rinkodaros nematerialų turtą (angl. *marketing intangibles*);
3. reikšmingą ekonominį dalyvavimą (angl. *significant economic presence*).⁴³¹

1) *Vartotojų dalyvavimo pasiūlymas*

EBPO vartotojų dalyvavimo pasiūlymo paaiškiniame nurodoma vartotojų sukuriama nauda skirtingų tipų platformose:

1. Socialinės žiniasklaidos platformos: šiose platformose pateikiamas vartotojų sukurtas turinys, o to turinio apimtis ir kokybė yra pagrindinis veiksnys, galintis generuoti pajamas iš tų vartotojų arba iš mokamos reklamos, skirtos tiems vartotojams. Socialinės žiniasklaidos platformoms taip pat naudingas vaidmuo, kurį vartotojai vaidina kurdami platesnį platformos vartotojų tinklą, skatindami ryšius ir skatindami kitus naudotis platforma. Pagrindinė verslo strategija bus aktyvių vartotojų bazės ugdymas ir skatinimas juos aktyviai prisidėti prie turinio ir leisti laiką platformoje;
2. Paieškos sistemos: panašiai kaip socialinės žiniasklaidos platformoje, didelę paieškos sistemos turinio dalį tiesiogiai ar netiesiogiai pateikia tos platformos vartotojai. Intensyvus naudotojų duomenų stebėjimas leidžia platformai pritaikyti patirtį ir individualiems vartotojams, netiesiogiai pagerinti platformos veikimą kitiems vartotojams ir uždirbti pajamų parduodant vartotojams skirtą reklamą pagal jų parodytus interesus;
3. Daugiašalės platformos: internetinės turgavietės sėkmė priklauso nuo vartotojų tinklo dydžio abiejose platformos pusėse ir tų vartotojų siūlomų prekių / paslaugų kokybės ir įvairovės. Pagrindinė verslo strategija – sukurti ir skatinti vartotojus kurti tą tinklą. Verslas įgalins vartotojus ir pasikliaus jais, reguliuodamas platformoje teikiamų prekių ir paslaugų kokybę, pavyzdžiui, siūlydamas viešas apžvalgas ar teikdamas atsiliepimus tiesiogiai platformai.

Darytina išvada, kad socialinių platformų ir paieškos sistemų atveju pagrindinė vartotojų sukuriama vertė yra duomenys, kuriuos platformos parduoda reklamų pirkėjams. O daugiašalės platformos gauna naudą iš vartotojų tinklų (angl. *network effects*) ir vartotojų kuriamų apžvalgų bei turinio.

Daugiašalių platformų vartotojų duomenų naudojimo pobūdis skiriasi nuo socialinių tinklų ir paieškos sistemų.

431 *Ibid.* 11.

Pirkėjų ar tiekėjų sąrašas turėjo nustatyta vertę dar iki skaitmeninių verslų atsiradimo. Regis, logiška teigti, kad prestižo ar vartotojų pagrindu sukurto nematerialaus turto šaltinis yra valstybėje, kurioje vartotojai ar tinklai yra. Pagal bendrosios teisės tradiciją prestižas apibrėžiamas kaip tęstinio vartotojų lojalumo lūkestis, tačiau literatūra neapibrėžia, kuriai šaliai šis nematerialus turtas turėtų būti priskirtas. Tačiau jei būsimos verslo elementas apibrėžiamas kaip pirkėjų bazė tam tikroje jurisdikcijoje, logiška teigti, kad tą vertę reikėtų priskirti šaliai, kurioje pirkėjas reziduoja.⁴³²

Tačiau daugiašalėse platformose nėra tokios pirkėjų bazės, kaip ją galima būtų suprasti standartinio verslo ar net elektroninės komercijos atveju. Teoriniai modeliai platformas apibrėžia kaip dvišalę rinką, kurią sudaro du tipai vartotojų – vienoje pusėje yra prekių ir paslaugų pardavėjai, o kitoje – pirkėjai. Kiekvienoje pusėje vartotojo poreikiai platformos paslaugoms priklausys nuo to, koks yra vartotojų skaičius priešingoje pusėje – netiesioginė priklausomybė (angl. *indirect externality*). Be to, jų skaičius gali priklausyti ir nuo vartotojų skaičiaus toje pačioje pusėje – tiesioginė priklausomybė (angl. *direct externality*). Abi priklausomybės formos gali būti teigiamos arba neigiamos.⁴³³

Plačiau vartotojų elgesio modelių bei tinklo efekto analizė yra pateikiama 3.2 ir 3.3. Skyriuose.

2) *Nematerialus rinkodaros turto pasiūlymas*

EBPO sandorių kainodaros gairės nurodo, kad „nematerialus turtas [...], kuris yra susijęs su rinkodaros veikla, padeda komerciniam produkto ar paslaugos naudojimui ir (arba) turi svarbią atitinkamo produkto reklaminę vertę. Atsižvelgiant į kontekstą, nematerialus rinkodaros turtas gali apimti prekių ženklus, prekių pavadinimus, klientų sąrašus, ryšius su klientais ir nuosavybės teise priklausančius rinkos bei klientų duomenis, kurie naudojami ar padeda prekiauti arba parduoti prekes ar paslaugas klientams.“⁴³⁴

Pasiūlymas skirtas apibrėžti situaciją, kada įmonė gali pasiekti kitą jurisdikciją nuotoliniu būdu, ir tokiu būdu sukurti vartotojų bazę. Atitinkamai, matomas esminis funkcinis ryšys tarp nematerialaus rinkodaros turto ir rinkos jurisdikcijos. Ši funkcinė sąsaja pasireiškia dviem skirtingais būdais. Pirma, kai kuris nematerialus rinkodaros turtas, pavyzdžiui, prekės ženklas ir prekės pavadinimas, palankiai vertinamas klientų, todėl gali būti laikomas sukurtu rinkos jurisdikcijoje. Antra, kiti rinkodaros nematerialieji dalykai, tokie kaip klientų duomenys, santykiai su klientais ir klientų sąrašai, yra tikslingai į vartotojus nukreiptos veiklos rezultatas, todėl taip pat gali būti laikomas sukurtu rinkos jurisdikcijoje.

Pasiūlymo 33 p. EBPO šios analizės tikslais nurodo, kad vertė, kurią kuria dėl aktyvios intervencijos sukurtas rinkodaros nematerialus turtas (angl. *marketing intangibles*), neturėtų būti suprantama kaip palankios paklausos sąlyga rinkos jurisdikcijoje,

432 Oosterhuis ir Parsons, *supra note*, 94: 523.

433 Wei, Nigar, *supra note*, 18: 16.

434 OECD TP Guidelines, *supra note*, 414: 27.

kuri egzistuoja nepriklausomai nuo įmonės veiksmų, pavyzdžiui, stabilios populiacijos, kuriai naudinga sėkminga ekonomika, egzistavimas, suteikiantis jiems finansinių galimybių įsigyti atitinkamą produktą. Nors šie paklausos aspektai akivaizdžiai turi ekonominę reikšmės, jie nėra reikšmingi paskirstant įmonės pelną pagal bendrą mokesčių sistemą, kuri remiasi nustatymu, kaip skirtinga įmonės veikla prisideda prie jos pelno. Šioje vietoje EBPO nurodo, kad pajamos neturėtų būti priskiriamos šaltinio valstybei, kai užsienio valstybė naudojasi kitos valstybės rinka, verčiau nauda yra didesnė nei įprastinė grąža ir turėtų būti apmokestinama kaip ekonominė renta (angl. *economic rent*). Iš tiesų, galima pagrįstai teigti, kad daugelis tarptautinių įmonių šiuo metu kuria nematerialią vertę rinkos šalyje dėl savo pastangų. Ši nemateriali vertė gali atsirasti skiriant daug investicijų į jų prekių ženklų prestižo plėtojimą.

Prekės ženklas, atvirkščiai, yra rinkodaros terminas, kurį galima apibrėžti kaip „pavadinimą, terminą, dizainą, simbolį ar bet kurią kitą savybę, identifikuojančią vieno pardavėjo prekę ar paslaugą, besiskiriančią nuo kitų pardavėjų prekių ar paslaugų“. Iš esmės prekės ženklo vertės kilmė yra prekės ženklo savininko išskirtinė teisė naudoti saugomą ženklą. Norint nustatyti prekės ženklo vertę, ypatingas dėmesys skiriamas vartotojų pageidavimams, neatidėliotoms išlaidoms, prieigai prie vartotojų, rinkos fazei ir galimam plataus produkto, galinčių pakelti vertę, rinkiniui. Šie įvairūs elementai gali sudaryti kliūtis prekės ženklo konkurentams patekti į rinką. Šios kliūtys patekti į rinką tam tikru mastu yra panašios į kliūtį patekti į rinką, atsirandančią dėl išimtinės sutarties egzistavimo.

Ekonominiu požiūriu prekės ženklas yra etalonas, nurodantis prekės ar paslaugos kilmę, todėl prekės ženklas kuria paskatas prekių ženklų savininkams siūlyti bent pastovios kokybės prekes ar paslaugas. Ši sistema veikia todėl, kad pagal teisinę prekių ženklų naudojimo monopoliją prekės ženklo savininko konkurentams neįmanoma dubliuoti saugomo ženklo. Tačiau, vertinant mokesčių šaltinio požiūriu, keli srities profesionalai, tokie kaip profesorius Lawrence Lokken ir profesorius Mitchell Kane, teigė, kad intelektualinės nuosavybės naudojimas galėtų būti perkeltas į šalį, kurioje įstatymai suteikia teisinę šio turto apsaugą. Kiti (Paul Oosterhuis ir Amanda Parsonsas) remiasi šia mintimi ir teigia, kad pagal galiojančius principus galima tvirtai teigti, kad jurisdikcija, kurioje yra klientų bazė ar tinklas, yra natūralus prestižo ir klientų šaltinis – nematerialūs daiktai.⁴³⁵

Autorės vertinimu, prekės ženklo ar kito nematerialaus turto sugeneruoto pelno apmokestinimas pajamų šaltinio šalimi galėtų būti pagrįstas naudos principu (angl. *benefit principle*), tačiau netenkintų pajamų kilmės ir turto bei pajamų generavimo kriterijų reikalavimų. Prekės ženklas yra apibrėžiamas pasyvių vartotojų prekių ar paslaugų vartojimu. Nors stiprus prekės ženklas skatina vartoti užsienio bendrovės teikiamas paslaugas ar prekes, bet literatūroje nėra pateikiami argumentai, galintys pagrįsti

435 C. Vikram, C. Damiano, "Pillar I of the Digital Debate: Its consistency with the value creation standard as well as the way forward", *Kluwer Tax Blog* (2020), žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <http://kluwertaxblog.com/2020/11/24/pillar-i-of-the-digital-debate-its-consistency-with-the-value-creation-standard-as-well-as-the-way-forward/>

stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą ryšį su pajamų šaltinio šalimi.

3) *Reikšmingo ekonominio dalyvavimo pasiūlymas*

Pagal šį pasiūlymą apmokestinamas jurisdikcijoje atsirastų, kai įmonė ne rezidentė turėtų reikšmingą ekonominę įtaką, remdamasi veiksniais, kurie įrodo tikslingą ir ilgalaikę sąveiką su jurisdikcija, naudojant skaitmenines technologijas ir kitas automatinės priemonės. Pajamos, gaunamos nuolat, yra pagrindinis veiksnys, tačiau atskirai tokių pajamų nepakaktų norint nustatyti ryšį. Mokesčių bazė būtų paskirstyta atsižvelgiant į tokius veiksnius, kaip pardavimai, turtas ir darbuotojai. Šis pasiūlymas plačiau nagrinėtas 2.2.1 skyriuje.

Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymai atspindi skirtingus požiūrius į apmokestinimo apimtį:

- „vartotojų dalyvavimo pasiūlymas“ iš esmės skirtas skaitmenizuotiems verslo modeliams, kuriuose vertė kuriama aktyviai dalyvaujant vartotojams;
- „rinkodaros nematerialus turto pasiūlymas“ koncentruojasi tiek į (i) itin skaitmenizuotus verslus (angl. *highly digitalised business models*), tiek į (ii) ne skaitmeninių verslų modelius (angl. *non-digitalized business models*);
- „reikšmingo ekonominio dalyvavimo pasiūlymas“ koncentravosi į apmokestinimo teisių (angl. *nexus*), kurioms būtų alokuojamas pelnas, nustatymą.

Norint pasiekti konsensuą, 2019 m. spalio mėn. EBPO paskelbtame pasiūlyme dėl iššūkių, kylančių iš skaitmenizacijos,⁴³⁶ nebuvo minimas nė vienas iš aukščiau minėtų pasiūlymų. Pasiūlymo 24 p. nurodyta, kad „vartotojų duomenys yra monetizuojami, eksploatuojami tinklo efektai ir kuriama reikšminga vertė iš bendravimo su vartotojais, taip pat dažnai naudojamosi vartotojų kuriamu turiniu bei vartotojo elgesio monitoringu bei surinktais duomenimis“. Šis Vieningas pasiūlymas (angl. *Unified Approach*) yra sukurtas, atsižvelgus į visų trijų pasiūlymų bendrumus.⁴³⁷

Įdomu tai, kad EBPO sekretoriatas Vieningame pasiūlyme nedetalizuoja teisinio pagrindo, kuriuo sukuriama nauja apmokestinimo teisė rinkos šaliai (angl. *market nexus*), tačiau panašiai išsprendžiamas ir pelno apskaičiavimo bei priskyrimo klausimas. Pirmoje 2019 m. pusėje EBPO svarstė tris alternatyvius kelius, kaip alokuoti pelną (nuostolį) rinkos ar vartotojo šaliai: modifikuotas likutinio pelno padalijimo metodas (angl. *the modified residual profit split method*), fracinis padalijimo metodas (angl. *the fractional apportionment method*) bei paskirstymais grįstas metodas (angl. *the distributions-based approach*). Antroje 2019 m. pusėje visi trys pasiūlymai buvo sujungti į vieningą pasiūlymą dėl alokuojamo pelno proporcijos apskaičiavimo metodo.⁴³⁸

2021 m. spalio 8 d. 137 šalys sutarė pasiekti susitarimą dėl pirmojo ir antrojo

436 OECD Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, *supra note*, 22.

437 Samari, *supra note*, 69

438 Chand, Turina ir Ballivet, *supra note*, 402.

ramsčių iki 2023 m.⁴³⁹ 141 šalį vienijantis EBPO *Inclusive Framework* suteikė mandatą Skaitmeninės ekonomikos darbo grupei (angl. *Task Force on the Digital Economy*, TFDE) apibrėžti ir patikslinti apmokestinimo teisės apibrėžimą bei parengti daugiašalę konvenciją. Naujas pagrindas apmokestinimo šalyje uždirbamas pajamas atsiras, jei bent viena šalis pasirašys naująją konvenciją. Viena iš tų šalių – Lietuva.⁴⁴⁰ Pabrėžtina, kad nauja sistema nepakeis dabartinės tarptautinės apmokestinimo sistemos, o ją tik papildys. Vadinasi, naujos taisyklės galios kartu su dabartine sistema, pagrįsta vidaus mokesčių taisyklėmis (įskaitant bendrąsias ir specialiąsias kovos su mokesčių vengimu taisykles) ir tarptautinėmis mokesčių taisyklėmis (įskaitant dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijas), kurių metodiką taikė mokesčių mokėtojai ir mokesčių administracijos daugiau nei 100 metų. Tokios dabartinės taisyklės ir toliau bus taikomos be jokių nukrypimų visiems mokesčių mokėtojams, kuriems netaikomos papildomos apmokestinimo taisyklės.⁴⁴¹

EBPO sekretoriatas Pirmojo ramščio pasiūlymu pateikė naują pagrindą paskirstyti komercinės veiklos pelną tarp šalių.⁴⁴² Pasiūlymo tikslas užtikrinti sąžiningą apmokestinimo teisių paskirstymą tarp šalių vis labiau globalizuotame pasaulyje. Šalia tradicinių pagrindų skirstyti komercinės veiklos pelno apmokestinimo teises – rezidavimo ir nuolatinės buveinės šalių, – pateiktas pasiūlymas priskirti dalį pelno ir prekybos šaliai (angl. *market state*). Prekybos šalis apibrėžta kaip šalis, kurioje bendrovė turi vartotojus ir uždirba reikšmingą pajamų dalį, tačiau neturi fizinės buveinės. EBPO sekretoriato pateiktas pasiūlymas iš principo nustatė naują apmokestinimo teisę šalims, kuriose paslauga yra vartojama. Ryšys tarp pajamų šaltinio valstybės ir bendrovės (angl. *nexus*) yra nustatomas pajamų pagrindu, todėl negali būti prilygintas pajamų prie šaltinio apmokestinimo teisei ar nuolatinės buveinės koncepcijai. Atitinkamai, galima sakyti, kad visi pasiūlymai sudėti į vieną apibendrintą minčių kratinį ir pereita prie praktinio klausimo, kaip visgi tą pelną padalinti. Pateiktas pasiūlymas, kad vartotojo šaliai būtų priskirta *vertė A* (angl. *Amount A*), kuri bus apskaičiuojama nustatytos formulės pagrindu.

Ši nauja apmokestinimo teisė nepakeistų dabar egzistuojančių apmokestinimo prie pajamų šaltinio taisyklių, pelno priskyrimo pagal ištiesiosios rankos principą ar dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. EBPO atsisakyti planų ir neįgyvendinti šios

439 OECD/G20 (October 2021). “Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

440 „Internetinė žiniasklaida „Google mokesčio“ norėtų nuo 2023”, Delfi. Žiūrėta 2022 m. birželio 13 d. <https://www.delfi.lt/m360/naujausi-straipsniai/internetine-ziniasklaida-google-mokescio-noretu-nuo-2023-iuju.d?id=90134367>

441 WU Transfer Pricing Center, Public Comments to the Public Consultation Document “Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing” (2022 m. vasario 18 d.), žiūrėta 2022 m. birželio 13 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-draft-rules-for-nexus-and-revenue-sourcing-under-pillar-one-amount-a.htm>

442 Unified Approach, *supra note*, 30:para. 16.

naujos apmokestinimo teisės nerealistiška, nes 2021 m. pradžioje net 36 šalys buvo paskelbusios intenciją vienašališkai apmokestinti skaitmeninės veiklos pajamas, nustatant skaitmeninių paslaugų mokestį, pelno mokestį prie šaltinio ar taikant išlyginimo mokestį, skaičiuojamą nuo vartotojų įsigytų prekių ar paslaugų.⁴⁴³ Nors mokestis yra skaičiuojamas pelno mokesčio dimensijoje, tačiau bendrovių rezidavimo šalys nesuteikia teisės kredituoti šį mokestį nuo pelno mokesčio, sumokamo rezidavimo valstybėje, ir tokiu būdu panaikinti dvigubą apmokestinimą. Atitinkamai, *vertė A* bus skaičiuojama nuo pelno ir apmokestinama vieną kartą, priskirtoje valstybėje. Tačiau be abejojimo, sudėtingose grupės įmonių struktūrose yra itin sunku nustatyti įmonę, kurios pelnas būtų mažinamas *verte A*.

Remiantis 2021 m. liepos 1 d. EBPO ataskaita,⁴⁴⁴ apibrėžiant vienu sakiniu *vertė A* subjektą, į jį patektų tarptautinės įmonių grupės, kurių pajamos yra didesnės nei 20 mlrd. Eur bei turi didesnę nei 10 proc. pelningumą iki mokesčių, neatsižvelgiant į vykdomos veiklos pobūdį, išskyrus naudingųjų iškasenų gavybą bei finansines paslaugas. Nauja apmokestinimo teisė bus suteikta rinkos šaliai, kurioje tarptautinė korporacija sugeneruoja bent 1 mln. Eur pajamų, su potencialiai mažesniu 250 tūkst. Eur slenksčiu, kai BVP yra mažesnis nei 40 mlrd. Eur.⁴⁴⁵

Vertės A apskaičiavimas keitėsi rengiant šį darbą, todėl įdomu pažvelgti retrospektyviai kaip mažėjo bendrovių, patenkančių į jo objektą.

Pirmojo ramsčio subjektų keitimosi apžvalga:

- 2019 m. sausio–gegužės mėn.: EBPO politika⁴⁴⁶ ir po jos sekusi vieša konsultacija,⁴⁴⁷ kuriose pirmą kartą pristatyta idėja, kad skaitmeninės ekonomikos apmokestinimas bus pasiektas per ramsčių sistemą (angl. *twin pillar approach*). Po šių dokumentų sekė programos dokumentas,⁴⁴⁸ kuriuo buvo nustatyti būsimi darbai ir klausimai, į kuriuos reikės atsakyti, pavyzdžiui, dėl pelno apskaičiavimo metodo, įgyvendinimo, poveikio analizės;
- 2019 m. spalio–2020 m. sausio mėn.: EBPO viešos konsultacijos formos pristatė Vieningo pasiūlymo (angl. *Unified approach*) ir *vertės A* (angl. *amount A*)

443 M. J. Graetz, “A Major Simplification of the OECD’s Pillar 1 Proposal”, *Tax Notes International*, (2021): 201.

444 OECD (July 2021) Statement, *supra note*, 36.

445 N. Altenburg, K. Schlucke, „The New World of Pillar One – Practical Thoughts on the New Scope“, *International Transfer Pricing Journal*, Jan/Feb 2022, (2022).

446 OECD (2019). “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note”, OECD Publishing, Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

447 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16.

448 OECD (2019), “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

idėją.⁴⁴⁹ Po to sekęs EBPO sekretoriato pareiškimas,⁴⁵⁰ kuriuo buvo patvirtinta vieningo pasiūlymo struktūra ir būsimi darbai;

- 2020 m. spalio mėn.: EBPO paskelbia Pirmojo ramsčio techninę viziją⁴⁵¹ (angl. *Pillar One Blueprint*), kuri buvo palydėta viešos konsultacijos⁴⁵² ir ekonominio modelio⁴⁵³ dėl Pirmojo ir Antrojo ramsčio pasiūlymų;
- 2021 m. liepos mėn.: EBPO ataskaita dėl Dviejų ramsčių sprendimo (angl. *Two-Pillar Solution*), kuris yra palydimas žiniasklaidos pareiškimo; juo 130 šalių pareiškė palaikymą;⁴⁵⁴
- 2021 m. spalio mėn.: Baigiamasis Dviejų ramsčių sprendimo patvirtinimas EBPO ataskaitos dėl Dviejų ramsčių sprendimo,⁴⁵⁵ žiniasklaidos pareiškimas, kuriuo 138 šalys išreiškė palaikymą;⁴⁵⁶
- 2022 m. liepos–rugpjūčio mėn.: Dviejų ramsčių sprendimas dėl iššūkių, sukeltų skaitmeninės ekonomikos, kuria EBPO patikslino pajamų kilmės taisyklės, priskirtino pelno apskaičiavimo aspektus, dvigubo apmokestinimo naikinimo taisyklės.⁴⁵⁷

449 OECD (October 2021) Statement on Two-Pillar Solution, *supra note*, 438.

450 OECD (2020), “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020”, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf

451 OECD Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, *supra note*, 22.

452 OECD (October 2021) Statement on Two-Pillar Solution, *supra note*, 438.

453 OECD (2020), “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>

454 OECD (July 2021) Statement, *supra note*, 36.

455 OECD (October 2021) Statement on Two-Pillar Solution, *supra note*, 438.

456 *Ibid.*

457 OECD (2022). “Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation 11 July-19 August 2022”, OECD, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>

11 lentelė. Vertės A sąvokos pokytis 2019 – 2021 m.

	EBPO politika (2019 m. sausio–gegužės mėn.)	Vieningas pasiūlymas (2019 spalio mėn.)	Pirmojo ramsčio techninė vizija (2020 m. spalio mėn.)	Dviejų ramsčių sprendimas (2021 m. liepos mėn.)	Baigiamasis Dviejų ramsčių sprendimas (2021 m. spalio mėn.)
Įtrauktos veiklos	Itin skaitmenizuoti verslai; Tarptautinės įmonių grupės, atliekančios ribotos distribucijos funkcijas	Itin skaitmenizuoti verslai, nuotoliniu būdu bendraujantys su vartotojais; Kiti verslai, reklamuojantys produktus vartotojams ir naudojančys skaitmeninę technologiją, kad plėstų vartotojų bazę	Automatizuotos skaitmeninės paslaugos (angl. <i>automised digital services</i>); Į vartotojus nukreipti verslai (angl. <i>consumer facing business</i>)	Veiklas apibrėžiantis testas išbrauktas	-
Neįtrauktos veiklos	-	Naudingųjų iškasenų gavyba; Tikėtina, finansinės paslaugos	Naudingųjų iškasenų gavyba; Finansinės paslaugos; Statyba, gyvenamųjų namų statyba ir nuoma; Tarptautinis transportas; Tikėtina, farmacijos paslaugos	Naudingųjų iškasenų gavyba; Finansinės paslaugos	Naudingųjų iškasenų gavyba; Finansinės paslaugos
Dydis	-	Pasaulinės 750 mln. Eur pajamos	Pasaulinės 750 mln. Eur pajamos	Pasaulinės 20 mlrd. EUR pajamos	Pasaulinės 20 mlrd. EUR pajamos, slenkstis bus sumažintas iki 10 mlrd. EUR, rinkos šalyje gaunama ne mažiau nei 1mln. Eur arba 250 tūkst. Eur, kai šalies BVP yra < 40 mlrd. Eur

	EBPO politika (2019 m. sausio–gegužės mėn.)	Vieningas pasiūlymas (2019 spalio mėn.)	Pirmojo ramsčio techninė vizija (2020 m. spalio mėn.)	Dviejų ramsčių sprendimas (2021 m. liepos mėn.)	Baigiamasis Dviejų ramsčių sprendimas (2021 m. spalio mėn.)
Pelningumas	-	Sutartas pelningumo lygis, atlygis už rutines funkcijas būtų atimtas iš pelno, kuris būtų paskirstomas rinkos jurisdikcijoms	Pelningumo slenkstis, apskaičiuotas kaip santykis tarp pelno prieš mokesčius ir visų pajamų	Pelnas prieš mokesčius ne didesnis nei 10 proc. nuo pajamų	Pelnas prieš mokesčius ne didesnis nei 10 proc. nuo pajamų
Segmentacija	-	Ateityje atliekama analizė parodys, ar pelnas gali būti apskaičiuojamas pagal segmentus	Segmentacija būtų taikoma, bet apribota iki minimumo	Segmentavimas taikomas, nebent bendrovės atskleidžia juos finansinėse ataskaitose ir atitinka reikalavimus	-
Priskiriama pajamų dalis rinkos šaliai	Likutinio pelno proporcija	Priskiriamų pajamų suma, pagrįsta tariamu likutiniu pelnu (angl. <i>deemed residual profit</i>), dėl procentinės dalies bus nuspręsta ateityje	X proc. likutinio pelno, kuri viršys Y proc. pelningumo slenkstį, pagal formulę	10–30 proc. likutinio pelno, jei viršija 10 proc. pajamų	25 proc. likutinio pelno, jei jis viršija 10 proc. pajamų
Priskyrimo raktas	Rinka pagrįsti raktai, tokie kaip pajamos, vartotojai, išlaidos	Pagal pajamas	Pagal pajamas	Pagal pajamas	Pagal pajamas

Remiantis 2020 m. spalio mėn. EBPO ataskaita, *vertė A* yra apskaičiuojama kaip 25 proc. nuo likutinio pelno (angl. *residual profits*), visų pirma įvertinant, ar pelningumas viršija 10 proc. pelno ir pajamų santykio ribą. Jei pelningumas viršija šią ribą, apskaičiuojamas likutinis pelnas, kurio daliai pritaikoma formuliarinio paskirstymo formulė. Toks metodas yra panašus į JAV taikomą metodą.⁴⁵⁸ 2020 m. pasiūlymas visų pirma nustatė, kad ši apmokestinimo teisė būtų taikoma tik apibrėžtoms skaitmeninėms paslaugoms, kai yra viršijami tam tikri vartotojo šalies ir pasauliniai limitai. Antra, būtų imamas finansinis, o ne mokestinis pelnas. Trečia, *vertė A* apskaičiuojama kaip fiksuotas procentas nuo likutinio pelno. Vėlesniuose pasiūlymas išliko tik antrasis ir trečiasis pakeitimai – reikalavimas, kad naujosios taisyklės būtų taikomos tik verslams, kurie

⁴⁵⁸ Graetz, *supra note*, 152: 202.

teikia paslaugas ar prekes vartotojams (angl. *client facing business*), bei automatizuotas skaitmenines paslaugas (angl. *automated digital business*), buvo panaikintas.

Kaip pavyzdį galima būtų pateikti įmonių grupę „Apple“, kurios 2017 m. pasaulinės pajamos siekė 229,2 mlrd. USD, o pelnas –64,1 mlrd. USD. Jų santykis sudarė 28 proc., vadinasi, 10 proc. ribą viršijanti suma būtų laikoma nerutininio pelnu, kurio dalis būtų paskirstoma kitoms šalims. Tokiu atveju nerutininio pelno iki mokesčių dalis, viršijanti 10 proc. ribą, būtų lygi 41,2 mlrd. JAV dolerių = (64,1 mlrd. JAV dolerių – 10 proc. * 229,2 mlrd. JAV dolerių). Laikytina, kad nerutininio pelno dalis, kuri turėtų būti paskirstoma tarp vartotojo šalių, yra 20 proc. Atitinkamai, pavyzdžio tikslais tai sudarytų 8,24 mlrd. JAV dolerių = 20 proc. * 41,2 mlrd. JAV dolerių.⁴⁵⁹ Atkreiptinas dėmesys, kad tokio dydžio bendrovei kaip „Amazon“, teikiančiai skaitmenines paslaugas, nebūtinai bus taikomos šios taisyklės, jei pelningumas nesieks 10 proc. ribos. 2017 m. „Amazon“ pelnas prieš mokesčius buvo 2 proc., 2018 – 4 proc., 2019 – 4 proc.⁴⁶⁰ Taigi *vertei A* apskaičiuoti yra taikomos kelios dimensijos.

2021 m. spalio mėn. EBPO baigiamojoje ataskaitoje dėl Dviejų ramsčių sprendimo nustatė dvi mokesčių sistemas, kurios papildo, o ne pakeičia dabartinės tarptautinio apmokestinimo sistemos:

- 1) Pirmasis ramstis (angl. *Pillar One*) pridėjo sistemą, kuri būtų taikoma 100 didžiausių pasaulio tarptautinių įmonių grupių, kurių pelningumas viršija 10 proc. ir kurių pasaulinės pajamos yra didesnės nei 20 mlrd. Eur, kurios priskirtų dalį konsoliduotų finansinių ataskaitų pagrindu apskaičiuotą pelną rinkos šalims, kuris būtų apskaičiuojamas pagal formulę – 25 proc. finansinio apskaitinio pelno, jei jis neviršija 10 proc. pajamų, būtų priskirta rinkos šalims pagal pajamų proporciją (*vertei A*). Pelnas būtų paskirstomas pagal tai, kur prekės ar paslaugos būtų vartojamos, o ne pagal vietą, kurioje už jas mokama, pavyzdžiui, už reklamos paslaugas pelnas turi būti deklaruojamas šalyje, kurioje reklama rodoma, duomenų pardavimo pajamos – šalis, kurios vartotojo duomenys parduoti, daugiašalių platformų – 50/50 padalinama tarp transakcijos šalių, debesų kompiuterijos atveju – ten, kur vartotojas naudoja. Fiksuotas pelningumas būtų apskaičiuotas nuo rutininėmis funkcijomis laikomų marketingo ir distribucijos veiklų ir taip pat priskirtas rinkos šalims (*vertei B*).
- 2) Antrasis ramstis (angl. *Pillar Two*) sukūrė vadinamąją „šešėlinę pelno mokesčio sistemą“, kuri nustato, kad tarptautinės įmonių grupės, kurių pasaulinės pajamos viršija 750 m. Eur, bendrovės lygiu turėtų mokėti 15 proc. minimalų efektyvų pelno mokestį, neatitinkant tokio reikalavimo, būtų taikomi keli

459 Martin A. Sullivan, “OECD Pillar 1 ‘Amount A’ Shakes Up Worldwide Profit”, *Tax Notes International* 2 (2020):849.

460 Amazon Inc finansinės ataskaitos. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2020/ar/2019-Annual-Report.pdf

mechanizmai, pavyzdžiui, pajamų įtraukimo taisyklė (angl. *income inclusion rule*) ar nepakankamai apmokestinto pelno taisyklė (angl. *underatxed profits rule*).⁴⁶¹

Kaip plačiau nagrinėjama 2.3. skyriuje, EBPO atsitraukė nuo standartinio ištiestosios rankos principo ir standartiniu laikomo palyginamųjų kainų metodo ir pasiūlė frakcinio paskirstymo metodą, kuris yra artimiausias formuliarinio paskirstymo metodui, kiek EBPO buvo bet kada anksčiau iki jo priartėjusi. Formuliarinio paskirstymo metodas, priskiriant dalį pelno jurisdikcijai, kurioje įvykdavo pardavimas, jau ilgą laiką naudojamas metodas JAV, yra integruotas Kanadoje, Šveicarijoje siekiant paskirstyti verslo pajamas šalies viduje. Pažymėtina, kad pirmasis bandymas įdiegti šį metodą Europoje ES pasiūlymo dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės (angl. *Common consolidated corporate tax base, CCCTB*) apskaičiavimo metu.⁴⁶² Skirtingai nei EBPO pasiūlyme, šiose valstybėse verslo pelno bazes paskirsto visi be išimties verslo tipai, nėra išskiriami skaitmenines ar kitas paslaugas teikiantys verslai. Pagal pirminį pateiktą pasiūlymą frakcinis paskirstymas būtų taikomas tik skaitmeninės ekonomikos verslams – 2020 m. EBPO pasiūlyme yra 18 lapų reikalavimų, kurie apibrėžia į apimtį patenkančius ir nepatenkančius verslo tipus. Vartotojams teikiamų prekių ar paslaugų verslų tipai apima farmacijos bendroves, tačiau išimtis taikoma receptiniams vaistams, kompiuterius gaminančios bendroves patenka, nors kompiuterius įsigyja verslai, daliai industrijų, pavyzdžiui, natūralių išteklių, bankininkystės, draudimo, laivininkystės industrijoms yra taikoma bendroji išimtis. Pažymėtina, kad bendrovių finansinės ataskaitos nėra rengiamos pagal pasiūlytą segmentaciją.⁴⁶³ Segmentacija yra būtina įmonės pelningumui nustatyti ir klausimas, ar jai apskritai būtų taikomos naujosios pelno bazės paskirstymo taisyklės. Pavyzdžiui, sunku pasakyti, ar „Apple“ turi du verslo segmentus – prekės ir paslaugos, ar vienuolika – „iPhone“, „Mac computers“, „iPads“, „AirPods“, „Apple Watches“, namų apyvokos daiktai: „Apple Music“, „Apple TV“, „The App Store“, „AppleCare“ garantijos ir „iCloud“ paslaugos. Verslo segmentų pelningumas priklauso nuo segmentui priskiriamų sąnaudų – tai verslas nebūtinai daro pagal finansinės apskaitos reikalavimus. Vienam segmentui būnant pelningam, kitam – ne, būtų imamas bendras pelningumas, tačiau tai mažo pelningumo atveju reikštų, kad bendrovei nebūtų taikomos naujosios taisyklės. Išimčių sumažinimas ir naujų taisyklių taikymas visoms bendrovėms sumažintų taisyklių taikymo problematiką.⁴⁶⁴ 2021 m. pasiūlyme šis klausimas išspręstas atsisakant segmentacijos.

Kaip minėta aukščiau, kartu su *verte A* pajamų šaliai yra priskiriama likutinio pelno dalis. Sandorių kainodaros pasaulyje rutininis pelnas yra pelnas, kurį nesusijęs

461 MF de Wilde, „Towards a „2020s Compromise“ in International Business Taxation: Reflections on an Emerging New Tax Paradigm”, *Bulleting For International Taxation*, (2022).

462 Walter Hellerstein, „Reflections on the Cross-Border Tax Challenges of the Digital Economy” *Tax Notes International* 11 (2019), 671.

463 Graetz, *supra note*, 152: 203.

464 Itai Grinberg, „Design of Scope Limitations for OECD Pillar 1 Work” *Tax Notes International*, 6 (2020).

asmuo uždirbtų, atlikdamas veiklas, kurias atlieka susijęs asmuo neprisiimdamas rizikų, ar dėl sinergijos, patiriamos dėl buvimo tarptautinės įmonių grupės dalimi. Tai pelnas, kurį trečioji šalis tikėtusi uždirbti iš funkcijų ar veiklų atlikimo, kai ji veikia kaip paslaugų teikėjas (angl. *outsourced services*). Tokiame modelyje paslaugų teikėjas nesidalina bendros grupės įmonių rizika, neuždirba iš bendros produkto ar veiklos sėkmės ir nesėkmės. Rutininis pelnas, priskirtinas susijusiam asmeniui, būtų apskaičiuojamas kaip palyginamų nesusijusių asmenų taikoma pelningumo marža, pritaikyta ant atitinkamos kaštų bazės. O likutinis pelnas, atvirkščiai, atspindi pelną, kuris yra uždirbamas dėl verslo prisiimamos rizikos ir iš to gaunamos sėkmės arba nesėkmės, t. y. pelnas, viršijantis tikėtiną grąžą. Įprastai likutinis pelnas pagal pelno padalijimo metodą yra priskiriamas grupės įmonės valdymo centrui (angl. *head office*), nes centrinė būstinė paprastai priima su plėtra (prekių ar paslaugų kategorijų ar geografine plėtra, R&D veiklos vykdymu) susijusius sprendimus.⁴⁶⁵ Kadangi likutinis pelnas atspindi pelno „perteklių“, palyginus su įprasta grąža, jis yra palyginamas su ekonominiu pranašumu (angl. *economic rent*). Tačiau, kaip plačiau aiškinama 2.3.2. skyriuje, EBPO Pirmojo ramsčio sprendimas nenurodo konkrečių priežasčių, kodėl rinkos šalims būtent skirstomas likutinis pelnas, nors vartotojai daugiašalėse platformose neatneša nei unikalaus nematerialaus turto, neprisiima jokių rizikų. Dėl tinklo efekto pritraukti nauji vartotojai nėra unikalūs vartotojų indėlis, nes, kaip atskleidžiama 3.2.1. dalyje, tinklo efektas yra įmonės investicijų ir strategijos rezultatas. Atitinkamai, pajamų šaliai gali būti pagrįstas tik rutininio pelno priskyrimas.

EBPO nurodo, kad *verte A* yra paskirstoma likutinio pelno dalis, tačiau priežasčių tokiam sprendimui nepateikė. Autorė tik gali spėti, jog tikriausiai laikoma, kad šaltinio šalyje sukurta vartotojų ar marketingo nematerialaus turto vertė nėra lygi rutiniinių paslaugų sukuriama grąžai, o veikia lygi grąžai už rizikos prisiėmimą, ekspertizę (angl. *know-how*). Autorė nesutinka su tokiu požiūriu, nes vartotojai neprisiima jokios rizikos, o jų atliekamos funkcijos yra tik rutininės, t. y. tokios, kurias galima būtų iškelti išorinėms paslaugų teikėjams. Pavyzdžiui, socialinėje platformoje „Facebook“ vartotojai, sukurdami turinį ir taip sukurdami pagrindą platformai parduoti reklamos užsakovams, ar vartotojai, naudodamiesi „Uber“ platformos siūlomomis pavėžėjimo paslaugomis, neprisiima jokios su platformos naudojimu susijusios rizikos. Vartotojai neprideda prie platformos vystymo, tobulinimo, priežiūros, pritaikymo ar apsaugos. Kita teorija, kuria EBPO galėjo remtis – bendrovės gauna naudą iš sinergijos, atitinkamai, dėl sinergijos sugeneruotą pelną reikėtų priskirti vartotojo šaliai. Tačiau vėlgi, autorė nesutinka su tokia pozicija. Siekiant priskirti iš sinergijos gaunamą naudą, būtina įrodyti, kad nauda pasiekta valinių veiksmų pagrindu, be to, šaliai turi būti būdingas versliškumas, ji turi prisiimti su paslaugų ar prekių teikimu susijusias rizikas. Autorė nemato pagrindo pagrįsti, kad pelnas, sugeneruotas dėl sinergijos, galėtų būti priskirtas vartotojo šaliai.

465 PWC Tax Insights from Transfer Pricing Tax Policy Bulletin on *OECD publishes long-awaited additional guidance on use of profit split methods*, August 2018. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-tp-oecd-psm.pdf>.

EBPO pasiūlyta alternatyva apskaičiuoja likutinį pelną kaip skirtumą tarp pelno ir nustatytos procentinės dalies nuo pajamų. Įvairios mokslininkų grupės teikė pasiūlymus taikyti standartizuotas formules likutiniam pelnui nustatyti. Vieni pasiūlymai ragina rutininį pelną padalinti tarp šalių, taikant tradicinės sandorių kainodaros metodikas (pvz., nustatytas pelno maržas nuo trečiųjų šalių kaštų), o likutinį pelną paskirstyti pagal pardavimus pagrįstą formulę.⁴⁶⁶ Kitas pasiūlymas, pateiktas Oksfordo mokslininkų grupės, vadovaujamos M. P. Devereux, rekomendavo apskaičiuoti likutinį pelną pagal pajamas (angl. *the residual profit allocation by income*). Likutinis pelnas gali būti apskaičiuojamas keliais būdais. Taikant pirmąjį būdą būtų apskaičiuojamos vartotojo valstybėse uždirbtos likutinės pajamos (angl. *residual gross income*) kaip pajamos, uždirbtos iš pardavimų nesusijusiems asmenims, atėmus prekių ar paslaugų savikainą kartu su rutininio pelnu. Kaštai, kurie negali būti tiesiogiai priskirti prie pardavimų konkrečioje šalyje, yra padalijami šalims pagal pajamų santykį, tokiu būdu apskaičiuojamas likutinis pelnas, uždirbtas kiekvienoje šalyje. Antrasis būdas nevergina pajamų, uždirbtų kiekvieno jurisdikcijoje, o apskaičiuoja bendrąjį likutinį pelną – iš bendrojo pelno (angl. *total profit*) atėmus rutininį pelną (angl. *total routine profit*) ir padalinus jurisdikcijoms pagal likutinių pajamų santykį. Pagal pelno paskirstymo (angl. *profit split*) metodą rutininis pelnas priskiriamas šaliai, kurioje atliekamos funkcijos ir vykdoma veikla. Teisė apmokestinti likutinį pelną priskiriama šaliai, kurioje yra atliekami pardavimai trečiosioms šalims.⁴⁶⁷ Kiti alternatyvūs mokslininkų ir institucijų pasiūlymai apžvelgti 3.1. skyriuje. Tačiau akivaizdu, kad EBPO suformuluotas pasiūlymas yra vienas iš daugelio alternatyvių pasiūlymų, kurie buvo teikiami ir nagrinėjami 2013–2021 m. laikotarpiu. Skirtingai nei 1920 m., 2021 m. ataskaitos buvo rengtos ne garsių ekonomikos profesorių, o EBPO sekretoriato, kurio tikslas, kaip galima matyti iš 2021 m., – labiau suderinti interesus, o ne pateikti visą pasaulį į priekį vedančius pasiūlymus. Hipotetiškai kalbant, jei EBPO sekretariatui būtų vadovavęs M. P. Devereux ar M. Wilde, EBPO būtų atsisakiusi ištiestosios rankos principo ir įvedusi formuliarinį pelno mokesčio apskaičiavimo metodą, jei EBPO sekretariatui būtų vadovavęs E. Kemmeren – būtume atsisakę formuliarinio ar frakcinio metodo, ir išimtinai turėtume tik ištiestosios rankos principu grįstą tarptautinę apmokestinimo sistemą.

Autorės vertinimu, Pirmojo ramsčio ir nustatyto *vertės A* apskaičiavimo trūkumų yra daug:

- 1) Teorinio pagrindo stoka. Pasiūlymo tikslas nustatyti ryšį tarp bendrovės ir šalies, kurioje vartotojai bendrovei generuoja reikšmingą vertę. Tačiau EBPO nenurodė vertės kūrimo principo, kaip pasiūlymą pagrindžiančio principo, nei detalizavo kaip faktiškai vartotojai sukuria vertę, vertinant iš pelno paskirstymo tarp šalių prizmės. 2018 m. EBPO ataskaitoje⁴⁶⁸ išanalizavo skaitmeninius

466 Reuven S. Avi-Yonah “Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split”, *Florida Tax Review* 9 (2009): 497.

467 Michael P. Devereux “Residual Profit Allocation by Income”, *Taxation Working Paper* 19/01 (Oxford University Centre For Business, 2019), 5.

468 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, *supra note*, 17:34.

verslus pagal vertės kūrimo grandinės tipus, o 2019 m. ataskaitoje⁴⁶⁹ pateikė apibendrintas išvadas ir pasiūlymus, kokią konkrečią vertę sukuria šaltinio šalis, kurioje yra vartotojai arba marketingo nematerialus turtas, tačiau Vieningame pasiūlyme⁴⁷⁰ visi šie pasiūlymai nebeminimi, tiesiog konstatuojama, kad skaitmeniniai verslai gali dalyvauti kasdieniame vartotojų gyvenime, bendrauti su vartotojais, ir tokiu būdu kurti reikšmingą vertę (angl. *meaningful value*). Pripažinta, kad vertės kūrimo principas yra taikomas tik siekiant užkirsti kelią pelno priskyrimui tikslinėms teritorijoms, kuriose nevykdoma jokia ekonominė veikla.⁴⁷¹ Kadangi EBPO dėl šalių politinio spaudimo skubėjo pateikti globalų sprendimą, regis, buvo „nukirsti kampai“ ir peršokta prie sprendimo. Liko iki galo neaišku, kas konkrečiai apmokestinama, kaip tas indėlis varijuoja priklausomai nuo skaitmeninio verslo modelio ir kas apmokestinama – vartotojo sukuriamas turinys ar duomenys, tinklo efekto ar prekės ženklo sukuriamos pajamos. Net nebeaišku, ar galima konstatuoti, kad EBPO apmokestino šaltinio šalyje sukuriamą vertę. Todėl autorė siekia šiuo moksliniu tyrimu pateikti teorinius pagrindus kuriamai alternatyviai sistemai, kuri apibendrintų EBPO atliktus tyrimus bei pateiktus pasiūlymus ir apibrėžtų objektyvius kriterijus, kurie leistų nustatyti ryšį tarp užsienio bendrovės ir pajamų šaltinio šalies.

- 2) Likutinio, o ne rutininio pelno priskyrimas šaltinio šaliai. Autorės vertinimu, yra loginė spraga tarp tradiciškai suprantamo likutinio pelno ir jo interpretavimo skaitmeniniame versle. Konkretūs skaitmeninio verslo modeliai nurodo, kad vartotojai neprisiima rizikų, jų atliekamos funkcijos, pavyzdžiui, paslaugų vertinimas, turinio kūrimas, duomenų dalijimasis, yra apibrėžiamos kaip rutininės funkcijos, todėl autorė nemato pagrindo pajamų šaltinio šaliai priskirti likutinio pelno dalies. Be to, remiantis EBPO gairėmis, norint šaliai priskirti pelną, sugeneruotą dėl sinergijos, būtina atlikti intensyvią faktinį tyrimą, nustatyti šalies valinius veiksmus ir versliškumą, t. y. prisiimamos rizikos dydį ir likutinį pelną priskirti tik tada, jei kontribucija yra aukštos pridėtinės vertės.⁴⁷² Tačiau šio paaiškinimo EBPO nepateikė, todėl lieka spėlioti tokio sprendimo priežastis.
- 3) *Vertė A* iš esmės įgalina įmonių grupių apmokestinimą, kadangi kaip atskaitos taškas imamos įmonių grupės konsoliduotos finansinės atskaitos. Tai iš esmės reikšmingai pakeičia iki šiol griežtai Europoje taikytą ištiesiosios rankos principu paremtą sandorių kainodaros logiką, kuri remiasi atskiros bendrovės koncepcija (angl. *separate entity approach*). Žiūrint iš apmokestinamos veiklos perspektyvos, EBPO pasiliko prie tos pačios logikos, kad apmokestinami, nors galėjo būti nustatyta kita bazė, pavyzdžiui, pinigų srautai (angl. *cash flow*), veiklos pelnas, EBITDA (angl. *operating profit*, EBITDA) ar ekonominė renta (angl. *economic rent*).

469 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16.

470 Unified Approach, *supra note*, 30:para 17.

471 Buriak, *supra note*, 50:301.

472 Samari, *supra note*, 69.

economic rent). Tačiau Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymas nepakeitė apmokestinimo objekto – investicijų grąžos (angl. *investment returns*).⁴⁷³ Autorės vertinimu, didžiausias Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pakeitimas yra ištiesiosios rankos principo pakeitimas formuliario paskirstymo įkvėptu skaičiavimu – frakciniu metodu. Taikant frakcinį metodą nėra vertinamas nei konkrečios tarptautinės įmonių grupės verslo modelis, nei vartotojų indėlis į vertės kūrimo grandinę ar prekės ženklą. Taikoma iš anksto nustatyta formulė, kuri preziumuoja, kad iš anksto nustatytus pelningumo ir pajamų kriterijus atitinkanti bendrovė reikšmingai dalyvauja rinkos šalies (angl. *market jurisdiction*) ekonomikoje, atitinkamai, jai priskiriama likutinio pelno dalis.

Nustatyti trūkumai tapo reikšmingu pagrindu autorei analizuoti alternatyvius pasiūlymus. Nors darbo rašymo procese buvo pateikti skirtingi EBPO pasiūlymai, kurie reikšmingai skyrėsi vienas nuo kito, tačiau pastebėti trūkumai tapo tik didesniu akstiniu toliau gilintis ir pateikti alternatyvius pasiūlymus.

2.3.2. Pirmojo ramsčio pasiūlymo pritaikymas daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno paskirstymui

Pelno mokesčių sistemos turi atitikti sąžiningumo (angl. *fairness*) principus ir traktuoti tos pačios rūšies pajamas ir situacijas vienodai, taip pat būti ekonomiškai efektyvios (angl. *economically efficiently*) arba, vertinant ekonomikos terminais, būti neutralios ir sukurti kiek įmanoma mažiau rinkos iškreipimų.⁴⁷⁴ Nors EBPO siekė pagrįsti, kad vertės kūrimas gali būti tinkamas principas, pagrindžiant šaltinio valstybėms teisę apmokestinti dalį tarpjurisdikcinio pelno,⁴⁷⁵ tačiau po to atsisakė šio siekio. Galima tik konstatuoti, kad po 10 metų analizės ir diskusijų, klausimas „kodėl“ taip ir liko neatsakytas. Nors šio tyrimo tikslais skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo problematika yra susiaurinta iki daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimo teisių pasidalinimo tarp šalių, autorės vertinimu, tai yra labai geras pavyzdys atskleisti EBPO Pirmojo ramsčio sprendimo trūkumams.

Kaip apibrėžta 2.1. skyriuje, daugiašalėmis platformomis yra laikomos transakcinės platformos, kurios kuria vertę sujungdamos vartotojus, tiekėjus ir pirkėjus bei (i) pasižymi netiesioginiu tinklo efektu tarp skirtingų šalių, (ii) platforma įgalina tiesiogines sąveikas tarp šalių, o (iii) kiekviena iš šalių save sieja su platforma. Į šį apibrėžimą pakliūtų įmonės visos septynios superplatformomis laikomos įmonės – „Microsoft“, „Apple“, „Amazon“, „Google“, „Facebook“, „Tencent“, „Alibaba“, kurios 2019 m. sudarė du trečdalius visos rinkos vertės.⁴⁷⁶ Pagal EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą, šaltinio pelno mokesčių mokės tik 78 įmonės. 45 proc. skirstytino pelno (39 mlrd. JAV dolerių,

473 Wilde, *supra note*, 460.

474 Wilde M., „On the Future of Business Income Taxation in Europe“, *Tax Research Platform* (2020):61.

475 Y. Brauner, „BEPS: An Interim Evaluation“, *World Tax J.* 6, 10, (2014):32–38.

476 *Ibid.*, 3.

papuolančio į *vertės A*) bus sugeneruota technologijų kompanijų, iš kurių 28 mlrd. JAV dolerių bus sugeneruoti 5 didžiausių technologijų JAV įmonių – „Apple Inc.“, „Microsoft Inc.“, „Alphabet Inc.“, „Intel Inc.“ ir „Facebook Inc.“.⁴⁷⁷ Neįtikėtina, bet „Amazon.Inc“ nepapuls į naujos taisyklės taikymo apimtį, nes bendrovės pelningumas nesiekia 10 proc. reikalavimo. Remiantis 2022 m. „Amazon“ finansinės ataskaitos duomenimis,⁴⁷⁸ „Amazon Inc.“ pelningumas buvo 2 proc. (pasaulinės konsoliduotos pajamos – 513,983 mlrd., pelnas – 12,248 mlrd. JAV dolerių), 2021 m. – 5 proc. (atitinkamai – 469,822 mlrd. ir 24,879 mlrd. JAV dolerių), 2020 m. – 6 proc. (386,064 mlrd. ir 22,899 mlrd. JAV dolerių). „Amazon“ intensyviai investuodama į savo plėtrą, neuždirba pelno, nors jos pajamos yra didesnės nei „Facebook Inc.“ (2022 m. – 116 000 JAV dolerių),⁴⁷⁹ ji vartotojų šalyse neturi mokėti pelno mokesčio. EBPO nepateikia paaiškinimų, kodėl pelningumas yra kriterijus, taikomas apibrėžti stabilų, reguliarų, esminį bei reikšmingą ryšį su pajamų šaltinio valstybe. Autorės vertinimu, pateiktas „Amazon Inc.“ pavyzdys iliustruoja EBPO nustatytų taisyklių paviršutiniškumą ir faktą, kad jis yra pagrįstas politinių sumetimų, o ne teisės ar ekonomikos teorija bei filosofija. Autorė 3 skyriuje pateikia kelis alternatyvius siūlymus, kurie būtų pritaikyti daugiašalių platformų modeliui ir kartu atitiktų tarptautinės apmokestinimo sistemos principus, ir atlieptų žemiau nurodytus EBPO Pirmojo ramsčio trūkumus.

Visų pirma, Pirmojo ramsčio pasiūlymas neatsižvelgia į išvystytą ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) koncepciją, apibrėžiančią pajamų gamybos veiksnius (angl. *production factors*) bei, kalbant apie pajamų kilmę (angl. *origin of income*), pajamų susikūrimo ciklo etapus, taip pat šaltinio šalies įtaką bei suteiktą naudą pajamoms susikurti. Bendroji nauda, kurią sukuria pajamų šaltinio šalys, pavyzdžiui, interneto ir kita susisiekimo infrastruktūra, išsilavinimo (kuris susiję su darbo jėgos prieinamumu ir lygiu), policijos, priešgaisrinės ir gynybos apsaugos užtikrinimas, palankios ir veikiančios teisinės infrastruktūros, tinkamos verslo funkcionavimui, sukūrimas, monetarinė vyriausybės politika, tačiau ne visų verslo modelių, įskaitant ir daugiašalių platformų kategoriją), vartotojų veiksmai prisideda produkcijos prasme prie pajamų generavimo. Kaip plačiau nagrinėjama 3.2. skyriuje, tik B2B-2C daugiašalių platformų modeliuose pajamų šaltinio šalies vartotojai prisideda prie pajamų generavimo pajamų kilmės (angl. *origin of income*) prasme. Autorės nuomone, 2019 m. EBPO konsultaciniame dokumente, kuriame pateikti paaiškinimai, kokią funkciją skaitmeninės ekonomikos vertės kūrimo grandinėje atlieka vartotojų dalyvavimas, padaryta esminė klaida – prilygintas prekybos platformų vartotojų indėlio monetizavimo modelis socialinių tinklų ir paieškos platformų modeliams.⁴⁸⁰ Nors EBPO priėjo

477 Michael Devereux, Martin Simmler: “Who Will Pay Amount A?”, *EconPol Policy Brief* 36 (July 2021). Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. https://www.econpol.eu/publications/policy_brief_36

478 Amazon Inc 2022 finansinės ataskaitos. Žiūrėta 2023 m. balandžio 14 d. https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2023/ar/Amazon-2022-Annual-Report.pdf.

479 Meta Inc. 2022 finansinės ataskaitos. Žiūrėta 2023 m. balandžio 14 d. <https://d18rn0p25nwr6d.cloudfront.net/CIK-0001326801/e574646c-c642-42d9-9229-3892b13aabfb.pdf>.

480 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16.

prie išvados, jog visos vertės tinklo (angl. *value network*) modeliui priskirstinos platformos vienodai monetizuoja vartotojų indėlį, bet net pats atskaitos tekstas prieštarauja pats sau – socialinių platformų ir paieškos sistemų atveju pagrindinė vertė, kurią sukuria vartotojai yra duomenys, kuriuos platformos parduoda reklamų pirkėjams, o daugiašalės platformos gauna naudą iš tinklo efekto (angl. *network effects*) ir vartotojų kuriamų apžvalgų bei turinio. Nors galutinis EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas yra visų trijų apmokestinimą prie šaltinio pagrindžiančių pasiūlymų, t. y. vartotojų dalyvavimo pasiūlymas (angl. *user participation*), marketingo nematerialus turto pasiūlymas (angl. *marketing intangibles*), reikšmingo ekonominio dalyvavimo pasiūlymas (angl. *significant economic presence*), mišinys, tačiau sunku sutikti su išvada, jei nesutinki su jos prielaidų teisingumu. Šiuolaikinėje logikoje dedukciniais vadinami samprotavimai, kurių premisų ir išvados ryšys yra logiškai būtinas, todėl iš teisingų prielaidų visuomet gaunama teisinga išvada. O jei bent viena dedukcinio samprotavimo premisa yra klaidinga, tai jo išvada irgi bus klaidinga, nes dedukcija yra samprotavimo būdas, perkeliantis premisų teisingumo reikšmę į išvadas.⁴⁸¹ Galima daryti išvadą, kad EBPO išvados negali būti teisingos, esant klaidingoms premisoms.

Antra, autorė dideliu EBPO Pirmojo ramsčio ir visos bandytos atlikti „tarptautinio apmokestinimo priartinimo skaitmeniniam amžiui“ reformos trūkumu laiko iki galo neištirtos tinklo efekto (angl. *network effect*) įtakos itin skaitmenizuotiems verslams (angl. *highly digitalised businesses*). Svarbu pažymėti, kad tinklo efekto vaidmuo buvo reikšmingas ne tik vertės tinklo (angl. *value network*), bet ir vertės grandinės (angl. *value chain*) ar vertės parduotuvės (angl. *value shop*) modeliuose. Pavyzdžiui, „Spotify“ ar „Netflix“ muzikos ir filmų transliacijos platformos, kurios atitinka vertės grandinės (angl. *value chain*) verslo modelį, jų plėtrai tinklo efektas turėjo labai stiprų efektą. „Spotify“ atveju nemokamai siūlant nuostabų inžinerine prasme išradimą (*aut. past.* – svarbu pabrėžti, kad pati programa buvo unikali, o siūlymas ja naudotis nemokamai – rinkodaros strategija), sukūrė vartotojų bazę, kad įgytų pakankamai traukos ir pritrauktų muzikos kūrėjus bei įrašų studijas, nors kiekvienas nemokamas klausytojas įmonei yra nuostolingas.⁴⁸² „Netflix“ taip pat pasinaudojo ir vis dar naudojasi netiesioginiu tinklo efektu – turėdama 222 mln. vartotojų iš 190 šalių gali pasiūlyti turinio ir filmų kūrėjams didžiausią auditoriją, turėdama didžiausią duomenų bazę gali siūlyti geriausias rekomendacijas ir pritaikyti turinį, kartu turi didžiausią derėjimosi galią ir gali įsigyti turinį už mažiausius kaštus, tiesioginis tinklo efektas – kai norisi su kolegomis ir draugais dalintis tų pačių filmų įspūdžiais.⁴⁸³ Vertės parduotuvės (angl.

481 R. Bubelis, V. Jakimenko, V. Valatka, *Logika*, II dalis, (Mykolo Romerio Universitetas, 2012), 181.

482 J. Zeller, „Spotify’s Business Model – Competing With Network Effects“, *HBS Digital Initiative* (Oct 2015), Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. <https://d3.harvard.edu/platform-digit/submission/spotify-business-model-competing-with-network-effects/#::~:~:text=Spotify%20leveraged%20network%20effects%20to,month%20for%20a%20premium%20subscription>

483 „Netflix: Attracting Both Subscribers and Content Providers to the Party“, *HBS Digital Initiative* (26 Feb 2017). Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. <https://d3.harvard.edu/platform-digit/submission/netflix-attracting-both-subscribers-and-content-providers-to-the-party/>

value shop) tipo įmonės taip pat naudojasi tinklo efekto sukuriama nauda. Pavyzdžiui, informacijos dalinimosi platforma „Dropbox“ pasinaudojo rekomendacijų programa ir pagal 2010 m. viešai paskelbtą investuotojams skirtą informaciją net 35 proc. naujų vartotojų prisijungė dėl tinklo efekto.⁴⁸⁴ Atsižvelgiant į tai, kad net 2015 m. EBPO 1 veiksmo galutinėje ataskaitoje tinklo efektas buvo nurodyta kaip pagrindinė priežastis reformuoti tarptautinę mokesčių sistemą, autorė laiko tai dideliu EBPO Pirmojo ramsčio trūkumu, nes tinklo efektas nebuvo pripažintas pagrindu pajamų šaltinio šaliai priskirti teises į dėl tinklo efekto poveikio sugeneruotų pajamų apmokestinimą. Tinklo efektas yra vienas iš esminių platformas apibrėžiančių požymių. Kadangi tinklo efektas (angl. *network effect*) yra ne kas kita kaip nauda, kurią vartotojas gauna vartodamas prekę ir kuri didėja augant kitų tą prekę vartojančiųjų skaičiui⁴⁸⁵ – paslaugų ar prekių vertė padidėja, nes jomis pradeda naudotis daugiau klientų. Ekonominė prasme įmonės, pasitelkdamos tinklo efektą (angl. *network effect*) sumažina savo ribines sąnaudas⁴⁸⁶ – papildomo produkto ar paslaugos vieneto gamybos sąnaudas, kai vartojimas didėja be papildomų investicijų sąnaudų. Pavyzdžiui, lygiaverčių platformų atveju svarbiausios investicinės išlaidos yra rinkodaros išlaidos, kurios leidžia pritraukti vartotojus. Organinis augimas, kurį skatina tinklo poveikis, leidžia nemokamai pritraukti naujų vartotojų, atitinkamai, tik dėl tinklo efekto platforma generuoja pajamas, kurių ribinės įsigijimo sąnaudos yra lygios nuliui. Kadangi tinklo efektas veikia, sukuria pagrindą bendrovėms gauti naudą iš ekonominio pranašumo (angl. *economic rent*), o tokių mokslininkų, kaip M. Wilde, Cui Wei, R. Broadway, J.F. Tremblay ir *et alia*, teigimu, yra pakankamas ir tinkamas pagrindas alokuoti šaltinio šaliai dalį uždirbamų prekybos pajamų.⁴⁸⁷ Plačiau šis klausimas nagrinėjimas 3.3. skyriuje.

Trečia, kaip jau minėta aukščiau, EBPO Pirmojo ramsčio ataskaita nepaaiškina, kodėl pasirinkta priskirti likutinį, o ne rutininį pelną prekybos šaliai. Tipiškai rutininis pelnas yra pelnas, kurį trečioji šalis tikėtusi uždirbti iš funkcijų ar veiklų, kai ji veikia kaip paslaugų atlikėja (angl. *outsourced services*). Daugiašalėse platformose paslaugų ar prekių vartotojai nesidalina bendros grupės įmonių rizika, neuždirba iš bendros produkto ar veiklos sėkmės ir nesėkmės. Rutininis pelnas, priskirtinas susijusiam asmeniui, būtų apskaičiuojamas kaip palyginamų nesusijusių asmenų taikoma pelningumo marža, pritaikyta ant atitinkamos kaštų bazės. O likutinis pelnas, atvirkščiai, atspindi pelną, kuris yra uždirbamas dėl verslo prisiimamos rizikos ir iš to gaunamos sėkmės arba nesėkmės, t. y. pelnas, viršijantis tikėtiną grąžą. Likutinio, o ne rutininio pelno priskyrimas šaltinio šaliai, autorės vertinimu, yra loginė spraga tarp tradiciškai suprantamo likutinio pelno ir jo interpretavimo skaitmeniniame versle. Konkretūs skaitmeninio verslo modeliai nurodo, kad vartotojai neprisiima rizikų, jų atliekama

484 „Venture Capitalists: Here’s How To Identify Network Effects” The VC Factory, Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. <https://thefactory.com/venture-capitalists-heres-how-to-identify-network-effects/>

485 Lemley ir McGowan, *supra note*, 39.

486 Ribinės sąnaudos apskaičiuojamos sąnaudų pokytį dalijant iš kiekio pokyčio. <https://baremetrics.com/blog/marginal-cost-why-you-need-to-know-it>

487 Wilde, *supra note*, 74; Cui, *supra note*, 78, Broadway ir Tremblay, *supra note*, 77.

funkcija, pavyzdžiui, paslaugų vertinimas, turinio kūrimas, duomenų dalijimasis, yra rutininės funkcijos, todėl nėra pagrindo šaltinio šaliai priskirti likutinio pelno dalį. Iš kitos pusės, nauda, kuri patiriama dėl sinergijos, yra sunkiai priskiriama konkrečiai šaliai, bet tokių autorių kaip Devereux teigimu, logiška priskirti sinergijos sugeneruotą pelną likutiniam pelnui, nes jis yra sugeneruotas visos įmonės veiklos, o ne konkretaus verslo segmento.⁴⁸⁸ Antra vertus, remiantis ištiesiosios rankos principu, sinergijos naudai paskirstyti tarp šalių, būtina nustatyti šalių valinį indėlį, versliškumą, t. y. prisiimamas rizikas, ir priskirti likutinį pelną, jei šalies kontribucija yra aukštos pridėtinės vertės.⁴⁸⁹

Vertinant EBPO poziciją dėl naudos, patiriamos dėl sinergijos, verta atkreipti dėmesį į EBPO sandorių kainodaros gaires ir rekomendacijas dėl vadinamosios „iš verslo restruktūrizacijos paskirstymo“, t. y. funkcijų, turto ar rizikos centralizacijos ar laimėjimų dėl konsoliduotos derybinės galios.⁴⁹⁰ Gairės nurodo, kad „ištiesiosios rankos principas iš principo turi trūkumų, nes ne visada atsižvelgia į msto ekonomiją ir įvairių veiklų tarpusavio ryšį, kuris sukuriamas integruotose įmonėse“.⁴⁹¹ Ši kritika paremta mintimi, kad laikymasis nuostatos, kad įmonės veikia kaip atskiri vienetai, net jei jie priklauso tai pačiai įmonių grupei, negali atsižvelgti į pelną, gautą dėl integracijos, nes jis uždirbamas būtent dėl fakto, kad įmonės priklauso įmonių grupei.⁴⁹² Analizuodama šį aspektą 2014 m. EBPO parengė gaires dėl su nematerialiu turtu susijusių sandorių kainodaros aspektų,⁴⁹³ kuriuose detalizavo pelno iš sinergijos paskirstymą tarp grupės įmonių. Sinergija apibrėžta kaip nauda, gauta iš sąveikos ir integracijos su kitomis įmonių grupės narėmis, kuri paprastai būtų nepatiriama tarp nesusijusių įmonių, pavyzdžiui, bendra kompiuterinė sistema, bendri pirkimai, integruotos valdymo sistemos. Nurodoma, kad atsitiktinis pelnas, gautas vien iš buvimo grupėje, neturėtų būti priskiriamas įmonei, o tuo atveju, kai sinergijos nauda ar žala (nes sinergijos gali turėti ir neigiamą įtaką) gauta valinių veiksmų pagrindu, tokiu atveju gairės rekomenduoja atlikti funkcinę ir palyginamąją analizę. Tais atvejais, kai grupės sinergija egzistuoja ir gali būti priskirta įmonių grupės veiksmams, galima paskirstyti naudą tarp grupės įmonių pagal jų indėlį.⁴⁹⁴ EBPO gairių 9.148–9.153 punktai apžvelgia sutaupy-

488 Devereux et alia, *supra note*, 466:15.

489 Samari, *supra note*, 69.

490 OECD (2022). “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”. OECD, Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page323

491 *Ibid.*, 94, para 1.10.

492 M. Kane, Transfer Pricing, Integration and Synergy Intangibles: a consensus approach to the Arm's Length Standard, *World Tax Journal* (Oct 2014):284.

493 OECD (2014). “Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles.” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264219212-en.pdf?expires=1681559308&id=id&accname=guest&checksum=E029C600C6B287EA4694A29ADD0B1718_

494 *Ibid.*, 18-20, para 1.99 - 1.103

mų, kurie gauti dėl tam tikros jurisdikcijos specifikos, ir tos naudos paskirstymą tarp grupės įmonių. Tokiais sutaupymais yra pripažįstami mažesni nei kitose šalyse darbo jėgos kaštai, nuo lokacijos priklausimo mažesni transportavimo kaštai ir pan.⁴⁹⁵ Tokių sutaupymų pasidalijimų tarp grupės įmonių analizę EBPO rekomenduoja atlikti įvertinus trečiųjų nesusijusių įmonių kainodarą. Vertinant iš ekonomikos mokslo prizmės sinergija yra pripažįstama ekonominiu pranašumu ir dar vadinama „sinergijos pranašumu“ (angl. *synergy rents*),⁴⁹⁶ o bendrovės yra varžomos tik korporatyvinės teisės ir mokesčių nuostatų, kur tą naudą pripažinti ir apmokestinti. Dėl ištiesiosios rankos principo aukščiau išdėstytų trūkumų, t. y. priklausomybės nuo palyginamųjų ir transakcinio pelningumo, formuliarinio paskirstymo šalininkai teigia, kad gautą naudą reikia skirstyti pagal tokius veiksnius, kaip darbuotojų atlyginimai, materialusis turtas ir pardavimai. Darytina išvada, kad galimai EBPO atsisakė ištiesiosios rankos principo ir iš sinergijos patiriamą naudą nusprendė paskirstyti pagal formulę.

Ketvirta, EBPO siekė atliepti iššūkį, kad apmokestinant tik itin skaitmenizuotus verslus (angl. *highly digitalised businesses*) yra galimas jų diskriminavimas, nes skaitmenizacijos paveikti yra visi verslai. Atitinkamai, EBPO 2020 m. EBPO paskelbtoje Pirmojo ramsčio techninėje vizijoje.⁴⁹⁷ Pirmojo ramsčio subjektų ratą išplėtė iki automatizuotos skaitmeninių paslaugų (angl. *automised digital services*) ir į vartotojus nukreiptų verslų (angl. *consumer facing business*), o liepos 2021 m. EBPO ataskaitoje dėl Dviejų ramsčių sprendimo (angl. *Two-Pillar Solution*) – veiklas apibrėžiantis testas išbrauktas, palikti bendri aktyvumo ir pelningumo testai. Tačiau autorė nori atkreipti dėmesį, kad nuolatinės buveinės pagrindu mokami mokesčiai šaltinio šalyje negali būti pripažinti diskriminaciniu elgesiu. Tuo labiau, kad, kaip toliau bus atskleidžiama 3.2. ir 3.3. skyriuose, apibrėžtas ryšys ir jo pagrindu nustatomas tarpjurisdikcinių pajamų apmokestinimas gali būti taikomas ne tik itin skaitmenizuotoms bendrovėms. Tačiau pagal EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą, visos įmonės, atitinkančios pelningumo kriterijų, remiantis sandorių kainodaros principais nustatys likutinio pelno dalį, kuri bus sugeneruota ryšium su veikla rinkos šalyje. „Etsy Inc.“ savo komentaruose į EBPO viešos konsultacijos klausimus nurodė, kad, jų vertinimu, fundamentaliai svarbu, kad būtų užtikrintas vieningas apmokestinimo vietas (angl. *nexus*) taisyklių interpretavimas.⁴⁹⁸ „Netflix Inc.“ laikėsi tokios pat pozicijos ir pateikė pasiūlymą įvesti

495 OECD (2010). „Location Savings“, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://web-archi-ve.oecd.org/2012-06-14/99817-45765521.pdf>.

496 Jinyan Li, „Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines“, in *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (Springer, 2012), 82, Taip pat žiūrėti Clausing Bakker, *Transfer Pricing and Business Restructuring: Streamlining All the Way* (Amsterdam, 2011), 4.

497 OECD Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, *supra note*, 22.

498 Etsy comments regarding public consultation on the pillar one blueprint. Žiūrėta 2023 m. balandžio 16 d. https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FEtsy+++Pillar+One.pdf.

tik pelningumu ir pajamų dydžiu grįstą apmokestinimą.⁴⁹⁹ Autorės įsitikinimu, pasaulinių pajamų dydis ar pelningumas niekaip nepagrindžia ryšio su šaltinio šalimi, todėl neturėtų nulemti apmokestinimo teisių priskyrimo, tik aiškūs ekonominiai veiksniai, kurie sietų su pajamų produkcija šaltinio šalyje, galėtų nulemti pajamų apmokestinimą. Kaip plačiau dėstoma 3 skyriuje, autorės nuomone, taikant pajamų kilmės (angl. *origin of income*) teoriją tokiais ekonominiais veiksniais galėtų būti arba vartotojų indėlis į bendrovės vertės kūrimo grandinę, arba tinklo efekto poveikis, jei būtų taikoma paskirties apmokestinimo principas (angl. *destination-tax principle*), pelnas turėtų būti skirstomas pagal prekybos užsienio šalyse proporcijas.

Penkta, Pirmojo ramsčio pasiūlymas sukūrė keletą sluoksnių pačioje tarptautinio apmokestinimo sistemoje, visų pirma, išlaikomos rezidento ir šaltinio koncepcijos, taip pat pajamų paskirties principu (angl. *origin based taxation*) ir ištiesiosios rinkos principu grįsta dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema, antra, įvedama nauja rinkos šalies koncepcija pajamų paskirties apmokestinimo principas (angl. *destination based tax*) ir formuliarinio paskirstymo (angl. *formulary apportionment*) principu grįsta sistema, trečia, yra įvedama dvigubo apmokestinimo tarp *vertės A* ir *vertės B* naikinimo sistema, kuri veikia paraleliai dvigubo apmokestinimo sistemai, naikinančiai dvigubą apmokestinimą tarp rezidento ir šaltinio šalies. Dėl administravimo sudėtingumo, persipinančių apskaičiavimo metodikų, bus įžengta į dar sudėtingiau administruojamų mokesčių lauką. Sunku įsivaizduoti, kaip reikės suderinti nacionalines apmokestinimo taisykles su dvišalėmis ir daugiašalėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir Europos Sąjungos pirmine ir antrine teise. Atkreiptinas dėmesys, kad dvigubo apmokestinimo sutarčių santykis su Europos Sąjungos teise vis dar papuola į pilkąją zoną. Nors atrodo, kad mokesčių sutartims taikoma viršenybė, su sąlyga, kad šalys narės įsipareigoja pašalinti nesuderinamumus su Europos Sąjunga, tačiau lieka neaišku, kiek laiko valstybės narės turi įvykdyti savo įsipareigojimus ir kokios nevykdymo pasekmės.⁵⁰⁰ Tikėtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusilauš sprandą bandydamas interpretuoti nuostatų viršenybę, kaip teko byloje *X BV ir XNV*⁵⁰¹ byloje, kurioje teismas interpretavo Europos Sąjungos laisvių, Olandijos mokesčių konsolidacijos režimo, bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių nuostatų bei dvigubo apmokestinimo naikinimo sąveiką. Atitinkamai, darytina išvada, kad EBPO 2021 m. kompromisas nėra nei efektyvus, nei paprastas, nesukuria tikrumo, kelia klausimų dėl teisingumo ir veiksmingumo, todėl negalima teigti, kad atitinka Otavoje iškeltus principus. Nors nustatant itin aukštus kriterijus įmonėms, kurioms būtų taikomas Pirmojo ramsčio sprendimas, tikintis, kad jos turėdamos didelius resursus ir

499 Lisa Wadlin, VP Global of Netflix Tax comments to EBPO, Dec 2020. Žiūrėta 2023 m. balandžio 16 d. https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FNetflix.pdf.

500 I. Panzeri, „Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail?“, *European Taxation*, (April 2022):155

501 „Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. vasario 22 d. sprendimas Nr. ECLI:EU:C:2018:110 sujungtose bylose C-398/16 ir C-399/16, X BV, X NV v. Staatssecretaris van Financiën“. CURIA. Žiūrėta 2022 m. birželio 14 d. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-398/16>

vidines komandas galės sėkmingai taikyti šias taisykles, tačiau net tokios kompanijos kaip „Microsoft Corp.“⁵⁰² ar „Amazon Inc.“⁵⁰³ savo komentaruose, pateiktuose EBPO viešų konsultacijų metu, nurodė, kad taisyklės yra pernelyg komplikotos (angl. *overly complex*).

2.4. Skyriaus apibendrinimas

Daugiašalės platformos šio darbo kontekste apibrėžiamos kaip transakcinės platformos, kurios kuria vertę sujungiant vartotojus, tiekėjus ir pirkėjus bei (i) pasižymi netiesioginiu tinklo efektu tarp skirtingų šalių, (ii) platforma įgalina tiesiogines sąveikas tarp šalių ir (iii) kiekviena iš šalių save sieja su platforma, apimant socialinius tinklus, paieškos sistemas ir prekybos platformas (angl. *marketplaces*).

EBPO, istoriškai bandžiusi nustatyti specifines apmokestinimo taisykles skaitmeniniam verslui, iš pagrindų peržiūrėjo 1920 m. sukurtą tarptautinio apmokestinimo sistemą. Pirmasis ramstis (angl. *Pillar One*), vainikavęs EBPO darbus ir tyrinėjimus dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo nuo 2013 m.,⁵⁰⁴ iš esmės nepakeitė tarptautinio apmokestinimo struktūros ar tvarkos, tačiau galima teigti, ją dar net komplikavo. Pagrindiniai principai, kuriais šalys pasidalija apmokestinimo teises, išliko ir toliau bus taikomos apmokestinimo šaltinio ir rezidavimo šalyse koncepcijos, ištiestos rankos principas, vertės kūrimo ir atskiro vieneto koncepcijos, tačiau, paraleliai ant šiuo metu funkcionuojančios sistemos, buvo „sukonstruota“ visai kitais principais pagrįsta sistema.

Naują sisteminių lygmenį galima apibrėžti šiais aspektais:

- 1) Nustatyta rinkos šalies (angl. *market country*) teisė į dalį kitos šalies rezidento pelno iš ūkinės komercinės veiklos, apibrėžto dydžiu *vertė A* (angl. *Amount A*), nepaisant nuolatinės buveinės ar fizinio įsisteigimo reikalavimų;⁵⁰⁵
- 2) Atsisakyta atskiros bendrovės koncepcijos, suteikiant naują apmokestinimo teisę rinkos šaliai per „pelną apskaičiuotą tarptautinės grupės ar segmento lygmeniu“.⁵⁰⁶ Atitinkamai, rinkos jurisdikcija nebus apribota tik apmokestinti

502 Thomas J. Roesser, Microsoft Tax Policy Council, Comments regarding Public Consultation Document on the OECD/G20 BEPS – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Dec 2020. Žiūrėta: 2022-04-16: https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FMicrosoft+Corp+-+Pillar+One.pdf.

503 Kurt Lamp, Amazon Inc. VP Global Tax, Comments on Tax Challenges Arising from Digitalisation – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. Žiūrėta: 2022-04-16: https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FAmazon.pdf.

504 *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, *supra note*, 119

505 OECD (October 2021) Statement on Two-Pillar Solution, *supra note*, 438

506 OECD Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, *supra note*, 22:11

pelną, uždirbtą atskirų padalinių ar grupės įmonei priklausančių bendrovių, kurios vykdo veiklą šaltinio valstybės teritorinėse ribose;

- 3) Apleistas ištiesiosios rankos principas, nes rinkos jurisdikcijos apmokestinimo teisės yra apibrėžtos metodu, artimesniu formuliarinio paskirstymo metodui, nei ištiesiosios rankos principo metodui. Mokestinė bazė padalinta tarp trijų jurisdikcijų liko apibrėžta įmonių grupės finansine apskaita, su nedideliu skaičiumi korekcijų, nurodant kiekvienos šalies indėlį ir priskiriant šalims pagal pardavimų pagrindą nustatytą alokavimo raktą.

Autorės vertinimu šių skyrių geriausia apibendrintų 1920 m. ir 2021 m. tarptautinės bendruomenės beprecedenčių kompromisų palyginimas.

Skyriuje 3.3.1. nagrinėtas Tautų Lygos 1920 m. pasiektas kompromisas ir jo pagrindą nustatyta tarptautinė apmokestinimo sistema. Apibrėžtos šaltinio ir rezidentų sąvokos, nustatyti siejantys veiksniai su šalimi, pakeitę apmokestinimą teritoriniu pagrindu, ir visos šios nuostatos pastatytos ant gana tvirto teorinio pagrindo – ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) teorijos, kuri iš principo pagrindžia apmokestinimą tiek rezidavimo, tiek šaltinio pagrindu. Autorė nepritaria 2021 m. kompromisui, nes jame nėra teorinio pagrindo, kuris leistų dar po 100 metų remtis vėl peržiūrint tarptautinę apmokestinimo sistemą. Palyginus 1920 ir 2021 m. kompromisus ir priimtų sprendimų teorinį pagrindimą, autorė pasigenda teorinio pagrindo (i) praplėsti šaltinio sąvoką bei nustatyti naują apmokestinimo teisę rinkos šaliai (angl. *market nexus*) (ii) pagrįsti nutolinimą nuo atskiros bendrovės koncepcijos (angl. *separate entity approach*) bei ištiesiosios rankos principo (angl. *arm's length principle*) ir fracinio paskirstymo įvedimą.

10 lentelė. 1920 m. Tautų Lygos ir 2021 m. EBPO kompromisų palyginimas

	1920-ųjų kompromisas	2021-ųjų kompromisas
Subjektas	Atskiros bendrovės	Įmonių grupės
Objektas	Nominali investicijų grąža	Nominali investicijų grąža
Pelno paskirstymas tarp šalių	Remiantis teisiniais / fiziniais siejančiais veiksniais (angl. <i>connecting factors</i>) ir trečiųjų šalių palyginimu ištiesiosios rankos principu	<i>Vertė A</i> (angl. <i>Amount A</i>) remiantis formuliarinio paskirstymo metodu, tačiau <i>vertė B</i> (angl. <i>Amount B</i>) nustatoma pagal ištiesiosios rankos principą
Mokesčio tarifas	Valstybės prerogatyva	Antrosios ramsčio (angl. <i>Pillar Two</i>) nustatytas minimalus 15 proc. pelno mokesčio tarifas

Autorės vertinimu, be visų kitų pasiekimų 1920 m. kompromisas yra svarbus, nes buvo išvystyta ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) teorija,⁵⁰⁷ kuri galėjo, bet nebuvo išplėtotą ir pritaikyta 2021 m. kompromise. Teorija nurodo, kad apmokestinimo teisės turėtų būti paskirstomos tarp šalių pagal ekonominius interesus ir pajamų kilmę (angl. *origin*), t. y. turto kūrimo etapus. Tautų Lygos ekonomistai nustatė keturis etapus turto ekonominiame egzistavimo cikle: (1) turto sukūrimo vieta (angl. *origin of wealth*) – vieta, kur turtas yra sukuriamas ir auginama jo vertė; (2) turto buvimo vieta (angl. *silus of the wealth*) – vieta, kurioje uždirbamos pajamos; (3) teisinio aparato, skirto apsaugoti turtą, vieta (angl. *legal rights*); (4) turto suvartojimo vieta (angl. *consumption*). Turto kilmės kriterijus iš esmės apibrėžia šaltinio sąvoką. Ekonominės ištikimybės teorija yra geriausias rodiklis, siekiant nustatyti ar šaltinio šalis suteikė pakankamai naudos, kad jai būtų priskirta apmokestinimo teisė. Ekonominės ištikimybės teoriją autorė nagrinėja 3.1. skyriuje ir siekia pritaikyti daugiašalių platformų apmokestinimui. Autorės vertimu, ekonominės ištikimybės doktrina pagrindžia apmokestinimo teisių šaltinio šaliai nustatymą, kai daugiašalės platformos parduoda vartotojų duomenis B2C-2B verslo modelyje arba esant tinklo efektui (angl. *network effects*).

EBPO siekis priėmus 2021 m. kompromisą buvo padaryti tarptautinio apmokestinimo režimą sąžiningesnę (angl. *fairer*) ir efektyvesnę (angl. *work better*).⁵⁰⁸ Vertinant, ar tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimo režimas buvo pagerintas, svarbu atsižvelgti į legitimumą⁵⁰⁹ bei kitų principų reikalavimus. 1998 m. EBPO pradėjęs diskusiją dėl skaitmeninės ekonomikos reguliavimo, Otavoje apibrėžtas poreikis nustatyti skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo reguliavimo principus.⁵¹⁰ EBPO juos pristatė 2001 m. ataskaitoje, kuria nustatė šiuos apmokestinimo principus:⁵¹¹

1. Neutralumas – apmokestinimas turėtų būti neutralus ir teisingas tradicinės ir elektroninės prekybos formų atžvilgiu. Verslo sprendimai turi būti motyvuoti ekonominiais, o ne mokesčių sumetimais. Mokesčių mokėtojai, esantys panašiose situacijose, atliekantys panašius sandorius, turėtų būti apmokestinami vienodai;

507 1923 m. Tautų Lygos ataskaitoje p. 20 nurodyta: „tik išanalizavus šios ekonominės priklausomybės sudeamąsias dalis, galėsime nustatyti, kur asmuo turėtų būti apmokestinamas arba kaip turėtų būti padalytas tarp įvairių suverenitetų, kurie nustato mokesčių“.

508 2021 m. spalio 8 d. OECD pranešimas apie pasiektą susitarimą dėl Antrojo ramsčio. Žiūrėta 2023 m. balandžio 11 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

509 F.Vanistendael, „Legal Framework for Taxation (Chapter 2)“ iš *Tax Law Design and Drafting* Victor Thuronyi (International Monetary Fund, 1998):1-89.

510 OECD (1998). „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions“ in OECD, *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf)

511 OECD Ottawa principles, *supra note*, 209.

2. Efektyvumas – mokesčių mokėtojų atitikties užtikrinimo ir mokesčių institucijų administravimo išlaidos turėtų būti maksimaliai sumažintos;
3. Tikrumas ir paprastumas – mokesčių taisyklės turėtų būti aiškios ir lengvai suprantamos, kad mokesčių mokėtojai galėtų numatyti mokesčio pasekmes prieš sandorį, įskaitant žinojimą, kada, kur ir kaip turi būti mokestis apskaitytas;
4. Veiksmingumas ir teisingumas – mokesčiai turėtų sukurti tinkamą mokesčio sumą tinkamu laiku. Mokesčių slėpimo galimybė ir vengimas turėtų būti sumažintas iki minimumo, o priešingos priemonės turi būti proporcingos susijusiai rizikai.
5. Lankstumas – mokesčių sistemos turėtų būti lanksčios ir dinamiškos, kad jos neatsilikytų nuo technologinės ir komercinės raidos.

EBPO ataskaitos G20 finansų ministrams ir Centrinų bankų valdytojams ir JT pavyzdinės konvencijos 12B straipsnio rengėjai iškėlė šiuos principus ir tikslus:⁵¹²

1. Dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo išvengimas;
2. Pirmenybę teikti pelno apmokestinimui, kai tai įmanoma;
3. Siekti paprastumo ir lengvo administravimo.

Atsikartojantys elementai yra suverenitetas, naudos principas (angl. *benefit principle*), galėjimo mokėti principas (angl. *ability to pay principle*), teisingumas (lygybė, teisėtumas, teisinis tikrumas ir paprastumas), neutralumas ir efektyvumas ir galiausiai 1920 m. Tautų Lygos ataskaitai pagrindą paklojusi ekonominio ištikimybės (angl. *economic allegiance*) koncepcija, apibrėžianti pajamų gamybos veiksnius (angl. *production factors*) bei iš pajamų kilmės pusės (angl. *origin of income*) pajamų susikūrimo ciklo etapus, šaltinio šalies įtaką bei suteiktą naudos pajamoms susikurti.⁵¹³

Įvertinusi Pirmojo ramsčio pasiūlymo pritaikymą daugiašalėms platformoms, autorė nustatė šiuos trūkumus:

1. Neatsižvelgiama į ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) koncepciją ir pajamų kilmės apmokestinimą (angl. *origin based taxation*);
2. Nepaaiškinta, kodėl reformos pagrindu buvęs tinklo efektas (angl. *network effect*) negalėtų būti laikomas pagrindu priskirti apmokestinamąsias teises pajamų šaltinio šaliai;
3. Nepaaiškinta, kodėl pasirinkta priskirti likutinį, o ne rutininį pelną prekybos šaliai;
4. Siekiant nediskriminuoti skaitmeninių verslų (angl. *ringfence*) buvo sukurta sistema, kuri nepagrindžia šaltinio šalių teisės į tokių pajamų priskyrimą ir apmokestinimą;

512 OECD (2020). "OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Saudi Arabia." OECD, Paris. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>

513 Wilde, *supra note*, 460: 209

5. Sukurtas sudėtingas taisyklių voratinklis, kurį bus itin sudėtinga ir brangu administruoti.

Apibendrinus galima teigti, kad Pirmojo ramsčio sprendimas neatitinka efektyvumo, tikrumo ar paprastumo, lankstumo reikalavimų. Autorė pritaria tokių mokslininkų kaip A. P. Dourado (2021),⁵¹⁴ M. Wilde (2022)⁵¹⁵ ar M. Deveraux (2020)⁵¹⁶ pozicijai ir konstatuoja, kad dėl teorinio pagrindimo stokos 2021 m. kompromisas yra pagrįstas tik politiniais sumetimais, kuriems trūksta tvirto sisteminio pagrindo. Pastebėtina, kad EBPO 2021 m. kompromisas nuvyllė tiek pajamų kilmės (angl. *origin of income*), tiek paskirties apmokestinimo (angl. *destination-tax principle*) šalininkus, nes dvi sistemos koegzistuos kartu, o joms persidengus kompleksiškas tik didės. O tai tik atitolins galimybes tarptautinio apmokestinimo sistemai būti pripažintai paprotine teise.

514 Ana Paula Dourado, „The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report“, *INTERTAX*, Volume 49, Issue 1 (2021)

515 *Ibid.*, p. 207

516 Devereux, *supra note*, 58

3. DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMO ALTERNATYVŲ ANALIZĖ

Akademiškų bendruomenė buvo ir liko susiskaldžiusi, net po Pirmojo ramsčio pasiūlymo priėmimo.

Dalis mokslo bendruomenės teigia, kad vertės kūrimo grandinė neturi įtakos apmokestinimo teisių paskirstymui tarp šalių ir ji nebūtų naudinga dėl jos neaiškaus turinio. Kiti teigia, kad naujoji apmokestinimo teisė turėtų geriau atspindėti vertės kūrimo grandinę.⁵¹⁷ Vieni mokslininkai teigia, kad tarptautinis režimas turi būti pagrįstas kilmės (turto gamybos) koncepcija (angl. *concept of origin (production of wealth)*), kuri laikoma vienu iš esminių pagrindų pateisinti šaltinio valstybėms jų teritorijoje uždirbtų pajamų apmokestinimo teisių nustatymą, kadangi šaltinio šalis sukuria ekonominį ryšį tarp pajamų generavimo ir teritorijos, kurios ekonominė aplinka leidžia gauti pelną arba sukurti turtą.⁵¹⁸ Tuo tarpu kiti mokslininkai siūlo visiškai pergaltuoti pelno mokesčio skaičiavimo logiką – pakeisti subjektą, objektą, skaičiavimo metodiką. Paskirties principo (angl. *destination tax*) siekėjai siūlo nustatyti „pinigų srautų“, o ne investicijų grąža grįstą mokestį. Idėjos šalininkų vertinimu, toks pelno mokesčio priskyrimo metodas atitiktų naudos principą (angl. *benefit principle*), nes nemobilūs vartotojai galėtų būti pripažįstami nematerialiuoju turtu, valdomu paslaugų vartojimo jurisdikcijoje.

Kadangi yra tiek skirtingų pozicijų, nenuostabu, kad dvi tarptautinės institucijos EBPO ir Jungtinės Tautos įtvirtino du skirtingus skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo būdus. EBPO įtvirtino šioje disertacijoje jau aptartą Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymą, o Jungtinės Tautos pasuko kitu keliu. 2021 m. balandžio mėn. Jungtinių Tautų modelinė konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo išsivysčiusioms ir besivystančioms šalims buvo patvirtinta, papildant ją 12B straipsniu.⁵¹⁹ 12B straipsnyje leidžia išskaičiuojamąjį pelno mokestį prie šaltinio iš mokėjimo už „automatizuotas skaitmenines paslaugas“ (angl. *automated digital services*), kurios vienos sutarties šalies rezidentas atlieka kitos sutarties šalies rezidentui. Siekdamas panaikinti išskaitymą, gavėjas gali deklaruoti nuolatinę buveinę mokėtojo jurisdikcijoje, užuot apmokestinus nuo grynojo pelno (angl. *net income*), uždirbamo iš automatiškas skaitmeninių paslaugų.

Iš paskirties principo taikymo palaikytojų autorė norėtų išskirti dviejų autorių pasiūlymus. Atrinkti autoriai pateikė praktinių pasiūlymų, kaip pelno mokestis turėtų būti apskaičiuojamas ir paskirstomas, remiantis paskirties principu. Abu autoriai atstovauja prestižines mokslo institucijas – profesorius M. P. Devereux yra Oxfordo universiteto Mokesčių instituto vadovas, o profesorius M. F. Wilde yra Roterdamo

517 Buriak, *supra note*, 50:303.

518 Kemmeren, *supra note*, 58: 433.

519 Article 12B of the UN Model Tax Convention, as agreed by the Committee at its 22nd Session. Žiūrėta 2023 m. balandžio 11 d. <https://www.un.org/development/desa/financing/document/article-12b-un-model-tax-convention-agreed-committee-its-22nd-session>.

universiteto Mokesčių teisės departamento vadovas, todėl jų pasiūlymus autorė vertina kaip patikimus bei pagrįstus.

Atitinkamai galima būtų apibendrinti šiuos pasiūlymus kaip:

1. M. P. Devereux *et alia* pasiūlymas dėl likutinio pelno paskirstymo pagal pajamų kriterijų;⁵²⁰
2. M. F. Wilde pasiūlymas apmokestinti įmonių grupių ekonominį pelną ir remiantis paskirties pajamų raktu padalinti apmokestinimo teises tarp šalių.⁵²¹

Abu pasiūlymai išplaukia iš skirtingų doktrinų, tačiau abu pasiūlymai gali būti pagrįsti principais, pagrindžiančiais apmokestinimą prie šaltinio: naudos teorija (angl. *benefit theory*), neutralumo principu ir teisingumo tarp šalių principu (angl. *international equity theory*). Taip pat vartotojų apmokestinimo pasiūlymai paaiškinami iš vertės kūrimo grandinės perspektyvos, tačiau nepripažįstant vertės kūrimo kaip apmokestinimo teises apibrėžiančio principo.

Autorė pateiks, jos vertinimu, daugiašalių platformų apmokestinimą šaltinio šalyje tiksliausiai apibrėžiančius kelis pasiūlymus:

- Šaltinio šalyje apmokestinti daugiašalių platformų pelną, gaunamą iš vartotojų duomenų pardavimo reklamos užsakovams;
- Šaltinio šalyje apmokestinti daugiašalių platformų pelną, gaunamą naudą tinklo naudos efekto (angl. *network effects*).

Visos minėtos alternatyvos galėtų būti vizualiai išdėstytos ant ašies, nurodančios, kiek pasiūlymas įgyvendina pajamų kūrimo principą, kiek – paskirties principą (2 pav.).



3 pav. Alternatyvų išdėstymas atsižvelgiant į tai, koks principas įgyvendinamas – pajamų kilmės ar paskirties

Šaltinis: parengta autorės

Atitinkamai, artimiausias pajamų kūrimo idėjai yra autorės pasiūlymas, išdėstytas šio skyriaus 3.2. ir 3.3. poskyriuose, o artimiausi paskirties principui pasiūlymai nagrinėjami 3.1.2. ir 3.1.3. dalyse.

3.1. Kitų autorių alternatyvių pasiūlymų apžvalga

Pateiktos alternatyvos bus nagrinėjamos analizuojant jų veikimo mechanizmą,

520 Devereux *et alia*, *supra note*, 466.

521 Wilde, *supra note*, 473.

sąveikavimą su dabartine sistema ir įgyvendinimą daugiašalių platformų atžvilgiu.

Lyginant alternatyvas, svarbu įsivardyti kriterijus ir jų pasirinkimą lėmusias priežastis. Autorė pasirinko žemiau nurodytus lyginamuosius kriterijus:

1. Teorinio pagrindo tvirtumas, siekiant pagrįsti pajamų šaltinio šaliai priskirti atitinkamą pelno dalį;
2. Teisingumas (angl. *fairness*) tarp mokesčių mokėtojų ir valstybių, kurios uždirba mokesčių pajamas;⁵²²
3. Administravimo kaštai (angl. *cost of administration*) – tai kaštai, kurie patiriami mokesčių mokėtojų ir administratorių, visuomenės kaštai.

3.1.1. Jungtinių Tautų 12B pelno mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo alternatyva

12B 1 d. numato, kad „Pajamos iš automatizuotų skaitmeninių paslaugų, gaunamos susitariančiojoje valstybėje, už kurias mokami kitos susitariančiosios valstybės rezidentas, gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje“.

Šiame straipsnyje vartojama sąvoka „automatizuotos skaitmeninės paslaugos“ reiškia bet kokią paslaugą, teikiamą internete ar kitame elektroniniame tinkle, kuriai bet kuriuo atveju reikalingas minimalus paslaugos teikėjo žmogaus dalyvavimas ir apima tokias paslaugas kaip:⁵²³

- internetinės reklamos paslaugos;
- vartotojo duomenų teikimas;
- internetinės paieškos sistemos;
- internetinės tarpininkavimo platformos paslaugos;
- socialinės žiniasklaidos platformos;
- skaitmeninio turinio paslaugos;
- internetiniai žaidimai;
- debesų kompiuterijos paslaugos;
- standartizuotos internetinės mokymo paslaugos.

Iš principo, Jungtinės Tautos perėmė iš EBPO 2020 m. spalio mėn. paskelbtoje Pirmojo ramsčio techninės vizijos⁵²⁴ (angl. *Pillar One Blueprint*) automatizuotų skaitmeninių paslaugų sąvoką ir pozityvaus sąrašo pavyzdį.

Jungtinių Tautų modelinė konvencijos komentaras nenurodo rekomenduotino tarifo, jį pasirenka šalys, pasirašančios dvigubo išvengimo sutartis, tačiau atkreipiamas dėmesys, kad dideli tarifai gali daryti įtaką rinkos konkurencingumui, nes, tikėtina, kaštai bus perleisti vartotojams ir tokiu būdu sumažinamas vartotojų teisėtas lūkestis į

522 Collier R., Devereux M.P., Vella J. „Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country“, *World Tax Journal*, (August 2021): 415.

523 UN Model Tax Convention, *supra note*, 276: Art 12B para 5.

524 OECD Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, *supra note*, 22.

pasiūlą.⁵²⁵ Tačiau iš projektų matoma, kad turėtas omenyje 3–4 proc. tarifas.⁵²⁶ Siūloma alternatyva mokėti mokestį nuo pelno, o ne nuo pajamų, įsteigiant nuolatinę buveinę, tačiau tokia teisė yra apribota.⁵²⁷ Mokesčių mokėtojas turi priskirti 30 proc. automatizuotų paslaugų pelno segmento. Tai yra prilyginama formuliarinio paskirstymo (angl. *formulary apportionment*) modeliui, pagal kurį 30 proc. pasaulinio likutinio pelno būtų priskiriama prekybos šaliai.

Primintina, kad EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas yra kitoks, nes pelno skaičiavimas pradedamas nuo konsoliduotų grupės ataskaitų, likutinis pelnas apskaičiuojamas atėmus fiksuotą 10 proc. pajamų sumą iš pelno ir taip apskaičiuoto likutinio pelno 25 proc. paskirstant prekybos šalims.

Skirtingai nuo EBPO Pirmojo ramsčio mokestis skaičiuojamas ir priskiriamas rinkos šaliai, kurioje yra faktinis kainos už automatizuotą skaitmeninę paslaugą mokėtojas. Kitaip tariant, mokėjimai už automatizuotas skaitmenines paslaugas yra gaunami pagal jurisdikciją, kur paslaugomis naudojama, o ne kur yra galutinis vartotojas. Vadinas, daugeliu atvejų už reklamą mokantis subjektas ir reklamos vartotojas yra skirtingose valstybėse. Esant tokiai situacijai, 12B straipsnis nesuteiktų jokios apmokestinimo teisės vartotojo valstybei, o apmokestinimo teisės būtų paskirstytos pagal subjekto, mokančio už reklamą, vietą.⁵²⁸

Kaip ir EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas, 12B straipsnis sukuria sistemą, kuri bus taikoma paraleliai su iki šio taikoma sistema, – tai komplikuoja tiek administravimą, tiek galimybę efektyviai naikinti dvigubą apmokestinimą.

Yra ir autorių, teigiančių, kad išskaičiuojamo mokesčio sprendimas yra pranašesnis už virtualios nuolatinės buveinės sprendimą, kuris remiasi sunkiai įsivaizduojamais daugelio šalių susitarimais dėl veiksmų, kurie nustato virtualųjį buvimą ir prieštarigus skaitmeninės ekonomikos apibrėžimus, jis iš tikrųjų apibrėžia skaitmeninę ekonomiką, kartu yra nepalyginamai paprastesnis, palyginus su priskirtino pelno virtualiai nuolatinėi buveinei apskaičiavimo procesu.⁵²⁹ Nors autoriai labiau argumentuoja dėl šios alternatyvos įgyvendinimo paprastumo, bet visgi nepateikė teorinių argumentų, kodėl pelno mokestis turėtų būti skaičiuojamas nuo pajamų, o ne nuo pelno, kokia logika ir argumentacija vadovaujantis visi mokėjimai turėtų tapti tokio mokesčio objektu.

Regis JT visgi pasirinko paprastumą ir greitį kaip kriterijų įgyvendinti skaitmeninio verslo apmokestinimo strategiją. Keisčiausia, kad dar 2015 m. P. Hongler ir P. Pistone garsiajame tyrime, cituotame bene 122 kartus, iškritikavo šią alternatyvą dėl pakankamo teorinio pagrindo (angl. *the proposal seems to lack a proper theoretical*

525 UN Model Tax Convention Commentary, *supra note*, 170: 15.

526 Collier, Devereux, Vella, *supra note*, 521:410.

527 UN Model Tax Convention, *supra note*, 276: Art. 12B, para 9.

528 UN Model Tax Convention Commentary, *supra note*, 170: 10.

529 A. Báez Moreno & Y. Brauner, „Taxing the Digital Economy Post-BEPS ... Seriously“, *Colum. J. Transnat'l L.* 59 (2019).

background)⁵³⁰ trūkumo. Autorės vertinimu, administravimo kaštai ar paprastumas neturėtų būti pripažintas svarbesniu argumentu nei teorinio pagrindo tvirtumas ar teisingumas, todėl palaiko P. Hongler ir P. Pistone poziciją.

3.1.2. M. P. Devereux *at alia* likutinio pelno paskirstymo pagal pajamas alternatyva

M. P. Devereux tiek asmeniškai, tiek su grupe kitų autorių, yra parengęs daugiau kaip šimtą mokslinių straipsnių, taip pat yra pateikęs dešimtis pasiūlymų, kaip tarptautinė mokesčių sistema turėtų būti reformuota.⁵³¹ Tačiau M. P. Devereux yra pelno mokesčio apmokestinimo paskirties principo (angl. *destination based principle*) šalininkas.

2021 m. Devereux *et alia* pasiūlymas patenka į likutinio pelno paskirstymo (angl. *residual profit allocation, RPA*) schemų grupę, siūlančią skirstyti pelną į rutininį ir likutinį ir pagal tai paskirstyti tarp šalių skirtingas apmokestinimo teises.⁵³² Skirtingai nuo Pirmojo ramsčio, likutinio pelno paskirstymo pagal pajamas alternatyva (angl. *residual profit allocation by income, RPAI*) siekiama priskirti visą likutinį pelną rinkos šaliai. Taip pat siekiama jį taikyti visoms tarptautinėms korporacijoms, atitinkančioms *de minimis* taisyklės, o ne tik pelningiausių įmonių šimtukui.

Be to, skirtingai nei kitose schemose, RPAI siūlo taikyti egzistuojančias sandorių kainodaros technikas, tokias kaip „kaštai plius“ metodas, palyginamųjų paieška, siekiant identifikuoti rutininį pelną, kuris būtų apibrėžiamas kaip pelnas, kurio tikėtusi trečioji šalis, jei paslaugos būtų užsakomos iš trečiųjų asmenų.⁵³³ Visas kitas pelnas būtų pripažintas likutiniu.

Žvelgiant iš administravimo pusės, visų pirma, būtų identifikuotos visos funkcijos ir veiklos, vykdomos tarptautinės korporacijos versle, pavyzdžiui, R&D, gamyba, bendrosios ir administravimo funkcijos, pardavimai ir marketingas, šioms funkcijoms būtų alokuotas rutininis pelnas ir paskirstytas tarp šalių, kuriuose šios veiklos vykdomos. Antru žingsniu likutinis pelnas būtų apskaičiuotas kiekvienoje šalyje iš pardavimų atimant pardavimų kaštus, įskaičiuojant bet kokią rutininį pelną, susijusį su šiais kaštais. Kaštai, kurie negali būti tiesiogiai priskirti konkrečioje šalyje atliekamiems pardavimams, būtų paskirstomi pagal pajamų proporciją. Kadangi rutininis pelnas yra paskirstomas tarp šalių pagal jų atliekamas funkcijas ir veiklas, skirstomo likutinio pelno nereikėtų atiminėti iš kitur pripažinto pelno.⁵³⁴

Šia schema atskiros bendrovės (angl. *separate entity*) koncepcija pakeičiama įmonių grupės koncepcija. Ji iš tikro nėra nauja ar tolima, net ir Lietuvoje yra jos atitikmuo,

530 Hongler ir Pistone, *supra note*, 82:45.

531 <https://www.sbs.ox.ac.uk/publications/4181>

532 M.P.Devereux *et alia*, *supra note*, 466:15.

533 *Ibid.*

534 Collier, Devereux, Vella, *supra note*, 521:411.

tik naudojamas nuostolių perkėlimui, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (suvestinė redakcija nuo 2021-01-01) 56¹ straipsnyje įtvirtinta Mokestinių nuostolių perdavimo tarp vienetų grupės vienetų sistema.⁵³⁵

Dvigubas apmokestinamas yra naikinamas nesukuriant aplinkybių jam atsirasti, kadangi paskirties metodu paremta tarptautinio apmokestinimo sistema atsisakytų rezidento ir šaltinio sąvokų, kurios ir lemia dvigubo apmokestinimo atsiradimą. Skirtingai nuo EBPO Pirmojo ramsčio ar JT 12B alternatyvų, RPAI schema paskirsto tiek rutininį, tiek likutinį pelną. Radikaliausias pelno mokesčio sistemos pakeitimas, remiantis paskirties principu (angl. *destination-based tax*), yra nustatyti pelno mokesčio skaičiavimus, remiantis pinigų srautais (angl. *cash flow*),⁵³⁶ – tai lyg iš principo prilyginti pelno mokesčio sistemą PVM skaičiavimo sistemai, tik skirtingai leidžiant atskaityti atlyginimų ir susijusias sąnaudas.

Nors šios alternatyvos palaikytojų Devereux *et alia* teigimu, paskirties ir pinigų srautų pagrindu paremta pelno mokesčių sistema turi labai daug patrauklių savybių – iš esmės ji neiškraipo investicijų masto ar vietos, užtikrina neutralų skolos ir nuosavybės vertybinių popierių traktavimą, užtikrina pelno mokesčio vengimo prevenciją, taip pat užtikrina ilgalaikį stabilumą, tačiau kitų autorių, pavyzdžiui, H. Grubert (2015),⁵³⁷ Wei Cui (2016)⁵³⁸ ir Paul Oosterhuis, Amanda Parsons (2018),⁵³⁹ laikosi priešingos nuomonės ir sako, kad ši sistema išsprendžia vienas problemas, sukurdama pagrindą naujoms.

3.1.3. M. Wilde paskirties vietos principu pagrįstas pasiūlymas

M. Wilde pateikia ne tokią radikalią tarptautinio apmokestinimo sistemos reformos viziją, kaip paskirties ir pinigų srautų principu (angl. *desitnation based cash flow*) pagrįstą sistemą.

M. Wilde (2020)⁵⁴⁰ teigimu, remtis kilmės koncepcija (angl. *origin based mechanism*) pajamų basei paskirstyti tampa labai sudėtinga, o gal net neįmanoma, sukurti

535 TAR, žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>

536 Devereux, Michael P. and others, *Taxing Profit in a Global Economy* (Oxford, 2021; online edn, Oxford Academic, 18 Mar. 2021), nuoroda pasiekama: <https://doi.org/10.1093/oso/9780198808060.001.0001>, žiūrėta 2023-04-14, taip pat žiūrėti Bond, Stephen R. and Devereux, Michael P., Cash Flow Taxes in an Open Economy (May 2002), nuoroda prieinama: <https://ssrn.com/abstract=319007>; Sorensen, Peter Birch, Dual Income Taxation: Why and How? (September 2005). CESifo Working Paper Series No. 1551, nuoroda prieinama: <https://ssrn.com/abstract=833027>, Alan Auerbach and Michael P. Devereux, “Cash-flow taxes in an international setting”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 2018, 10.3, 69-94.

Alan Auerbach, Michael P. Devereux, Michael Keen and John Vella, “International tax planning under a destination-based cash flow tax”, *National Tax Journal*, 2017, 70.4, 783-802.

537 Grubert, *supra note*, 60.

538 Cui, *supra note*, 246:301-347.

539 Oosterhuis ir Parsons, *supra note*, 273: 534.

540 Wilde, *supra note*, 473:61.

kokį nors pagrįstai objektyvų metodą geografiškai priskirti tarptautinės įmonės per-teklines pajamas, pavyzdžiui, naudą, gaunamą iš sinergijos ar pelną dėl nematerialaus turto komercializavimo. Atskiros įmonių mokesstinės apskaitos (angl. *separate entity accounting*) trūkumas tas, kad sprendimai dėl tam tikrų funkcijų vykdymo grupės įmonių viduje, o ne perduoti trečiajai įmonei, yra atliekami komerciniu pagrindu. Įmonės siekia maksimaliai padidinti savo pelną – tai yra jų darbas. Darant palyginamuosius su nesusijusiomis šalimis visada neįvertinamas tas „unikalus“ elementas, kaip „inovacija“, kuri ir įgalina tarptautinių įmonių grupes pasiekti monopolinę poziciją ir būtent dėl jos uždirbti vadinamąjį viršpelnį.⁵⁴¹ Inovacijos paprastai kildinamos iš intelektinės nuosavybės, pavyzdžiui, prekių ženklų, rinkodaros strategijos, patentų ir licencijų, kurių atžvilgiu nėra panašių palyginamųjų iš trečiųjų šalių ir negali būti. Ekonomikos literatūroje nauda, kurią sukuria funkcijų atlikimas įmonės viduje, o ne užsakymas iš trečiųjų asmenų, vadinama „firmos teorija“ (angl. „*the theory of the firm*“); ji buvo išvystyta XX amžiaus antroje pusėje.⁵⁴²

Dėl šios priežasties M. Wilde siūlo panaikinti atskirų subjektų (angl. *separate entity*) apmokestinimo sistemą, ir ją pertvarkyti į sistemą, kurioje įmonių grupė būtų traktuojama kaip viena įmonė, panašiai kaip siūlyta CCCTB pasiūlyme, tačiau sistema būtų taikoma ne Europos Sąjungos, bet pasauliniu mastu. Vieningo verslo (angl. *unitary business*) tarptautinės įmonės (ekonominiai vienetai) būtų traktuojami kaip atskiri apmokestinamieji vienetai pelno mokesčių tikslais. Konsolidacijos principai jau yra pritaikyti finansinėje apskaitoje, todėl galėtų būti sėkmingai pritaikyti ir mokesčių apskaitos tikslais. Wilde vertinimu, jo požiūris yra pagrįstas ekonomine tikrove ir „firmos teorija“, o atskiro subjekto apmokestinimas tik iškreipia rinką. Todėl pagal jo siūlymą visos įmonių grupės, kurių patronuojanti bendrovė, valdanti kontroliuojanti akcijų paketą arba atitinkanti kontroliuojančių interesų testą (angl. *controlling interest test*), turėtų būti apmokestinama grupės lygiu.

Antrasis šios sistemos bruožas – M. Wilde siūlo pakeisti pelno mokesčio objektą. Šiuo metu pelno mokesčio objektas yra realizuota nominali investicijų grąža (angl. *nominal return*), o autorius siūlo apmokestinti ekonominį pelną (angl. *economic profit*), t. y. ekonominį pranašumą (angl. *rent*) – kitaip tariant, apmokestinti tik investicijų grąžą, kuri viršija įprastą investicijų grąžą. Autorė ekonominį pranašumą, kaip pelno mokesčio objektą, plačiau nagrinėjo 1.3.3.3. skyriuje. Wilde įsitikinimu, pelno mokes- tis turėtų būti skaičiuojamas nuo atlygio, gauto už gamybos veiksmų sukurtas pajamas, atskaičius atlyginimą, gautą mainais už darbą (darbuotojų atlyginimai) ir kapitalą (normali grąža). Žvelgiant iš techninės perspektyvos, tokia sistema gali būti pasiekta leidžiant atskaityti nuosavybės finansavimo kaštus (angl. *allowance for corporate equity*, ACE). Tiek Devereux *et alia* teigimu, tiek ir Wilde nuomone, pagrindinis perėjimo prie ekonominio pelno mokesčio sampratos (ekonominio pelno apmokestinimas vie- toje nominalios nuosavybės grąžos) pranašumas mokesčių tikslais yra tas, kad tokia koncepcija neturėtų įtakos įmonių finansavimo sprendimams.

541 *Ibid.*, p. 13.

542 *Ibid.*, p. 12.

Autorė šiame moksliniame darbe, kaip ir M. Wilde, tyrinėjo idėją pagrįsti pelno mokesčio apskaičiavimą, o kartu ir pelno priskyrimą pajamų šaliai, remiantis ne nominalia investicine verte, o ekonomine renta (angl. *economic rent*).

3.1.4. JT, M. P. Devereux *at alia* ir M. Wilde pateiktų alternatyvų palyginimas

Svarbu palyginti, kaip skiriasi pelno dalis, priskiriama šaltinio šaliai, taikant skirtingų alternatyvų metodikas. Įsivaizduokime, kad tarptautinės įmonių grupės pasaulinės pajamos yra 1000, pasaulinis pelnas – 150, o pelningumas – 15 proc., kai taikomas 10 proc. pelningumo slenkstis, tokiu atveju:

- Pagal EBPO Pirmojo ramsčio sprendimą prekybos šaliai būtų priskirta:
 - $10[50 = 150 - (10 \text{ proc.} * 1000); 50 * 20 \text{ proc.} = 10]$;
- Pagal JT 12B straipsnio sprendimą: $45[30 \text{ proc.} * 150]$;
- Pagal Devereux *et alia* pasiūlymą: $50[50 = 150 - (10 \text{ proc.} * 1000)]$.

Įdomu, kad esant 0 pelningumai, pagal EBPO Pirmojo ramsčio ir Devereux *et alia* metodikas, būtų priskirta 0 prekybos šalims, o pagal JT 12B modelį, vis vien būtų priskiriamas 45 pelnas. JT 12B sistema nėra jautri ir dėl to gali iškraipyti rinką ir apriboti vartotojų pasirinkimą. Autorės nuomone, vertinant iš teisingumo (angl. *fairness*) prizmės, toks apmokestinimas nėra teisingas mokesčių mokėtojų ar valstybių atžvilgiu. Be to, pažymėtina, kad pelno mokesčio skaičiavimas nuo pajamų, o ne nuo pelno prieštarauja galėjimo mokėti (angl. *ability to pay*) principui.⁵⁴³

Vertinant iš administravimo naštos pusės, regis, EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo taikymas mažam pelningų ir didelį pajamų slenkstį viršijančių įmonių ratui arba JT 12B alternatyvos atveju tik automatizuotoms skaitmeninėms pajamoms turėtų sumažinti bendrą administravimo našta. Tuo tarpu Devereux *at alia* pasiūlymas, nors taikomas daug didesniai įmonių ratui, tačiau jis pakeistų pajamų prie šaltinio apmokestinimo taisykles; tiek pokyčio įgyvendinimas, tiek naujos sistemos administravimas būtų sudėtingas ir brangus. Tačiau, kita vertus, naujosios taisyklės nepersidengtų su jau esamomis taisyklėmis, kurias sukurtų dar didesnę voratinklį tarp nacionalinių, Europos Sąjungos pirminių ir antrinių teisės šaltinių, dvišalių ir daugišalių dvigubo apmokestinimo vengimo sutarčių nuostatų. Kitas svarbus elementas – EBPO Pirmojo ramsčio sprendimas yra administruojamas vieno mokesčių administratoriaus, taigi turėtų lemti mažiau administracinių ginčų, nes kitų šalių administratoriai teoriškai turėtų pasitikėti skirstančio mokesčių administratoriaus sprendimu.⁵⁴⁴

Kadangi vienas iš principų, kuriais vadovavosi EBPO ir JT kurdamos pasiūlymus, buvo „dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo išvengimas“, autorės vertinimu, svarbu suprasti, kokiais būdais dvigubas apmokestinimas būtų faktiškai naikinamas ir ar užsibrėžtas tikslas buvo pasiektas. Dvigubo apmokestinimo naikinimo klausimą reikėtų nagrinėti per dvi prizmes:

⁵⁴³ Hongler ir Pistone, *supra note*, 82:45.

⁵⁴⁴ Collier, Devereux, Vella, *supra note*, 521:425.

1. Kuri šalis faktiškai atsisako apmokestinimo teisių dėl apmokestinimo teisių suteikimo trečiajai paskirties šaliai (angl. *market state*)?⁵⁴⁵
2. Kokios yra kredito davimo sąlygos ir ar kreditas būtų suteikiamas daliai likutinio pelno ar visai likutinio pelno vertei?

Jei rinkos šalyje apmokestinamos pajamos prie šaltinio, kaip nurodo JT 12B straipsnis, tai tos pačios pajamos, atėmus sąnaudas, apmokestinamos rezidento šalyje – taip atsiranda dvigubas apmokestinimas. Kredito metodas, tiek pagal EBPO, tiek JT modelines konvencijų 23B straipsnį, sukuria tokį mechanizmą – jei mokestis prekybos šalyje yra mažesnis nei mokamas rezidavimo šalyje, tokiu atveju rezidavimo šalyje būtų apmokestinamas skirtumas. Jei mokestis rinkos šalyje yra didesnis, prekybos šalis neturės nieko mokėti, tačiau nei prekybos šalis, nei rezidavimo šalis neturės atskaitymo teisės. Akivaizdu, kad JT 12B pritaikė egzistuojantį mechanizmą naikinti dvigubą apmokestinimą tarp rezidavimo ir šaltinio šalių. Nors EBPO sukūrė visapusišką sprendimą,⁵⁴⁶ tačiau iš principo naudotų tuos pačius atleidimo ir kredito metodus

EBPO pateikė kelių žingsnių ir testų rekomendacijas, kurios turėtų padėti išvengti dvigubo apmokestinimo:

- 1 veiksmas: nustatyti tarptautinės įmonių grupės įmones, kurios sukuria reikšmingą ir nuolatinį indėlį į likutinio pelno generavimą, vadinamasis veiklos testas (angl. *activity test*);
- 2 veiksmas: atlikti pelningumo testą (angl. *profitability test*), siekiant įsitikinti, kad nustatyti subjektai yra pajėgūs prisiimti *vertės A* mokestinę prievolę;
- 3 veiksmas: prioriteto tvarka paskirsti *vertės A* mokestinę prievolę įmonėms, kurios turi ryšį su rinkos šalimi, vadinamasis prioriteto testas (angl. *priority test*);
- 4 veiksmas: nepriskirtos dalies proporcingas *pro-rata* paskirstymas.

Pagal EBPO Pirmojo ramsčio sprendimą tarptautinės grupės įmonės turės atlikti namų darbus – parengti dokumentaciją, kurioje aprašytų funkcijas, turtą ir rizikas, įsivertinti, kad jos atlygis nėra už rutinines funkcijas ir pakankamas prisiimti mokestinę prievolę, įsivertinti ryšio su rinkos šalimi pakankumą. Pagal JT 12B sprendimą, mokesčius moka ir dvigubą apmokestinimą sprendžia mokėjimo gavėjas. JT 12B sprendimo mechanizmas apmokestina rinkos šalyje pajamas, todėl turėtų būti visiškai kredituojamos rezidavimo šalyje.

545 Aut. past. – Arba rezidento, arba šaltinio šalis, nes jų apmokestinimo teisės lieka nepakitusios pagal EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą.

546 OECD Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, *supra note*, 22:135.

11 lentelė. Skirtingų alternatyvų palyginimas atskleidžia jų skirtumus

	EBPO Pirmojo ramsčio sprendimas	UN 12B sprendimas	Devereux et alia RPAI pasiūlymas	Wilde pasiūlymas
<i>Apmokestinimo prekybos šalyje palyginimas</i>				
Rinkos šalies apibrėžimas	Prekių ir paslaugų vartojimo vieta	Tiesioginio pirkėjo vieta	Prekių ir paslaugų vartojimo vieta	Prekių ir paslaugų vartojimo vieta
Pelno priskyrimo teorinis pagrindimas	Galimai vertės kūrimo grandinė*	Galimai vertės kūrimo grandinė*	Nemobili lokali ekonominė renta (angl. <i>immobile, location specific rent</i>)	Sinergijos sukuriama nauda
Apmokestinimo bazė	Likutinio pelno dalis, apskaičiuota pagal frakcinį/formuliarinį metodą	Pajamos	Likutinis pelnas, apskaičiuotas pagal ištiesotosios rinkos principą	Ekonominis pelnas (angl. <i>economic profit</i>)
Teisingumas		Pelnas skaičiuojamas esant 0 pelningumui		
Administravimo kaštai ir paprastumas	Itin sudėtingas	Paprastas	Paprastas taikymas, reikia sistemos reformos	Paprastas taikymas, reikia sistemos reformos
<i>Apmokestinamųjų teisių pasiskirstymas tarp šalių</i>				
Apmokestinamoji bazė prie šaltinio	+	+		
Apmokestinamoji bazė rezidento šalyje	+	+		
Apmokestinimas rinkos šalyje	+	+	+	+

E. Kemmeren (2019) įsitikinęs, kad įvertinus paskirties vietos principu grįsto pelno mokesčio skaičiavimo privalumus ir trūkumus, atsakyti pajamų kilmės principu paremtos tarptautinės apmokestinimo sistemos nebūtina. Paskirties mokesčių funkciją atlieka PVM sistema. Jo vertinimu, kas turėtų būti padaryta, tai pelno mokesčio sistema ir dvigubo apmokestinimo sutartys turėtų būti geriau priderintos prie kilmės principo. Tokios nuomonės jis iš principo laikosi, įvertinęs naudos principą (angl. *benefit principle*), investicijų vietos neutralumą (angl. *investment location neutrality*),

teisingumo tarp šalių (angl. *inter-nation equity*) principą, BEPS ir ekonomikos augimą. Tačiau tokia pozicija yra galima, tik jei reziumuosime, kad „pajamų šaltinis“ egzistuoja (*aut. past.* – šiame tyrime išdėstytos priežastys, kodėl ekonomistai neigia pajamų šaltinio koncepciją) ir kad bendrovės netiesiogiai gauna naudos iš vartotojo rinkos valstybės ir jos infrastruktūros.⁵⁴⁷

3.2. Vartotojų sukurtų pajamų apmokestinimas pajamų šaltinio šalyse

Nors EBPO visgi nepateikė konkrečių principų, kuriais remiantis nuotoliu uždirbtos pajamos iš skaitmeninių paslaugų ar prekių tiekimo turėtų būti priskirtos ir apmokestintos šaltinio valstybėje. Liko neaišku, kodėl – ar dėl vartotojų dalyvavimo, ar dėl rinkodaros sukuriama nematerialaus turto, ar dėl tinklo efekto. Galimai EBPO dėl skubėjimo, nuomonių įvairovės ar politinio spaudimo buvo priversti priimti EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą, kuris leido panaikinti nacionaliniu lygiu nustatomus mokesčius.

Autorė visgi laikosi nuomonės, kad dalis platformų generuojamo pelno galėtų būti pagrįstai priskirta ir apmokestinama pajamų šaltinio šalyje, todėl pateikia kelis alternatyvius pasiūlymus. Žemiau autorė pateikia savo vertinimą dėl skirtingo vartotojų indėlio skirtingų verslo modelių atžvilgiu, atitinkamai, remiantis tiek pajamų kilmės, tiek vertės kūrimo principais pagrindžia ryšį tarp pajamų šaltinio šalies ir daugiašalių platformų pajamų generavimo ir sukuria pagrindą reikalauti dalį tarpjurisdikcinio pelno priskirti šaltinio šaliai.

Kaip plačiau nagrinėta 1.3.2. skyriuje, vertinant iš naudos principo (angl. *benefit principle*) prizmės, šaltinio valstybė suteikia naudą skaitmeninės ekonomikos žaidėjams, t. y. sukurta infrastruktūra (internetas, keliai) paslaugoms teikti ar paslaugoms teikti, teisinė ir institucinė sistema (palaikoma stabili valiuta, bankinė sistema, teisinė sistema, ginanti investuotojų interesus), palaikoma visuomenės perkamoji galia (suteikiami mokslai, socialinė apsauga, užtikrinamas minimalaus atlyginimų, pensijų mokėjimas), atitinkamai, mainais į valstybės suteikiamas naudas, šaltinio valstybė turi teisinį pagrindą gauti naudos. Tačiau bandant apibrėžti pajamų šaltinį skaitmeninės ekonomikos atžvilgiu iš pajamų kilmės pusės (angl. *origin of income*) ir įvertinti pajamų susikūrimo ciklo etapus ir šaltinio šalies įtaką bei suteiktą naudą pajamoms susikurti, EBPO pasiūlymas turi akivaizdžių spragų, ypač vertinant iš daugiašalių platformų perspektyvos.

2019 m. vienas iš EBPO pateiktų paaiškinimų, kodėl šaltinio šaliai turėtų būti priskirtos papildomos apmokestinimo teisės, kad vertę kuria aktyvus vartotojų dalyvavimas (angl. *user participation*).⁵⁴⁸ Plačiau pasiūlymas aprašytas 2.3. skyriuje, tačiau šio skyriaus tikslais svarbu pažymėti, kad EBPO pasiūlymas pagrįstas vertės kūrimo

547 Eric Kemmeren, “If we need a destination-based corporate income tax, do we also need a production-based consumption tax?” iš J. Monsenego, & J. Bjuvberg (Eds.), *International Taxation in a Changing Landscape - Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman* (Kluwer Law International, 2019), 147-164.

548 OECD Public Consultation Document 13 February – 6 March 2019, *supra note*, 16:11.

grandinės koncepcija: „Pasiūlymas pagrįstas idėja, kad nuolatinio vartotojų įsitraukimo ir aktyvaus dalyvavimo skatinimas yra esminė vertės kūrimo dalis tam tikriems itin skaitmenizuotiems verslams (angl. *highly digitalised businesses*). Vartotojų aktyvus dalyvavimas prisideda prie prekės ženklo kūrimo, vertingų duomenų generavimo ir kritinės vartotojų masės, padedančios įtvirtinti rinkos galią, sukūrimo.“

Kadangi, kaip konstatuota 3.3.2. skyriuje, vertės kūrimo koncepcija nėra tinkamas pagrindas pagrįsti apmokestinamųjų teisių paskirstymą tarp šalių, reikėtų remtis kilmės (turto gamybos) (angl. *concept of origin (production of wealth)*) koncepcija, kuri laikoma vienu iš esminių pagrindų pateisinti šaltinio valstybėms jų teritorijoje uždirbtų pajamų apmokestinimo teisių nustatymą, kadangi šaltinio šalis sukuria ekonominę ryšį tarp pajamų generavimo (o ne realizavimo) ir teritorijos, kurios ekonominė aplinka leidžia gauti pelną arba sukurti turta.⁵⁴⁹ Nustačius ekonominę ryšį tarp pajamų generavimo ir teritorijos, autorės vertinimu, galima remtis vertės kūrimo grandinės analize, siekiant nustatyti transakcijos šalių funkcinį profilį, įtaką vertės kūrimui ir atlygio dydį.

Taigi, visų pirma, vertinant ekonominę ryšį tarp pajamų generavimo (o ne realizavimo) ir teritorijos, būtina apibrėžti, kada ryšys tarp pajamų ir teritorijos yra laikomas pakankamu.

K. Vogel (1988) nurodė, kad „šaltiniu“ pripažįstama „valstybė, kuri vienu ar kitu būdu yra susijusi su atitinkamų pajamų generavimu“⁵⁵⁰ o E. Kemmeren (2006) nurodė, kad tik ekonominės kilmės principu pagrįstas apmokestinimas pateisina valstybės teisę apmokestinti pajamas, kurios sukuriamos tos valstybės teritorijoje, t. y. pajamų priežastis yra toje valstybėje.⁵⁵¹ Taigi apmokestinimo šaltinio šalyje teisės turėtų būti priskiriamos šaliai tik tuo atveju, jei yra nustatomi gamybos veiksniai (angl. *production factors*), kurie naudojami gaminant prekes ir teikiant paslaugas, taip pat valstybės ekonominis gyvenimas suteikia sąlygas generuoti investicijų grąžą (angl. *yield a return*).⁵⁵² Darytina išvada, kad kilmės šalies (angl. *the place of origin of income*) teorija turėtų būti taikoma siekiant nustatyti šaltinio šalies apmokestinimo teises, o vertės kūrimo koncepcija galėtų būti naudojama tik kaip priemonė nustatyti įvairių funkcijų vertę vertės kūrimo grandinėje ir priskirti atitinkamą pelno dalį.

Be abejo, platformizacijos kontekste pripažįstama, kad vartotojai pradeda vaidinti kitokį vaidmenį, nei vien prekių ar paslaugų vartotojų, dalyvauja generuojant pajamas bei investicinę grąžą, atitinkamai, šalis, suteikianti palankią ekonominę aplinką turėtų įgyti apmokestinimo teises remiantis pajamų kilmės (angl. *principle of origin*) pagrindu.⁵⁵³

Kaip jau minėta aukščiau, iš vertės kūrimo grandinės perspektyvos skaitmeniniai

549 Kemmeren, *supra note* 58:433.

550 Vogel, *supra note*, 193:223.

551 *Ibid*, 435–438.

552 Buriak, *supra note*, 50:306.

553 W. Schön, “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, 47(12) *Intertax* 1003, (2019): 1015–1018.

verslai 2018 m. EBPO ataskaitoje buvo suskirstyti į tokias rūšis pagal duomenų bei vartotojo dalyvavimo pobūdį:⁵⁵⁴

- 1) Vertės grandinė (angl. *value chain*) – vertė yra sukuriama linijinės produkcijos proceso pagrindu, skaitmenino verslo pavyzdys būtų el. platformos, prekiaujančios tiek prekėmis, tiek paslaugomis, pavyzdžiui, „Netflix“, „Zalando“, „Asos“ platformos, veikiančios kaip perpardavėjai;
- 2) Vertės parduotuvė (angl. *value shop*) – vertę sukuria resursų sutelkimas, techninė ir programinė įranga (angl. *hardware and software*) bei specifinės žinios, kuriomis yra sprendžiamos vartotojų problemos ir atliepiami poreikiai, pavyzdžiui, „Dropbox“ dokumentų dalijimosi platforma;
- 3) Vertės tinklas (angl. *value network*) – vertė yra sukuriama sujungiant vartotojus, tiekėjus ir pirkėjus, t. y. sukuriant ryšių tinklą, naudojant mediavimo technologiją. Ši kategorija apimtų tokias subkategorijas:
 - 3.1) Socialiniai tinklai – „Facebook“, „Instagram“ platformos;
 - 3.2) Paieškos sistemos – „Google“, „Duckduckgo“ platformos;
 - 3.3) Prekybos platformos (angl. *marketplaces*) – „Ebay“, „Booking“, „Vinted“ platformos.

Toliau nagrinėjama, kaip daugiašalių platformų, veikiančių vertės tinklo modelio pagrindu, pajamų kilmė ir kokie pajamų „gamybos“ veiksniai yra įgyvendinami pajamų šaltinio šalyje ir ar jie yra pakankami tarpjurisdikcinio pelno priskyrimui ir apmokestinimui.

3.2.1. B2B-2C ir B2C-2B daugiašalių platformų monetizacijos strategijos

Pažymėtina, kad nagrinėjant daugiašalių platformų, patenkančių į vertės tinklo apibrėžimą, monetizacijos strategija yra skirtinga. Tiek socialiniai tinklai, tiek paieškos sistemos uždirba pajamas iš verslo verslui (angl. *business-to-business*) transakcijų, ir jų pagrindinis pajamų šaltinis yra reklamos pajamos, kurios kartu reiškia, kad šios platformos perduoda vartotojų duomenis reklamas perkančioms įmonėms. Tuo tarpu platformos uždirba lėšas iš jų teikiamų paslaugų. Vartotojų duomenys nėra parduodami reklamos pirkėjams, tam kad platforma uždirbtų lėšų, ji turi įtikinti pardavėją parduoti, o pirkėją pirkti per jos sistemą. Atkreiptinas dėmesys, kad pardavėjas ir pirkėjas visada gali susitarti pirkti ne per platformą, vadinasi, platformos sukuriama vertė turi atitikti jos teikiamų paslaugų kainą. Žemiau pateiktas vertės tinklo, vertės grandinės ir vertės parduotuvės monetizacijos strategijų palyginimas.⁵⁵⁵

554 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17:34.

555 Vėgelytė, *supra note*, 50.

12 lentelė. Skirtingų platformų monetizacijos strategijų palyginimas

Pajamų rūšis	Vertės tinklas			Vertės grandinė			Vertės parduotuvė
	Socialinis tinklas	Paieškos sistema	Daugiašalė platforma	Prekių efercijos platforma	Paslaugų e-komercijos platforma	Debesų inžinerija	
	„Facebook“	„Alphabet“	„Booking Holdings“	„Zalando“	„Asos“	„Netflix“	„Dropbox“
Reklamos pajamų dalis visose pajamose	98 proc.	85 proc.	6 proc.	4 proc.	0.3 proc.	0 proc.	0 proc.
Mokėjimų, pristatymo ar kitų mokėjimų dalis visose pajamose	2 proc.	15 proc.	94 proc.	96 proc.	99.7 proc.	100 proc.	100 proc.

Aktyvių vartotojų atsiradimas vertės kūrimo grandinėje verčia peržiūrėti nusistovėjusių verslo modelių struktūras, atitinkamai, galima išskirti trišales verslo struktūras, tokias kaip B2B-2C ir B2C-2B:⁵⁵⁶

- 1) B2B-2C – apibrėžia skaitmenines platformas, kurios kartu su tiesioginiu verslo klientu teikia prekes ir paslaugas galutiniams vartotojams. B2B-2C modelis pakeitė tradicinį elektroninės prekybos modelį, sujungdamas paslaugų teikėjus, paslaugų įgalintojus ir vartotojus bei visiškai integruodamas gamybą ir išteklius.⁵⁵⁷ B2B-2C platformų sistemą tipiškai sudaro bendrovė, kuri valdo platformą, verslo klientai, kurie teikia paslaugas, ir galutiniai vartotojai, kurie tas paslaugas vartoja, tokių platformų pavyzdžiai yra „Uber“, „Airbnb“, „Amazon“;
- 2) B2C-2B – apibrėžia skaitmenines platformas, kuriose galutinis platformos klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas, perkantis paslaugas iš platformos valdytojo. Atitinkamai, B2C-2B modeliai pasižymi nemokamu produktu, kuriuo pritraukia individualius vartotojus, ir atitinkamai sukuria pirkimo galią ne platformos, o jos klientų siūlomoms prekėms ar paslaugoms, tokių platformų pavyzdžiai yra socialiniai tinklai „Facebook“, „Instagram“, paieškos sistemos – „Google“, „Duckduckgo“.

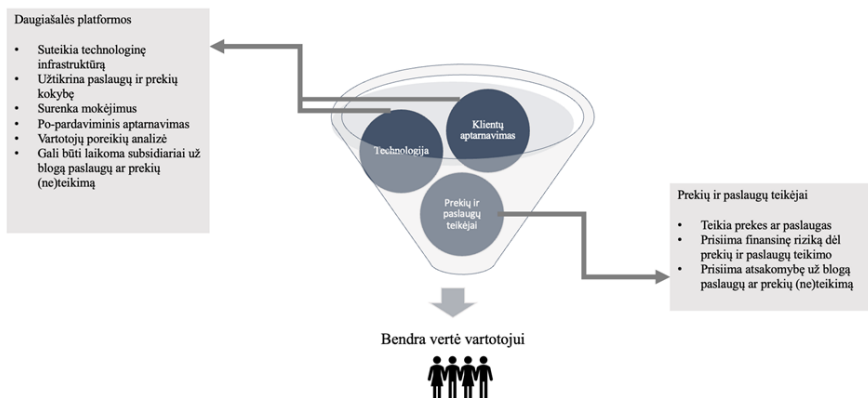
Teoriškai B2B-2C verslo modelyje pajamas, kurias generuoja platformos operatoriai ir verslo paslaugų teikėjai, galima būtų atskirti ir paskirstyti tarp dviejų šalių, pagal kiekvienos indėlį į gerovės kūrimą. Tačiau vertė atsiranda dėl sinergijos – platformos ir paslaugų teikėjų bendradarbiavimo ir teikiamos naudos, tačiau tipiškai platformos

⁵⁵⁶ S. West *et al.*, „Ecosystems Innovation for Smart Connected Services“, *Proceedings of the 25th European Operations Management Association Conference EUROMA2018* (June 2018).

⁵⁵⁷ L. Cai *et al.*, „Research on B2B2C E-commerce Website Design Based on User Experience“, *J. Physics: Conf. Series* 1087(6) 1–2 (2018).

valdytojai paprastai monetizuoja šią vertę ir įsisavina per uždirbamas pajamas. Todėl teigiama, kad rinkos valstybė, kurioje paslaugos yra fiziškai teikiamos galutiniam vartotojui, platformai ir paslaugos teikėjams bendradarbiaujant, yra pirminė pajamų kilmės vieta.⁵⁵⁸ Tačiau svarbu pažymėti, kad galutiniai vartotojai vartodami prekę nesukuria vertės, nes jie atspindi tik paklauskos šalį.

Vertės kūrimas B2B-2C daugiašalėse platformose



4 pav. B2B-2C vertės kūrimo grandinės analizė

Šaltinis: S. Buriak (2020)

Vertinant prekybos platformas (angl. *marketplaces*), skelbimas gali būti paskelbtas vienos šalies gyventojų, o įsigytas – kitos šalies gyventojų. Neretai tokios platformos pasirenka apmokestinti pirkėjo šalį. Tokiais atvejais, nors turinį sukuria pardavėjas, platforma savo pajamas gauna iš pirkėjo šalies.

12 lentelė. Kai kurių daugiašalių platformų pajamų apmokestinimo strategijų apžvalga⁵⁵⁹

Platforma	Vadovybės vieta	Mokėstį mokanti šalis
Ebay	JAV	Moka pardavėjas
Videdresing	Prancūzija	Moka pardavėjas
Vestiarcollective	Prancūzija	Moka pardavėjas
Poshmark	JAV	Moka pardavėjas
Etsy	JAV	Moka pardavėjas
Asos daugiašalė platforma	JK	Moka pardavėjas
Vinted	Lietuva	Moka pirkėjas

558 C. Strachan, "B2C vs B2B2C in Business Travel and Why It Matters", *Business Travel IQ*, 2016 m. kovo 2 d. <https://www.businesstravelnewseurope.com/Columnists/Caroline-Strachan-B2C-vs-B2B2C-in-business-travel-why-it-matters>.

559 Vėgėlytė, *supra note*, 50.

Platforma	Vadovybės vieta	Mokestį mokanti šalis
Uber	JAV	Moka pardavėjas
Airbnb	JAV	Moka pirkėjas
Marktplaats	Olandija	Moka pardavėjas

Atitinkamai, reikėtų atskirti šalis, kuriose yra generuojamos pajamos ir jų kilmė, tai yra šalis, kurioje yra platformos valdytojas bei paslaugų teikėjas, o ne ten, kur pajamos yra uždirbamos – kur paslaugos yra suvartojamos. Svarbu atskirti vertės generavimą nuo vartojimo.⁵⁶⁰

B2C-2B verslo modelyje galutinių platformos vartotojų vaidmuo – duoti sutikimą, kad jų asmens duomenys būtų naudojami rinkodaros veikloje ar pardavimuose mainais už platformos gaunamas paslaugas. J. Becker ir J. Englisch (2019) teigimu, didžiąja dalimi duomenys renkami be tiesioginio, ar bent jau sąmoningo vartotojų dalyvavimo, vartotojų vaidmuo techniškai gali apsiriboti išankstiniu ir beveik automatinu sutikimu leisti rinkti duomenis.⁵⁶¹ Todėl duomenų rinkimas (išgavimas) turėtų būti laikomas platformos verslo funkcija, o ne vartotojo indėliu. Atitinkamai, duomenų rinkimas gali būti pripažintas labiau platformos funkcijas, o ne vartotojo kontribucija.⁵⁶²

Nors visa informacija ir duomenys turi kažkokią vertę, tačiau nereikėtų pamiršti, kad šie duomenys neturi iš anksto apibrėžtos vertės – vertė iš esmės priklauso nuo to, ką su jais padarys platformos operatorius ar verslo klientas. Aktyvų vartotojų dalyvavimą EBPO analizavo iš vartotojo pastangų perspektyvos, t. y. kiek pastangų vartotojui kainuoja naudotis svetaine ir palikti indėlį. Pirmasis lygis – žymėjimas ir filtravimas. Antrasis lygmuo, kuriame reikalaujamas aukštesnis vartotojo dalyvavimo lygis – recenzijų rašymas, nuotraukų ar vaizdo įrašų kėlimas, dažnai vadinamas „turinio kūrimu“. Trečias ir intensyviausias įsitraukimo lygis apima veiksmus, kuriais tiesiogiai siekiama išplėsti platformą, įtraukiant draugus, kuriant bendruomenes, kuriant tinklus ir buriant mases. Be to, EBPO suskirstė vartotojų dalyvavimo intensyvumą pagal skaitmeninio verslo modelius – vertės grandinę, vertės parduotuvę ir vertės tinklą. Pavyzdžiui, vertės parduotuvės (angl. *value shop*) grupei priklausančios įmonės, pavyzdžiui, įmonės, teikiančios debesų kompiuterijos paslaugas, nesinaudoja aktyviu vartotojų dalyvavimu. Vertės grandinės (angl. *value chain*) įmonės, pavyzdžiui, elektroninės prekybos platformos, naudoja vartotojų rašomais atsiliepimais ir įvertinimais, tačiau vartotojų dalyvavimas vertinamas kaip menkas. Į vertės tinklą (angl. *value network*) kategoriją patenkančios įmonės, tokios kaip daugiašalės platformos, remiasi vartotojo sukurtais duomenimis, taigi vartotojų dalyvavimas priskiriamas antrajam dalyvavimo lygiui. Didžiausias vartotojų dalyvavimas pastebimas socialiniuose tinkluose, kur vartotojai kuria ir turinį, ir imasi aktyvių veiksmų išplėsti platformos tinklą, kuris yra

⁵⁶⁰ *Ibid.*, 7.

⁵⁶¹ J. Becker & J. Englisch, Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?, 47(2) *Intertax*, (2019): 161–171.

⁵⁶² Buriak, *supra note*, 50:309.

tiesioginis reklamos užsakovų objektas.⁵⁶³

Todėl siūlytina atskirti vartotojų sugeneruotus duomenis į dvi grupes:⁵⁶⁴

- 1) Aktyvūs duomenys, kuriems kurti reikia vartotojo pastangų, įskaitant sąrašus, apžvalgas, nuotraukas, vaizdo įrašus ir jungčių sąrašus.
- 2) Pasyvūs duomenys – tai duomenys apie vartotojo skaitmeninę veiklą, pavyzdžiui, prioritetai, praleistas laikas ir reakcijos.

R. Petruzzi & S. Buriak (2018) skiria vartotojų duomenų rūšis pagal jų monetizacijos strategiją:⁵⁶⁵

- 1) Duomenys išoriniams tikslams, kurie naudojami turto kūrimo procese ir kurie generuoja pajamas, t. y. duomenys, kurie parduodami trečiosioms šalims arba yra paslaugos dalis, pavyzdžiui, tikslinė reklama.
- 2) Duomenys vidiniams tikslams, kurie turi vidinę vertę, bet nesukuria atskiro pajamų srauto, t. y. metrikos, verslo duomenys.

Pasyvių duomenų rinkimas bei analizė ar duomenys, naudojami vidiniams tikslams, yra būdingi ne tik skaitmeniniams verslams, bet ir seniems verslo modeliams (angl. *brick and mortar business*), todėl neturėtų būti skirtingai vertinami. Tačiau aktyvūs duomenys, kuriuos kuria vartotojai, atitinka pajamų produkcijos kriterijų – platformos pačios nesukuria turinio, kuris pritraukia suinteresuotas šalis, atitinkamai, hipotetiškai norėdamos įsigyti tokią turinio kūrimo paslaugą turėtų mokėti atitinkamą atlygį. Visų daugiašalių tipų platformose vartotojai kuria turinį – socialiniuose tinkluose dalinasi kontaktais, nuomone ar nuotraukomis, paieškos sistemose – informacija, kuri gali būti ieškoma, prekybos platformose – dedami skelbimai.

Siekiant įvertinti šios funkcijos „vertę“ arba apskaičiuoti atlygį, autorė siūlo įvertinti, kiek už tokią paslaugą būtų mokama nesusijusiems turinio kūrėjams. Supaprastintos lyginamosios analizės tyrimais nustatyta, kad skaitmeninės rinkodaros paslaugų pelningumas yra nuo 0,54 iki 18,36 proc., mediana – 8,8 proc., o duomenų rinkimo paslaugų pelningumas svyruoja nuo 1,35 iki 14,29 proc., mediana – 7,32 proc.⁵⁶⁶ Atitinkamai, šalys, kurių gyventojai generuoja turinį, galėtų tikėtis 8 proc. medianos atlygio vertę atitinkančios pelno dalies.

Tačiau B2B-2C tipo įmonėms, skirtingai nuo B2C-2B, vartotojų duomenų rinkimas yra tik šalutinė ir pagalbinė veikla (angl. *auxiliary & anticiliary*), dėl kurios neturėtų būti priskiriamos apmokestinimo teisės šaltinio jurisdikcijoms. Vartotojų duomenų rinkimas šalyse, kuriose tokie duomenys yra perleidžiami verslo klientams tikslinės reklamos tikslais, toks duomenų rinkimas yra viena iš pagrindinių įmonės veiklų vertės ir pajamų generavimo procese, atitinkamai, šaltinio jurisdikcija turėtų

⁵⁶³ Vėgėlytė, *supra note*, 50.

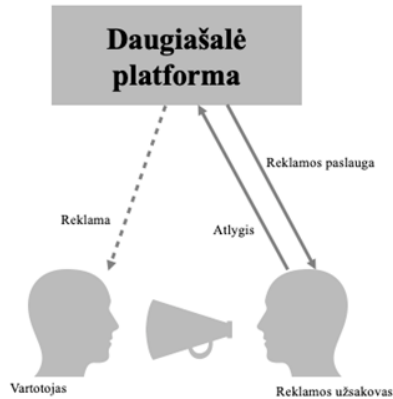
⁵⁶⁴ Vėgėlytė, *supra note*, 50.

⁵⁶⁵ R. Petruzzi & S. Buriak, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?”, *Bull. Int’l Tax’n* 72(4a) (2018): 67.

⁵⁶⁶ Vėgėlytė, *supra note*, 50.

įgyti apmokestinimo teises į tokių pajamų apmokestinimą.⁵⁶⁷

Vertės kūrimas B2B-2B daugiašalėse platformose



5 pav. B2C-2B vertės kūrimo grandinės analizė
Šaltinis: E. Vėgėlytė (2020)

Todėl socialinės žiniasklaidos platformoms turėtų būti sukurtas ryšys su jurisdikcija, kurioje yra galutiniai naudotojai ir iš kurios gaunami duomenys.

Atitinkamai, darytina išvada, kad vartotojų dalyvavimas gali skirtis savo intensyvumu bei monetizacijos strategija netgi tam pačiam vertės kūrimo grandinės tipui priklausančiuose verslo modeliuose. Tiek B2B-2C, tiek B2C-2B verslo modeliai priklauso vertės tinklo (angl. *value network*) vertės kūrimo tipui, kada vertė yra sukuriamą sujungiant vartotojus, tiekėjus ir pirkėjus, t. y. sukuriant ryšių tinklą, naudojant mediavimo technologiją. Tačiau B2B-2C (prekybos platformos (angl. *marketplaces*)) ir B2C-2B (socialiniai tinklai ir paieškos platformos) iš esmės skiriasi vartotojų duomenų monetizacijos strategija. Palyginus šias strategijas ir vartotojų indėlį į pajamų generavimą ir investicijos grąžą vertinant iš pajamų kilmės (turto kūrimo) (angl. *origin of income (production of wealth)*) perspektyvos, darytina išvada, kad vartotojai, jų duomenys, jų sukuriamas turinys B2C-2B modelyje prisideda reikšmingu indėliu prie ūkinių komercinių pajamų generavimo, skirtingai nei B2B-2C modelyje.

3.2.2. Daugiašalių platformų ūkinių komercinių pajamų ryšys su vartotojo šalimi

Kadangi turtui sukurti reikalingi kapitalo ir žmogiškieji resursai, svarbu užtikrinti, kad turtas ar pajamos būtų generuojamos, o ne tik vartojamos toje šalyje. Taigi, autorės vertinimu, svarbu sugrįžti prie principų ir įvertinti, ar vartotojų indėlis į B2B-2C bei

567 Buriak, *supra note*, 50:310, Becker & Englisch, *supra n.* 379, p. 168.

B2C-2B turto (angl. *wealth*) kūrimą yra pakankamas nustatyti ryšį su pajamų šalimi.

Vertinant 1920 m. Tautų Lygos įvardintus turto kūrimo etapus, turto kūrimas apima visas stadijas bei ekonominius ciklus iki turto sukūrimo, kada jis gali būti įsigijamas kaip turtas. Turto kilmė buvo apibrėžta kaip visos stadijos, kuriose turtas sukuriamas: „pirminė fizinė turto būklė (angl. *the original physical appearance of the wealth*), tolesni turto pritaikymai (angl. *its subsequent physical adaptations*), jo gabenimas ir pardavimas (angl. *its transport, its direction and its sale*).⁵⁶⁸

Remiantis K. Vogel, „šaltinis“ nukreipia į šalis, kurios vienokiu ar kitokiu būdu yra susijusios su turto generavimu, arba šalis, kuriose vertė yra pakeliama.⁵⁶⁹ Pagal Andean šalių Pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo konvenciją (*aut. past.* – Andean šalys yra Bolivija, Kolumbija, Ekvadoras, Peru ir Venesuela),⁵⁷⁰ „šaltinis“ yra apibrėžtas kaip „veikla, teisės ar turtas, kuris generuoja ar gali generuoti pajamas“.⁵⁷¹ Tautų Lygos ekonomistų Bruins *et alia* teiktoje ataskaitoje nurodoma, kad „pajamų šaltinis yra ten, kur yra intelektualinis elementas. Turto įsigijimas ar prieaugis gali būti sukurtas ne tik išnaudojant daiktą, bet ir žmogiškuosius santykius.“⁵⁷² Pačioje Tautų Lygos ataskaitoje nurodoma, kad „turtą kuria žmonių smegenys ir kontrolė, be kurių fiziniai daiktai būtų neefektyvūs, todėl galima daryti išvadą, jog pajamų kilmė yra ten, kur šalia turto, galima rasti ir intelektualinį elementą“.⁵⁷³ E. Kemmeren teigimu, tik individai gali sukurti pajamas, daiktai to padaryti negali. Intelektualinis elementas yra esminis elementas pajamų gamyboje. Tik per individo veiksmus, nepaisant to, ar pasitelkiami daiktai, pastarųjų vertė gali būti padidinta.⁵⁷⁴

Šiame kontekste svarbu įvertinti, kaip nuolatinės buveinės pripažinimo kontekste turtas buvo laikomas kuriamu toje kitoje šalyje. Išsamiau nuolatinės buveinės sąvoka ir istorija nagrinėta 1.3.3.2 paragrafe, tačiau šiame kontekste svarbu pažymėti, kad istoriškai norint pripažinti nuolatinę buveinę būtina nustatyti stabilų ir reguliarių ryšį su pajamų šaltinio valstybe. Nuolatinės buveinės koncepcija buvo laikoma slenksčiu, matuojančiu užsienio bendrovės dalyvavimo lygį kitoje valstybėje objektyvių kriterijų pagrindu, ir nustatančiu kriterijumi, pagal kuriuos užsienio bendrovės gali būti laikomos pakankamai integravusiomis į kitos šalies ekonomiką, siekiant pateisinti

568 League of Nations, Report on Double Taxation, *supra note*, 163.

569 Vogel, *supra note*, 197: 223

570 *Aut. past.* – Pietų Amerikoje šaltinio sąvoka yra labiau išplėta dėl istorinių priežasčių. Pozicija XX amžiaus sandūroje italų mokesčių akademikai apibūdino pajamas kaip „naują“ turtą, kuris buvo susietas su gamybos (angl. *production*) jėga. Kadangi per pastarąjį šimtmetį tarp Europos Lotynų šalių ir Pietų Amerikos buvo stiprūs ekonominiai ryšiai, tokia vizija padarė didelę įtaką Lotynų Amerikos mokslininkams. Tuo metu jie apibrėžė apmokestinimo teisės pagrindimą ryšiu tarp „naujo“ turto ir pajamų šaltinio valstybe.

571 Andean Community Income and Capital Tax Convention, May 2004. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <http://internationaltaxtreaty.com/download/bolivia/dtc/Andean%20Community-DTC-May-2004.pdf>

572 Kemmeren, *supra note*, 58: 434.

573 League of Nations, Report on Double Taxation *op. cit.*

574 Kemmeren, *supra note*, 58: 434.

apmokestinimą.⁵⁷⁵ Be to, kuriamo turto etapai ir indėlis neturi būti pripažintas pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio. 2017 m. Modelinės konvencijos komentaro 59 p. nurodoma, kad pagrindinis kriterijus, padedantis atskirti „pagalbinę ar paruošiamąją pobūdžio veiklą“, yra kriterijus, ar ši veikla sudaro esminę ir reikšmingą (angl. *essential and significant*) dalį visoje bendrovės veikloje.⁵⁷⁶

Vertinant, ar veikla yra pakankamai reikšminga, E. Kemmeren siūlo atkreipti dėmesį į žemiau nurodytus aspektus:⁵⁷⁷

1. Proporcingas veiklos dydis yra vykdomas šalyje, palyginus su visa veikla, atsižvelgiant į dydį ir kokybę tokių gamybos veiksmų, tokių kaip kapitalas ir darbo jėga, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto eksploatavimo veikla, vykdoma kitose šalyse nei nekilnojamojo turto buvimo vieta;
2. Vykdomos veiklos tipą, pavyzdžiui, menininko kūryba skirsis nuo prekių gamybos veiklos;
3. Reliatyvios kitos kontribucijos į veiklos vykdymą, pavyzdžiui, bendrosios pajamos ar sąnaudos uždirbamos ir patiriamos iš veiklos vienoje valstybėje, *versus* – kitoje.

Taigi galima apibendrinti, kad vertinant, ar ryšys tarp valstybės ir ūkinių komercinių pajamų yra pakankamas, būtina nustatyti, kad jų šaltinis yra toje kitoje šalyje:

- Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*) toje kitoje šalyje;
- Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

Vertės kūrimo koncepcija skiriasi nuo turto kūrimo koncepcijos ir toliau gali būti taikoma siekiant įvertinti, kurios grupės veiklos turi būti atlygintos priskiriant didesnę pelno dalį. Tačiau turto kūrimo koncepcija turėtų būti taikoma nustatant turto ar pajamų kūrimo stadijas ir įvertinant jose sukurtą pridaugį.⁵⁷⁸

Atitinkamai, vertinant aukščiau pateiktą daugiašalių platformų monetizacijos strategijų palyginimą, t. y. reklamos pajamų dalis nuo visų pajamų ir mokėjimų pajamų dalis nuo visų pajamų, matyti, kad B2C-2B modeliu funkcionuojantys socialiniai tinklai ir paieškos sistemos iš principo yra priklausomi nuo vartotojų duomenų, pavyzdžiui, „Facebook“ – 98 proc., o „Google“ – 85 proc. pajamų yra uždirbtos iš reklamos, vadinasi, ši veikla sudaro stabilią, reguliarią, esminę ir reikšmingą dalį. Be to, turinys, kurį kuria socialinių ir paieškos platformų vartotojai, reikalauja didesnio intelektualinio indėlio nei, tarkime, prekybos platformų, funkcionuojančių B2B-2C pagrindu. Prekybos platformų pardavėjai ar paslaugų teikėjai įkelia nuotraukas ar paslaugų

575 Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*, (IBFD Publications BV, 2007), 149-150.

576 *Supra note*, 46.

577 Kemmeren, *supra note*, 58:437.

578 Buriak, *supra note*, 50:306.

aprašymus, tačiau jų intelektualinis indėlis yra gana apribotas. Taip pat vertinant iš prekybos platformų pusės pardavėjo indėlis į platformos pajamų generavimą yra daugialypis. Iš vienos pusės, jei pardavėjas neįkeltų skelbimo, pirkėjas neturėtų galimybės jo nusipirkti, atitinkamai, platforma neuždirbtų lėšų. Iš kitos pusės, intelektualine prasme, platforma kaip forumas, kuriame transakcijos šalys gali susitikti, yra sukurta ir palaikoma platformos darbuotojų. Be to, platformos pardavėjai neprisiima finansinių rizikų, susijusių su veiklos vykdymu platformoje, taip pat nepatiria perėjimo į kitą platformą kaštų, tačiau platformos prisiima visą su platformos nesėkme susijusių riziką. Kaip nurodyta aukščiau, iš principo vartotojų indėlių B2B-2C platformose galima atlyginti „kaštai plus“ principo pagrindu, kaip už ribotos rizikos paslaugą, bet vertinant iš veiklos reikšmingumo kriterijaus pozicijos, ji kur kas mažiau reikšminga nei vartotojų indėlis B2B-2C modelyje.

Darytina išvada, kad daugiašalių platformų B2C-2B modeliuose vartotojų indėlis sukurti pajamas yra esminis ir reikšmingas, todėl vartotojų rezidavimo šalys gali pagrįstai teigti, jog dalis platformų sugeneruotų globalių ūkinių komercinių pajamų turėtų būti priskirtos ir apmokestintos jose.

3.3. Tinklo efekto sukurti pajamų apmokestinimas prie šaltinio

„Senąją pramonės ekonomiką skatino masto ekonomija, o naująją informacijos ekonomiką – tinklų ekonomika“⁵⁷⁹

2018 m. tinklo efektas (angl. *network effects*) buvo išskirtas kaip vienas iš vertės kūrimo elementų, kartu su duomenų svarba, vartotojų dalyvavimu (angl. *user participation*) ir jų sinergija su intelektine nuosavybe.⁵⁸⁰

Platformizacija atsidūrė įstatymo leidėjų dėmesio centre dėl neraminančiai spartaus kelių skaitmeninių bendrovių augimo. Pagrindinė tokio skverbimosi į rinką varomoji jėga buvo ne kas kita, o tinklo efektas. Pasiūlymas nustatyti specialias apmokestinimo taisykles platformoms, kurios naudojami tinklo poveikiu, kilo ne iš niekur. Specialių taisyklių daugėja įvairiose srityse – dėl poveikio konkurencijai įvairios antimonopolinės komisijos, rengiančios strategijas, kaip traktuoti skaitmenines platformas, neseniai ES pasiūlė Skaitmeninių rinkų aktą, o Jungtinė Karalystė – Skaitmeninių rinkų padalinį,⁵⁸¹ iniciatyvas, kuriomis siekiama atsižvelgti į tinklo poveikį iš intelektinės nuosavybės, telekomunikacijų teisės, interneto teisės, įmonių teisės perspektyvos.⁵⁸² Jeigu nekilnojamojamam turtui taikomos specialios paskirstymo taisyklės, galbūt ir tinklo poveikiui turėtų būti taikomos tokios taisyklės, kurios neturėtų atribojimo poveikio, nes tinklo poveikiu naudojasi ne tik skaitmeninės bendrovės.

579 C. Shapiro, H.R. Varian „Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy“, *Harvard Business School Press*, (1999):173.

580 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, *supra note*, 17.

581 Pavan, Jullien ir Rysman, *supra note*, 345: 7.

582 Lemley ir McGowan, *supra note*, 39:86.

Šio proceso tinkama analizė pradėta EBPO, deja, nebuvo užbaigta, nes EBPO pasiskubėjo rasti sprendimą. Tačiau kadangi sprendimas jau priimtas ir EBPO pateikė Pirmojo ramsčio pasiūlymą, plačiau nagrinėtą 4.3. poskyryje, galima pagalvoti apie galimas kitas alternatyvas. Jei B2B-2C modelio apmokestinimo šaltinio šalyje yra kiek plačiau paplitusi idėja, apmokestinimo teisių paskirstymas remiantis tinklo efektu – teisės moksle nagrinėta tik prabėgomis, skubant paneigti tokią galimybę.

Tinklo efektas ekonomikos moksle pradėtas nagrinėti dar XX amžiaus 7-ajame dešimtmetyje, gerokai anksčiau nei ši tema pastebėta mokesčių specialistų. Ekonomikos moksle buvo daug mokslinių darbų apie tinklo poveikį ir dvipuses rinkas, tačiau anksčiau tyrimai buvo skirti vartotojų pritraukimo procesui ir kainodaros sprendimų nelaikė pagrindiniais platformos klausimais.⁵⁸³ Šio amžiaus pirmajame dešimtmetyje dėmesys buvo perkeltas į dvipusių rinkų analizę (angl. *two sided markets*).⁵⁸⁴

Jau 1985 m. tinklo efektas buvo apibrėžtas kaip „naudingumo, kurį vartotojas gauna vartodamas produktą, padidėjimas augant tą patį produktą vartojančių vartotojų skaičiui“.⁵⁸⁵ Pagal šį apibrėžimą gautume didėjančias naudingumo funkcijas, kai vartotojų bazė įdiegta, t. y. $y = a + b(n^e)$ ⁵⁸⁶ tipo funkcijas, kuriose $b(0)$ turi būti lygus 0. Pirmasis naudingumo funkcijos narys a yra vidinė vertė, rodanti kokią vertę vartotojui suteikia pati prekė (kai įdiegtos bazės dydis lygus nuliui). Antrasis terminas „funkcija“ vadinamas sinchronizacijos verte, ji išreiškia vertę, kurią vartotojas gauna padidinus įdiegtą bazę, ji, anot autorių, paprastai auga geometrine progresija kartu su vartotojų skaičiumi.

C. Shapiro ir H. R. Varian naująją ekonomiką apibrėžė kaip informacinę ekonomiką, kurią taip pat pavadino tinklo ekonomika, ir pabrėžė, kad pagrindinis naujosios ekonomikos skirtumas nuo senosios yra tinklo efektas. Kita to paties klausimo pusė yra sąnaudos. Skaitmeninėje ekonomikoje nagrinėjama, kaip keičiasi standartinis ekonomikos modelis, kai tam tikros sąnaudos gerokai sumažėja ir galbūt priartėja prie nulio dėl penkių rūšių sąnaudų pokyčių: i) mažesnių paieškos sąnaudų, ii) mažesnių kopijavimo sąnaudų, iii) mažesnių transportavimo sąnaudų, iv) mažesnių sekimo sąnaudų, v) mažesnių tikrinimo sąnaudų.⁵⁸⁷

583 Pavan, Jullien ir Rysman, *cit.op.*

584 *Ibid.*

585 M.L. Katz, C. Shapiro, „Network externalities, competition and compatibility“, *The American Economic Review*, 75(3) (1985):424–440.

586 J.L. Arroyo-Barrigüete, R. Ernst, J.I. López-Sánchez & A. Orero-Giménez, „On the identification of critical mass in Internet-based services subject to network effects“, *The Service Industries Journal* (2010); Van Hove, „Electronic money and the network externalities theory: Lessons for real life“, *Netconomic: Economic Research and Electronic Networking* 1(2), (1999): 137–171.

587 Goldfarb, Avi, Tucker, Catherine „Digital economics“ *Journal of Economic Literature* 57(1), (2019): 3.

3.3.1. Tinklo efekto įtaka tarptautinio apmokestinimo sistemos modernizacijai

Pasiūlymuose dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo teisių paskirstymo tinklo efektas buvo įvardytas kaip pagrindinis skaitmeninės ekonomikos vertės veiksnys. P. Collin ir N. Colin ataskaitoje teigiama, kad skaitmeninės ekonomikos verslo modeliams būdingas „plėtos potencialas“ (angl. *scalability*), t. y. eksponentinė masto grąža, atsirandanti dėl tinklo efekto ir beveik nulinių ribinių sąnaudų.⁵⁸⁸ Ataskaitoje nustatyta, kad skaitmeninei ekonomikai būdingas tinklo efektas. Grupė prancūzų mokslininkų, tarp jų ir J. Cremer, 2015 m. nustatė pagrindinį skaitmeninio verslo skiriamąjį požymį – didelį tinklo efektą.⁵⁸⁹ P. Pistone ir P. Hongler, apibūdindami skaitmeninę ekonomiką, rėmėsi P. Collin ir N. Colin ataskaita.⁵⁹⁰

Autorė žemiau pateiktoje 13 lentelėje pateikė skaitmeninės ekonomikos požymius, kurie, autorės nuomone, yra susiję su tinklo efekto poveikiu.

13 lentelė. Tinklo efekto paminėjimas skirtinguose šaltiniuose

P. Collin ir N. Colin (2013 m.)	Prancūzijos strategija (2015 m.)
<ul style="list-style-type: none"> (i) Skaitmeninei ekonomikai būdingos intensyvios pastangos diegti inovacijas ir sistemingai siekti smarkaus ir spartaus augimo; (ii) Dauguma ekonomikoje naudojamų duomenų sukuriama masinių taikomųjų programų vartotojų „nemokamu darbu“. 	<ul style="list-style-type: none"> (i) Geografinių ribų išsityrimas, dėl kurio veiklų priskyrimas jurisdikcijoms tampa sudėtingesnis; (ii) Dideli išoriniai tinklo veiksniai, kurie suteikia platformoms monopolinę galią dėl koordinavimo klausimų; (iii) Daugiašalės rinkos, kai platformos naudojamos skirtingiems dalyviams sujungti, o kainodaros strategijos skirtingose platformos pusėse yra tarpusavyje susijusios; (iv) Vartotojų įkeltų duomenų, kurie naudojami kaip įvesties duomenys platformos pelnui gauti, rinkimas. Aptariant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimą būtina atsižvelgti į šiuos specifinius požymius.

⁵⁸⁸ Collin ir Colin, *supra note*, 80: 49.

⁵⁸⁹ Prancūzijos strategija (2015). Galutinė ataskaita apie Apmokestinimą ir skaitmeninę ekonomiką: teorinių modelių apžvalga. Žiūrėta 2022 m. birželio 14 d <https://www.alain-bensoussan.com/wp-content/uploads/2015/03/30672133.pdf>

⁵⁹⁰ Hongler ir Pistone, *supra note*, 82:9.

2015 m. EBPO ataskaita ⁵⁹¹	2018 m. EBPO ataskaita ⁵⁹²
<ul style="list-style-type: none"> (i) Mobilumas, susijęs su i) nematerialiuoju turtu, nuo kurio skaitmeninė ekonomika yra stipriai priklausoma, ii) vartotojais ir iii) verslo funkcijomis; (ii) Priklausomybė nuo duomenų, ypač įskaitant vadinamųjų „didžiųjų duomenų“ naudojimą; (iii) Tinklo efektas (angl. <i>network effects</i>), suprantamas atsižvelgiant į vartotojų dalyvavimą, integraciją ir sinergiją; (iv) Daugiašalių verslo modelių naudojimas, kai dvi rinkos šalys gali būti skirtingose jurisdikcijose; (v) Polinkis į monopoliją arba oligopoliją tam tikruose verslo modeliuose, kurie labai priklauso nuo tinklo efekto (angl. <i>network effects</i>); (vi) Nepastovumas dėl mažų patekimo į rinką kliūčių ir sparčiai besivystančių technologijų. 	<ul style="list-style-type: none"> (i) Tiesioginis tinklo efektas (angl. <i>direct network effects</i>); (ii) Netiesioginis tinklo efektas (angl. <i>indirect network effects</i>), (iii) Masto ekonomija (skaitmeninių prekių ir paslaugų gamyba yra susijusi su santykinai didesnėmis fiksuotomis sąnaudomis ir mažesnėmis kintamomis sąnaudomis); (iv) Perėjimo sąnaudos ir užsidarymo poveikis (angl. <i>switching costs and lock-in effects</i>); (v) Papildomumas (angl. <i>complementarity</i>).

Iš aukščiau pateiktos lentelės matyti, kad ir mokesčių specialistai, nagrinėję ir kūrę skaitmeninės ekonomikos struktūrą, pabrėžia tinklo efekto svarbą tarptautinio apmokestinimo sistemos peržiūrėjimui. Pažymėtina, kad būtent tinklo efektas mažina ribines sąnaudas ir įtraukia daugiau vartotojų, o tai, kaip teigiama 2015 m. EBPO 1 veiksmo galutinėje ataskaitoje, pagrindžia mokesčių politikos pokyčius.⁵⁹³

Todėl tinklo efektas gali būti laikomas ekonominio pranašumo (angl. *economic rent*), plačiau nagrinėto 3.3.3.3. paragrafe, išnaudojimu. Kadangi ekonominė renta (angl. *economic rent*) suprantama kaip nuosavo kapitalo grąža, viršijanti normalią grąžą, t. y. tai, ką įmonė uždirba iš tam tikro konkurencinio pranašumo, kuris gali būti susijęs su palankiais gamybos veiksniais (pvz., gamtiniais ištekliais, kuriuos lengva

591 2015 m. EBPO ataskaita, para 151.

592 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, *supra note*, 17: para 41.

593 OECD 2015 Final Report, *supra note*, 14: para 259.

eksploatuoti, arba mažomis darbo sąnaudomis) arba pranašumais, susijusiais su rinka, kurioje bus parduodami produktai (monopolinė padėtis),⁵⁹⁴ nauda, gaunama iš vartotojų, kurie prisijungė būtent dėl tinklo efekto minimaliais ribiniais kaštais, turėtų būti pripažinta ekonomine renta.

Tinklo efektas yra ne kas kita, kaip naudingumas, kurį vartotojas gauna vartodamas prekę ir kuris didėja augant kitų tą prekę vartojančiųjų skaičiui.⁵⁹⁵ Nesvarbu, ar tai būtų tiesioginis, ar netiesioginis tinklo efektas – paslaugų ar prekių vertė padidėja, nes jomis pradeda naudotis daugiau klientų. Ekonominė prasme įmonės, naudojamos tinklo efektą, sumažina savo ribines sąnaudas⁵⁹⁶ – papildomo produkto ar paslaugos vieneto gamybos sąnaudas, kai vartojimas didėja be papildomų investicijų sąnaudų. Pavyzdžiui, lygiaverčių platformų atveju svarbiausios investicinės išlaidos yra rinkodaros išlaidos, kurios leidžia pritraukti vartotojus. Organinis augimas, kurį skatina tinklo poveikis, leidžia nemokamai pritraukti naujų vartotojų. Panašiai yra ir su gamybos įmonėmis. Pavyzdžiui, 1990 m. „Microsoft“ metinėje ataskaitoje nurodyta, kad „Microsoft“ pardavimo ir rinkodaros sąnaudos buvo beveik trečdaliu didesnės nei gamybos sąnaudos. Nors dalis šių sąnaudų greičiausiai buvo pastoviosios, didelė jų dalis buvo kintamosios sąnaudos ir į jas reikėtų atsižvelgti atliekant bet kokią ribinių sąnaudų analizę, siekiant nustatyti, ar „Microsoft“ susidūrė su didėjančia, ar mažėjančia masto grąža bet kurio konkretaus produkto atžvilgiu.⁵⁹⁷ 2021 m. „Microsoft“ metinėje ataskaitoje pardavimo ir rinkodaros išlaidos sudaro 20,2 mln. JAV dolerių, o su produktų kūrimu susijusios išlaidos – 20,7 mln. JAV dolerių.⁵⁹⁸ Pažymėtina, kad yra įprasta valstybėms pasitelkti mokestinis ir nemokestinis instrumentus gauti lėšų iš sektorių, kuriems yra būdinga ekonominė renta. Turime natūraliųjų resursų sektorių, kurį valstybės apmokestina specialiomis licencijomis, įgydamos akcijų tokiose įmonėse, nustatydamos honorarų mokėjimą nuo *gross* pajamų ar specialius mokesčius rentai, „pertekliniams“ ar „super“ pelnams, nustatydamą eksporto tarifus ar pasitelkdama kitus būdus.⁵⁹⁹ Vertinant tarptautinių apmokestinimo teisių paskirstymą tarp šalių, daugelis mokslininkų teigia, kad šiuolaikinėje ekonomikoje ekonominė renta yra vienintelė priežastis, kodėl turėtų būti išlaikytas apmokestinimas prie šaltinio.⁶⁰⁰

Šį įprastinio ir likutinio pelno skirtumą Devereux *et alia* prilygino ekonominiam įprastinės investicijų grąžos ir ekonominio pranašumo (angl. *economic rent*) skirtumui, nors jie ir apskaičiuojami skirtingai.⁶⁰¹ Verta pažymėti, kad sandorių kainodaros

594 *Ibid.*, para 17, p. 24.

595 Lemley ir McGowan, *supra note*, 39:1.

596 Ribinės sąnaudos apskaičiuojamos sąnaudų pokytį dalijant iš kiekio pokyčio. <https://baremetrics.com/blog/marginal-cost-why-you-need-to-know-it>

597 William J. Kolasky, „Network Effects: A Contrarian View“, 7 *GEO. MASON L. REV.* 577-616, (1999): 590.

598 <https://www.microsoft.com/investor/reports/ar21/index.html>

599 Cui, *supra note*, 78.

600 Auerbach, Devereux, Simpson, *supra note*, 333.

601 M.P.Devereux *et alia*, *supra note*, 466.

ir pelno skirstymo į likutinį ir rutininį tikslas yra paskirstyti specifines funkcijas ir veiklas nuo vertės dalies, kurią sukūrė šalių įneštas nematerialusis turtas.⁶⁰² Tuo tarpu ekonominė koncepcija skirta atskirti tikėtiną investicinę grąžą, kuri skatina priimti investicinius sprendimus nuo faktinės grąžos, kurią tokie investiciniai sprendimai duoda. Tačiau skirstant apmokestinamąsias teises tarp šalių, visgi tiksliau būtų remtis sandorių kainodaros koncepcija ir pelno skirstymu į rutininį ir likutinį.⁶⁰³

Darytina išvada, kad tinklo efekto įtaka skaitmeninės ekonomikos plėtrai inspira-vo tarptautinės apmokestinimo sistemos reformą. Autorei nesuprantama, kodėl EBPO visgi atsisakė tinklo efektą nagrinėti kaip galimą pagrindą šaltinio šaliai priskirti dalį tarpjurisdikcinio pelno.

3.3.2. Vertės, sugeneruojamos tinklo efekto, apskaičiavimas

Vertės, sugeneruojamos tinklo efekto, apskaičiavimas iš pradžių gali atrodyti kaip neįmanoma užduotis – tai paaiškina, kodėl EBPO ir tinklo efektą nagrinėję mokesčių teisės mokslininkai nuleido rankas ir pasuko link formuliarinio metodo. Tačiau autorės atlikta (i) verslo apskaitos (angl. *management accounting*) principų ir (ii) mokslinių tyrimų ekonometrijos moksle apžvalga įrodė, kad tinklo efektą galima apskaičiuoti, taigi galbūt pavyktų juo remtis paskirstant apmokestinimo teises tarp šalių.

Iš viešai prieinamos informacijos matyti, kad platformos stebi su tinklo efektu susijusius rodiklius. Tinklo teorija teigia, kad teigiamas tinklo poveikis gali sukurti teigiamą grįžtamąjį ryšį ir eksponentinį augimą.⁶⁰⁴ Eksponentinis augimas suteikia platformoms nemokamą vartotojų ir sumažina ribines sąnaudas iki nulio. Tačiau tai daroma valdymo, o ne finansinės apskaitos tikslais. Pagal 15-ąjį verslo apskaitos standartą (FRS15) tam, kad sutarčių įsigijimo ir išlaikymo sąnaudos galėtų būti kapitalizuojamos, jos turi būti papildomos, t. y. sąnaudos, kurios nebūtų patirtos, jeigu nebūtų buvę įsigytos ir (ar) išlaikytos klientų sutartys.⁶⁰⁵ Kai įmonės siūlo viešuosius vertybinius popierius, jos privalo pranešti apie klientų įsigijimo išlaidas S-1 formoje, pateikiamoje Vertybinių popierių biržos komisijai.⁶⁰⁶ Atitinkamai 10-K formos metinėje ataskaitoje (Vertybinių popierių biržos komisijos) reikalaujama pateikti išsamią bendrovės finansinių rezultatų santrauką, nurodyti tokius verslo rodiklius, kaip bendroji prekybos

602 Residual Profit Split explanation by IRS. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/ISIPUOP_6_9_04.pdf.

603 Oosterhuis ir Parsons, *supra note*, 273: 534.

604 Gohar Khan, Manar Mohaisen, Matthias Trier „The network ROI Concept, metrics, and measurement of social media returns (a Facebook experiment)“, *Internet Research* Vol. 30 No. 2, (2020):635.

605 „PWC TIAG perspectives on FRS 15“, PWC el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://www.pwc.com/gx/en/communications/publications/assets/pwc-tl-tiag-perspectives-on-ifrs-15-2.pdf>.

606 Kai kurios įmonės, pavyzdžiui, „Warby Parker“, pateikia išsamius vartotojų įsigijimo duomenis, o kai kurios, pavyzdžiui, „UBER“, jų nepateikia. Bendrovių S-1 formas galima rasti čia: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/0001504776/000162828021019236/warbyparkerin424b4.htm>, ir <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1543151/000119312519103850/d647752ds1.htm>.

apimtis (angl. *Gross Merchandise Value*) ir su vartotojų išigijimu susijusius duomenis. Pavyzdžiui, „Ebay Inc.“ savo finansinėse ataskaitose nurodo GMV ir pasinaudojimo normą (angl. *Take-rate*),⁶⁰⁷ „Poshmark Inc.“ – GMV ir aktyvius pirkėjus bei metinį augimą.⁶⁰⁸

Yra įvairių pagrindinių veiklos rodiklių (angl. *key performance indicators*, KPI), pagal kuriuos prekybos vietos gali įvertinti platformos būklę,⁶⁰⁹ tačiau toliau 14 lentelėje pateikiami autoriaus atrinkti rodikliai, kurie yra svarbūs tinklo poveikiui apskaičiuoti.

14 lentelė. *Tinklo poveikiui apskaičiuoti naudojami rodikliai*

Rodiklis	Aprašymas
Suderinimo laikas (angl. <i>Time to match</i>)	Nustato, per kiek laiko pasiūla ir paklausa susilygina. Dažniausiai vadinamas atsargų apyvartumu.
Pasinaudojimo norma (angl. <i>Take rate</i>)	Apibrėžia, kiek vertinga yra prekybos vieta. Pajamos yra GMV dalis, kurią „pasiima“ prekybos vieta. Pajamas sudaro įvairūs mokesčiai, kuriuos prekybos vieta gauna už teikiamas paslaugas; dažniausiai tai yra sandorių mokesčiai, pagrįsti prekybos vietoje sėkmingai sudarytais GMV sandoriais, bet gali būti ir pajamos iš reklamos, rėmimo ir pan. Šie mokesčiai paprastai sudaro GMV dalį.
Vienetų ekonominis efektyvumas (angl. <i>Unit economics</i>)	Padidėjęs tinklo poveikis laikui bėgant dažnai pasireiškia pagerėjusiu vieneto ekonominiu efektyvumu. Tai lemia mažėjančios skatinimo priemonės, kurias įmonės turi siūlyti skirtingoms rinkos šalims, mažesnė mokamų vartotojų dalis ir apskritai kainodaros galios padidėjimas.
Vartotojų išlaikymas grupėse (angl. <i>User retention cohorts</i>)	Ar gerėja vartotojų išlaikymas naujose grupėse? Klasikinis tinklo poveikio apibrėžimas yra toks, kad produkto ar paslaugos vertė vartotojui didėja didėjant kitų vartotojų, kurie naudojami tuo pačiu produktu ar paslauga, skaičiui. Todėl šis vertės vartotojui didėjimas turėtų atsispindėti išlaikant vartotojus grupėse: naujesnės grupės (kurios naudojami produktu, kai tinklas yra didesnis ir naudingesnis) turėtų geriau išlaikyti vartotojus bet kuriuo laikotarpiu nei senesnės grupės, kurios prisijungė, kai tinklas buvo mažesnis.

607 Ebay Inc 2021 m. metinės finansinės ataskaitos. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. [https://ebay.q4cdn.com/610426115/files/doc_financials/2021/ar/2021-Annual-Report-\(1\).pdf](https://ebay.q4cdn.com/610426115/files/doc_financials/2021/ar/2021-Annual-Report-(1).pdf).

608 Poshmark Inc. 2020 m. S-1 forma. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://d18rn0p25nwr6d.cloudfront.net/CIK-0001825480/3130eb80-b8ad-4f89-82d4-dee00c0a2889.pdf>.

609 “Marketplace KPI Dashboard” Versionone el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://versionone.vc/marketplace-kpi/>; “16 Startup Metrics”, Andreessen Horowitz el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://a16z.com/2015/08/21/16-metrics/>; “16 More Startup Metrics” Andreessen Horowitz el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://a16z.com/2015/09/23/16-more-metrics/>.

Rodiklis	Aprašymas
Pagrindinė veikla išlaikomos grupės (angl. <i>Core action retention cohorts</i>)	Laikui bėgant vis daugiau vartotojų imasi „pagrindinės“ produkto „veiklos“.
Galios kreivės (angl. <i>Power curves</i>)	Nors dienos aktyvių vartotojų (DAV) ir mėnesio aktyvių vartotojų (MAV) santykis yra įprastas įsitraukimo vertinimo rodiklis, jis turi trūkumų, o vartotojų galios kreivės suteikia daugiau galimybių suprasti vartotojų įsitraukimą. Jeigu produktas iš tiesų yra vertingesnis, kai jį naudoja daugiau vartotojų, tai turėtų atsispindėti didėjančioje vartotojų dalyje, pereinančioje į dažnesnio įsitraukimo grupes, arba laikui bėgant vis labiau į dešinę kryptančioje vartotojų galios kreivėje.

Rizikos kapitalo investuotojai, pavyzdžiui, „Nfx“ ar „Andreessen Horowitz“, vertindami tinklo poveikį, vertina teigiamą ekonominį vienetą ir ypatingą dėmesį skiria vartotojo gyvavimo trukmės vertei (angl. *life time value*, LTV), klientų pritraukimo sąnaudoms (angl. *customer acquisition cost*, CAC), CAC atsipirkimo ir grynojo dolerio išlaikymo rodikliams, nes tai galiausiai lemia patrauklią maržą.⁶¹⁰

Mokamos CAC (klientų pritraukimo sąnaudos) laikui bėgant teoriškai turėtų mažėti, kai tinklo poveikio „smagratis“ pradeda spartėti.⁶¹¹ Geresnis tinklo poveikis dažnai laikui bėgant pasireiškia pagerėjusia vienetų ekonomika.⁶¹² Tinklo poveikio „smagratį“ galima vertinti pagal pritraukimo KPI (organinis srautas, palyginus su mokamu), įsitraukimo KPI (vartotojų grupės analizė), tačiau atrodo, kad tiksliausias tinklo poveikio rodiklis yra vienetų ekonomikos KPI. Vienetų ekonomiką galima stebėti pagal šiuo kriterijus:⁶¹³

- Klientų gyvavimo trukmės vertės (LTV) padidėjimas turėtų rodyti, kad iš klientų išgaunama didesnė vertė (t. y. mažiau skatinimo priemonių, kurias reikia siūlyti skirtingoms rinkos šalims, apskritai gerėja kainodaros galia) ilgesniam laikui (t. y. geresni klientų išlaikymo modeliai);
- Mišrių klientų pritraukimo sąnaudų (CAC) laikui bėgant teoriškai versle turėtų mažėti, kai tinklo poveikio „smagratį“ pradeda spartėti.

Ekonometriniu požiūriu C. Junhongo ir P. Manchandos (2016 m.) atliktame

610 „Aligning Startup Metrics with Stage of Maturity“ Andreessen Horowitz el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://a16z.com/2018/09/22/aligning-startup-metrics-with-stage-maturity-investor-expectations/>.

611 „16 Ways to Measure Network Effects, Andreessen Horowitz el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://future.com/how-to-measure-network-effects/>.

612 „13 Metrics for Marketplace Companies, Andreessen Horowitz el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://future.com/marketplace-metrics/>.

613 „How to create & measure Network Effects [Part 2]“ Medium el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://medium.com/samaipata-ventures/how-to-create-measure-network-effects-part-2-48849840ae19>.

tyrime apie „Alibaba Group“ daugiašalę platformą *Taobao.com* buvo apskaičiuotas tinklo efektas (angl. *network effect*) ir nustatytas reikšmingas, didelis ir teigiamas poveikis abiejose platformos pusėse. Tyrėjai nustatė, kada tinklo poveikis pradėjo veikti ir lemti platformos augimą. Įdomu tai, kad bet kurios platformos šalies įdiegta bazė paskatino kitos šalies augimą (taigi ir bendrą augimą). Nustatytas tinklo efektas (angl. *network effect*) yra asimetrinis – pardavėjų įdiegta bazė turi daug didesnę poveikį pirkėjų augimui nei atvirkščiai. Kai įdiegta pardavėjų bazė padidėja 1 proc., naujų pirkėjų skaičius vidutiniškai padidėja 1,53 proc., kai įdiegta pirkėjų bazė padidėja 1 proc., naujų pardavėjų skaičius vidutiniškai padidėja 0,44 proc. Jų nustatytos išvados dėl reikšmingo, teigiamo tarptinklinio poveikio daugiašalėje platformoje buvo analogiškos išvadoms, padarytoms kitose aplinkose, pavyzdžiui, geltonuosiuose puslapiuose ir žurnaluose.⁶¹⁴ Labai svarbus pastebėjimas, kad pirmaisiais atvejais tinklo poveikis nebuvo stabilus, bet tapęs pakankamai didelis, jis stabilizavosi.

Šiame išsamiausiame dvipusės rinkos tyrime dėmesys buvo sutelktas į kainos vaidmenį augant tinklui. Be to, ši aplinka yra unikali tuo, kad platformoje už dalyvavimą (tiek pirkėjui, tiek pardavėjui) taikoma nulinė kaina. Taigi platforma neturi tiesioginės priemonės, kuri sudarytų sąlygas augimui. Įrodyta, kad tokiomis sąlygomis augimą skatina tinklo poveikis. Grįžtant prie tinklo poveikio apskaičiavimo ir galimo atspindėjimo valdymo ataskaitoje, galima paminėti, kad ribinių sąnaudų apskaičiavimas tapo vidaus valdymo apskaitos dalimi, kuri per pastaruosius 50 metų plačiai paplito verslo praktikoje.⁶¹⁵ Autorės nuomone, tinklo poveikio siekimas yra ne išorinis ar šalutinis poveikis, o veikia tikslas. Turime daug ekonomikos mokslinės literatūros apie strategijas, kaip pasiekti tinklo poveikį ir kaip jį apskaičiuoti. Vartotojų įsigijimo sąnaudų sumažėjimą galima tiesiogiai paversti ribinių sąnaudų sumažinimu, kuris valdymo tikslais stebimas šalies lygmeniu.

Mažėjantys ribiniai kaštai yra tipinis platformų požymis. Kiekvienos reklamos publikavimas, transakcijos fasilitavimas, skaitmeninio turinio publikavimas ar skaitmeninės paslaugos suteikimas papildomam vartotojui yra beveik visiškai automatizuotas, pasitelkiant mažai darbo jėgos. Vadinasi, platformos pajamos iš kiekvienos transakcijos yra identiškos uždirbamam pelnui. Todėl apmokestinant pajamas iš principo apmokestinamas ribinis pelnas. W. Cui teigimu, tai yra geras indikatorius, kad tokiomis atvejais apmokestinant pajamas iš tikro yra apmokestinamas ribinis pelnas.⁶¹⁶

Tarptautinės įmonės, valdančios daugiašales platformas, žino, koks yra skirtingų šalių pelningumas ir kokią įtaką daro tinklo efektas. Įdomu tai, kad ekonometrijos moksle nustatyti objektyvūs rodikliai, kada tinklo efektas pradeda veikti, pavyzdžiui,

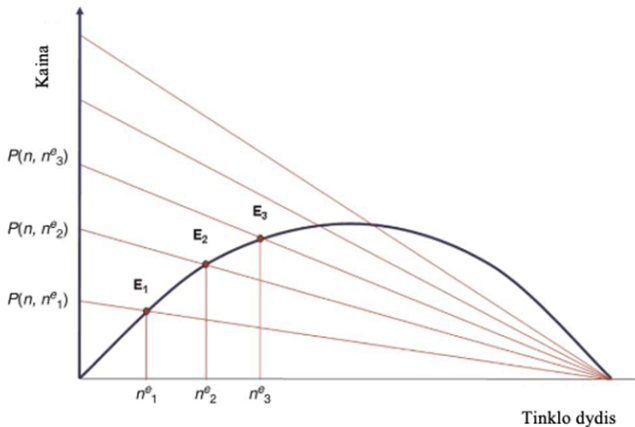
614 Junhong Chu ir Puneet Manchanda, “Quantifying Cross and Direct Network Effects in Online C2C Platforms” *Marketing Science, Forthcoming*, Ross School of Business Paper No. 1248 (2015), <https://ssrn.com/abstract=2494948>.

615 Ribinių sąnaudų apskaičiavimas kaip valdymo apskaitos priemonė MANAGEMENT ACCOUNTING QUARTERLY WINTER 2004, VOL. 5, NR. 2. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://www.imanet.org/-/media/fe4d0ce22e764a56aa1284799bd1fc7a.ashx>.

616 Cui, *supra note*, 246: 25-26.

daugiašalės platformos atveju, kada pardavėjų skaičiaus pagausėjimas pritraukia pirkėjų pagausėjimą, ir atvirkščiai. Objektivus rodiklis vadinamas kritine mase (angl. *critical mass*) ir stabilios pusiausvyros (angl. *stable equilibrium*) pasiekimu. Laikantis tradiciškesnio požiūrio, kritinė masė apibrėžiama pagal produkto paklausos kreivę ir jo kainą. Tačiau kritinės masės taip paprastai apibrėžti neįmanoma, nes rinkos struktūra ir bendrovių įėjimo į rinką strategija iš esmės keičia masinio pritraukimo proceso pradžios tašką. Rezultatai taip pat turi įtakos nustatant tinklo vertę.

Vienas iš rinkų, kurioms būdingas tinklo efektas (angl. *network effects*), ypatumų yra paklausos kreivės forma.⁶¹⁷



6 pav. Tinklo efekto paklausos kreivė

Šaltinis: J.L. Arroyo-Barrigüete, R. Ernst, J.I. López-Sánchez, A. Orero-Giménez (2009)

Pagrindinė su paklausos kreive susijusi idėja yra kritinės vartotojų masės sąvoka. Ji apibrėžiama kaip mažiausias tinklo dydis, į kurį potencialiems vartotojams apsimokėtų įsitraukti, t. y. mažiausias dydis, kurio reikia, kad pritraukimo procesas išliktų. Kaip parodyta aukščiau pateiktoje schemoje, esant tam tikrai kainai galimi du pusiausvyros dydžiai: kairėje esantis dydis yra nestabili pusiausvyra, kuri tiksliai atspindi kritinę masę, o dešinėje esantis dydis yra stabili pusiausvyra.⁶¹⁸ Jau minėto *Taobao.com* atveju buvo nustatyta nestabili ir stabili pusiausvyra. Kai dydis mažesnis už kritinę masę, atsižvelgiant į tai, kad paklausos kreivė išlieka mažesnė už kainą, potencialūs vartotojai nėra suinteresuoti prisijungti prie tinklo, o net ir jau prisijungę vartotojai bus linkę pasitraukti, todėl technologija gali žlugti. Peržengus šį tašką, kai paklausos kreivė yra aukščiau už kainos, tinklas plėsis, kol pasieks pusiausvyros dydį. Kad pasiektų stabilią

617 Jose Luis Arroyo-Barrigüete, Ricardo Ernst, Jose Ignacio López-Sánchez & Alejandro Orero-Giménez, „On the identification of critical mass in Internet-based services subject to network effects“, *The Service Industries Journal* (2009): 643-654.

618 *Ibid*, 644.

pusiausvyrą, verslas turi pasiekti kritinę masę, kad dalyvavimas peržengtų nestabilios pusiausvyros tašką.⁶¹⁹ Pagal šį požiūrį kritinė masė nustatoma pagal paklausos kreivės susikirtimą su produkto kaina. Tačiau tiesa yra ta, kad kritinės masės (suprantamos kaip dydis, nuo kurio prasideda masinio pritraukimo procesas) taip paprastai apibrėžti neįmanoma, nes ji priklauso nuo rinkos struktūros ir gamintojų pasirinktos įėjimo į rinką strategijos.⁶²⁰ Tačiau net jeigu kritinė masė gali labai skirtis (statistine šio termino prasme), priklausomai nuo požiūrio į rinką, kritinę masę galima išreikšti skaičiais.

Autorės įsitikinimu, apmokestinimo teisių paskirstymo požiūriu stabili pusiausvyra (angl. *stable equilibrium*) gali būti naudojama kaip pagrindas, pagrindžiantis apmokestinimą pajamų šalies jurisdikcijoje. Idėja skirtingai apmokestinti įvairias pelno dalis nėra nauja. Iki šiol geriausiai žinomas pasiūlymas yra suskirstyti visą tarptautinės įmonės pelną į rutininio ir likutinio pelno dalis,⁶²¹ taip pat jau būta pasiūlymų apmokestinimo teises paskirstyti ribinių sąnaudų pagrindu.⁶²²

Tačiau svarbu pabrėžti, kad vidutinės CAC gali ir nepasiekti nulinio lygio, joms visada turės įtakos daugybė veiksnių, pavyzdžiui, poreikis mokėti už televizijos ar socialinės medijos reklamas, todėl vidutinės išlaidos gali būti nedidelės, bet vis tiek nepasieks nulio, todėl įmonės stebi ribines CAC.⁶²³ Vidutinės CAC rodo, kiek vidutiškai jūs įmonė išleido vienam pritrauktam klientui, t. y. visos išlaidos / visi klientai, o ribinės CAC: kokios yra papildomos naujo kliento pritraukimo sąnaudos didėjant išlaidoms arba kiek turime išleisti, kad pritrauktume būsimas klientų grupes.⁶²⁴

Autorės vertinimu, kad modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas (angl. *modified residual profit split*, MRPSM) būtų tinkamiausias metodas rinkos jurisdikcijai priskirtinam pelnui apskaičiuoti, nes jis grindžiamas laisvos konkurencijos principu ir vertės kūrimo koncepcija. Tačiau, kaip nurodyta aukščiau, autorė laikosi pozicijos, jog pajamų šaltinio šalims turėtų būti priskiriamas rutininis, o ne likutinis pelnas. Vartotojų indėlis, naudojantis platformų paslaugomis, kartais prisidedant prie turto ir pajamų kūrimo, pavyzdžiui, B2C-2B modelio atveju socialinių tinklų ir paieškos sistemų atveju, galėtų būti palyginamas su trečiųjų šalių teikiamomis ribotos rizikos turinio kūrimo paslaugomis. Kaip minėta aukščiau, socialinėse platformose, tokiose kaip „Facebook“, vieni vartotojai sukurdami turinį taip sukuria pagrindą platformai parduoti reklamos užsakovams kitų vartotojų duomenis. Tokiame modelyje nei reklamos paslaugos pirkėjas, nei vartotojas, kuriantis turinį, nesidalina platformos palaikymo rizika, neuždirba iš bendros veiklos sėkmės ir nesėkmės. Siekiant išlaikyti

619 Evans, David S. and Schmalensee, Richard, “Failure to Launch: Critical Mass in Platform Businesses” *Review of Network Economics*: Vol. 9: Iss. 4, Article 1. (2010).

620 *Ibid*, 645.

621 Devereux, Auerbach, Keen, Oosterhuis, Schön, Vella, *supra note*, 466.

622 W.F. Richter, Aligning Profit Taxation with Value Creation, 13 *World Tax J.* 1 (2021).

623 „Marginal CAC vs Average CAC (Customer Acquisition Costs)“, Outpoint blog, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://www.outpoint.app/marginal-cac-vs-average-cac-customer-acquisition-costs>

624 „CAC is not CAC” Medium el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://medium.com/@kim.larsen2/you-dont-know-your-customer-acquisition-cost-f7bf820f9d4a>

tęstinumą, tinklo efekto atveju kiekvienas vartotojo atvestas naujas vartotojas neturėtų būti laikomas unikaliu indėliu, todėl autorė laikosi pozicijos, kad tinklo efektas nėra sinergijos pasekmė, o labiau valinis rinkodaros ir plėtros strateginis tikslas. Atitinkamai, pajamų šaliai rekomenduojama priskirti rutininio pelno dalį, kuri buvo uždirbta dėl tinklo efekto poveikio, pasiekus stabilią pusiausvyrą.

Visų pirma, pažymėtina, kad tinklo efektas, tiesioginis ar netiesioginis, yra vienas iš esminių daugiašalių platformų ir platformų bendrąja prasme, požymių. „Netflix“, „Spotify“, „Tabao“ ir kitų platformų plėtros modeliai atskleidė, kad įmonės, siekdamos vartotojų kritinės masės, kad potencialūs vartotojai prisijungtų prie tinklo, platformos investuoja į kaip įmanoma didesnę vartotojų ratą. Kadangi viršijus stabilią tinklo efekto pusiausvyrą tinklas pradeda funkcionuoti stabiliai ir pritraukti naujų vartotojų, bendrovei patiriant minimalius ribinius kaštus, tinklo efektas galėtų būti pripažintas nematerialiu turtu. Marketingo sąnaudų, kurios būtų patirtos siekiant pritraukti naujus vartotojus, nebepatiriama, nors nauji vartotojai įsigyja prekes ar paslaugas, – toks turtas ne tik prisideda eliminuojant sąnaudų patyrimą, bet ir generuoja pajamas.

Teoriškai, tinklo efekto sukurtą pelną galima būtų apskaičiuoti žemiau nurodytu būdu:

1 žingsnis. Grupės pelno nustatymas.

2 žingsnis. Įprastinio pelno apskaičiavimas pagal pagrindines tarptautinės įmonės grupės atliekamas funkcijas.

3 žingsnis. Apskaičiuojant rutininį pelną, būtų apskaičiuojama, kiek pelno buvo uždirbta dėl tinklo efekto poveikio, pasiekus stabilią pusiausvyrą:

- apskaičiuojant vartotojų, prisijungusių po to, kai buvo pasiekta stabili pusiausvyrą, procentinį dydį;
- nustatant vartotojų, kurie prisijungė su nulinėmis ribinėmis sąnaudomis (šiuo atveju ribinės CAC), procentinį dydį;
- apskaičiuojant pelno dalį, uždirbtą iš tokių vartotojų.

4 žingsnis. Su tinklo poveikiu susijusio pelno paskirstymas šalims, kuriose tinklo poveikis pasireiškė po to, kai buvo pasiekta stabili pusiausvyrą.

Vertinant iš pajamų kilmės perspektyvos, reikėtų nustatyti, ar tinklo efekto ryšys tarp valstybės ir ūkinių komercinių pajamų yra pakankamas, nustatyti, kad jų šaltinis yra toje kitoje šalyje. Pakankamam ryšiui nustatyti svarbu atsižvelgti į šiuos kriterijus:

- Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*), toje kitoje šalyje;
- Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

Tokios pajamos būtų laikomos sugeneruotos turto, esančio pajamų šaltinio šalyje. Vertinant tokios veiklos stabilumą, reguliarumą bei reikšmingumą, nors nebuvo atliktų tyrimų, kiek pajamų platformos uždirbo tinklo efektui pasiekus stabilią pusiausvyrą ir nulines ribines naujų vartotojų įsigijimo sąnaudas, tačiau aplinkybė, kad platformos,

pasižyminčios tinklo efekto poveikiu, turi polinkį į monopoliją bei oligopoliją,⁶²⁵ o šio mokslinio tyrimo įvade pateikta statistika, kad iš 50 didžiausių pasaulio skaitmeninių įmonių net 47,3 proc. yra daugiašalės platformos, kurios vertę generuoja vertės tinklo (angl. *value network*) pagrindu, leidžia tikėti, kad pajamų dalis, gauta iš tinklo efekto, būtų reikšminga. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tinklo efektas skaitmeninėse platformose pasiekus stabilią pusiausvyrą leidžia sumažinti ribines vartotojų įgijimo sąnaudas iki nulio, atitinkamai, uždirbamų pajamų savikaina tampa lygi nuliui. O pasiekus pusiausvyrą tinklo efektas pradeda veikti stabiliai keletą metų. Darytina išvada, kad visų platformų, įskaitant daugiašalių platformų, atžvilgiu tinklo efekto indėlis sukuriant pajamas yra esminis ir reikšmingas, todėl šalys, kuriose nustatomas tinklo efekto poveikis, galėtų pagrįstai teigti, kad dalis platformų sugeneruotų globalių ūkinių komercinių pajamų turėtų būti priskirtos ir apmokestintos jose.

3.4. Skyriaus apibendrinimas

Skirstant tarpjurisdikcinių pajamų tarptautines apmokestinimo teises tarp šalių, pelną galima priskirti: (i) galutinių individų akcininkų rezidavimo vietai; (ii) galutinės patronuojančios įmonės rezidavimo vietai; (iii) vietai, kurioje verslo funkcijos ir veikla yra vykdoma, pavyzdžiui, valdymas, gamyba, pirkimai, marketingas, finansų valdymas, reklama ir pan.; (iv) kur atliekami pardavimai nesusijusioms trečiosioms šalims.⁶²⁶ Iš principo, 1920 m. sukurta tarptautinė apmokestinimo sistema skirstė pelno mokesčių pagal faktiškai atliekamas funkcijas. Globalizacijos, skaitmenizacijos ir platformizacijos procesams pakeitus verslo vykdymo procesus, paslaugas ir prekes pasidarė įprasta tiekti nuotoliu, sustiprėjo tinklo efekto kaip pajamų generavimo veiksnio įtaka, atsirado naujų verslo modelių. Atitinkamai, tiek skirtingos šalys, tiek visuomenės ar organizacijos ėmė teigti, kad dabartinė apmokestinimo teisių paskirstymo sistema yra nesąžininga. Todėl 2013 m. EBPO⁶²⁷ išsikėlė užduotį pritaikyti tarptautinę apmokestinimo sistemą prie XXI a. realijų, o 2022 m. pabaigoje reforma buvo baigta.

Nors 1.3.3.1. skyriuje prieita prie išvados, kad pelno mokeskis turėtų būti priskirtas ir mokamas galutinio akcininko šalyje, tačiau šiuo metu tokia sistema tiesiog praktiškai neįgyvendinama. Visas pasaulis pastarąjį dešimtmetį kūrė šimtus alternatyvų, kaip pelno mokesčio sistema turėtų funkcionuoti ir siekė ją permąstyti iš esmės. Taip iš principo gimė dvi minties mokyklos – mokslininkai įsitikinę, kad pelno mokesčio sistema reikia reformuoti iš esmės, kad ji būtų pagrįsta paskirties principu (angl. *destination based tax*), kurios objektas būtų ekonominis pranašumas, apskaičiuojamas pinigų srautų pagrindu. Kitos minties mokyklos teigimu, pelno mokesčio sistema turėtų būti pagrįsta pajamų kilmės principu (angl. *origin based tax*). Tuo tarpu, EBPO 2013–2019 m. laikotarpiu nagrinėjo vertės kūrimo principą ir nesėkmingai bandė

625 OECD 2015 Final Report, *supra note*, 14: 11.

626 M. Devereux, J. Vella „Issues of Fairness in Taxing Corporate Profit“, *LSE Public Policy Review* 2(4)10 (2022):8.

627 BEPS (2013), *supra note*, 21:7-8

priderinti tarptautinio apmokestinimo sistemą prie šio principo. Dėl šalių spaudimo įvesti nacionalinius skaitmeninius mokesčius, pavyzdžiui, 2021 m. pradžioje net 36 šalys buvo paskelbusios intenciją vienašališkai apmokestinti skaitmeninės veiklos pajamas,⁶²⁸ kai kurios šalys, tokios kaip Prancūzija, parengė ir paviešino skaitmeninio mokesčio projektus,⁶²⁹ kurie būtų įvesti, jei EBPO nesukurtų tarptautinio sprendimo, o 2022 m. Portugalija, Vengrija ir Lenkija tiesiog įvedė skaitmeninius mokesčius.⁶³⁰ Taip EBPO turėjo leisti į kompromisus ir pasiūlyti sprendimą, kuris būtų greitai įgyvendinamas ir nereikalautų visos sistemos pertvarkos. Autorės nuomone, tai lėmė daug prasmingesnių alternatyvų atmetimą.

M. P. Devereux *at alia*, A. Auerbach, M. Wilde, W. Cui ir kitų mokslininkų įtikinėjimai, kad paskirties vietos pagrindu veikianti sistema geriausiai atlieptų globalizuotos ekonomikos keliamus iššūkius, yra logiški. Paskirties pagrindu veikianti sistema, kuri apmokestina ekonominių pranašumą, geriausiai atlieptų naudą, kurią daugiašalės platformos gauna iš tinklo efekto kaip ekonominės rentos. Tačiau pelno mokesčio skaičiavimo radikalus pakeitimas jį iš principo prilyginant PVM sistemai, pakeičiant apmokestinimo objektą ekonominiu pelnu,⁶³¹ reikalautų pasaulinio nacionalinių mokesčių sistemų keitimo ir dalies suvereniteto atsisakymo. Tai įgyvendinti, įvertinus nuomonių skirtumus ir politinius iššūkius, išryškėjusius peržiūrint tarptautinio apmokestinimo sistemą 2013–2021 m., autorės nuomone, galėtų būti neįmanoma užduotis. Be to, sprendimas netęsti 1920 m. sukurtos tarptautinio apmokestinimo sistemos ir, pavyzdžiui, naudoti principo (angl. *benefit tax*) taikymo, atidėtų tarptautinės mokesčių sistemos pripažinimą tarptautine paprotine teise.

Autorės nuomone, įvertinus visas šiame tyrime išanalizuotas tarptautinės apmokestinimo sistemos keitimo alternatyvas, pajamų kilmės principas visgi gali atliepti skaitmenizacijos ir platformizacijos iškeltus lūkesčius. Paskirties principu grįstos alternatyvos priartintų sistemą prie PVM apmokestinimo sistemos, kuri atlieka kitokią funkciją, todėl pelno mokesčio sistemos modernizavimo tikslais reikėtų pelno mokesčio sistemą ir dvigubo apmokestinimo sutartis priderinti prie pajamų kilmės (turto kūrimo) (angl. *origin of income (production of wealth)*) principo. Atlikus istorinę ir istorinę pajamų „šaltinio“ reikšmės analizę, atskleista, kad pajamų „šaltinis“ turi būti vertinamas iš turto (angl. *wealth*) kūrimo, o ne vartojimo perspektyvos, atitinkamai, galėtų būti apibrėžtas kaip „veikla, teisės ar turtas kuris generuoja ar gali generuoti pajamas“. Be to, vertinant elementus galinčius generuoti pajamas, reikėtų vertinti intelektualinio elemento bei turto lokacijas. Taip pat intelektualinės veiklos ar turto indėlis

628 Graetz., *supra note*, 442

629 „France issues comprehensive draft guidance on digital services tax“ EY el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax

630 „What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes“ Tax foundation el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/#:~:text=Because%20these%20taxes%20mainly%20impact,implemented%20a%20digital%20services%20tax.>

631 Auerbach, Devereux, Simpson, *supra note*, 333:884

į turto ar pajamų kūrimo procesą turi būti reikšmingas ir sukurti reikšmingą dalį, o tai galima nustatyti įvertintus veiklos dydžių proporcingumą, veiklos tipą, bendrųjų pajamų ir kaštų patiriamų santykius.

Autorės atliktas tinklo efekto tyrimas įrodė, kad ne tik intelektinė veikla gali generuoti pajamas šaltinio šalyje, atitinkamai, paneigė E. Kemmeren poziciją, kad „tik asmenys gali generuoti pajamas, daiktai patys negali“.⁶³² Atitinkamai, autorė vertina plačiau turto ir pajamų generavimo veiksnius. Apibendrinant buvo nustatyti kriterijai, kuriuos reikėtų įvertinti, nustatant, ar ryšys tarp valstybės ir ūkinių komercinių pajamų yra pakankamas, nustatyti, kad jų šaltinis yra toje kitoje šalyje:

- Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*), toje kitoje šalyje;
- Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

Žemiau išdėstyti EBPO Pirmojo ramsčio trūkumai yra atliepti autorės pateiktose daugiašalių platformų apmokestinimo alternatyvose:

1. Neatsižvelgiama į ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*) koncepciją ir pajamų kilmės apmokestinimą (angl. *origin based taxation*);
2. Nepaaiškinta, kodėl reformos priežastimi tapęs tinklo efektas (angl. *network effect*) negalėtų būti laikomas pagrindu priskirti apmokestinamąsias teises pajamų šaltinio šaliai;
3. Nepaaiškinta, kodėl pasirinkta priskirti likutinį, o ne rutininį pelną prekybos šaliai;
4. Siekiant nediskriminuoti skaitmeninių verslų (angl. *ringfence*) buvo sukurta sistema, kuri nepagrindžia šaltinio šalių teisės į tokių pajamų priskyrimą ir apmokestinimą;
5. Sukurtas sudėtingas taisyklių voratinklis, kurį bus itin sudėtinga ir brangu administruoti.

Vertinant autorės pateiktas daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno paskirstymo ir apmokestinimo pajamų šaltinio šalyje alternatyvas, galima įžvelgti tam tikrus skirtumus (15 lentelė).

⁶³² Kemmeren, *supra note* 60, p. 434

15 lentelė. Daugiašalių platformų pelno apmokestinimo pagal B2C-2B vartotojo ir tinklo efekto indėlių palyginimas

	Pagal B2C-2B vartotojo indėlį	Pagal tinklo efekto indėlį
<i>Apmokestinimo prekybos šalyje palyginimas</i>		
Apmokestinimo šalies apibrėžimas	Šalys, kurių vartotojų duomenys monetizuojami B2C-2B modelyje	Šalys, kuriose tinklo efektas pasiekęs stabilumą ir pritraukia naujų vartotojų nuliniiais ribiniais kaštais
Pelno priskyrimo teorinis pagrindimas	Pajamų kilmės (turto kūrimo) (angl. <i>origin of income (production of wealth)</i>) principas	
Apmokestinimo bazė	Rutininis pelnas, apskaičiuotas <i>kaštai</i> + metodu	Rutininis pelnas, apskaičiuotas įvertinus tinklo efekto poveikį
Administravimo kaštai ir paprastumas	Pelnas galėtų būti priskirtas per virtualią nuolatinę buveinę	
<i>Apmokestinamųjų teisių pasiskirstymas tarp šalių</i>		
Apmokestinamoji bazė prie šaltinio	+	+
Apmokestinamoji bazė rezidento šalyje	+	+
Apmokestinimas rinkos šalyje	Rinkos nustatymas nėra būtinas, nes praplėsta šaltinio sąvoka	

Lyginant alternatyvas, svarbu įsivardyti kriterijus ir jų pasirinkimą lėmusias priežastis, taip pat apibrėžti kriterijų sąvokas. Autorė pasirinko žemiau nurodytus lyginamuosius kriterijus:

1. Teorinio pagrindo tvirtumas, siekiant pagrįsti pajamų šaltinio šaliai priskirti atitinkamą pelno dalį;
2. Teisingumas (angl. *fairness*) tarp mokesčių mokėtojų ir valstybių, kurios uždirba mokesčių pajamas;⁶³³
3. Administravimo kaštai (angl. *cost of administration*) - kaštai, kurie patiriami mokesčių mokėtojų ir administratorių, visuomenės kaštai.

Visų pirma, vertinant teorinio pagrindo tvirtumą, svarbu pažymėti, kad tiek daugiašalių platformų apmokestinimas pagal vartotojų indėlį, tiek pagal tinklo efekto indėlį yra pagrįsti naudos principu (angl. *benefit principle*) ir iš jo išplaukiančiu pajamų kilmės principu. Abiejų alternatyvų atveju yra įvertinami turto ar pajamų generavimo veiksniai. Vartotojų indėlio atveju vertinamas vartotojų indėlis ir jo reikšmingumas, antruoju atveju, įvertinamas tinklo efekto veikimas pritraukiant naujų narių bendrovei

633 Collier, Devereux, Vella, *supra note*, 521:415

patiriant nulinius ribinius kaštus. Nors abiejų alternatyvų teorinis pagrindas yra toks pats, tačiau jos sukuria skirtingus rezultatus. Pavyzdžiui, platformos „Netflix“, kurios vertės kūrimo modelis yra vertės parduotuvė (angl. *value shop*), taikant vartotojų indėlio modelį platformos „Netflix“ vartotojų šalyse nebus priskirtos pajamos, nes vartotojai neprisideda prie turto ar pajamų kūrimo, jie tiesiog naudojami platformos „Netflix“ sukurtu turiniu. Tuo tarpu vertinant iš tinklo efekto puses, „Netflix“ platforma pasižymi tinklo efektu, todėl tuo atveju, jei tinklo efektas pasiekė stabilią pusiausvyrą ir pritraukė nulinius ribinius kaštus vartotojus, tokiu atveju dalį pelno turėtų priskirti ir apmokestinti pajamų šaltinio šalyje. Pirmosios alternatyvos atveju, į subjektų ratą, kurie turėtų priskirti pajamas pajamų šaltinio šaliai, pakliūtų mažesnis įmonių skaičius. Tinklo efektu pasižymi ne tik daugiašalės platformos, todėl naujoji apmokestinimo teisė paliestų didesnę bendrovių skaičių. Vertinant iš teisingumo (angl. *equity*) principo perspektyvos ir sprendžiant, ar B2C-2B platformos nebūtų diskriminuojamos kitų platformų atžvilgiu, autorės vertinimu tokio efekto nebūtų. Vertinant iš teisingumo keturių komponentų prizmės: (i) horizontalios lygybės, (ii) vertikalios lygybės, (iii) teisėtumo (apmokestinamosios teisės ryšio su subjektu/objektu) ir (iv) teisingumo tarp šalių įgyvendinimas, autorės nuomone, būtent dėl to, kad B2C-2B modelio vartotojams tenka reikšmingas indėlis generuojant platformų pajamas, apmokestinamosios teisės ryšys yra pagrįstas ir nepalyginamas su platformomis, kuriuose vartotojų indėlis reikšmingai neprisideda prie pajamų generavimo. Vertinant iš administravimo kaštų perspektyvos, vartotojų indėlio alternatyva yra paprastesnė ir lengviau įgyvendinama. Visų pirma dėl to, kad gali būti sudėtinga sukurti unifikuoatą ir supaprastintą būdą tinklo efektui apskaičiuoti. Antra, autorės rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas yra pripažįstamas netradiciniu ir pirmenybė yra teikiama palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos arba „sąnaudos plus“ metodams. Iš kitos pusės reikalingi pakeitimai nebūtų tokie drastiški, kaip įgyvendinant EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą ar paskirties principu paremtus pelno mokesčio apskaičiavimo metodus.

Autorės įsitikinimu, kadangi B2C-2B vartotojo ar tinklo efekto veikimo pagrindu yra sukuriamas stabilus, reguliarus, esminis ir reikšmingas ryšys, pajamų šaltinio šalis galėtų pripažinti skaitmeninę nuolatinę buveinę. Skaitmeninės buveinės koncepcija plačiau nagrinėta 2.2.1. paragrafe.

Šios alternatyvos nėra baigtinės ir nėra pritaikytos praktiniam pritaikymui, tačiau jos pagrindžia, kad pajamų kilmės principas, nors ir pradėtas taikyti 1920 m. gali būti pritaikytas ir prabėgus 100 metų. Kadangi ekonomika taip greitai keičiasi ir šiandien jau kalbame apie naujas technologijas, svarbu, kad apmokestinimo sistema būtų grįsta principais, kurie galėtų būti taikomi ir interpretuojami ateities kartų. Deja, EBPO Pirmojo ramsčio sprendimas mums tokių principų nepateikė, todėl esame tikri, kad tarptautinė bendruomenė artimiausiu metu grįš prie derybų stalo. Labai tikimės, kad autorės idėjos ir pasiūlymai galės būti naudingi.

IŠVADOS

Apibendrinant atliktą tyrimą konstatuojama, kad tyrimo pradžioje iškelti ginamieji teiginiai pasitvirtino, atitinkamai, gali būti teikiamos žemiau išdėstytos išvados:

1. Pajamų šaltinio šalies teisę apmokestinti kitos šalies rezidento pajamas apibrėžia du tarptautinio apmokestinimo principai - naudos principas (angl. *benefit principle*) ir pajamų kilmės principas (angl. *origin of income*). Šiais principais apmokestinimą prie šaltinio grindė Tautų Lyga dar 1920 m., skirstydama apmokestinamąsias teises tarp pajamų šaltinio ir rezidento šalių. Naudos principas nustato šaltinio šalies teisę apmokestinti kitos šalies rezidento pajamas mainais už valstybės suteikiamas naudas. Pajamų kilmės principas nustato, kad vertinant pelno dalį reikia vertinti turto (pajamų) kūrimo etapus. Todėl istoriškai pelno mokestis yra grindžiamas turto (pajamų) kūrimu, o ne vartojimu. Taigi apmokestinimo šaltinio šalyje teisės turėtų būti priskiriamos šaliai tik tuo atveju, jei yra nustatomi gamybos veiksniai (angl. *production factors*), kurie naudojami gaminant prekes ir teikiant paslaugas, taip pat valstybės ekonominis gyvenimas suteikia sąlygas generuoti investicijų grąžą (angl. *yield a return*). Nustačius turto (pajamų) gamybos veiksnius ir aplinką, kuri prisideda prie turto vertės augimo reikia nustatyti kvalifikuojantį ryšį. Ryšys turi būti sistemingas, reikšmingas, reguliarus ir esminis. Istoriškai esant tokiam ryšiui buvo pripažįstama nuolatinė buveinė, kuri leido apmokestinti kitoje šalyje uždirbamas aktyvias ūkines komercines pajamas. Tyrimu įrodyta, kad vertės kūrimo koncepcija yra BEPS kontekste itin svarbi mokesčių antivengiminė priemonė, tačiau ji negali būti savarankiškai taikoma, siekiant pagrįsti pelno priskyrimą pajamų šaltinio šaliai. Tačiau vertės kūrimo grandinė gali būti naudojama, nustatant transakcijos šalių funkcinį profilį bei atlygio dydį, todėl tai yra vienas kitą papildantys principai. Autorės vertinimu, naudos ir pajamų kilmės principai gali būti pritaikyti, ieškant kompromiso kaip adaptuoti XX amž. susiformavusią tarptautinio apmokestinimo sistemą prie skaitmenizacijos ir platformizacijos procesų.
2. Pajamų šaltinis yra universaliai mokesčių literatūroje suprantamas, kaip teritorija apibrėžtas ekonominis ryšys, skirtas apmokestinti pajamas. Tačiau mokslinėje literatūroje pripažįstama, kad šaltinis nėra ekonominė koncepcija, atitinkamai, padaryta išvada, jog ši koncepcija turėtų būti interpretuojama labiau kaip pajamų kilmė (angl. *origin of income*). Autorė taiko K. Vogel (1988) ir E. Kemmeren (2006) suformuluotas šaltinio sąvokas, kuriuo pajamų šaltiniu pripažįstama valstybė, kuri yra susijusi su pajamų generavimu. Ir tik ta valstybė, kurioje yra sukuriamos pajamos, gali pagrįsti jų apmokestinimą. Tik svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad geografinė šaltinio sąvoka yra svarbi tik tuo atveju, jei būtų taikomas turto kilmės principas, pilnas skirstomas pagal atskiro subjekto apskaitą ir taikant ištiesios rankos principą. Jis praranda savo prasmę, jei pelno paskirstymui tarp šalių būtų taikomas formuliarinio paskirstymo metodas, kuris yra pagrįstas paskirties principu (angl. *destination tax principle*). Pelno mokesčio skaičiavimas paskirties principo pagrindu buvo atmestas Tautų

Lygos dar 1933 m., tuo tarpu XXI amž. reformuojant tarptautinę sistemą, jis ėmė vaidinti daug svarbesnį vaidmenį. Šio principo šalininkai teigė, kad tikrojo pajamų šaltinio neįmanoma nustatyti ir tai yra tik mokesčių tikslais taikoma fikcija. Dėl didelės tarptautinių bendrovių integracijos pelno mokesčiai turėtų būti skaičiuojamas grupės, ne atskiro subjekto lygiu, o pelno mokesčio objektas turėtų būti ne investicinė grąža, o ekonominė renta. EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas yra hibridinis modelis tarp pajamų kilmės ir paskirties principų, nes likutinis pelnas yra apskaičiuojamas „ištiesios rankos“ principo pagrindu, tačiau remiantis įmonių grupės finansinėmis ataskaitomis ir paskirstomas pagal iš anksto nustatytą formulę. Paskirties principo trūkumas - ignoruojamas verslo-verslui transakcijų segmentas, kuris sudaro didžiausią tarptautinių pardavimų dalį. Autorė įsitikinusi, kad būtina siekti principų tęstinumo, kurie ilgainiui galėtų užtikrinti tarptautinės apmokestinimo sistemos pripažinimą paprotine teise, todėl pelno skirstymui tarp šalių turėtų būti taikomas pajamų kilmės, o ne paskirties principas.

3. Siekiant objektyviai įvertinti EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą, išnagrinėti šį pasiūlymą suformavę 2015-2021 m. laikotarpiu rengti EBPO sekretoriato diskusijų dokumentai, pasiūlymai bei jiems įtaką darę mokslininkų tyrimai. Taip pat nagrinėti JT 12B pelno mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo alternatyva, paskirties principu pagrįsti M. P. Devereux *et alia* ir M.F. Wilde pasiūlymai, taip pat autorės iškelti pajamų kilmės principu pagrįsti pasiūlymai. Visos alternatyvos palygintos per teorinio pagrindo tvirtumo, teisingumo ir administravimo kaštų prizmę. Tyrime prieita prie išvados, kad JT alternatyva apmokestinant pajamas prieštarauja teisingumo ir galėjimo mokėti (angl. *ability to pay*) principams, o paskirties mokesčių funkciją jau atlieka PVM. Devereux *et alia* ir M.F. Wilde pasiūlymai reikalautų pasaulinio nacionalinių mokesčių sistemų keitimo ir būtų taikomi daug platesniam ratui nei 100 didžiausių pasaulyje įmonių. Todėl, viena vertus, jų bendra mokesčių administravimo našta būtų didesnė, kita vertus, naujosios taisyklės nepersidengtų su naujomis taisyklėmis, kurios sukuria didelį voratinklį tarp nacionalinių, Europos Sąjungos pirminių ir antrinių teisės šaltinių, dvišalių ir daugiašalių dvigubo apmokestinimo sutarčių. Apibendrinant EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo trūkumus galima būtų išskirti: (i) neatsižvelgta į naudos ir pajamų kilmės principus, (ii) nepaaiškinta, kokiais principais pagrįstas rinkos šalies apmokestinamųjų teisių nustatymas, (iii) nepagrįsta, kodėl vartotojo šaliai priskiriamas likutinis, o ne rutininis pelnas, (iv) nenurodyta kodėl atsisakyta idėjos apmokestinti tinko efekto generuojamą pelną, (v) dvigubo apmokestinimo naikinimas yra itin sudėtingas ir sunkiai pritaikomas mažesniems mokesčių mokėtojams, jei ateityje subjektų ratas būtų praplėstas. Vertinant iš daugiašalių platformų perspektyvos, padaryta išvada, jog EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas nepagrįstai nustato apmokestinimą prie šaltinio B2B-2C daugiašalėms platformoms arba platformos, kurios neuždirba pajamų iš stabiliai veikiančio tinklo efekto.

4. Daugiašalės platformos pasižymi visais įprastais skaitmeninio verslo požymiais - plėtra be masės, stipri priklausomybė nuo nematerialaus turto bei duomenų svarba, vartotojų dalyvavimas ir tinklo efektas. Tyrimas atskleidė, kad daugiašalėse platformose vartotojo ir tinklo efekto indėlis gali aktyviai prisidėti prie pajamų kūrimo pajamų šaltinio šalyje.
 - 4.1. Vartotojų indėlis į B2C-2B platformų turto ir pajamų kūrimą sudaro esminę ir reikšmingą dalį. B2C-2B platformose klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas perkantis paslaugas iš platformos valdytojo, ir tokiose platformose didžiąją dalį pajamų sudaro pajamos iš paslaugų tokiems verslo klientams teikimo. Kitas esminis ir reikšmingas ryšys tarp pajamų šaltinio šalies ir platformų atsiranda dėl tinklo efekto veikimo. Atlikta tinklo efekto analizė, atskleidė, kad ekonometrijos moksle tinklo efektas yra plačiai nagrinėtas nuo XX a. 7-ojo dešimtmečio, o ankstyvosiose EBPO ir mokslininkų grupių rengtose ataskaitose būtent tinklo efektas buvo įvardijamas kaip tarptautinės apmokestinimo sistemos reformos priežastis. Nustatyti objektyvūs rodikliai, kada tinklo efektas pradeda veikti, o daugiašalės platformos atveju, kada pardavėjų ar paslaugos teikėjų skaičiaus pagausėjimas pasiekia kritinę masę ir pasiekiamas stabili pusiausvyra. Pasiekus šį momentą tinklo efektas veikia stabiliai, t. y. kiekvienas naujai prisijungęs vartotojas, generuojantis platformai pajamas, yra išgyjamas mažėjančiais ir dažnai nuliniiais ribiniais kaštais. Įrodžius, kad tinklo efektą galima apskaičiuoti, autorė siekė įvertinti, kokia tarpjurisdikcinio pelno dalis galėtų būti priskirta ir apmokestinta pajamų šaltinio šalyje. Taigi padaryta išvada, kad dviejų tipų daugiašalių platformų veikla gali būti pripažinta atitinkanti nuolatinės buveinės reikalavimus: (i) B2C-2B modelyje veikiančios platformos monetizuoja vartotojų indėlį; bei (ii) tinklo efektui pasiekus stabilumo tašką, daugiašalės platformos pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.
 - 4.2. Nors abiejų alternatyvų teorinis pagrindas yra toks pats, tačiau jos sukuria skirtingus rezultatus. Pirmosios alternatyvos atveju, į subjektų ratą, kurie turėtų priskirti pajamas pajamų šaltinio šaliai, pakliūtų mažesnis įmonių skaičius. Taikant B2C-2B platformų vartotojų indėlio monetizavimo modelį, kitos platformos nebūtų apmokestinamos pajamų šaltinio šalyje, nors jos pasižymi ryškiais tinklo efekto požymiais. Pavyzdžiui, *Netflix Inc.* valdomos turinio transliacijos platformos „Netflix“ vertės kūrimo modelis yra vertės parduotuvė (angl. *value shop*), laikoma, kad jos vartotojai neprideda prie turto ar pajamų kūrimo, jie tiesiog naudojami bendrovės *Netflix Inc.* sukurtu turiniu. Tačiau taikant antrąją alternatyvą, šios platformos pajamos būtų apmokestinamos pajamų šaltinio šalyje, jei bendrovės tinklo efektas pasiekė stabilią pusiausvyrą ir ji pritraukė nuliniiais ribiniais kaštais vartotojus. Atkreiptinas dėmesys, kad tinklo efektu pasižymi ne tik daugiašalės platformos, todėl naujoji apmokestinimo teisė galėtų paliesti didesnę bendrovių skaičių. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad vertinant iš

administravimo kaštų perspektyvos, vartotojų indėlio alternatyva yra paprastesnė ir lengviau įgyvendinama. Visų pirma dėl to, kad gali būti sudėtinga sukurti unifikuotą ir supaprastintą būdą tinklo efektui apskaičiuoti. Antra, autorės rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas yra pripažįstamas netradiciniu ir pirmenybė yra teikiama palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos arba „sąnaudos plius“ metodams. Iš kitos pusės reikalingi pakeitimai nebūtų tokie drastiški, kaip įgyvendinant EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą ar paskirties principu paremtus pelno mokesčio apskaičiavimo metodus.

5. Autorė pateikė du alternatyvius daugiašalių platformų ūkinio komercinio pelno dalies priskyrimo pajamų šaltinio šaliai modelius, kurie yra pagrįsti pajamų kilmės ir naudos principais. Šie modeliai taip pat leidžia išnaudoti jau esamą ir plačiai naudojamą nacionalinėje teisėje bei dvišalėse sutartyse įtvirtintą nuolatinės buveinės koncepciją. Pajamų kilmės, naudos, ir nuolatinės buveinės principų tolimesnis naudojimas leistų drąsiau teigti, kad tarptautinė apmokestinimo sistema gali būti laikoma paprotine teise. Padaryta išvada, kad 1920 m. Tautų Lygos sukurta tarptautinio apmokestinimo sistema galėtų funkcionuoti ir skaitmeniniame amžiuje, jei būtų patikslinta pajamų šaltinio sąvoka ir praplėstas nuolatinę buveinę sukuriančių veiklų sąrašas.

PASIŪLYMAI IR REKOMENDACIJOS

Moksliniame tyrime nagrinėtos vartotojų indėlio ir tinklo efekto sukurto pelno priskyrimo ir apmokestinimo šaltinio šalyje alternatyvos galėtų būti įgyvendintos, modernizavus nuolatinės buveinės koncepciją.

Atkreiptinas dėmesys, kad EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo pakeitimai bus įgyvendinti per daugiašalės konvencijos instrumentą. Šis instrumentas jau kartą buvo pritaikytas 2017 m., siekiant įgyvendinti su mokesčių sutartimis susijusias priemones, skirtas užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui.⁶³⁴ Daugiašalė konvencija yra tarptautinis susitarimas, suteikiantis valstybėms galimybę greitai modifikuoti taikomas dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, kad būtų įgyvendintos priemonės, skirtos skatinti tarptautinio mokesčių vengimo prevenciją bei efektyvų mokesčių ginčų sprendimą.⁶³⁵ Lietuva daugiašalę konvenciją pasirašė 2017 m. birželio 7 d. Paryžiuje, o daugiašalės konvencijos ratifikavimo dokumentus Lietuva EBPO deponavo 2018 m. rugsėjo 11 d., todėl pagal bendruosius procedūrinius nuostatus ji įsigaliojo ir taikoma nuo 2019 m. sausio 1 d. daugiašalės konvencijos taikymo atžvilgiu Lietuvos pozicija (išlygos ir pranešimai) patvirtinta Lietuvos Respublikos įstatymu⁶³⁶. Tokia pat tvarka bus įgyvendinamas ir šalių susitarimas dėl Pirmojo ramsčio įgyvendinimo. 2023 m. spalio mėn. EBPO paskelbė daugiašalės konvencijos tekstą, kuriuo bus įgyvendinamas Pirmojo ramsčio susitarimas⁶³⁷.

Pateiktas daugiašalės konvencijos tekstas nesiuo keisti nuolatinės buveinės apibrėžimo. Pažymėtina, kad tyrimu nesiekta nagrinėti ar teikti pasiūlymų dėl Lietuvos reguliacinės aplinkos gerinimo. Tačiau praktinio pritaikomumo vardan, autorė įsitikinusi, jog reikšminga būtų pateikti pasiūlymus dėl rekomendacijų įgyvendinimo ir Lietuvos Respublikoje.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, autorės pasiūlymą sudaro dvi dalys:

- 1) Rekomendacija EBPO organizacijai pakeisti daugiašalės konvencijos, įgyvendinančios Pirmojo ramsčio pasiūlymą, tekstą, praplečiant nuolatinės buveinės pripažinimo pagrindus, leidžiančius pripažinti skaitmeninę nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje;

634 BEPS Multilateral Convention, *supra note*, 113

635 „VMI aiškinamasis raštas dėl Daugiašalių konvencijų taikymo“, VMI el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/704116/MLI_pagrindinis_2021_12_10.pdf/e2128100-c306-af8f-5e18-a7544c4bec70?t=1639132149696

636 „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui ratifikavimo“. TAR. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/6a24b8b0793111e8ae2bfd1913d66d57>

637 OECD (2023). “Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One“, OECD, Publishing. 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>

- 2) Tokia pat rekomendacija Lietuvos įstatymų leidėjui bei mokesčių administratoriui dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme⁶³⁸ bei Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymo Nr. 54⁶³⁹ papildymo, kuri leistų pripažinti Lietuvoje skaitmeninę nuolatinę buveinę įmonėms, kurios yra rezidentės šalyse, su kuriomis Lietuva nėra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties.

EBPO Modelinės konvencijos dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo 5 straipsnis numato nuolatinės buveinės apibrėžimą. Siūloma papildyti EBPO modelinę konvenciją 5.9 dalimi, kuri leistų pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje bendrovei fiziškai neįsisteigus.

Visų pirma, siūloma pakeisti EBPO modelinės konvencijos⁶⁴⁰ 5 straipsnio tekstą, nurodant du papildomus pagrindus, leidžiančius nustatyti nuolatinę buveinę.

5 straipsnis

NUOLATINĖ BUVEINĖ

1. Šioje Sutartyje sąvoka „nuolatinė buveinė“ reiškia pastovią komercinės-ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė-ūkinė veikla arba jos dalis.
2. Sąvoka „nuolatinė buveinė“ pirmiausia apima:
 - a) vadovybės buvimo vietą,
 - b) filialą,
 - c) įstaigą,
 - d) gamyklą,
 - e) dirbtuvę, ir
 - f) kasyklą, naftos ar dujų gręžinį, karjerą arba bet kokią kitą gamtinių išteklių gavybos vietą.
3. Statybos teritorija arba statybos, surinkimo ar įrangos objektas, arba su tuo susijusi priežiūros veikla tik tada yra nuolatinė buveinė, jeigu egzistuoja ilgiau kaip devynis mėnesius.
4. Neatsižvelgiant į ankstesnes šio straipsnio nuostatas, laikoma, kad sąvoka „nuolatinė buveinė“ neapima:

638 „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas“. TAR. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>

639 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“. TAR. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.161528?jfwid=191fum7wpl>

640 OECD Model Tax Convention, *supra note*, 25.

- a) įrangos naudojimo tiktai įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti,
- b) įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tiktai sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti, laikymo,
- c) įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tiktai apdoroti kitoje įmonėje, laikymo,
- d) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai įmonei skirtiems gaminiams ar prekėms įsigyti arba jai skirtai informacijai rinkti, laikymo,
- e) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai bet kokiam kitam pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti, laikymo,
- f) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai a) – e) punktuose išvardytos veiklos bet kokiam deriniui, laikymo su sąlyga, kad visa pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos veikla, kurią apsprendžia toks derinys, yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio.

4.1.4 dalis netaikoma nuolatinėi ūkinės komercinės veiklos vietai, kuria įmonė naudojami ar kurią išlaiko, jei ta pati įmonė ar su ja glaudžiai susijusi įmonė vykdo veiklą toje pačioje ar kitoje vietoje toje pačioje Susitariančiojoje Valstybėje ir jei:

- a) ta vieta ar kita vieta yra įmonės ar su ja glaudžiai susijusios įmonės nuolatinė buveinė pagal šio straipsnio nuostatas arba
- b) bendra veikla, kuri yra dviejų įmonių toje pačioje vietoje arba tos pačios įmonės ar glaudžiai susijusių įmonių dviejose vietose vykdomos veiklos derinio rezultatas, nėra parengiamoji arba pagalbinė, jeigu dviejų įmonių toje pačioje vietoje arba tos pačios įmonės ar glaudžiai susijusių įmonių dviejose vietose vykdoma veikla yra papildomos funkcijos, kurios yra nuoseklios ūkinės komercinės veiklos dalis.

5. Neatsižvelgiant į 1 ir 2 paragrafų nuostatas, jeigu asmuo – bet ne toks, kuris turi nepriklausomo agento statusą ir kuriam taikomas šio straipsnio 6 paragrafas, – dirba įmonės vardu ir turi įgaliojimą Susitariančiojoje Valstybėje įmonės vardu sudaryti sutartis ir tuo įgaliojimu nuolatos naudojasi, tai ta įmonė laikoma turinčia toje Valstybėje nuolatinę buveinę bet kokiam veiklai, kurią tas asmuo atlieka šiai įmonei, jeigu tokio asmens veikla neapsiriboja šio straipsnio 4 paragrafe nurodyta veikla, kuri gali būti atliekama net per pastovią komercinės-ūkinės veiklos vietą, bet dėl to ši pastovi komercinės-ūkinės veiklos vieta, remiantis to paragrafo nuostatomis, netampa nuolatinė buveine.

6. Įmonė nelaikoma turinčia Susitariančiojoje Valstybėje nuolatinę buveinę, kai ji toje Valstybėje tik užsiima komercine-ūkine veikla per brokerį, komisierių arba bet kokį kitą nepriklausomo agento statusą turintį asmenį, jeigu tokie asmenys veikia savo įprastinės komercinės-ūkinės veiklos ribose. Tačiau kai visa ar beveik visa tokio agento veikla atliekama tos įmonės vardu ir kai tarp agento ir įmonės nusistovėjusios sąlygos skiriasi nuo tų, kurios būtų tarp nepriklausomų asmenų, toks agentas šiame paragrafe nėra laikomas nepriklausomo agento statusą turinčiu asmeniu. Tokiu atveju taikomos 5 paragrafo nuostatos.

7. Tas faktas, kad kompanija, Susitariančiosios Valstybės rezidentė, kontroliuoja arba yra kontroliuojama kompanijos, kuri yra kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentė arba kuri užsiima toje kitoje Valstybėje komercine-ūkine veikla (per nuolatinę buveinę ar koku kitu būdu), savaime dar nereiškia, kad viena šių kompanijų yra kitos nuolatinė buveinė.
8. Taikant šį straipsnį, asmuo ar įmonė yra glaudžiai susiję su įmone, jei, vadovaujantis visais reikšmingais faktais ir aplinkybėmis, įmonė ir asmuo kontroliuoja vienas kitą arba juos abu kontroliuoja tie patys asmenys ar įmonės. Bet kuriuo atveju asmuo ar įmonė laikomi glaudžiai susiję su įmone, jei kuriam nors iš jų tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau nei 50 proc. kito asmens turtinių interesų (arba, jei tai bendrovė, bent 50 proc. visų bendrovės akcijų suteikiamų balsų ir vertės ar bendrovės nuosavybės) arba jei kitam asmeniui ar įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau kaip 50 proc. asmens ir įmonės arba dviejų įmonių turtinių interesų (arba, jei tai bendrovė, bent 50 proc. visų bendrovės akcijų suteikiamų balsų ir vertės ar bendrovės nuosavybės).
9. **Daugiašalės platformos laikomos turinčiomis Susitariančiojoje Valstybėje nuolatinę buveinę, jei jos monetizuoja vartotojų indėlį daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu arba dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.**

Taip pat, siūloma EBPO Modulinės konvencijos 5 straipsnio komentare numatyti 9 dalies paaškinimą, kuriame būtų numatyti pripažinimo pagrindai ir rekomenduojamas apskaičiavimo modelis.

9 dalis

1. **Skaitmeninės nuolatinės buveinės kriterijų nustatymo tikslas – apibūdinti užsienio vieneto veiklos vykdymą, kada užsienio vienetas nėra fiziškai įsisteigęs ir nevyklo veiklos per priklausomą ar nepriklausomą atstovą (agentą), tačiau teikdamas skaitmenines paslaugas reikšmingai dalyvauja kitos šalies ekonominiame gyvenime.**
2. **Siekiant pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje turi būti nustatytos šios sąlygos:**
 - 2.1. Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*), toje kitoje šalyje;
 - 2.2. Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.
3. **Užsienio daugiašalės platformos nuolatinė buveinė gali būti pripažįstama kitoje šalyje, kai:**
 - 3.1. Monetizuoja vartotojų indėlį daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu; arba
 - 3.2. Dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.

4. B2C-2B (angl. *business to consumer to business*) apibrėžia skaitmenines platformas, kuriose galutinis platformos klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas perkantis paslaugas iš platformos valdytojo. Atitinkamai, B2C-2B modeliai pasižymi nemokamu produktu, kuriuo pritraukia individualius vartotojus, ir atitinkamai sukuria pirkimo galią ne platformos, o jos klientų siūlomoms prekėms ar paslaugoms. Tokiu būdu B2C-2B platformų vartotojai naudojami platformos paslauga ir mainais, kuria turinį, kurį platforma parduoda tretiesiems asmenims. Vartotojai pripažįstami aktyviai generuojantys pajamas daugiašalei platformai, atitinkamai, vartotojų indėlis nėra laikomas pagalbiniu. Todėl B2C-2B vartotojų indėlis sukuria sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą daugiašalės platformos ryšį su pajamų šalimi.
5. Tinklo efektas yra apibrėžiamas kaip naudingumo, kurį vartotojas gauna vartodamas prekę ar paslaugą, padidėjimas didėjant tą pačią prekę ar paslaugą vartojančių vartotojų skaičiui. Tiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai auga kiekvieno vartotojo nauda pasirenkant prekę ar paslaugą auga, ir paskata pasirinkti prekę ar paslaugą auga. Netiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai prekė ar paslauga pasirenkamos dėl efekto papildančioje rinkoje. Netiesioginis tinklo poveikis atsiranda, kai platforma ar paslauga priklauso nuo dviejų ar daugiau vartotojų grupių, tokių kaip gamintojai ir vartotojai, pirkėjai ir pardavėjai arba vartotojai ir kūrėjai. Kai prie daugiašalės platformos prisijungia daugiau žmonių iš vienos grupės, kita grupė gauna didesnę vertę. Daugiašalėse platformose veikiančiam tinklo efektui tapus stabiliam, kiekvienas naujai prisijungęs vartotojas, generuojantis platformai pajamas, yra įsigyjamas mažėjančiais ir dažnai nuliniiais ribiniais kaštais. Kadangi viršijus tinklo efekto stabilią pusiausvyrą tinklas pradeda funkcionuoti stabiliai ir pritraukti naujus vartotojus, marketingo sąnaudos, kurios būtų kitaip patirtos siekiant pritraukti naujų vartotojų, nebeatiriamos, o nauji vartotojai įsigyja prekes ar paslaugas, atitinkamai, toks turtas ne tik prideda eliminuojant sąnaudų patyrimą, bet ir generuoja pajamas. Tokiu būdu generuojamos pajamos per tinklo efektą aktyviai generuoja pajamas, taip pat, tinklo efekto veikimas sukuria stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.
6. Siekiant apskaičiuoti priskiriamo pelno nuolatinei buveinei dalį, rekomenduojami šie sandorių kainodaros metodai:
 - 6.1. B2C-2B vartotojo sugeneruojamo pelno dydžiui apskaičiuoti rekomenduojamas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas. Ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamo sandorio dalyko (pvz., prekių, paslaugų) kainą su nekontroliuojamo sandorio dalyko kaina. Vartotojų indėlis, naudojantis platformų paslaugomis, prisidedant prie turto ir pajamų kūrimo, pavyzdžiui, socialinių tinklų ir paieškos sistemų atveju, galėtų būti palyginamas su trečiųjų šalių teikiamomis ribotos rizikos turinio kūrimo paslaugomis.

Siekiant įvertinti vartotojo funkcijos vertę arba apskaičiuoti atlygį, būtų vertinama, kiek už tokią paslaugą būtų mokama nesusijusiems turinio kūrėjams.

- 6.2. Tinklo efekto generuojamam pelnui apskaičiuoti rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas (angl. modified residual profit split), tačiau pajamų šaltinio šalims turėtų būti priskiriamas rutininis, o ne likutinis pelnas. Vartotojas, kuriantis turinį, nesidalina platformos palaikymo rizika, neuždirba iš bendros veiklos sėkmės ir nesėkmės, tinklo efekto atveju kiekvienas vartotojo atvestas naujas vartotojas neturėtų būti laikomas unikaliu indėliu. Būtų apskaičiuojamas įprastinis pelnas pagal pagrindines tarptautinės įmonės grupės atliekamas funkcijas, apskaičiuojant rutininį pelną, būtų apskaičiuojama, kiek pelno buvo uždirbta dėl tinklo efekto poveikio, pasiekus stabilią pusiausvyrą, įvertinamas vartotojų, kurie prisijungs pasiekus stabilią pusiausvyrą, ir su nulinėmis ribinėmis sąnaudomis procentinį dydį, tokiu būdu įvertinant pelno dalį, uždirbtą iš šių vartotojų. Pelnas, uždirbtas dėl tinklo efekto, būtų paskirstomas šalims, kuriose tinklo poveikis pasireiškė po to, kai buvo pasiekta stabili pusiausvyra.

Antra, taip pat, siūloma papildyti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą bei Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymą Nr. 54 praplečiant nuolatinės buveinės pripažinimo kriterijus.

2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos:

22. **Nuolatinė buveinė** – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje arba Lietuvos vieneto veiklos užsienio valstybėje vieta, įskaitant veiklos vykdymą visoje arba tam tikroje atitinkamos valstybės teritorijoje. 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 ištekliams tirti ar gauti naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus, arba monetizuoja vartotojų indėlių daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindų, arba dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais. Nuolatinumą apibrėžia, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakyme Nr. 54:

UŽSIENIO VIENETO SKAITMENINĖS NUOLATINĖS BUVEINĖS NUSTATYMO KRITERIJAI

1. Skaitmeninės nuolatinės buveinės kriterijų nustatymo tikslas – apibūdinti užsienio vieneto veiklos vykdymą, kada užsienio vienetas nėra fiziškai

- įsisteigęs ir nevyklo veiklos per priklausomą ar nepriklausomą atstovą (agentą), tačiau teikdamas skaitmenines paslaugas reikšmingai dalyvauja Lietuvos Respublikos ekonominiame gyvenime.
2. Siekiant pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje turi būti nustatytos šios sąlygos:
 - 2.1. Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*), toje kitoje šalyje;
 - 2.2. Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieto ryšį su pajamų šalimi.
 3. Užsienio daugiašalės platformos nuolatinė buveinė gali būti pripažįstama Lietuvos Respublikoje, kai:
 - 3.1. Monetizuoja vartotojų indėlį daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu; arba
 - 3.2. Dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.
 4. B2C-2B (angl. *business to consumer to business*) apibrėžia skaitmenines platformas, kuriose galutinis platformos klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas, perkantis paslaugas iš platformos valdytojo. B2C-2B modeliai pasižymi nemokamu produktu, kuriuo pritraukia individualius vartotojus, ir atitinkamai sukuria pirkimo galią ne platformos, o jos klientų siūlomoms prekėms ar paslaugoms. Tokiu būdu B2C-2B platformų vartotojai naudojami platformos paslauga ir mainais, kuria turinį, kurį platformą parduoda tretiesiems asmenims. Vartotojai pripažįstami aktyviai generuojančiais pajamas daugiašalei platformai, todėl vartotojų indėlis nėra laikomas pagalbiniu. Todėl B2C-2B vartotojų indėlis sukuria stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą daugiašalės platformos ryšį su pajamų šalimi.
 5. Tinklo efektas yra apibrėžiamas kaip naudingumo, kurį vartotojas gauna vartodamas prekę ar paslaugą, padidėjimas didėjant tą pačią prekę ar paslaugą vartojančių vartotojų skaičiui. Tiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai auga kiekvieno vartotojo nauda pasirenkant prekę ar paslaugą auga, ir paskata pasirinkti prekę ar paslaugą auga. Netiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai prekę ar paslaugą pasirenkamos dėl efekto papildančioje rinkoje. Netiesioginis tinklo poveikis atsiranda, kai platforma ar paslauga priklauso nuo dviejų ar daugiau vartotojų grupių, tokių kaip gamintojai ir vartotojai, pirkėjai ir pardavėjai arba vartotojai ir kūrėjai. Kai prie daugiašalės platformos prisijungia daugiau žmonių iš vienos grupės, kita grupė gauna didesnę vertę. Daugiašalėse platformose veikiančiam tinklo efektui tapus stabiliam, kiekvienas naujai prisijungęs vartotojas, generuojantis platformai pajamas, yra išsilygijamas mažėjančiais ir dažnai nuliniiais ribiniais kaštais. Kadangi viršijus tinklo efekto stabilią pusiausvyrą tinklas pradeda funkcionuoti stabiliai ir pritraukti naujus vartotojus, marketingo sąnaudos, kurios būtų kitaip patirtos siekiant pritraukti naujų vartotojų, nebepatiriamos, o nauji vartotojai išsilygia prekes ar paslaugas, atitinkamai, toks turtas ne tik

prisideda eliminuojant sąnaudų patyrimą, bet ir generuoja pajamas. Tokiu būdu generuojamos pajamos per tinklo efektą aktyviai generuoja pajamas, taip pat, tinklo efekto veikimas sukuria stabilų, reguliarių, esminių ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

6. Siekiant apskaičiuoti priskiriamo pelno nuolatinei buveinei dalį, rekomenduojami šie sandorių kainodaros metodai:
 - 6.1. 6.1. B2C-2B vartotojo sugeneruojamo pelno dydžiui apskaičiuoti rekomenduojamas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas. Ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamo sandorio dalyko (pvz., prekių, paslaugų) kainą su nekontroliuojamo sandorio dalyko kaina. Vartotojų indėlis, naudojantis platformų paslaugomis, prisidedant prie turto ir pajamų kūrimo, pavyzdžiui, socialinių tinklų ir paieškos sistemų atveju galėtų būti palyginamas su trečiųjų šalių teikiamomis ribotos rizikos turinio kūrimo paslaugomis. Siekiant įvertinti vartotojo funkcijos vertę arba apskaičiuoti atlygį, būtų vertinama, kiek už tokią paslaugą būtų mokama nesusijusiems turinio kūrėjams.
 - 6.2. 6.2. Tinklo efekto generuojamam pelnui apskaičiuoti rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas (angl. *modified residual profit split*), tačiau pajamų šaltinio šalims turėtų būti priskiriamas rutininis, o ne likutinis pelnas. Vartotojas, kuriantis turinį, nesidalina platformos palaikymo rizika, neuždirba iš bendros veiklos sėkmės ir nesėkmės, tinklo efekto atveju kiekvienas vartotojo atvestas naujas vartotojas neturėtų būti laikomas unikaliu indėliu. Būtų apskaičiuojamas įprastinio pelno apskaičiavimas pagal pagrindines tarpautinės įmonės grupės atliekamas funkcijas, apskaičiuojant rutininį pelną, būtų apskaičiuojama, kiek pelno buvo uždirbta dėl tinklo efekto poveikio, pasiekus stabilią pusiausvyrą įvertinamas vartotojų, kurie prisijungus pasiekus stabilią pusiausvyrą, ir su nulinėmis ribinėmis sąnaudomis procentinį dydį, tokiu būdu įvertinant pelno dalį, uždirbtą iš tokių vartotojų. Atitinkamai, pelnas, uždirbtas dėl tinklo efekto, būtų paskirstomas šalims, kuriose tinklo poveikis pasireiškė po to, kai buvo pasiekta stabilus pusiausvyra.

LITERATŪROS ŠARAŠAS

Tarptautinių institucijų ataskaitos, tyrimai ir kita informacija

1. Andean Community Income and Capital Tax Convention, May 2004. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <http://internationaltaxtreaty.com/download/bolivia/dtc/Andean%20Community-DTC-May-2004.pdf>
2. ECOSOC. Resolution 2004/69: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.un.org/en/ecosoc/docs/2004/resolution%202004-69.pdf>
3. European Commission (2014). "Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy". Žiūrėta 2022 m. balandžio 22 d. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf
4. European Commission (2018). „Commission Staff Working Document, Tax Policies in the European Union: 2018 Survey” SWD(2018) 493 nal. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europa/2018/0493/COM_SWD\(2018\)0493_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europa/2018/0493/COM_SWD(2018)0493_EN.pdf)
5. "Europos Sąjungos Komisijos 2018 m. kovo 21 d. Pasiūlymas kuria nustatomos taisyklės, susijusios su įmonių reikšmingos skaitmeninės veiklavietės apmokestinimu COM(2018) 147 final 2018/0072(CNS)". EUR-LEX. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0147>
6. Prancūzijos strategija (2015). Galutinė ataskaita apie Apmokestinimą ir skaitmeninę ekonomiką: teorinių modelių apžvalga. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.alain-bensoussan.com/wp-content/uploads/2015/03/30672133.pdf>
7. G7 (1995). Ministerial Conference on Global Information Society. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a3426f7a-17fa-4327-80e1-8e1068f1fe52/language-en>
8. G20 (2008). Research Group, Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <http://www.g20.utoronto.ca/2008/2008declaration1115.html>
9. G20 Summit in Los Cabos (2012). Leaders' Declaration. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/g20/summits/los-cabos/2012-0619-loscabos.pdf>
10. HM Treasury (2017). „Corporate Tax and the digital economy: Position Paper”. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_position_paper.pdf
11. ECOSOC. Resolution 2004/69: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.un.org/en/ecosoc/docs/2004/resolution%202004-69.pdf>
12. International Monetary Fund. Corporate Taxation in the Global Economy, Policy Paper 2019/007. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>
13. OECD (1963). Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1

14. OECD (1998). "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report", OECD Digital Economy Papers, No. 38, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d.
15. <http://dx.doi.org/10.1787/236647320075>
16. OECD (1998). „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions” in OECD, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf)
17. OECD (2001), "Electronic commerce: Taxation Framework Conditions", OECD, Publishing. Žiūrėta 2023 m. balandžio 11 d. <https://web-archiv.oecd.org/2012-06-15/167345-1923256.pdf>
18. OECD (2004). „Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (PES)". Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://web-archiv.oecd.org/2012-06-15/156265-33637685.pdf>
19. OECD (2010). „Location Savings”, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://web-archiv.oecd.org/2012-06-14/99817-45765521.pdf>.
20. OECD (2013). „Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/lb_oecd_addressing_base_erosion_and_profit_shifting.pdf
21. OECD (2013). "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
22. OECD (2014). "Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties_9789264219250-en
23. OECD (2014). „Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles.” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264219212-en.pdf?expires=1681559308&iid=id&accname=guest&checksum=E029C600C6B287EA4694A29ADD0B1718>
24. OECD (2014). „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2014 Deliverable”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page1
25. OECD (2015). BEPS 2015 Final Reports, <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.
26. OECD (2015). „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
27. OECD (2015). „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 Final Reports” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/ctp/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>
28. OECD (2017). "Background brief – inclusive framework on BEPS", OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d., <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>
29. OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing.

- Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>
30. OECD (2017). "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017". OECD, Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page30
 31. OECD (2018). „Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d.
 32. OECD (2018). “Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”. OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1619897393&id=id&accname=guest&checksum=FC67FBA28E2E966F08F96F4FCC096C01>
 33. OECD/G20 (2019). “Public Consultation Document on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy 13 February – 6 March 2019”, OECD Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://web-archiver.oecd.org/2019-02-19/507498-public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
 34. OECD (2019). “Public Consultation Document Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ Under Pillar One”, Public Consultation Document 9 Oct. 2019–12 Nov. 2019”, OECD Publishing. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>
 35. OECD (2019). “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note”, OECD Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
 36. OECD (2019), “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
 37. OECD (2020). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
 38. OECD (2020), “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>
 39. OECD (2020). „OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Saudi Arabia.” OECD, Paris. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>
 40. OECD (2020), “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020”, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf

41. OECD/G20 (2020). "Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2019-July 2020", OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.htm>
42. OECD/G20 (2021). „Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy” OECD/G20. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://web-archive.oecd.org/2021-07-08/593841-130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>
43. OECD/G20 (July 2021). "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>
44. OECD/G20 (October 2021). "Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
45. OECD (2022). "Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation 11 July-19 August 2022", OECD, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>
46. OECD (2022). „Progress Report on Amount A of Pillar One” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>
47. OECD (2022). "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022". OECD, Publishing, Paris. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page323
48. OECD (2022). "Progress Report on Amount A of Pillar One Frequently asked questions", OECD, Publishing. Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>
49. OECD (2023). "Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One", OECD, Publishing. 023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>
50. League of Nations (1923) Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19, The Financial Committee of the League of Nations. <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default>
51. League of Nations (1923) The Covenant of the League of Nations. Žiūrėta 2021 m. balandžio 28 https://avalon.law.yale.edu/20th_century/leagcov.asp
52. League of Nations Draft Model Treaty (1928). Žiūrėta 2021 m. balandžio 28 <https://cqpress.sagepub.com/cqresearcher/report/league-nations-1928-cqresrre1928110800?tab=Archive%20Report>
53. Lietuvos Bankas, Pinigų studijos, NOBELIO 2010 M. EKONOMIKOS MOKSLŲ PREMIJOS LAUREATŲ DARBAI, (Lietuvos Bankas, Birželio 2013), Žiūrėta 2023 m. balandžio

- 13 d. https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/pinigu_studijos_2012_m_nr_1.pdf
54. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Treaties & Models IBFD. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
 55. „Tarptautinio Teisingumo Teismo Statutas“ Tarptautinio Teisingumo Teismo Statuto el. tinklapis. Žiūrėta 2021 m. birželio 30 d. <https://www.icj-cij.org/en/statute>
 56. UNCTAD (2018). „Trade and Development Report: Power, Platforms and the Free Trade Delusion” The United Nations Conference on Trade and Development (2018).). Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://unctad.org/publication/trade-and-development-report-2018>
 57. UNCTAD (2019). „Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries” The United Nations Conference on Trade and Development. Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>
 58. UNCTAD (2021), „Digital economy report, Cross-border data flows and development: For whom the data flow” The United Nations Conference on Trade and Development (2021). Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>
 59. United Nations (2021). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 Update”. Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf
 60. United Nations. “The Commentary to the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”. Žiūrėta 2023 m. balandžio 13 d. <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/Article%2012B%20and%20Commentary%20after%2022nd%20Session%20Meetings%2029%20April%202021.pdf>

Mokslinė ir kita specialioji literatūra

1. Altenburg, N., K. Schlucke. “The New World of Pillar One – Practical Thoughts on the New Scope.” *International Transfer Pricing Journal*, Jan/Feb 2022.
2. Anastasiya, A. “OECD/G20 Pillar One Proposal to Address Tax Challenges Arising from Digitalisation of Economy.” Master’s thesis, Mykolo Romerio universitetas, 2023.
3. Arroyo-Barrigüete, Jose Luis, Ricardo Ernst, Jose Ignacio López-Sánchez, and Alejandro Orero-Giménez. „On the Identification of Critical Mass in Internet-Based Services Subject to Network Effects.” *The Service Industries Journal* (2009): 643-654.
4. Aslam, A., Shah, A. „Taxation and the Peer-to-Peer Economy” *In Digital Revolutions in Public Finance*, International Monetary Fund, 2017.
5. Ault, Hugh J. “Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices.” *Tax Law Review* 47(1992): 567-568.
6. Ault, Hugh J., and Bradford, David F. „Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises.” In *Taxation in the Global Economy*, edited by Assaf Razin and Joel Slemrod, 42. Chicago: University of Chicago Press, 1990.
7. Auerbach, Alan, Michael P. Devereux, Helen Simpson.. *Taxing Corporate Income, in Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, (2010):842.

8. Auerbach, Alan, Michael P. Devereux, Michael Keen, and John Vella. "Destination-Based Cash Flow Taxation." *Working Paper Series Oxford University Centre for Business Taxation* 17/01 (2017): 17-21.
9. Auerbach, A., Devereux, M.P., Simpson, H. "Taxing Corporate Income." *National Bureau of Economic Research* 2008. <http://www.nber.org/papers/w14494>
10. Avi-Yonah, Reuven S. „International Taxation of Electronic Commerce." *52 Tax Law Review* (1997): 517-523
11. Avi-Yonah, Reuven S. "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State." 113(1573) *Harvard Law Review* (2000): 1593-70.
12. Avi-Yonah, Reuven S. „Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split." *Florida Tax Review* (2009) 9: 497
13. Avi-Yonah, Reuven S. „The New International Tax Regime." *University of Michigan Public Law Research Paper* No. 21-031 (2021). <https://ssrn.com/abstract=3939442>
14. Avi-Yonah, Reuven S. "Splitting the Unsplittable: Toward a Formulary Approach to Allocating Residuals Under Profit Split." *U. Mich. Pub. Law & Legal Theory Working Paper Series*, 378 (2013), 3-5. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2369944
15. Avi-Yonah, Reuven S., Yaron Lahav. "The Effective Tax Rates of the Largest U.S. and EU Multinationals." *Tax Law Review* 65(3) (2012): 383-389.
16. Avi-Yonah, Reuven S. „Commentary" *Tax Law Review* 53 (2000).
17. Avi-Yonah, Reuven S. "International Tax as International Law" *Tax Law Review* 57 (2004);
18. Avi-Yonah, Reuven S. *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2007
19. Báez Moreno, Andrés, and Yariv Brauner. „Taxing the Digital Economy Post-BEPS ... Seriously." *Colum. J. Transnat'l L.* 59 (2019).
20. Beale, J.H. „Jurisdiction to Tax" *Harvard Law Review* 6 (1919): 587.
21. Becker, J., and J. Englisch. „Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?" *Intertax* 47(2) (2019): 161-171.
22. Besson, Samantha. „Sovereignty." Max Planck Encyclopedia of Public International Law. Žiūrēta 2011 m. balandžio 11. <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1472>.
23. Bird, Richard M. „Why Tax Corporations?" *Bulletin For International Tax* 56(5) (2002): 197.
24. Blum, D.W. "Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative - the Nexus Criterion Redefined?" *Bulletin International Taxation* 69, 6/7 (2015): 317.
25. Boadway, Robin, Tremblay, Jean-François. "Corporate Tax Reform: Issues and Prospects for Canada" *University of Montreal*, 2014. https://mowatcentre.munkschool.utoronto.ca/wp-content/uploads/publications/88_corporate_tax_reform.pdf.
26. Bowman, C., and V. Ambrosini. "Value Creation v. Value Capture: Towards a Coherent Definition of Value in Strategy." *British Journal of Management* 11(1), (2000): 3.
27. Brauner, Y. "BEPS: An Interim Evaluation." *World Tax J.* 6, 10, (2014):32 – 38.
28. Brewer Jr., W.C. "Musgrave: United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments." *Boston College Law Review* 561, 11, (1970): 69.
29. Brown, F.B. "An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations." *Florida Tax Review* 11 7 (2011): 575.

30. Bubelis, R., Jakimenko V., ir Valatka V. 2012. Logika, II dalis. Mykolo Romerio Universitetas, 181.
31. Buriak, Svitlana. „A New Taxing Right for the Market Jurisdiction” *Intertax* 48(3) (2020): 301.
32. Buriak, Svitlana. “International Taxation of Business Income in a Globalised and Digitalised Economy: Towards Recognizing New Forms of ‘Carrying on Business’ and Residual Profits.” *Daktaro disertacija, University of Vienna*, 2022, 138.
33. Cai, L., et al. “Research on B2B2C E-commerce Website Design Based on User Experience.” *J. Physics: Conf. Series* 1087(6) 1–2 (2018).
34. Carroll, M. B. 1933. *Methods of Allocating Taxable Income*. In: League of Nations, Taxation of Foreign and National Enterprises.
35. Cappelen, A. W. „The Moral Rationale for International Fiscal Law” *Ethics & International Affairs* 15, no. 1 (2001): 236.
36. Cassese, A. *International Law*. Oxford: Oxford University Press, 2005.
37. Cavelti, Luzius U., Jaag, Christian, and Rohner, Tobias F. „Why Corporate Taxation Should Mean Source Taxation: A Response to the OECD’s Actions against Base Erosion and Profit Shifting.” *World Tax Journal* 9, no. 3 (2017): 356.
38. Chand, V. “Allocation of Taxing Rights in the Digitalized Economy: Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for a Simplified Residual Profit Method.” *Intertax* 47, 12 (2019).
39. Chand, V., Lembo G. “Intangible-Related Profit Allocation within MNEs Based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar One and Pillar Two of the Digital Debate.” *International Tax Studies* 6, 3 (2020).
40. Chand, V., Turina A and Ballivet L. “Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A ‘2020 Compromise’?: From Using A Facts and Circumstances Analysis or Allocation Keys to Predetermined Allocation Approaches.” *World Tax J.* 12 (2020).
41. Ciuriak, Dan. “The Geopolitics of the Data-Driven Economy.” SSRN (2022): 4. <https://ssrn.com/abstract=3770470>.
42. Christians, Allison. “Sovereignty, Taxation and Social Contract” *Minnesota Journal of International Law*, 2009. <https://scholarship.law.umn.edu/mjil/245>.
43. Christians, Allison. „Networks, Norms, and National Tax Policy.” *Washington University Global Studies Law Review* 9(1) (2010): 7.
44. Chu, Junhong, and Puneet Manchanda. „Quantifying Cross and Direct Network Effects in Online C2C Platforms.” *Marketing Science, Forthcoming. Ross School of Business Paper No. 1248* (2015). <https://ssrn.com/abstract=2494948>.
45. Clausing Bakker. *Transfer Pricing and Business Restructuring: Streamlining All the Way*. Amsterdam, 2011.
46. Cockfield, A. J. “Tax Wars: How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce.” *Berkeley Business Law Journal* 17 (2020): 365.
47. Collin, P., Colin, N. Task Force on Taxation of the Digital Economy, (2013):49. http://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf.
48. Collier, R., J. Andrus. *Transfer Pricing and the Arms Length Principle after BEPS*. Oxford University Press (2017):123
49. Collier, R., M.P. Devereux, J. Vella. “Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country.” *World Tax Journal*, (2021): 415.

50. Cooper, Graeme S. "Building on the Rubble of Pillar One" *Bulletin For International Taxation* (2021).
51. Chu, Junhong, and Manchanda Puneet. "Quantifying Cross and Direct Network Effects in Online C2C Platforms" *Marketing Science, Forthcoming, Ross School of Business Paper No. 1248* (2015). <https://ssrn.com/abstract=2494948>.
52. Crémer, J. „Taxing Network Externalities.” In *Taxation and the Digital Economy: A Survey of Theoretical Models*, France Stratégie, (2015): 31 <https://www.alain-bensoussan.com/wp-content/uploads/2015/03/30672133.pdf>
53. Cui, Wei. "The Digital Services Tax: A Conceptual Defense" *Tax Law Review* 73(1) (2019): 69-111.
54. Cui, Wei, and Nigar Hashimzade. "The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent." *CESifo Working Paper Series 7737* (2019):13.
55. Cui, Wei. "Destination-Based Cash-Flow Taxation: Application of Source Rules to Income from Intangible Property." *Houston Business and Tax Law Journal* (2017):153.
56. David Q. "Corporate Tax Reform and 'Value Creation': Towards Unfettered Diagonal Re-Allocation across the Global Inequality Chain" *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, (2016). <https://doi.org/10.1515/ael-2016-0020>.
57. Davulis, Gediminas. 2009. *Ekonomikos teorija*. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 18.
58. Devereux, Michael P. „Pillar One: First Step Towards a Destination-Based Tax?" *Tax Journal*, (2019). <https://www.taxjournal.com/articles/pillar-one-first-step-towards-a-destination-based-tax>.
59. Devereux, Michael P. „Residual Profit Allocation by Income" Taxation Working Paper 19/01. *Oxford University Centre For Business*, (2019):5.
60. Devereux, Michael P., and others. *Taxing Profit in a Global Economy*. Oxford: Oxford Academic, 2021.
61. Devereux, Michael, and Martin Simmler. „Who Will Pay Amount A?" *EconPol Policy Brief* 36, (2021).
62. Devereux, M.P., P.B. Sørensen. "The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform" No. 264 (2006): 3. https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication530_en.pdf.
63. Devereux, M., and J. Vella. „Issues of Fairness in Taxing Corporate Profit" *LSE Public Policy Review* 2, no. 4 (2022): 8.
64. Diamond, P. A., Mirrlees, J. A. "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency." *American Economic Review*. 61/1 (1971): 8–27.
65. De Wilde, M.F. *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*. Amsterdam: IBFD, 2017.
66. De Wilde, M.F. „Economic Rents as a Taxable Base." In *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Chapter 5. Amsterdam: IBFD, 2017.
67. De Wilde, M.F. "On the Future of Business Income Taxation in Europe" *World Tax J.* 12(1) (2020).
68. De Wilde, M.F. "Towards a '2020s Compromise' in International Business Taxation: Reflections on an Emerging New Tax Paradigm." *Bulletin For International Taxation* (2022).
69. De Wilde, M.F. „Taxation of Multinational Enterprises in a Global Market: Moving to Corporate Tax 2.0?" *Bulletin of International Taxation* 70, no. 3 (2016).
70. Dourado, Ana Paula. "The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report" *Intertax*, Volume 49, Issue 1, (2021): 4.

71. Durand, Cedric, William Milberg. "Intellectual Monopoly in Global Value Chains" *Review of International Political Economy*, 27(2), (2020): 404-429, 410.
72. Engelen, F.A. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004.
73. Evans, David S., and Richard Schmalensee. „Failure to Launch: Critical Mass in Platform Businesses” *Review of Network Economics*: Vol. 9: Iss. 4, Article 1. (2010).
74. Fleming Jr., J. Clifton, Peroni, Robert J., Shay, Stephen E. 2001. "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income" *Florida Tax Review* 5(4): 302.
75. Gadžo, Stjepan. "Legal Fundamentals of Income Tax Jurisdiction (Chapter 2)." Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy. Amsterdam: IBFD, 2018.
76. Gadžo, Stjepan. "The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal." *INTERTAX* 46(3) (2019): 198.
77. Garcia, Gil. „The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime?" *World Tax Journal* 11, no. 3 (2019): 339-341.
78. Goldfarb, Avi, Tucker, Catherine. „Digital Economics” *Journal of Economic Literature* 57(1) (2019): 3. <https://doi.org/10.1257/jel.20171452>
79. Graetz, M. J. „A Major Simplification of the OECD's Pillar 1 Proposal" *Tax Notes International*, 2021, 201.
80. Graetz, M.J. "The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies" *Tax Law Review* 54 3 (2001): 298. https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers.
81. Grinberg, Itai. „Design of Scope Limitations for OECD Pillar 1 Work" *Tax Notes International* 6 (2020).
82. Grubert, Harry. "Destination-Based Income Taxes: A Mismatch Made in Heaven" *Tax Law Review* 69 (2015-2016): 43-44.
83. Hagiu, A., Wright J. "Multi-sided Platforms" *International Journal of Industrial Organization*, Vol. 43, (2015): 162-174.
84. Harris, P.A., D. Oliver. *International Commercial Tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
85. Hobbess, Thomas. 1991. *Leviathan*. Edited by Richard Tuck. Cambridge University Press, 239.
86. Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. IBFD Publications BV, 2007, 149-150.
87. Hamaekers. "Arm's Length – How Long?" *International Transfer Pricing Journal* (2001): 30.
88. Haslehner, Werner, and Marie Lamensch. "General Report on Value Creation and Taxation: Outlining the Debate" In *Taxation and Value Creation*, Amsterdam: IBFD, (2021): 3-35.
89. Hellerstein, Walter. "State Taxation of Electronic Commerce". *Tax Law Review*, 52 (1997): 497.
90. Hellerstein, Walter. "Reflections on the Cross-Border Tax Challenges of the Digital Economy." *Tax Notes International* 11 (2019), 671.
91. Hellerstein, Walter. "INCOME ALLOCATION IN THE 21st CENTURY: THE END OF TRANSFER PRICING? The Case for Formulary Apportionment" *ITPJ* (IBFD) (2005):103.

92. Hickey, Julian J.B. „The Fiscal Challenge of E-commerce” *British Tax Review* 91/ 2 (2000): 91-105.
93. Hinnekens, Luc. “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century” *Intertax* 26 (1998): 197.
94. Holmes, Kevin. “International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application”. IBFD Publications BV, 2007.
95. Hongler, Peter, Pistone, Pasquale. “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy” *WU International Taxation Research Paper Series*, 15 (2015): 9.
96. Jeffery, R.J. “The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation” *Indiana Journal of Global Legal Studies* 7(2) (2000) <https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1198&context=ijgls>.
97. Jimenez, A. J. Martin. “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?” *Bulletin of International Taxation* 74, 4/5, (2020): 197-198.
98. Kane, M.A. “A Defence of Source Rules in International Taxation.” *Yale Journal on Regulation* 32 (2015):321-312. <https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1413&context=yjreg>
99. Kane, M.A. “Transfer Pricing, Integration and Synergy Intangibles: a consensus approach to the Arm’s Length Standard”. *World Tax Journal* (2014):284.
100. Kardelis, Kęstutis. *Mokslinių Tyrimų Metodologija ir Metodai. 2-asis pataisytas ir papildytas leidimas*. Kaunas: Mokslo ir Enciklopedijų Leidybos Centras, 2002.
101. Katz, Michael L., Shapiro, Carl. “Network Externalities, Competition, and Compatibility” *The American Economic Review* 75/3: (1985): 424–440.
102. Kaufman, Nancy H. “Fairness and the Taxation of International Income” *Law and Policy in International Business* 29(2) (1998):148.
103. Keen, M.. “Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation.” *Bull. Intl. Taxn.* 72(4/5) (2018): 224.
104. Kemmeren, Eric. “If we need a destination-based corporate income tax, do we also need a production-based consumption tax?” In J. Monsenego, & J. Bjuvberg (Eds.), *International Taxation in a Changing Landscape - Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*. *Kluwer Law International*, 2019.
105. Kemmeren, Eric. „Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach.” *Bulletin for International Fiscal Documentation: Official Organ of the International Fiscal Association* 60, no. 11 (2006).
106. Kjærsgaard, Louise Fjord. „Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms – Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User” *Nordic Journal of Commercial Law*, no. 1 (2018): 148-171.
107. Kjærsgaard, Louise Fjord. „The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States” *Intertax* 49 (2021): 8-9.
108. Klempere, Paul. “Network Effects and Switching Costs: Two Short Essays for the New New Palgrave” (2023). <https://www.nuffield.ox.ac.uk/economics/papers/2006/w6/New%20Palgrave.pdf>.
109. Khan, Gohar, Manar Mohaisen, and Matthias Trier. „The Network ROI Concept, Metrics, and Measurement of Social Media Returns (a Facebook Experiment).” *Internet Research* Vol. 30 No. 2 (2020):635.
110. Knoll, Michael S. „Reconsidering International Tax Neutrality” *Faculty Scholarship at Penn*

- Law* (2011):268. https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1267&context=faculty_scholarship.
111. Kolasky, William J. "Network Effects: A Contrarian View" 7 *GEO. MASON L. REV.* 577-616, (1999): 590.
 112. Laurinaitis, Marius, Štitalis, Darius, Rotomskis, Irmantas, Azizov, Otabeg, Marchuk, Natalia. "Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce" *INDEPENDENT JOURNAL OF MANAGEMENT & PRODUCTION* 11(9) (2020): 2308-2324.
 113. Lemley, Mark A., McGowan, David. "Legal Implications of Network Economic Effects" *Cal. L. Rev.* 86 (1998): 479-483.
 114. Li, Jinyanan. *Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines*. In *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*. Springer, 2012.
 115. Li, Jinyanan. „The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint" *Bulletin for International Taxation* 72, no. 2 (2021): 84 et seq.
 116. Liotti, B. Ferreira. "Limits of International Cooperation: The Concept of 'Jurisdiction Not to Tax' from the BEPS Project to GloBE" *Bulletin For International Taxation* 76(2) (2022).
 117. Lubis, Arief Hakim P., Ning Rahayu. "Emphasizing Inter-Nation Equity in the New Digital Economy's Taxing Rights Allocation Scheme." *International Journal of Scientific and Research Publications*, 11/7 (2021): 404.
 118. Lukas, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013.
 119. Marchal, W., Van Alstyne, Geoffrey G., and Sangeet Paul Choudary. „Pipelines, Platforms, and the New Rules of Strategy" *Harvard Business Review* (2021). https://enterpriseproject.com/sites/default/files/pipelines_platforms_and_the_new_rules_of_strategy.pdf.
 120. Mann, F.A. *Studies in International Law*. Oxford: Clarendon Press, 1973.
 121. Martin-Jimenez, A. J. „Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?" *Bulletin for International Taxation* 74, 4/5 (2020)
 122. Martha, R.S.J. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Springer, 46, 1989.
 123. Martha, R.S.J. „Extraterritorial Taxation in International Tax." In *Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice*, edited by Dr. Karl M. Meesen, 24. Kluwer Law International, 1996.
 124. Mayer, S. *Formulary Apportionment for the Internal Market*. Amsterdam: IBFD, 2009.
 125. McDaniel. "Formulary Taxation in the North American Free Trade Zone." 49 *Tax Law Review* 4 (1994):709.
 126. Medelienė, Aistė, Sudavičius, Bronius. "Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos" *Teisė* 78 (2011): 111.
 127. Meikle, S. *Aristotle's Economic Thought*. Oxford Press, 1995.
 128. Mill, John Stuart. *Principles of Political Economy*. Edited by Sir William Ashley. Oxford Univ. Press, 1994.
 129. Miller, Angharad, Mulligan, Emer, Oats, Lynne. *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional Ltd, 2017.
 130. Moro Visconti, R. „Exclusive Patents and Trademarks and Subsequent Uneasy Transaction Comparability: Some Transfer Pricing Implications" *Intertax* 40, no. 3 (2012): 212-215.
 131. Mössner, M. "Source versus Residence: An EU Perspective" *Bulletin For International Taxation* 60(12) (2006): 504.

132. Oosterhuis, Paul, Amanda Parsons. "Destination-Based Income Taxation: Neither Principled Nor Practical." *Tax Law Review* 71, 3 (2018): 534.
133. Owens, J. "Should the Arms Length Principle Retire?" *International Transfer Pricing Journal* 12, 3 IBFD (2005):101.
134. Pavan, Alessandro, Bruno Jullien, and Marc Rysman. "Two-sided Markets, Pricing, and Network Effects" *Center for Economic Policy Research*, (2021): 2. https://enterpriseproject.com/sites/default/files/pipelines_platforms_and_the_new_rules_of_strategy.pdf.
135. Panzeri, I. "Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail?" *European Taxation*, (April 2020):155.
136. Petkevičiūtė, A. Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas. Daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017.
137. Pinto, Dale. E-commerce and Sourced Based Income Tax. Daktaro disertacija, IBFD publications BV, 2002.
138. Pires, M. *International Juridical Double Taxation of Income*. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.
139. Pistone, Pasquale, Roeleveld, Jennifer, Hattingh, Johann, Nogueira Pinto, Félix João, West, Craig. "Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration" (2019). <https://ssrn.com/abstract=3646251>.
140. Petruzzi, R., and Svetlana Buriak. "Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?" *Bull. Int'l Tax'n* 72(4a) (2018): 67.
141. Qureshi, Asif H., and Kumar Ajay. *The Public International, Law of Taxation*. Wolters Kluwer, 2019.
142. Quentin, David. „Corporate Tax Reform and “Value Creation”: Towards Unfettered Diagonal Re-allocation across the Global Inequality Chain”, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol 7-1 (2016). Žiūrėta 2021 m. birželio 1 d. <https://www.degruyter.com/document/doi/10.1515/ael-2016-0020/html>
143. Radler, Albert J. „Recent Trends in European and International Taxation” *INTERTAX* 32(8/9) (2004).
144. Rayport, J.F., J.J. Sviokla. "Exploiting the Virtual Value Chain" *Harvard Business Review* 79 (1995). <https://hbr.org/1995/11/exploiting-the-virtual-value-chain>.
145. Rajathurai, B., Clayton, M. "Unify and Conquer: The OECD's 'Unified Approach' to Pillar One." *Tax Journal* (2019). <https://www.taxjournal.com/articles/unify-and-conquer-the-oecd-s-unified-approach-to-pillar-one>.
146. Richter, W.F. "Aligning Profit Taxation with Value Creation." *World Tax J.* 13(1) (2021).
147. Ring, Diane. „Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation" *Florida Tax Review* 9(5) (2009).
148. Rocha, and Allison Christians. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Kluwer Law International, 2016.
149. Rocha, Sergio Andre. "The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International Tax Imperialism.'" In *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, edited by Sergio André Rocha and Allison Christians. Kluwer Law International, 2016.
150. Jogarajan, Sunita. *Double Taxation and the League of Nations*. Cambridge University Press, 2018.
151. Rotomskis, I. Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reglamentavimas: Lietuvos kontekstas. Daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2004.

152. Rosenbloom, H. David. „David R. Tillinghast Lecture: International Tax Arbitrage and the ‘International Tax System.’” 53 *Tax Law Review* (2000). https://its.law.nyu.edu/faculty/profiles/representativeFiles/rosenbloom%20-intltaxarbitrage_73241ED-207BE-9DCA-4E00F7B87FF147CE.pdf.
153. Rust, Alexander. “‘Business’ and ‘Business Profits’ (Chapter 6).” In Guglielmo Maisto, *The Meaning of ‘Enterprise’, ‘Business’ and ‘Business Profits’ under Tax Treaties and EU Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2011. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/meaning_of_enterprise_sample.pdf.
154. Sadowski, J. “The Internet of Landlords: Digital Platforms and New Mechanisms of Renter Capitalism” *Antipode SSRN*, 52(2), (2020): 562-580, 562.
155. Santos, R. T., and S. A. Rocha. „Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times.” In *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, edited by Sergio André Rocha and Allison Christians. Kluwer Law International, 2016.
156. Samari, A.S. “The OECD Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One: Strengths and Weaknesses of the New and Revised Nexus and Profit Allocation Rules.” *International Transfer Pricing Journal* 27/2 (2020).
157. Santayana, George. *The Life of Reason: The Phases of Human Progress: Reason in Common Sense*. Massachusetts: MIT press, (2011):284.
158. Schön, Wolfgang. „Persons and Territories: On International Allocation of Taxing Rights” *British Tax Review* (2010): 554-562.
159. Schön, Wolfgang. „One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy” 47(12) *Intertax* 1003 (2019): 1015-1018.
160. Schön, W. „Is There Finally an International Tax System?” *World Tax Journal* 13, no. 3 (2021).
161. Skaar, A. A. *Permanent Establishment of a Tax Treaty Principle*. Amsterdam: Kluwer Law International, 2020.
162. Schreiber, U. “Remarks on the Future Prospects of the OECD/G20 Programme of Work – Profit Allocation (Pillar One) and Minimum Taxation (Pillar Two)” *Bulletin for International Taxation* 74/6 (2020).
163. Shaw, M.N. *International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.
164. Screpante, Mirna. “Pillar One and Pillar Two: A Confirmation on the Formulair Apportionment and AntiAvoidance Approaches of the Value Creation Functional DEMPE Formula Standard?” *International Transfer Pricing Journal* 29/1 (2021):4.
165. Shapiro, Carl, and Hal R. Varian. “Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy” *Harvard Business School Press* (1999): 173.
166. Simma, Bruno, Müller, Andreas Th. *Exercise and limits of jurisdiction*. In *International Law*, edited by J. Crawford & M. Koskeniemi. Cambridge Companions to Law, 2012.
167. Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. W. Strahan; and T. Cadell, 1776.
168. Steponavičienė, I. Įmonių grupėms ir jų kontrliuonančioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taiklybės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: Sisteminio reguliavimo iššūkiai. Daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2022.
169. Strachan, Caroline. „B2C vs B2B2C in Business Travel and Why It Matters” *Business Travel IQ* (2016). <https://www.businesstravelnewseurope.com/Columnists/Caroline-Strachan-B2C-vs-B2B2C-in-business-travel-why-it-matters>.
170. Sullivan, Martin A. “OECD Pillar 1 ‘Amount A’ Shakes Up Worldwide Profit” *Tax Notes International* 2 (2020):849.

171. Tidikis, Rimantas. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos Teisės Universiteto Leidybos centras, 2003.
172. Vann, Richard J. “International Aspects of Income Tax (Chapter 18)” *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1998.
173. Vann, Richard J. „Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World” *World Tax Journal* 3 (2010): 305-307.
174. Vanistendael, F. “Legal Framework for Taxation (Chapter 2).” *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, (1998):1-89.
175. Vikram, C., C. Damiano. “Pillar I of the Digital Debate: Its consistency with the value creation standard as well as the way forward” *Kluwer Tax Blog* (2020). <http://kluwertaxblog.com/2020/11/24/pillar-i-of-the-digital-debate-its-consistency-with-the-value-creation-standard-as-well-as-the-way-forward/>
176. Vėgelytė, E. “Deconstructing User Participation: Why in the Digital Era Advertising Income Is Different from Other Business Income.” *International Transfer Pricing Journal* 27(2) (2020).
177. Villiger, M.E. *Customary International Law and Treaties: A Manual on the Theory and Practice of the Interrelation of Sources*. Kluwer Law International, 1997.
178. Vogel, Klaus. “Worldwide vs Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments” *Intertax* 216(8-9) (1988).
179. Vogel, Klaus. “Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-evaluation of Arguments.” *Intertax* 310(10) (1988).
180. Vogel, Klaus. “Worldwide vs. Source Taxation of Income a Review and Re-evaluation of Arguments.” *Intertax* 393(11) (1988).
181. Walshaw, T. *Economic Rents the Hidden Profit: How to Identify Save Companies to Invest in*. Australia: Publisher Tim Walshaw, 2015.
182. West, S., et al. „Ecosystems Innovation for Smart Connected Services” *Proceedings of the 25th European Operations Management Association EUROMA2018* (June 2018).
183. Wikie, S. „Policy Forum: The Way We Were? The Way We Must Be? Arms Length Principle’ Sees Itself (for What it is) in the „Digital Mirror”” *Intertax* 47, no. 12, (2019): 1091-1094.
184. Wittendorff, J. *Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law*. Kluwer Law International, 2010.
185. Ye, M., B. Meng, and S. J. Wei. “Measuring Smile Curves in Global Value Chains.” *IDE Discussion Paper No 520* (2015). https://www.researchgate.net/profile/Bo-Meng/publication/303755763_Measuring_Smile_Curves_in_Global_Value_Chains/links/5750fa2e-08aef67d0d8a73ca/Measuring-Smile-Curves-in-Global-Value-Chains.pdf.
186. Xiaorong, Li. “A Potential Legal Rationale for Taxing Rights of Market Jurisdictions.” *World Tax Journal* 25 (2021).
- 187.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas“. TAR. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>
2. „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir

- pelno perkėlimui ratifikavimo“. TAR. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/6a24b8b0793111e8ae2bfd1913d66d57>
- 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“. TAR. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.161528?jfwid=191fum-7wpl>
 - VMI aiškinamasis raštas dėl Daugiašalių konvencijų taikymo“, VMI el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. lapkričio 19 d. https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/704116/MLI_pagrindinis_2021_12_10.pdf/e2128100-c306-af8f-5e18-a7544c4bec70?t=1639132149696

Teismų praktika

- „Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. vasario 22 d. sprendimas Nr. ECLI:EU:C:2018:110 sujungtose bylose C-398/16 ir C-399/16, X BV, X NV v. Staatssecretaris van Financiën“. CURIA. Žiūrėta 2022 m. birželio 14 d. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-398/16>

Įmonių finansinės ataskaitos, nuomonės dėl skaitmeninio apmokestinimo ir kita informacija

- „Aligning Startup Metrics with Stage of Maturity“ Andreessen Horowitz el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://a16z.com/2018/09/22/aligning-startup-metrics-with-stage-maturity-investor-expectations/>
- „Amazon Inc 2022 finansinės ataskaitos.“ Žiūrėta 2023 m. balandžio 14 d. https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2023/ar/Amazon-2022-Annual-Report.pdf,
- „Amazon Inc 2019 finansinės ataskaitos.“ Žiūrėta 2021 m. gegužės 1 d. https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2020/ar/2019-Annual-Report.pdf
- „Amazon Inc. VP Global Tax, Comments on Tax Challenges Arising from Digitalisation – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints“. Žiūrėta: 2022-04-16: https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FAMazon.pdf.
- „CAC is not CAC“ Medium el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://medium.com/@kim.larsen2/you-dont-know-your-customer-acquisition-cost-f7bf820f9d4a>
- „Ebay Inc 2021 m. metinės finansinės ataskaitos“ Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. [https://ebay.q4cdn.com/610426115/files/doc_financials/2021/ar/2021-Annual-Report-\(1\).pdf](https://ebay.q4cdn.com/610426115/files/doc_financials/2021/ar/2021-Annual-Report-(1).pdf)
- „Etsy comments regarding public consultation on the pillar one blueprint“ Žiūrėta 2023 m. balandžio 16 d. https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FEtsy+++Pillar+One.pdf.
- „How to create & measure Network Effects [Part 2]“ Medium el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://medium.com/samaipata-ventures/how-to-create-measure-network-effects-part-2-48849840ae19>
- „Internetinė žiniasklaida „google mokesčio“ norėtų nuo 2023“ Delfi. Žiūrėta 2022 m. birželio 13 d. <https://www.delfi.lt/m360/naujausi-straipsniai/internetine-ziniasklaida-google-mokescio-noretu-nuo-2023-iuju.d?id=90134367>

10. „J. Zeller, „Spotify’s Business Model – Competing With Network Effects” HBS Digital Initiative (Oct 2015). Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. <https://d3.harvard.edu/platform-digit/submission/spotify-business-model-competing-with-network-effects/#:~:text=Spotify%20leveraged%20network%20effects%20to,month%20for%20a%20premium%20subscription>
11. „Lisa Wadlin, VP Global Tax of Netflix comments to EBPO, Dec 2020” Žiūrėta 2023 m. balandžio 16 d. https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FNetflix.pdf.
12. „Marginal CAC vs Average CAC (Customer Acquisition Costs)” Outpoint blog. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://www.outpoint.app/marginal-cac-vs-average-cac-customer-acquisition-costs>
13. „Marketplace KPI Dashboard” Versionone el. tinklalapis, Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://versionone.vc/marketplace-kpi/>
14. „Meta Inc. 2022 finansinės ataskaitos” Žiūrėta 2023 m. balandžio 14 d. <https://d18rn0p25nwr6d.cloudfront.net/CIK-0001326801/e574646c-c642-42d9-9229-3892b13aabfb.pdf>.
15. „Netflix: Attracting Both Subscribers and Content Providers to the Party” HBS Digital Initiative (26 Feb 2017). Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. <https://d3.harvard.edu/platform-digit/submission/netflix-attracting-both-subscribers-and-content-providers-to-the-party/>
16. „PWC Tax Insights from Transfer Pricing Tax Policy Bulletin on OECD publishes long-awaited additional guidance on the use of profit split methods” August 2018. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. [Insert URL if available].
17. „PWC TIAG perspectives on FRS 15” PWC el. tinklalapis. Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-tp-oecd-psm.pdf>
18. „Residual Profit Split explanation by IRS” Žiūrėta 2023 m. balandžio 18 d. https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/ISIPUOP_6_9_04.pdf.
19. „Shaping the Future of Digital Economy and New Value Creation” World Economic Forum, žiūrėta 2021 m. liepos 23 d. <https://www.weforum.org/platforms/shaping-the-future-of-digital-economy-and-new-value-creation>
20. „Thomas J. Roesser, Microsoft Tax Policy Council, Comments regarding Public Consultation Document on the OECD/G20 BEPS – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Dec 2020” Žiūrėta: 2022-04-16: https://www.dropbox.com/s/hevb3h13ckh1ppr/public-comments-blueprints-pillars-one-two-2020.zip?dl=0&file_subpath=%2FPublished+16+December+2020%2FMicrosoft+Corp+-+Pillar+One.pdf.
21. „Venture Capitalists: Here’s How To Identify Network Effects” The VC Factory, Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d. <https://thevcfactory.com/venture-capitalists-heres-how-to-identify-network-effects/>
22. „WU Transfer Pricing Center, Public Comments to the Public Consultation Document “Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing” (2022 m. vasario 18 d.) <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-draft-rules-for-nexus-and-revenue-sourcing-under-pillar-one-amount-a.htm>

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

Elena Vėgelytė

DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ
APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU:
TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO
PROBLEMATIKA

Mokslo daktaro disertacijos santrauka
Socialiniai mokslai, teisė (S 001)

Vilnius, 2024

Mokslo daktaro disertacija rengta 2017-2023 metais Mykolo Romerio universitete pagal Mykolo Romerio universitetui su Vytauto Didžiojo universitetu Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo ir sporto ministro 2019 m. vasario 22 d. įsakymu Nr. V-160 suteiktą doktorantūros teisę.

Mokslinė vadovė:

prof. dr. Lina Novikovienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė S 001).

Mokslo daktaro disertacija ginama Mykolo Romerio universiteto ir Vytauto Didžiojo universiteto teisės mokslo krypties taryboje:

Pirmininkė:

doc. dr. Dalia Vasarienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

Nariai:

doc. dr. Martynas Endrijaitis (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

prof. dr. Rytis Krasauskas (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

prof. dr. Raimundas Moisejevas (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė, S 001);

doc. dr. Michal Radvan (Masaryko universitetas, Čekijos Respublika, socialiniai mokslai, teisė, S 001).

Mokslo daktaro disertacija bus ginama viešame Teisės mokslo krypties tarybos posėdyje 2024 m. balandžio 25 d. 9.30 val. Mykolo Romerio universitete, I-414 auditorijoje.

Adresas: Ateities g. 20, 08303 Vilnius.

Elena Vėgelytė

DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU: TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA

SANTRAUKA

Tyrimo problema ir aktualumas. Sakoma, kad gebėjimas adaptuotis yra raktas į išgyvenimą. Sparti skaitmenizacijos raida metė iššūkį tarptautinio apmokestinimo sistemai ir jos gebėjimui prisitaikyti prie šiuolaikinės ekonomikos. Šimtmečiais taikyti tarptautinio apmokestinimo principai, leidę valstybėms apibrėžti, kokius asmenis ir veiklą apmokestina, tapo nebeaktualūs ir lėmė tendencingai mažėjančias pelno mokesčio įplaukas. Technologinės inovacijos suteikė galimybių tarptautinėms bendrovėms vykdyti veiklą nuotoliniu būdu, taikyti naujas verslo organizavimo formas, pasižyminčias kitokiais ekonomikos dėsniais. Disertacijos rengimo metu septynios iš aštuonių pagal kapitalizaciją didžiausių pasaulio įmonių buvo platformos modelio principu veikiančios bendrovės. 2019 m. septynios superplatformos – „Microsoft“, „Apple“, „Amazon“, „Google“, „Facebook“, „Tencent“, „Alibaba“ sudarė du trečdalius visos rinkos vertės (angl. *market value*).

Dar 1992 m. interneto srautas per dieną buvo 100 gigabaitų (GB), 2022 m. – 150 700 GB per sekundę, o 80 proc. duomenų srauto yra panaudojama vaizdo įrašams, socialiniams tinklams ir žaidimams. Duomenys yra visų sparčiai besivystančių skaitmeninių technologijų, tokių kaip dirbtinis intelektas (angl. *artificial intelligence*), blokų grandinė (angl. *blockchain*), daiktų internetas (angl. *internet of things*, IoT), debesų kompiuterija (angl. *cloud computing*), pagrindas. Tačiau daugiašalės platformos EPBO buvo įvardytos, kaip keliančios iššūkius susiklosčiusiai tarptautinio apmokestinimo tvarkai. Daugiašalės platformos išsiskiria tuo, kad jos leidžia tarpusavio šalims sudaryti transakcijas, ir atitinka EPBO vertės tinklo vertės kūrimo (angl. *value network*) modelį, apimančią socialinius tinklus, paieškos sistemas ir prekybos platformas. EPBO, siekdama pritaikyti tarptautinio apmokestinimo sistemą platformų verslo modeliui, ėmėsi nagrinėti duomenų rinkimo svarbą, tinklo efektą (angl. *network effect*), naujų verslo modelių vertės kūrimo grandines bei jų polinkio į monopoliją bei oligopoliją priežastis.

Platformos, kaip rinkos dalyvių sujungimo erdvė, gyvavo jau daugelį metų, pavyzdžiui, prekybos centrai jungė vartotojus ir prekybininkus, laikraščiai – prenumeratorius ir reklamos užsakovus, tačiau dėl informacinių technologijų pažangos platformų kūrimas buvo labai supaprastintas ir atpigintas, o tai sukūrė pagrindą išplėsti platformų pritaikymą. Tačiau EBPO vertinimu būtent vartotojų dalyvavimas (angl. *user participation*), kuriant prekės ženklą, generuojant vertingus duomenis ar formuojant vartotojų kritinę masę, leido platformoms taip išaugti ir reikšmingai dalyvauti kitos šalies ekonominiame gyvenime joje fiziškai neįsisteigus. Aktyvus vartotojų dalyvavimas platformose ir sąveika su bendrovės sukurtu turtu sukuria pagrindą tinklo efektui

(angl. *network effect*) ir eksponentiniam platformų augimui. Skirtingai nei tradiciniams verslams, skaitmeninėms platformoms būdinga tai, kad prie vertės kūrimo prisideda vartotojai aktyviai dalyvaudami, egzistuoja priklausomybė nuo nematerialaus turto, o platformų plėtrai nereikia fiziškai įsisteigti, egzistuoja vadinamoji „plėtra be masės“ (angl. *scale without mass*). Todėl tarptautinio apmokestinimo sistemai teko nemenkas iššūkis visus šiuos požymius atliepti, skirstant apmokestinamąsias teises tarp valstybių. Nors skaitmeninės ekonomikos tema yra sąlyginai nauja, ji skaičiuoja jau trečią dešimtmetį. Tarptautinis dialogas dėl informacinių technologijų progreso ir efektyvaus reguliavimo prasidėjo dar 1995 m., o 1998 m. EBPO paklojo pagrindus būsimam elektroninės komercijos apmokestinimui, nustatydamą sisteminius reikalavimus būsimam apmokestinimo režimui. 2013 m. EBPO išsikėlė užduotį pritaikyti tarptautinę apmokestinimo sistemą prie XXI a. realijų, o 2019-2020 m. pabaigoje reformos gairės buvo iš esmės apibrėžtos, pateikus Vieningo požiūrio (angl. *Unified Approach*) ir Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymus. Tačiau, autorės įsitikinimu, EBPO reformos pradžioje išsikelti tikslai nebuvo pasiekti, ir nors tarptautinė apmokestinimo sistema buvo iš principo reformuota, ji neatliepia daugiašalių platformų charakteristikų ir neįtikrina apmokestinimo teisių paskirstymo taisyklių stabilumo.

Vieningo požiūrio (angl. *Unified Approach*) ir Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymais buvo nustatyti nauji pagrindai pajamų šaltinio šaliai apmokestinti jos teritorijoje sugeneruojamas pajamas, užsienio bendrovei nebūnant fiziškai įsisteigus šalies teritorijoje. Buvo nustatytas naujas pelno priskyrimo valstybėms principas „galimybė aktyviai ir nuolatos dalyvauti prekybos šalies ekonominiame gyvenime“, atitinkamai pasirinkta neatnaujinti rezidento bei pajamų šaltinio šalių teisių, o nustatyti trečią kategoriją jurisdikcijų, kurios turėtų teisę į tarpjurisdikcinio pelno priskyrimą ir apmokestinimą. Šias tris kategorijas galima apibrėžti kaip:

1. rezidento šalį (angl. *residence state*) – šalį, kurioje bendrovė yra įsisteigusi ar efektyviai valdoma, ar atitinka kitus kriterijus, kuriuos kompetentingos institucijos gali laikyti reikšmingomis;
2. šaltinio šalį (angl. *source state*) – šalį, kurioje veikla vykdoma per nuolatinę buveinę;
3. prekybos šalį (angl. *market state*) – šalį, kurioje bendrovė turi vartotojų ir uždirba reikšmingas pajamas, nebūdama fiziškai įsisteigusi.

Atkreiptinas dėmesys, kad skaitmenizacijos iššūkiai, išdėstyti ir 2015 m. EBPO BEPS ataskaitoje, ir 2018 m. EBPO tarpinėje ataskaitoje, buvo plačiai išanalizuoti tarptautinės mokslininkų bendruomenės, tačiau EBPO sekretoriato pateiktas pasiūlymas dėl skaitmeninių verslo modelių apmokestinimo (patvirtintas 2021 m. spalio 8 d. 137 šalių bendru pareiškimu) nepateikė nei principų, nei aiškaus teorinio pagrindo, kuriuo nustatyta nauja apmokestinimo teisė pajamų šaltinio šalims. EBPO sekretoriato pasiūlyme vienintelė užuomina į naujos apmokestinimo teisės nustatymo teisinį pagrindą yra tai, kad šiuolaikiniame globaliame ir skaitmeniniame pasaulyje bendrovės gali dalyvauti kitos šalies vartotojų kasdieniniame gyvenime, bendrauti su vartotojais ir sukurti reikšmingą vertę nebūnant fiziškai įsisteigus (aut. past. išskirti bruožai

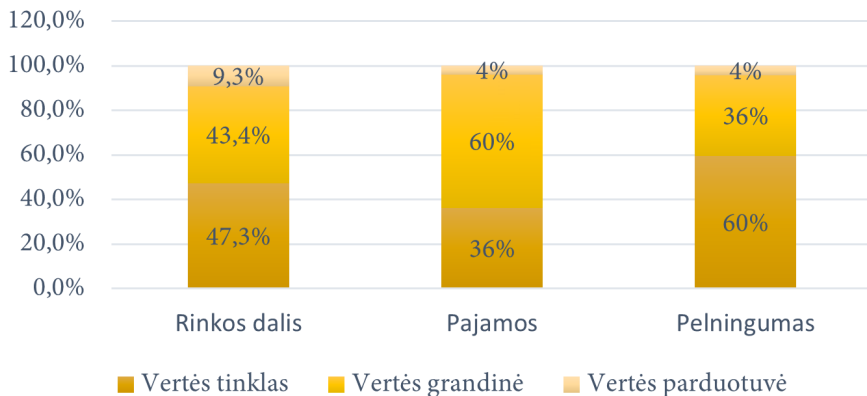
– bendravimas su vartotojais, duomenų rinkimas ir išnaudojimas, reikšmingos rinkodaros ir prekės ženklo sukūrimas).

Ir EBPO, ir Europos Komisija savo ataskaitose tvirtino, kad bendrovių apmokestinimas turi būti siejamas su vertės kūrimu, t. y. pelnas turi būti apmokestinamas ten, kur ekonominė veikla yra vykdoma ir sukuriama vertė. Tačiau paskutinėje EBPO pasiūlymo versijoje vertės kūrimo koncepcijos nebeliko, netgi viešose diskusijose EBPO atstovai teigė, kad vertės kūrimo grandinė nėra esminis principas EBPO, sprendžiant skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkius. Kadangi mokesčių sistemos pertvarka buvo vedina politinių interesų, todėl skubant priimti sprendimus, nauja tarptautinio pelno paskirstymo sistema nebuvo pagrįsta 1923 m. apibrėžtais tarptautiniais apmokestinimo principais. Prarastas principų taikymo tęstinumas ir stabilumas, o seni principai nebuvo pakeisti naujais. Tai dar labiau susilpnino argumentus, kad tarptautinė mokesčių teisė sudaro paprotinę tarptautinę teisę. Dabarties laikas yra kartu tiek precedento neturinčio bendradarbiavimo tarptautinių mokesčių klausimais laikas ir kartu nepaprasto netikrumo mokesčių klausimais laikas.

Nors tarptautinio apmokestinimo pertvarka buvo skirta prisitaikyti prie skaitmenizacijos, tačiau 2021 m. liepos mėn. EPBO pateiktas Pirmojo ramsčio (angl. *Pillar One*) pasiūlymas apėmė daug platesnį mokesčių mokėtojų ratą nei skaitmenines platformas. Iškelta rizika, kad vienas sektorius bus diskriminuojamas, ir kad skaitmenizacija, kaip procesas, veikia visas industrijas. Todėl į naujos prekybos šalies (angl. *market state*) apmokestinimo teisės taikymo sritį buvo įtrauktos visos tarptautinės įmonės, kurių pasaulinė apyvarta viršija 20 milijardų eurų, o pelningumas – didesnis nei 10 proc. (t. y. pelnas prieš mokesčius), kurios iš rinkos jurisdikcijos gauna bent 1 mln. eurų pajamų, o mažesnėse jurisdikcijose, kurių BVP mažesnis nei 40 milijardų eurų, nustatytas pajamų slenkstis yra 250 000 eurų. 2019 m. EPBO dvejuose pateiktuose apmokestinimo pasiūlymuose gilinosi ir bandė atliepti skaitmeninio verslo ypatumus ir vertės kūrimo grandines, o 2020 m. ataskaitoje, praplėtus subjektų ratą, skaitmeninio verslo, ypač daugiašalių platformų ypatumai, buvo nebeiškirti. Vadinasi, visos daugiašalės platformos turės mokėti pelno mokesčių pajamų šaltinio šalyse nors tam nėra tarptautinio apmokestinimo principais grįsto pagrindo.

Grindžiant tyrimo aktualumą, verta pažymėti, kad jau kitą dešimtmetį 70 proc. vertės bus sugeneruojama platformose. Plečiantis skaitmenizacijai ir platformizacijai tarptautinė apmokestinimo sistema turėtų būti papildyta aiškiais ir tarptautinio apmokestinimo principais pagrįstomis platformų apmokestinimo taisyklėmis.

Autorė įvertino 50 didžiausių pasaulio skaitmeninių įmonių, vertinant pagal jų rinkos dydį, pajamų dydį ir pelningumą, ir nustatė, kiek iš šių bendrovių yra daugiašalės platformos. Iš žemiau pateiktos schemos matyti, kad iš 50 didžiausių skaitmeninių bendrovių net 47,3 proc. įmonių yra daugiašalės platformos, kurios vertę generuoja vertės tinklo (angl. *value network*) pagrindu, nors tokių įmonių pajamos sudaro 36 proc., o pelningumas 60 proc. Platformos, ypač daugiašalės, sudaro reikšmingą globalios ekonomikos dalį, todėl svarbu, kad jų generuojamas pelnas būtų paskirstomas ir apmokestinamas pelno mokesčiu pagal jų specifiką atliepiančias tarptautinio apmokestinimo taisykles.



1 pav. 50-ies didžiausių skaitmeninių įmonių suskirstymas pagal vertės generavimo tipus
Šaltinis: parengta autorės

Būtent dėl platformų, ypač daugiašalių, platformų verslo modelio plėtros ir augimo potencialo būtini tyrimai, koks daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno paskirstymo principas geriausiai atlieptų tarptautinius apmokestinimo principus ir leistų pagrįstai priskirti dalį pelno pajamų šaltinio šalims.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad EPBO Pirmojo ramsčio pagrindu priimti tarptautinės apmokestinimo sistemos pakeitimai ir apmokestinimo teisių suteikimas rinkos šaliai (angl. *market state*) iš esmės pakeitė tarptautinę apmokestinimo sistemą ir balansą. Visgi tarptautinė apmokestinimo sistema iš esmės peržiūrėta po šimtmečius trukusio taikymo. Todėl, autorės vertinimu, tarptautinės apmokestinimo sistemos pokyčių nagrinėjimas ir kvestionavimas leidžia įvertinti reformos sėkmę ir suformuoti tinkamus pagrindus ateities pertvarkymams.

Svarbu atkreipti dėmesį į reikšmingas EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo keliamas praktines problemas platformoms. Visų pirma, EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas ir aiškinamieji dokumentai nedetalizuoja, kokiais tarptautinio apmokestinimo principais yra nustatyta naujoji rinkos šalies (angl. *market state*) apmokestinamoji teisė ir kodėl šaliai priskiriamas likutinis, o ne rutininis pelnas. Todėl svarbu atskleisti, ar visos platformos, ypač daugiašalės platformos, pagrįstai įpareigojamos priskirti dalį pelno pajamų kilmės šaliai. Taip pat pažymėtina, kad šiai tarptautinio apmokestinimo reformai EBPO, G20, JT išklė principus ir tikslus: (i) dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo išvengimas, (ii) pirmenybės teikimas pelno apmokestinimui, bei (iii) paprastumo ir lengvo administravimo siekimas. Svarbu įvertinti, ar EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo pagrindu sukurta nauja apmokestinimo teisė rinkos šalims ir pasiūlyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema atitinka šiuos principus. Jei neatitinka, būtina apsvarstyti, galbūt verta nesustoti ir toliau ieškoti alternatyvų, kurios atlieptų platformų specifiką, ypač turint omenyje jų augimo potencialą.

Disertacijos mokslinė problema. Kuri daugiašalių platformų pelno dalis turėtų būti priskirta ir apmokestinta pajamų šaltinio šalyje.

Tyrimo objektas. Tyrimo objektas yra daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimo teisių paskirstymas tarp valstybių.

Tyrimo tikslas ir uždaviniai. Tyrimo tikslas – ištyrus pajamų šaltinio šalies teisės apmokestinti pagrindą ir ribas, rekomenduoti tinkamiausią daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio ūkinio komercinio pelno apmokestinimo teisių paskirstymo tarp šalių sistemą.

Šiam tikslui pasiekti buvo išsikelti tokie uždaviniai:

1. Apibrėžti teisinius pagrindus ir jų ribas pajamų šaltinio šaliai apmokestinti kitos šalies rezidento ūkines komercines pajamas;
2. Apibrėžti pajamų šaltinio sąvoką, galinčią pagrįsti skaitmeninių bendrovių tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimą pajamų šaltinio šalyje;
3. Įvertinti EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą ir alternatyvius būdus paskirstyti daugiašalių platformų tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimo teises tarp rezidento ir pajamų šaltinio šalies;
4. Pasiūlyti tinkamiausią alternatyvą apskaičiuoti daugiašalių platformų pelno dalį, kuri galėtų būti pagrįstai priskirta ir apmokestinta pajamų šaltinio šalyje.

Ginamieji teiginiai:

1. Skaitmeninių pajamų, įskaitant daugiašalių platformų, apmokestinimas prie šaltinio turi būti pagrįstas naudos ir pajamų kilmės principais;
2. EBPO 2021 m. Pirmojo ramsčio nustatyta nauja apmokestinimo teisė rinkos šaliai yra trumpalaikis techninis sprendimas, neatliepiantis daugiašalių platformų charakteristikų;
3. Pajamų šaltinio šaliai reikėtų priskirti daugiašalių platformų pelną, kurį sugeravo tinklo efektas ir vartotojai B2C-2B verslo modelyje.

Tyrimo naujumas ir reikšmė. Atliktas tyrimas tarptautinio apmokestinimo mokslui suteikia naujumo keliais aspektais. Visų pirma, tai yra pirmas Lietuvoje teisės krypties disertacinis tyrimas, sisteminiu požiūriu nagrinėjantis tarptautinės mokesčių teisės šaltinius ir principus skaitmenizacijos kontekste. Mokslinis tyrimas rengtas 2017-2023 m. laikotarpiu, EBPO paraleliai rengiant Pirmojo ramsčio pasiūlymą, kurio tikslas pritaikyti tarptautinio apmokestinimo sistemą ekonomikos skaitmenizacijai, todėl tiek Lietuvoje, tiek užsienio šalyse šia tema disertaciniai tyrimai tik praddami publikuoti.

Autorės atlikta istorinė apžvalga davė pagrindą daugiašalių platformų verslo modelio apmokestinimo analizei atlikti, o kartu sukūrė pagrindą nagrinėti ateityje atsirasiančius verslo modelius. Tyrimas atskleidė, kad apmokestinimo teisių priskyrimas šaltinio šaliai turėtų būti pagrįstas pajamų kilmės šalies (angl. *the place of origin of income*) teorija, o vertės kūrimo koncepcija galėtų būti naudojama tik kaip priemonė nustatyti įvairių funkcijų vertę vertės kūrimo grandinėje ir priskirti atitinkamą tarpjurisdikcinio pelno dalį. Disertacijoje išnagrinėti skirtingi daugiašalių platformų organizavimo modeliai: B2B-2C ir B2C-2B. Skirtingai nuo B2B-2C verslo modelio,

tik B2C-2B platformų pelnas turėtų būti apmokestinamas pajamų šaltinio šalyje dėl šaltinio šalyje nustatytų gamybos veiksnių (angl. *production factors*) ir valstybės ekonominio gyvenimo suteiktų sąlygų generuoti investicijų grąžą (angl. *yield a return*). Tik keletas mokslininkų bandė atsigręžti į istorines aplinkybes ir principus, lėmusius apmokestinimo teisių šaltinio šaliai nustatymą, ir pritaikyti juos skaitmeninei ekonomikai. S. Buriak ir L. F. Kjærsgaard, pritaikė E. Kemmeren teiginį dėl pajamų kilmės principo (angl. *the place of origin of income*), nustatyto dar 1923 m., taikymo tarpjurisdikcinėms pajamoms ir kartu apibendrino, kad tam tikroms platformų verslo modelių, kaip pavyzdžiui, daugiašalių platformų, turto sukūrimo vieta (angl. *origin of wealth*) nesutaps su pajamų gavimo vieta.

Antra, užsienio mokslinėje literatūroje tik paviršutiniškai įvertinta tinklo efekto (angl. *network effect*) įtaka apmokestinimui, o šioje disertacijoje minėtas aspektas bus analizuojamas iš esmės. Pažvelgus į tinklo efektą iš ekonometrijos perspektyvos, nagrinėti moksliniai darbai leidžia kelti hipotezę, kad tinklo efektas galėtų būti tinkamas pagrindas platformų apmokestinimui pajamų šaltinio šalyje. Įdomu, kad tinklo efektas (angl. *network effect*) dažniausia buvo nagrinėjamas ekonomikos mokslo, o teisės moksle M. A. Lemley ir D. McGowan įvertino tik konkurencinės ir intelektinės teisės taikymo perspektyvas. Mokesčių tikslais tiek EBPO 2013 m. ir 2015 m. ataskaitos pabrėžė tinklo efekto (angl. *network effects*) svarbą skaitmeninės ekonomikos struktūrai ir net 2015 m. EBPO 1-ojo veiksmo galutinėje ataskaitoje nurodyta, kad tai pagrindžia mokesčių politikos pokyčius. Todėl stebėtina, kad teisės moksle tinklo efektas (angl. *network effects*) buvo atmetas kaip pagrindas, galintis pagrįsti tarpjurisdikcinio pelno priskyrimo pajamų šaltinio šaliai. Atitinkamai, šis tyrimas analizuodamas ekonometrijos mokslo straipsnius, nagrinėjančius tinklo efekto (angl. *network effects*) veikimą, leido į problemą pažvelgti kitu aspektu ir nurodyti alternatyvią tarpjurisdikcinio pelno paskirstymo metodiką.

Moksliniu požiūriu šio disertacijos tyrimo rezultatai yra reikšmingi dėl jų pateikimo laikotarpio. EBPO pateiktas Pirmojo ramsčio pasiūlymas įsigalioja tik 2024 m., kai kritinė masė šalių jį ratifikuos. Atlikta tiek istorinė analizė ir pateiktos alternatyvios tarptautinių pajamų paskirstymo tarp šalių taisyklės, leis ateities mokslininkams vertinti Pirmojo ramsčio praktinį taikymą, privalumus ir trūkumus.

Mokslinių tyrimų apžvalga. Poreikis modernizuoti tarptautinę apmokestinimo sistemą dėl skaitmenizacijos procesų buvo aptartas M. Laurinaičio *et alia* (2020) straipsnyje, kuriame autoriai teigė, kad skaitmeninio verslo apmokestinimas turi būti pagrįstas pajamų kilmės principu, modernizuojant nuolatinės buveinės sąvoką. Taip pat EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas dėl skaitmeninės ekonomikos iššūkių atliepimo buvo apžvelgtas A. Anastasiya (2023) magistro darbe. Tam tikri pelno mokesčio aspektai apžvelgti keliuose disertaciniuose tyrimuose. I. Steponavičienė (2022) tyrė 2013 m. BEPS ataskaitą ir jos poveikį naujų kovos su mokesčių vengimu taisyklių atsiradimui bei įgyvendinimui, tačiau savo disertacijos darbe koncentravosi į bendrųjų ir specialiųjų kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklių santykį. A. Petkevičiūtės (2017) disertacijoje paliečiamos rezidavimo ir nuolatinės buveinės sąvokos bei pripažinimo

reikalavimai, tačiau nagrinėti reorganizavimo ir perleidimo operacijos ir įvairūs apmokestinimo aspektai. A. Petkevičiūtė taip pat nagrinėjo BEPS temą ir siekimą užtikrinti, kad veikla būtų apmokestinama ten, kur realiai vykdoma pelną generuojanti veikla ir sukuriama pridėtinė vertė. M. Luko (2013) disertacijoje, nagrinėjant valstybių konkurencijos mokesčiais aspektus, užsimenama apie manipuliaciją rezidento sąvoka ir dirbtinį pelno priskyrimą. Aukščiau minėtos disertacijos nuodugnai nenagrinėjo teisinių, politinių ir ekonominių pagrindų, apibrėžiančių valstybių teisės į tarpjurisdikcinio pelno paskirstymą, ir skaitmeninės ekonomikos įtakos tarptautinio apmokestinimo režimo raidai. Tiesa, skaitmenizacijos įtaka apmokestinimui nagrinėta I. Rotomskio disertacijoje (2004), kurioje keliami klausimai yra artimiausi šioje disertacijoje keliamiems tikslams. Kelti klausimai, kaip išbalansuoti rezidento ir pajamų šaltinio valstybių teisės į skaitmeninių pajamų apmokestinimą, tačiau disertacijoje nagrinėtos serverių pripažinimo nuolatine buveine bei bito mokesčio idėjos. Šioje disertacijoje nagrinėtos rezidento ir nuolatinės buveinės sąvokos, tačiau, natūralu, kad neatliepti skaitmenizacijos procese atsiradę nauji verslo modeliai, BEPS ataskaita ir iš to kilusi tarptautinio mokesčių režimo peržiūra.

Iš užsienio mokslininkų daugiašalių platformų apmokestinimo rinkos šalyje temą nagrinėjo L. F. Kjærsgaard (2018, 2021) ir S. Buriak (2020). Abi tyrėjos teigė, kad pajamų kilmės principas (angl. *the place of origin of income*) turi būti taikomas nagrinėjant, ar pajamų šaltinio šalis turėtų įgyti apmokestinimo teisę, ar neturėtų.

S. Buriak (2020) ir E. Vėgėlytė (2020) žengė žingsnį į priekį ir išskaidė daugiašalių platformų į B2B-2C prekybos platformų ir B2C-2B socialinių tinklų bei paieškos sistemų modelius ir priėjo prie išvados, kad tik pastarosios komercializuoja vartotojų duomenis, todėl pagal pajamų kilmės principą tik šio tipo platformų uždirbamos pajamos galėtų būti apmokestintos pajamų šaltinio šalyje.

Tarptautinės apmokestinimo režimo reformos įtaką jo pripažinimui sistema ir tarptautine paprotine teise nagrinėjo R.S. Avi-Yonah (2004, 2007), K. Li (2021), E. G. Garcia (2019) ir W. Schon (2021). Pažymėtina, kad šių autorių nuomonės dėl principų stabilumo ir tęstinumo trūkumo išsiskyrė.

Teritorinis tarpjurisdikcinio pelno pasidalinimas ir šaltinio šalių teisė į pelno priskyrimą analizuota ir išdėstyta tarptautinio apmokestinimo korifėjų. Ekonomistė P.B. Musgrave (1963, 1972, 1984, 2000) išvystė teisingumo tarp šalių (angl. *inter-nation equity*) principą, kuris kaip metrika leido šalims pasiskirstyti apmokestinimo teises. P. B. Musgrave ir K. Vogel (1988) apibrėžė šaltinio valstybės sampratą ir nurodė, kad šaltinio šaliai būtina prisidėti prie gamybos (angl. *production of the income*) ar daikto vertės priaugio (angl. *value is added to the good*). E. Kemmeren (2006) siekė pritaikyti šaltinio sąvoką globaliai prekybai ir nurodė, kad šaltinio šalimi laikoma vieta, kurioje vykdoma ekonominė veikla, kuria uždirbamos pajamos ar įsigyjamas turtas, taip pat ją galima apibrėžti ekonominiu prisirišimu (angl. *economic attachment*). Kartu akcentavo, kad intelektualinis elementas yra esminis komponentas pajamų uždirbimo procese (angl. *producing income process*).

Priešingos pajamų kilmės principui teorijos, pagrįstos paskirties principu (angl. *destination-tax principle*), atstovai M. Devereux (2019), H. Grubert (2015), B.

Rajathurai ir M. Clayson (2020), siūlo skaičiuoti pelno mokesťi ne pagal investicijų gražą, o pagal pinigų srautus ar ekonominę rentą ir siūlo apmokestinti ne atskirus vienetus, o įmonių grupes, ir iš esmės pergaltoti pelno mokesčio skaičiavimo modelį. Prekybos šalies (angl. *market state*) teisių į pelno priskyrimą pagrindimo alternatyvas nagrinėjo R. Collier, M. P. Devereux ir J. Vella (2021). Jų vertinimu prekybos šalies nustatymas yra pagrįstas ne vertės sukūrimu, o nemobilių veiksmų, tokių kaip tiesioginių ar netiesioginių vartotojų rezidavimo vieta, tyrime nagrinėjamas autorių pateiktas apmokestinimo teisių paskirstymo modelis pagrįstas likutinio pelno perskirstymu pagal pardavimo pajamas, pasisakant už pelno mokesčio sistemos keitimą, atsisakant atskiros bendrovės (angl. *separate entity*) sampratos.

2013 m. BEPS projekto tikslą „priderinti apmokestinimą prie ekonominio turinio ir vertės kūrimo“ nagrinėjo X. Li (2021), tačiau ji priėjo prie išvados, kad nors vertės kūrimo vaidmuo BEPS procese buvo esminis, tačiau tai nereiškia, kad ši koncepcija turėtų padėti išspręsti apmokestinimo teisių paskirstymo problematiką. Tokios pat išvados priėjo ir kiti mokslininkai A. J. Martin Jimenez (2020), J. Hey (2018), E. G. Garcia (2019). Shon W (2021) nustatę, kad tai yra nauja koncepcija ir vargu ar galima ją atsekti teisės aktuose, sutarčių taikymo praktikoje, teismų praktikoje ar mokslininkų darbuose iki 2013 m. Todėl vertės kūrimas neturėtų būti pripažintas visuotinas principas, apibrėžiantis apmokestinimo teisių paskirstymą tarp šalių. Ekonomistas W. F. Richter (2021) pritaikė žaidimo teoriją, apskaičiuoti pelno dalims, kurios būtų paskirstomos tarp šalių pagal gaunamą naudą iš kooperacijos.

Natūralu, kad apie Pirmojo ramsčio pasiūlytus tarptautinės apmokestinimo sistemos pakeitimus ir rinkos šalies apmokestinimo teisių pagrįstumą pasisakė daug mokslininkų – visgi tarptautinis apmokestinimo režimas keičiamas vieną kartą per 100 metų. M. Wilde M. (2022, 2020, 2017) teigė, kad tarptautinis pelno mokesčio paskirstymas tarp šalių turėtų būti pergaltotas iš esmės – visų pirma, turėtų būti apmokestinamas ekonominis pelnas, pavyzdžiui, ekonominė renta (angl. *economic rent*), paskirstytina suma turėtų būti apskaičiuojama paskirties (angl. *destination-based tax*) principo pagrindu, pritaikant pajamų kriterijų, paskirstant apmokestinamųjų pajamų bazę tarp šalių. Autorius yra aršus Pirmojo ramsčio pakeitimų kritikas, nes, skirtingai nei 1920 m., EBPO nepateikė jokių principų, nepritaikė geriausių praktikų, be to, įvedė dar vieną pelno mokesčių skaičiavimo metodiką, tik apsunkins pelno mokesčio paskirstymą ir ginčų sprendimą susidūrus nacionalinėms, Europos Sąjungos ir tarptautinio apmokestinimo taisyklėms. U. Schreiber (2020) taip pat kritikuoja tokia mokesčių paniavą. Jo teigimu, EBPO sukurta sistema yra hibridinė, vienoje formulėje sujungiamos priešingos apskaitos sistemos, vis tik norint paskirstyti pelną pirmiausia reikia apskaičiuoti įmonių grupės likutinį pelną, remiantis tarptautinės apskaitos standartais, ir paskirstyti pagal pajamų proporciją šalims, kuriose vykdomi pardavimai (*vertė A*). Antruoju žingsniu priskiriama papildoma fiksuota pelno suma, jei prekybos šalyse vykdomos rinkodaros ir distribucijos funkcijos (*vertė B*) pagal „ištiestos rankos“ principo kriterijus, o trečiuoju žingsniu suteikiama teisė priskirti papildomas sumas, siekiant kompensuoti papildomai atliekamas funkcijas (*vertė C*). „Ištiestos rankos“ principas yra pagrįstas atskirtos bendrovės apskaitos principu, o likutinio pelno formuliarinis

paskirstymas (angl. *formula apportionment*) remiasi grupės apskaita, o tai savo ruožtu sukuria persidengiančias apmokestinamąsias bazes. A. Samari (2020) teigė, kad naujų standartų įvedimas, kitokių nei „ištiesios rankos“ principas ir nuolatinės buveinės koncepcija, sukurs daug papildomų komplikacijų, nes bendrovės turės atnaujinti savo sandorių kainodaros dokumentacijas bei investuoti į papildomą atitiktį. Ji nesutinka, jog pajamos, o ne rinkodarais kaštai atspindi nuolatinį ir reikšmingą (angl. *sustained and significant*) dalyvavimą kitos šalies ekonomikoje. Ji taip pat pasisakė, kad iš teorinės sandorių kainodaros pusės ne likutinis, o rutininis pelnas turėtų būti priskirtas rinkos šaliai. G. S. Cooper (2021) detaliai apžvelgė pasiūlymo evoliuciją ir liūdnei konstatavo, kad šie pakeitimai signalizuoja trijų dogmų - (i) nuolatinės buveinės, (ii) atskiros bendrovės apmokestinimo (angl. *separate entity taxation*), (iii) ištiesios rankos principo - mirties pradžią, tačiau skirtingai nuo kitų autorių, jo nuomone, tai yra neišvengiama ateitis. M. Screpante (2021) teigimu, kad 1920 m. nustatytos taisyklės nustatė, kad ne rutininės funkcijos, pavyzdžiui, R&D, prekės ženklo kūrimas, dizainas, sukūrė pagrindą didesniajam pelno priskyrimui nei rutininės funkcijos, pavyzdžiui, gamyba ir distribucija, tačiau jos kartu leido sinergijos sukuriama efektą priskirti mažo apmokestinimo jurisdikcijoms, todėl DEMPE funkcijoms ir vertės kūrimo principui teko antivengiminės priemonės vaidmuo. Screpante teigimu, ištiesios rankos principas buvo pernelyg modifikuotas, nes praktikoje dažniausiai taikomu sandorių kainodaros metodu tapo pelno padalijimo metodas (angl. *profit split method*), kuris nėra pagrįstas palyginamųjų tarp nesusijusių įmonių nustatymu. Todėl „ištiesios rankos“ principo pakeitimas frakciniu metodu yra natūralus ir savalaikis. N. Altenburg ir K. Schlucke (2022) nagrinėjo praktinius taisyklės pritaikymo iššūkius, pavyzdžiui, kaip nustatyti B2B (angl. *business to business*) verslams, ar prekybos šalyje (angl. *market state*) buvo uždirbta daugiau nei 1 mln. EUR pajamų, kokie atitikties administravimo iššūkiai ir administracinė našta, siekiant pritaikyti rinkodaros ir distribucijos išimtis (angl. *safe harbour*).

Kritika dėl pajamų šaltinio apibrėžimo geografiniais terminais, nors tai prieštarauja ekonominei logikai, yra išsakę jau minėti L. Xiaorong (2021) ir M.F. Wilde (2017). M.F. Wilde palaiko idėją, kad būtent ekonominė renta (angl. *economic rent*) ir jos generuojamas pelnas turėtų būti tarptautinio apmokestinimo dalybų objektu. Monopolistinio pranašumo šaltinius, tokius kai, intelektinės nuosavybės teisės, tinklo efektas, nagrinėjo Durand and Milberg (2020), o ne vienas ekonomistas pasisakė už ekonominio pranašumo apmokestinimą A. Auerbach, M.P. Devereux, H. Simpson (2008, 2010), R. Broadway, J.F. Tremblay (2014), W. Cui (2019).

Tinklo efektą (angl. *network effect*) nagrinėjo ekonometrijos mokslininkai, kurių įžvalgomis šios disertacijos autorė rėmėsi, siekdama sukurti pelno paskirstymo modelį. Paminėtinas C. Junhongo ir P. Manchandos (2016) Taobao.com tyrimas, kuriuo buvo apskaičiuotas tinklo efektas (angl. *network effect*) ir nustatytas reikšmingas, didelis ir teigiamas poveikis abiejose platformos pusėse. Taip pat, nagrinėti ankstyvieji P. Collin ir N. Colin (2013), J. Cremer (2015), P. Pistone ir P. Hongler (2015) skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo tyrimai bei pasiūlymai, kuriuose tinklo efektu pagrįstas plėtros potencialas įvardijamas kaip skaitmeninės ekonomikos išskirtinumas, kuris

turėtų atsispindėti tarptautinio apmokestinimo režimo principuose.

Darbo metodologija. remiasi interpretacine paradigma, taikant kokybinio tyrimo metodus. Nors pritaikytiems metodams būdingas subjektyvumas, asmeninis tyrėjo įsitraukimas, autorė, siekdama suvokti mokesčių teisės sistemos susiformavimo priežastis, apžvelgė kelių šimtmečių istoriją, daugiau kaip kelių šimtų mokslinių straipsnių, siekia sukurti apmokestinimo sistemą, kuri geriausiai atitiktų daugiašalių platformų verslo modelį, todėl tyrimui būdingos ir normatyvistinės metodologinės prielaidos. Kokybinių metodų naudojimas yra prioritetas, jeigu tyrėjo dėmesio centre yra atskiro socialinio objekto savitumas, viso įvykio vaizdo arba atvejo, objektyvių ir subjektyvių jo veiksnių vienovės ir sąveikos tyrimas. Kokybinis tyrimas taip pat leidžia nagrinėti naujus reiškinius arba procesus, masiškai nepaplitusius, ypač aštrių socialinių pokyčių sąlygomis. Kadangi skaitmeninio verslo ir naujų verslo modelių, tokių kaip daugiašalės platformos, apmokestinimas yra sąlyginai naujas reiškinys, autorė daugiausiai taikė kokybinio tyrimo metodus.

Plačiai taikytas abstrakcijos metodas siekiant apibrėžti daugiašalių platformų sąvoką, nustatyti principus, apibrėžiančius šaltinio šalies teisę į toje šalyje uždirbamą pajamų apmokestinimą ir atskleisti jų esmę. Abstrahuojant informaciją, susijusią tiek su skaitmeninio verslo apmokestinimu bei jo progresu, ir informaciją apie platformų veikimo požymius, autorė nustatė pagrindinius daugiašalių platformų veikimo požymius: skirtingas vartotojų indėlis kuriant platformos turtą ir pajamas, tinklo efektas ir ribiniai kaštai. Remiantis šiais požymiais buvo pateikti daugiašalių platformų apmokestinimo modeliai.

Istorinis metodas naudotas apžvelgti šaltinio koncepcijos vystymosi eigą, taip pat siekiant suprasti principus, apibrėžiančius pajamų šaltinio šalies teisę į tarpjurisdikcinio pelno apmokestinimą. Šis metodas leido pagrįsti pajamų šaltinio teisę į užsienio rezidentų pelno apmokestinimą, jei nustatomi turto ar pajamų gamybos veiksniai (angl. *production factors*).

Lyginamasis metodas naudotas įvertinti apmokestinimo alternatyvų privalumus ir trūkumus, o kadangi disertacijos rengimo laikotarpis sutapo su 2015-2021 m. EBPO pasiūlymo dėl skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo evoliucija, alternatyvių pasiūlymų vertinimas leido autorei kritiškai pažvelgti į EBPO pasiūlymą, taip pat pateikti alternatyvius pasiūlymus, atliepiančius autorės subjektyvius įsitikinimus, patirtis ir kartu tarptautinio apmokestinimo principus.

Taikant analogijos metodą buvo lyginamos ekonominio pelno, ekonominės rentos, tinklo efekto ir vertės kūrimo grandinės sąvokos, vertinama, ar dėl tinklo efekto sugeneruotą pelną galima prilyginti ekonominei rentai ir tokiu būdu rekomenduoti nustatyti pelno mokesčio objektu.

Kritikos metodas taikytas, vertinant EBPO Pirmojo ramsčio sprendimo rezultato atitikimą išsikeltiems tikslams, skirtingų mokslininkų pasiūlymus dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo, pateikiant argumentus ir kontraargumentus, remiantis nustatytais trūkumais pateikti naujus pasiūlymus.

Sisteminės analizės metodas taikytas, analizuojant 1920 m. Tautų Lygos ataskaitas,

dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas ir šimtus skirtingų minties mokyklų atstovų straipsnių, siekiant nustatyti ryšius tarp platformų ekonominio veikimo požymių, valstybių interesų bei reguliavimo principų.

Teleologinis metodas naudotas, siekiant nustatyti EBPO ir Jungtinių Tautų modulinių konvencijų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, taip pat Pirmojo ramsčio pasiūlymo priežastis, vertinant normų kūrėjų tikslą ir aplinkybes, lėmusias sprendimų priėmimą. Dėl to nagrinėti istoriniai dokumentai, EBPO rengtos konsultacijos, tarpinės ataskaitos, modulinių konvencijų komentarai, kiti dokumentų rengėjų tikslą fiksuojantys dokumentai.

Darbo struktūra. Disertacijos struktūrą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados bei pasiūlymai.

Pirmasis skyrius pradedamas nuo diskusijos, ar tarptautinė mokesčių teisė egzistuoja, ar tarptautinė apmokestinimo sistema yra ir gali būti pripažinta Tarptautine paprotine teise. Toliau apžvelgiami tarpjurisdikcinio pelno apmokestinamųjų teisių pasidalinimo principai bei rezidento ir šaltinio koncepcijos. Šios koncepcijos yra projekcija frikcijos tarp pasaulinio ir apmokestinimo prie šaltinio, kurio ištakos yra šalies fiskalinis suverenitetas – apmokestinti vietinių įmonių pasaulines pajamas ir užsienio įmonių pajamas, jei jos uždirbamos šalies viduje. Atitinkamai yra aptariami tarptautinio apmokestinimo sistemą formavę principai – galėjimo mokėti (angl. *ability to pay*), ekonominės ištikimybės (angl. *economic allegiance*), pajamų kilmės (turto kūrimo) (angl. *origin of income (production of wealth)*), naudos (angl. *benefit principle*) principai. Siekiant nustatyti naujas apmokestinimo teisių tarp šalių taisykles, autorė sugrįžo prie pagrindų ir apibrėžė mokesčio suvereniteto ribas bei sąvokas, tokius kaip mokesstinė jurisdikcija (angl. *tax jurisdiction*), apmokestinimo teisė (angl. *taxing power*), ūkinės-komercinės veiklos apmokestinimo taisyklės ir, be abejojimo, nuolatinė buveinė (angl. *permanent establishment*). Taip pat tyrinėta „šaltinio“ sąvoka ekonomikos moksle ir priežastys, kodėl ekonomistai siūlo apmokestinti ekonominį, o ne nominalų pelną.

Antrajame skyriuje apibrėžiama skaitmeninio verslo ūkinės komercinės veiklos vykdymo vieta, apibrėžiama daugiašalių platformų sąvoka ir požymiai. Apžvelgiamas EBPO 2021 m. Pirmojo ramsčio pasiūlymas, turėjęs modernizuoti 1920 m. sukurtą tarptautinio apmokestinimo sistemą ir pateikiami sprendimo trūkumai. Pirmojoje dalyje apžvelgtos pagrindinės pelno mokesčio ir apmokestinimo teisių pasiskirstymo tarp šalių taisyklės yra įvertinamos globalizacijos, skaitmenizacijos ir platformizacijos kontekste, apibendrinami lūkesčiai.

Trečiajame skyriuje nagrinėjamos Jungtinių Tautų ir įvairių minties mokyklų atstovų sukurtos alternatyvos modernizuoti tarptautinę apmokestinimo sistemą. Taip pat pateikiama kelių autorės sukurtų daugiašalėms platformoms pritaikytų teorinių modelių apžvalga. Pirmajame modelyje analizuojamas vartotojų indėlis generuojant platformos turtą ar pajamas, antrajame – analizuojamas tinklo efektas ir jo dėka uždirbamas ribinis pelnas. Autorė pateikia argumentus, kodėl ir kaip tokių pajamų šaltinio šalys galėtų pagrįstai reikalauti tarpjurisdikcinio pelno priskyrimo ir apmokestinimo

teisių, ir pateikia savo rekomendacijas.

Tyrimo išvados. Apibendrinant atliktą tyrimą konstatuojama, kad tyrimo pradžioje iškelti ginamieji teiginiai pasitvirtino, atitinkamai, gali būti teikiamos žemiau išdėstytos išvados:

1. Pajamų šaltinio šalies teisę apmokestinti kitos šalies rezidento pajamas apibrėžia du tarptautinio apmokestinimo principai - naudos principas (angl. *benefit principle*) ir pajamų kilmės principas (angl. *origin of income*). Šiais principais apmokestinimą prie šaltinio grindė Tautų Lyga dar 1920 m., skirstydama apmokestinamąsias teises tarp pajamų šaltinio ir rezidento šalių. Naudos principas nustato šaltinio šalies teisę apmokestinti kitos šalies rezidento pajamas mainais už valstybės suteikiamas naudas. Pajamų kilmės principas nustato, kad vertinant pelno dalį reikia vertinti turto (pajamų) kūrimo etapus. Todėl istoriškai pelno mokestis yra grindžiamas turto (pajamų) kūrimu, o ne vartojimu. Taigi apmokestinimo šaltinio šalyje teisės turėtų būti priskiriamos šaliai tik tuo atveju, jei yra nustatomi gamybos veiksniai (angl. *production factors*), kurie naudojami gaminant prekes ir teikiant paslaugas, taip pat valstybės ekonominis gyvenimas suteikia sąlygas generuoti investicijų grąžą (angl. *yield a return*). Nustačius turto (pajamų) gamybos veiksnius ir aplinką, kuri prisideda prie turto vertės augimo reikia nustatyti kvalifikuojantį ryšį. Ryšys turi būti sistemingas, reikšmingas, reguliarus ir esminis. Istoriškai esant tokiam ryšiui buvo pripažįstama nuolatinė buveinė, kuri leido apmokestinti kitoje šalyje uždirbamas aktyvias ūkines komercines pajamas. Tyrimu įrodyta, kad vertės kūrimo koncepcija yra BEPS kontekste itin svarbi mokesčių antivengiminė priemonė, tačiau ji negali būti savarankiškai taikoma, siekiant pagrįsti pelno priskyrimą pajamų šaltinio šaliai. Tačiau vertės kūrimo grandinė gali būti naudojama, nustatant transakcijos šalių funkcinių profilių bei atlygio dydį, todėl tai yra vienas kitą papildantys principai. Autorės vertinimu, naudos ir pajamų kilmės principai gali būti pritaikyti, ieškant kompromiso kaip adaptuoti XX amž. susiformavusią tarptautinio apmokestinimo sistemą prie skaitmenizacijos ir platformizacijos procesų.
2. Pajamų šaltinis yra universaliai mokesčių literatūroje suprantamas, kaip teritorija apibrėžtas ekonominis ryšys, skirtas apmokestinti pajamas. Tačiau mokslinėje literatūroje pripažįstama, kad šaltinis nėra ekonominė koncepcija, atitinkamai, padaryta išvada, jog ši koncepcija turėtų būti interpretuojama labiau kaip pajamų kilmė (angl. *origin of income*). Autorė taiko K. Vogel (1988) ir E. Kemmeren (2006) suformuluotas šaltinio sąvokas, kuriuo pajamų šaltiniu pripažįstama valstybė, kuri yra susijusi su pajamų generavimu. Ir tik ta valstybė, kurioje yra sukuriamos pajamos, gali pagrįsti jų apmokestinimą. Tik svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad geografinė šaltinio sąvoka yra svarbi tik tuo atveju, jei būtų taikomas turto kilmės principas, pilnas skirstomas pagal atskiros subjekto apskaitą ir taikant ištiestos rankos principą. Jis praranda savo prasmę, jei pelno paskirstymui tarp šalių būtų taikomas formuliarinio paskirstymo metodas, kuris yra pagrįstas paskirties principu (angl. *destination tax principle*). Pelno

mokesčio skaičiavimas paskirties principo pagrindu buvo atmestas Tautų Lygos dar 1933 m., tuo tarpu XXI amž. reformuojant tarptautinę sistemą, jis ėmė vaidinti daug svarbesnį vaidmenį. Šio principo šalininkai teigė, kad tikrojo pajamų šaltinio neįmanoma nustatyti ir tai yra tik mokesčių tikslais taikoma fikcija. Dėl didelės tarptautinių bendrovių integracijos pelno mokestis turėtų būti skaičiuojamas grupės, ne atskiro subjekto lygiu, o pelno mokesčio objektas turėtų būti ne investicinė grąža, o ekonominė renta. EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas yra hibridinis modelis tarp pajamų kilmės ir paskirties principų, nes likutinis pelnas yra apskaičiuojamas „ištiesios rankos“ principo pagrindu, tačiau remiantis įmonių grupės finansinėmis ataskaitomis ir paskirstomas pagal iš anksto nustatytą formulę. Paskirties principo trūkumas - ignoruojamas verslo-verslui transakcijų segmentas, kuris sudaro didžiausią tarptautinių pardavimų dalį. Autorė įsitikinusi, kad būtina siekti principų tęstinumo, kurie ilgainiui galėtų užtikrinti tarptautinės apmokestinimo sistemos pripažinimą paprotine teise, todėl pelno skirstymui tarp šalių turėtų būti taikomas pajamų kilmės, o ne paskirties principas.

3. Siekiant objektyviai įvertinti EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą, išnagrinėti šį pasiūlymą suformavę 2015-2021 m. laikotarpiu rengti EBPO sekretoriato diskusijų dokumentai, pasiūlymai bei jiems įtaką darę mokslininkų tyrimai. Taip pat nagrinėti JT 12B pelno mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo alternatyva, paskirties principu pagrįsti M. P. Devereux *et alia* ir M.F. Wilde pasiūlymai, taip pat autorės iškelti pajamų kilmės principu pagrįsti pasiūlymai. Visos alternatyvos palygintos per teorinio pagrindo tvirtumo, teisingumo ir administravimo kaštų prizmę. Tyrime prieita prie išvados, kad JT alternatyva apmokestinant pajamas prieštarauja teisingumo ir galėjimo mokėti (angl. *ability to pay*) principams, o paskirties mokesčių funkciją jau atlieka PVM. Devereux *et alia* ir M.F. Wilde pasiūlymai reikalautų pasaulinio nacionalinių mokesčių sistemų keitimo ir būtų taikomi daug platesniam ratui nei 100 didžiausių pasaulyje įmonių. Todėl, viena vertus, jų bendra mokesčių administravimo našta būtų didesnė, kita vertus, naujosios taisyklės nepersidengtų su naujomis taisyklėmis, kurios sukuria didelį voratinklį tarp nacionalinių, Europos Sąjungos pirminių ir antrinių teisės šaltinių, dvišalių ir daugiašalių dvigubo apmokestinimo sutarčių. Apibendrinant EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo trūkumus galima būtų išskirti: (i) neatsižvelgta į naudos ir pajamų kilmės principus, (ii) nepaaiškinta, kokiais principais pagrįstas rinkos šalies apmokestinamųjų teisių nustatymas, (iii) nepagrįsta, kodėl vartotojo šaliai priskiriamas likutinis, o ne rutininis pelnas, (iv) nenurodyta kodėl atsisakyta idėjos apmokestinti tinko efekto generuojamą pelną, (v) dvigubo apmokestinimo naikinimas yra itin sudėtingas ir sunkiai pritaikomas mažesniems mokesčių mokėtojams, jei ateityje subjektų ratas būtų praplėstas. Vertinant iš daugiašalių platformų perspektyvos, padaryta išvada, jog EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymas nepagrįstai nustato apmokestinimą prie šaltinio B2B-2C daugiašalėms platformoms arba platformos, kurios neuždirba pajamų iš stabiliai veikiančio tinklo efekto.

4. Daugiašalės platformos pasižymi visais įprastais skaitmeninio verslo požymiais - plėtra be masės, stipri priklausomybė nuo nematerialaus turto bei duomenų svarba, vartotojų dalyvavimas ir tinklo efektas. Tyrimas atskleidė, kad daugiašalėse platformose vartotojo ir tinklo efekto indėlis gali aktyviai prisidėti prie pajamų kūrimo pajamų šaltinio šalyje.
 4. 1. Vartotojų indėlis į B2C-2B platformų turto ir pajamų kūrimą sudaro esminę ir reikšmingą dalį. B2C-2B platformose klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas perkantis paslaugas iš platformos valdytojo, ir tokiose platformose didžiąją dalį pajamų sudaro pajamos iš paslaugų tokiems verslo klientams teikimo. Kitas esminis ir reikšmingas ryšys tarp pajamų šaltinio šalies ir platformų atsiranda dėl tinklo efekto veikimo. Atlikta tinklo efekto analizė, atskleidė, kad ekonometrijos moksle tinklo efektas yra plačiai nagrinėtas nuo XX a. 7-ojo dešimtmečio, o ankstyvosiose EBPO ir mokslininkų grupių rengtose ataskaitose būtent tinklo efektas buvo įvardijamas kaip tarptautinės apmokestinimo sistemos reformos priežastis. Nustatyti objektyvūs rodikliai, kada tinklo efektas pradeda veikti, o daugiašalės platformos atveju, kada pardavėjų ar paslaugos teikėjų skaičiaus pagausėjimas pasiekia kritinę masę ir pasiekiamas stabili pusiausvyra. Pasiekus šį momentą tinklo efektas veikia stabiliai, t. y. kiekvienas naujai prisijungęs vartotojas, generuojantis platformai pajamas, yra įsigyjamas mažėjančiais ir dažnai nuliniiais ribiniais kaštais. Įrodžius, kad tinklo efektą galima apskaičiuoti, autorė siekė įvertinti, kokia tarpjurisdikcinio pelno dalis galėtų būti priskirta ir apmokestinta pajamų šaltinio šalyje. Taigi padaryta išvada, kad dviejų tipų daugiašalių platformų veikla gali būti pripažinta atitinkanti nuolatinės buveinės reikalavimus: (i) B2C-2B modelyje veikiančios platformos monetizuoja vartotojų indėlių; bei (ii) tinklo efektui pasiekus stabilumo tašką, daugiašalės platformos pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.
 4. 2. Nors abiejų alternatyvų teorinis pagrindas yra toks pats, tačiau jos sukuria skirtingus rezultatus. Pirmosios alternatyvos atveju, į subjektų ratą, kurie turėtų priskirti pajamas pajamų šaltinio šaliai, pakliūtų mažesnis įmonių skaičius. Taikant B2C-2B platformų vartotojų indėlio monetizavimo modelį, kitos platformos nebūtų apmokestinamos pajamų šaltinio šalyje, nors jos pasižymi ryškiais tinklo efekto požymiais. Pavyzdžiui, *Netflix Inc.* valdomos turinio transliacijos platformos „Netflix“ vertės kūrimo modelis yra vertės parduotuvė (angl. *value shop*), laikoma, kad jos vartotojai neprisideda prie turto ar pajamų kūrimo, jie tiesiog naudojami bendrovės *Netflix Inc.* sukurtu turiniu. Tačiau taikant antrąją alternatyvą, šios platformos pajamos būtų apmokestinamos pajamų šaltinio šalyje, jei bendrovės tinklo efektas pasiekė stabilią pusiausvyrą ir ji pritraukė nuliniiais ribiniais kaštais vartotojus. Atkreiptinas dėmesys, kad tinklo efektu pasižymi ne tik daugiašalės platformos, todėl naujoji apmokestinimo teisė galėtų paliesti didesnę bendrovių skaičių. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad vertinant iš

administravimo kaštų perspektyvos, vartotojų indėlio alternatyva yra paprastesnė ir lengviau įgyvendinama. Visų pirma dėl to, kad gali būti sudėtinga sukurti unifikuotą ir supaprastintą būdą tinklo efektui apskaičiuoti. Antra, autorės rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas yra pripažįstamas netradiciniu ir pirmenybė yra teikiama palyginamosios nepriklausomos kainos, pardavimo kainos arba „sąnaudos plius“ metodams. Iš kitos pusės reikalingi pakeitimai nebūtų tokie drastiški, kaip įgyvendinant EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymą ar paskirties principu paremtus pelno mokesčio apskaičiavimo metodus.

5. Autorė pateikė du alternatyvius daugiašalių platformų ūkinio komercinio pelno dalies priskyrimo pajamų šaltinio šaliai modelius, kurie yra pagrįsti pajamų kilmės ir naudos principais. Šie modeliai taip pat leidžia išnaudoti jau esamą ir plačiai naudojamą nacionalinėje teisėje bei dvišalėse sutartyse įtvirtintą nuolatinės buveinės koncepciją. Pajamų kilmės, naudos, ir nuolatinės buveinės principų tolimesnis naudojimas leistų drąsiau teigti, kad tarptautinė apmokestinimo sistema gali būti laikoma paprotine teise. Padaryta išvada, kad 1920 m. Tautų Lygos sukurta tarptautinio apmokestinimo sistema galėtų funkcionuoti ir skaitmeniniame amžiuje, jei būtų patikslinta pajamų šaltinio sąvoka ir pralėstas nuolatinę buveinę sukuriančių veiklų sąrašas.

Pasiūlymai. Moksliniame tyrime nagrinėtos vartotojų indėlio ir tinklo efekto sukurto pelno priskyrimo ir apmokestinimo šaltinio šalyje alternatyvos galėtų būti įgyvendintos, modernizavus nuolatinės buveinės koncepciją.

Atkreiptinas dėmesys, kad EBPO Pirmojo ramsčio pasiūlymo pakeitimai bus įgyvendinti per daugiašalės konvencijos instrumentą. Šis instrumentas jau kartą buvo pritaikytas 2017 m., siekiant įgyvendinti su mokesčių sutartimis susijusias priemones, skirtas užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. Daugiašalė konvencija yra tarptautinis susitarimas, suteikiantis valstybėms galimybę greitai modifikuoti taikomas dvišales dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, kad būtų įgyvendintos priemonės, skirtos skatinti tarptautinio mokesčių vengimo prevenciją bei efektyvų mokesčių ginčų sprendimą. Lietuva daugiašalę konvenciją pasirašė 2017 m. birželio 7 d. Paryžiuje, o daugiašalės konvencijos ratifikavimo dokumentus Lietuva EBPO deponavo 2018 m. rugsėjo 11 d., todėl pagal bendruosius procedūrinius nuostatus ji įsigaliojo ir taikoma nuo 2019 m. sausio 1 d. daugiašalės konvencijos taikymo atžvilgiu Lietuvos pozicija (išlygos ir pranešimai) patvirtinta Lietuvos Respublikos įstatymu. Tokia pat tvarka bus įgyvendinamas ir šalių susitarimas dėl Pirmojo ramsčio įgyvendinimo. 2023 m. spalio mėn. EBPO paskelbė daugiašalės konvencijos tekstą, kuriuo bus įgyvendinamas Pirmojo ramsčio susitarimas.

Pateiktas daugiašalės konvencijos tekstas nesiuo keisti nuolatinės buveinės apibrėžimo. Pažymėtina, kad tyrimu nesiekta nagrinėti ar teikti pasiūlymų dėl Lietuvos reguliacinės aplinkos gerinimo. Tačiau praktinio pritaikomumo vardan, autorė įsitikinusi, jog reikšminga būtų pateikti pasiūlymus dėl rekomendacijų įgyvendinimo ir Lietuvos Respublikoje.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, autorės pasiūlymą sudaro dvi dalys:

- 1) Rekomendacija EBPO organizacijai pakeisti daugiašalės konvencijos, įgyvendinančios Pirmojo ramsčio pasiūlymą, tekstą, praplečiant nuolatinės buveinės pripažinimo pagrindus, leidžiančius pripažinti skaitmeninę nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje;
- 2) Tokia pat rekomendacija Lietuvos įstatymų leidėjui bei mokesčių administratoriui dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme bei Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymo Nr. 54 papildymo, kuri leistų pripažinti Lietuvoje skaitmeninę nuolatinę buveinę įmonėms, kurios yra rezidentės šalyse, su kuriomis Lietuva nėra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties.

EBPO Modelinės konvencijos dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo 5 straipsnis numato nuolatinės buveinės apibrėžimą. Siūloma papildyti EBPO modelinę konvenciją 5.9 dalimi, kuri leistų pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje bendrovei fiziškai neįsisteigus.

Norint pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje turi būti nustatytos šios sąlygos:

- Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*) kitoje šalyje;
- Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

Vertinant galimybes pripažinti nuolatinę buveinę daugiašalių platformų teikiamų skaitmeninių paslaugų atžvilgiu, prieita prie išvados, kad tik dviejų tipų veikla gali būti pripažinta atitinkančius šiuos reikalavimus:

- 1) B2C-2B modelyje veikiančios platformos monetizuoja vartotojų indėlį; bei
- 2) Tinklo efektui pasiekus stabilumo tašką, daugiašalės platformos pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.

Visų pirma, siūloma pakeisti EBPO modelinės konvencijos 5 straipsnio tekstą, nurodant du papildomus pagrindus, leidžiančius nustatyti nuolatinę buveinę.

5 straipsnis

NUOLATINĖ BUVEINĖ

1. Šioje Sutartyje sąvoka „nuolatinė buveinė“ reiškia pastovią komercinės-ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė-ūkinė veikla arba jos dalis.
2. Sąvoka „nuolatinė buveinė“ pirmiausia apima:
 - a) vadovybės buvimo vietą,
 - b) filialą,
 - c) įstaigą,

- d) gamyklą,
 - e) dirbtuvę, ir
 - f) kasyklą, naftos ar dujų gręžinį, karjerą arba bet kokią kitą gamtinių išteklių gavybos vietą.
3. Statybos teritorija arba statybos, surinkimo ar įrangos objektas, arba su tuo susijusi priežiūros veikla tik tada yra nuolatinė buveinė, jeigu egzistuoja ilgiau kaip devynis mėnesius.
4. Neatsižvelgiant į ankstesnes šio straipsnio nuostatas, laikoma, kad sąvoka „nuolatinė buveinė“ neapima:
- a) įrangos naudojimo tiktai įmonei priklausantiems gaminiams ar prekėms sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti,
 - b) įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tiktai sandėliuoti, eksponuoti ar pristatyti, laikymo,
 - c) įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų, skirtų tiktai apdoroti kitoje įmonėje, laikymo,
 - d) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai įmonei skirtiems gaminiams ar prekėms įsigyti arba jai skirtai informacijai rinkti, laikymo,
 - e) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai bet kokiam kitam pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti, laikymo,
 - f) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai a) – e) punktuose išvardytos veiklos bet kokiam deriniui, laikymo su sąlyga, kad visa pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos veikla, kurią apsprendžia toks derinys, yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio.
- 4.1.4 dalis netaikoma nuolatinėi ūkinės komercinės veiklos vietai, kuria įmonė naudojasi ar kurią išlaiko, jei ta pati įmonė ar su ja glaudžiai susijusi įmonė vykdo veiklą toje pačioje ar kitoje vietoje toje pačioje Susitariančiojoje Valstybėje ir jei:
- a) ta vieta ar kita vieta yra įmonės ar su ja glaudžiai susijusios įmonės nuolatinė buveinė pagal šio straipsnio nuostatas arba
 - b) bendra veikla, kuri yra dviejų įmonių toje pačioje vietoje arba tos pačios įmonės ar glaudžiai susijusių įmonių dviejose vietose vykdomos veiklos derinio rezultatas, nėra parengiamoji arba pagalbinė, jeigu dviejų įmonių toje pačioje vietoje arba tos pačios įmonės ar glaudžiai susijusių įmonių dviejose vietose vykdoma veikla yra papildomos funkcijos, kurios yra nuoseklios ūkinės komercinės veiklos dalis.
5. Neatsižvelgiant į 1 ir 2 paragrafų nuostatas, jeigu asmuo – bet ne toks, kuris turi nepriklausomo agento statusą ir kuriam taikomas šio straipsnio 6 paragrafas, – dirba įmonės vardu ir turi įgaliojimą Susitariančiojoje Valstybėje įmonės vardu sudaryti sutartis ir tuo įgaliojimu nuolatos naudojasi, tai ta įmonė laikoma turinčia toje Valstybėje nuolatinę buveinę bet kokiam veiklai, kurią tas asmuo atlieka šiai įmonei, jeigu tokio asmens veikla neapsiriboja šio straipsnio 4 paragrafe nurodyta veikla, kuri gali būti atliekama net per pastovią komercinės-ūkinės

veiklos vietą, bet dėl to ši pastovi komercinės-ūkinės veiklos vieta, remiantis to paragrafo nuostatomis, netampa nuolatine buveine.

6. Įmonė nelaikoma turinčia Susitariančiojoje Valstybėje nuolatinę buveinę, kai ji toje Valstybėje tik užsiima komercine-ūkine veikla per brokerį, komisionierių arba bet kokį kitą nepriklausomo agento statusą turintį asmenį, jeigu tokie asmenys veikia savo įprastinės komercinės-ūkinės veiklos ribose. Tačiau kai visa ar beveik visa tokio agento veikla atliekama tos įmonės vardu ir kai tarp agento ir įmonės nusistovėjusios sąlygos skiriasi nuo tų, kurios būtų tarp nepriklausomų asmenų, toks agentas šiame paragrafe nėra laikomas nepriklausomo agento statusą turinčiu asmeniu. Tokiu atveju taikomos 5 paragrafo nuostatos.
7. Tas faktas, kad kompanija, Susitariančiosios Valstybės rezidentė, kontroliuoja arba yra kontroliuojama kompanijos, kuri yra kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentė arba kuri užsiima toje kitoje Valstybėje komercine-ūkine veikla (per nuolatinę buveinę ar kokiu kitu būdu), savaime dar nereiškia, kad viena šių kompanijų yra kitos nuolatinė buveinė.
8. Taikant šį straipsnį, asmuo ar įmonė yra glaudžiai susiję su įmone, jei, vadovaujantis visais reikšmingais faktais ir aplinkybėmis, įmonė ir asmuo kontroliuoja vienas kitą arba juos abu kontroliuoja tie patys asmenys ar įmonės. Bet kuriuo atveju asmuo ar įmonė laikomi glaudžiai susiję su įmone, jei kuriam nors iš jų tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau nei 50 proc. kito asmens turtinių interesų (arba, jei tai bendrovė, bent 50 proc. visų bendrovės akcijų suteikiamų balsų ir vertės ar bendrovės nuosavybės) arba jei kitam asmeniui ar įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso daugiau kaip 50 proc. asmens ir įmonės arba dviejų įmonių turtinių interesų (arba, jei tai bendrovė, bent 50 proc. visų bendrovės akcijų suteikiamų balsų ir vertės ar bendrovės nuosavybės).
9. **Daugiašalės platformos laikomos turinčiomis Susitariančiojoje Valstybėje nuolatinę buveinę, jei jos monetizuoja vartotojų indėlį daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu arba dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.**

Taip pat, siūloma EBPO Modulinės konvencijos 5 straipsnio komentare numatyti 9 dalies paaškinimą, kuriame būtų numatyti pripažinimo pagrindai ir rekomenduojamas apskaičiavimo modelis.

9 dalis

1. **Skaitmeninės nuolatinės buveinės kriterijų nustatymo tikslas – apibūdinti užsienio vieneto veiklos vykdymą, kada užsienio vienetas nėra fiziškai įsi-steigęs ir nevyklo veiklos per priklausomą ar nepriklausomą atstovą (agen-tą), tačiau teikdamas skaitmenines paslaugas reikšmingai dalyvauja kitos šalies ekonominiame gyvenime.**
2. **Siekiant pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje turi būti nusta-tytos šios sąlygos:**

- 2.1. Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*), toje kitoje šalyje;
- 2.2. Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.
3. Užsienio daugiašalės platformos nuolatinė buveinė gali būti pripažįstama kitoje šalyje, kai:
 - 3.1. Monetizuoja vartotojų indėlių daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu; arba
 - 3.2. Dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniiais ribiniais kaštais.
4. B2C-2B (angl. *business to consumer to business*) apibrėžia skaitmenines platformas, kuriose galutinis platformos klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas perkantis paslaugas iš platformos valdytojo. Atitinkamai, B2C-2B modeliai pasižymi nemokamu produktu, kuriuo pritraukia individualius vartotojus, ir atitinkamai sukuria pirkimo galią ne platformos, o jos klientų siūlomoms prekėms ar paslaugoms. Tokiu būdu B2C-2B platformų vartotojai naudojami platformos paslauga ir mainais, kuria turinį, kurį platforma parduoda tretiesiems asmenims. Vartotojai pripažįstami aktyviai generuojantys pajamas daugiašalei platformai, atitinkamai, vartotojų indėlis nėra laikomas pagalbiniu. Todėl B2C-2B vartotojų indėlis sukuria sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą daugiašalės platformos ryšį su pajamų šalimi.
5. Tinklo efektas yra apibrėžiamas kaip naudingumo, kurį vartotojas gauna vartodamas prekę ar paslaugą, padidėjimas didėjant tą pačią prekę ar paslaugą vartojančių vartotojų skaičiui. Tiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai auga kiekvieno vartotojo nauda pasirenkant prekę ar paslaugą auga, ir paskata pasirinkti prekę ar paslaugą auga. Netiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai prekė ar paslauga pasirenkamos dėl efekto papildančioje rinkoje. Netiesioginis tinklo poveikis atsiranda, kai platforma ar paslauga priklauso nuo dviejų ar daugiau vartotojų grupių, tokių kaip gamintojai ir vartotojai, pirkėjai ir pardavėjai arba vartotojai ir kūrėjai. Kai prie daugiašalės platformos prisijungia daugiau žmonių iš vienos grupės, kita grupė gauna didesnę vertę. Daugiašalėse platformose veikiančiam tinklo efektui tapus stabiliam, kiekvienas naujai prisijungęs vartotojas, generuojantis platformai pajamas, yra išsilygijamas mažėjančiais ir dažnai nuliniiais ribiniais kaštais. Kadangi viršijus tinklo efekto stabilią pusiausvyrą tinklas pradeda funkcionuoti stabiliai ir pritraukti naujus vartotojus, marketingo sąnaudos, kurios būtų kitaip patirtos siekiant pritraukti naujų vartotojų, nebepatiriamos, o nauji vartotojai išsilygia prekes ar paslaugas, atitinkamai, toks turtas ne tik prisideda eliminuojant sąnaudų patyrimą, bet ir generuoja pajamas. Tokiu būdu generuojamos pajamos per tinklo efektą aktyviai generuoja pajamas, taip pat, tinklo efekto veikimas sukuria stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

6. Siekiant apskaičiuoti priskiriamo pelno nuolatinei buveinei dalį, rekomenduojami šie sandorių kainodaros metodai:
 - 6.1. B2C-2B vartotojo sugeneruojamo pelno dydžiui apskaičiuoti rekomenduojamas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas. Ištiestosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamo sandorio dalyko (pvz., prekių, paslaugų) kainą su nekontroliuojamo sandorio dalyko kaina. Vartotojų indėlis, naudojantis platformų paslaugomis, prisidedant prie turto ir pajamų kūrimo, pavyzdžiui, socialinių tinklų ir paieškos sistemų atveju, galėtų būti palyginamas su trečiųjų šalių teikiamomis ribotos rizikos turinio kūrimo paslaugomis. Siekiant įvertinti vartotojo funkcijos vertę arba apskaičiuoti atlygį, būtų vertinama, kiek už tokią paslaugą būtų mokama nesusijusiems turinio kūrėjams.
 - 6.2. Tinklo efekto generuojamam pelnui apskaičiuoti rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas (angl. modified residual profit split), tačiau pajamų šaltinio šalims turėtų būti priskiriamas rutininis, o ne likutinis pelnas. Vartotojas, kuriantis turinį, nesidalina platformos palaikymo rizika, neuždirba iš bendros veiklos sėkmės ir nesėkmės, tinklo efekto atveju kiekvienas vartotojo atvestas naujas vartotojas neturėtų būti laikomas unikaliu indėliu. Būtų apskaičiuojamas įprastinis pelnas pagal pagrindines tarptautinės įmonės grupės atliekamas funkcijas, apskaičiuojant rutininį pelną, būtų apskaičiuojama, kiek pelno buvo uždirbta dėl tinklo efekto poveikio, pasiekus stabilią pusiausvyrą, įvertinamas vartotojų, kurie prisijungs pasiekus stabilią pusiausvyrą, ir su nulinėmis ribinėmis sąnaudomis procentinį dydį, tokiu būdu įvertinant pelno dalį, uždirbtą iš šių vartotojų. Pelnas, uždirbtas dėl tinklo efekto, būtų paskirstomas šalims, kuriose tinklo poveikis pasireiškė po to, kai buvo pasiekta stabilūs pusiausvyra.

Antra, taip pat, siūloma papildyti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą bei Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymą Nr. 54 praplečiant nuolatinės buveinės pripažinimo kriterijus.

2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos:

22. **Nuolatinė buveinė** – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje arba Lietuvos vieneto veiklos užsienio valstybėje vieta, įskaitant veiklos vykdymą visoje arba tam tikroje atitinkamos valstybės teritorijoje. 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 ištekliams tirti ar gauti naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus, arba monetizuoja vartotojų indėlių daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu, arba dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus

nuliniais ribiniais kaštais. Nuolatinumą apibrėžia, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakyme Nr. 54:

UŽSIENIO VIENETO SKAITMENINĖS NUOLATINĖS BUVEINĖS NUSTATYMO KRITERIJAI

1. Skaitmeninės nuolatinės buveinės kriterijų nustatymo tikslas – apibūdinti užsienio vieneto veiklos vykdymą, kada užsienio vienetas nėra fiziškai įsisteigęs ir nevyklo veiklos per priklausomą ar nepriklausomą atstovą (agentą), tačiau teikdamas skaitmenines paslaugas reikšmingai dalyvauja Lietuvos Respublikos ekonominiame gyvenime.
2. Siekiant pripažinti nuolatinę buveinę pajamų šaltinio šalyje turi būti nustatytos šios sąlygos:
 - 2.1. Pajamos yra generuojamos per intelektualinę veiklą, turtą, teises, kuriančias turtą (angl. *wealth*), toje kitoje šalyje;
 - 2.2. Ši veikla sudaro stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.
3. Užsienio daugiašalės platformos nuolatinė buveinė gali būti pripažįstama Lietuvos Respublikoje, kai:
 - 3.1. Monetizuoja vartotojų indėlį daugiašalės B2C-2B platformos modelio pagrindu; arba
 - 3.2. Dėl stabilaus tinklo efekto veikimo pritraukia vartotojus nuliniais ribiniais kaštais.
4. B2C-2B (angl. *business to consumer to business*) apibrėžia skaitmenines platformas, kuriose galutinis platformos klientas yra ne individualus vartotojas, o verslo klientas, perkantis paslaugas iš platformos valdytojo. B2C-2B modeliai pasižymi nemokamu produktu, kuriuo pritraukia individualius vartotojus, ir atitinkamai sukuria pirkimo galią ne platformos, o jos klientų siūlomoms prekėms ar paslaugoms. Tokiu būdu B2C-2B platformų vartotojai naudojami platformos paslauga ir mainais, kuria turinį, kurį platformą parduoda tretiesiems asmenims. Vartotojai pripažįstami aktyviai generuojančiais pajamas daugiašalei platformai, todėl vartotojų indėlis nėra laikomas pagalbiniu. Todėl B2C-2B vartotojų indėlis sukuria stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą daugiašalės platformos ryšį su pajamų šalimi.
5. Tinklo efektas yra apibrėžiamas kaip naudingumo, kurį vartotojas gauna vartodamas prekę ar paslaugą, padidėjimas didėjant tą pačią prekę ar paslaugą vartojančių vartotojų skaičiui. Tiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai auga kiekvieno vartotojo nauda pasirenkant prekę ar paslaugą auga, ir paskata pasirinkti prekę ar paslaugą auga. Netiesioginis tinklo efektas atsiranda, kai prekę ar paslaugą pasirenkamos dėl efekto papildančioje rinkoje. Netiesioginis tinklo poveikis atsiranda, kai platforma ar paslauga priklauso

nuo dviejų ar daugiau vartotojų grupių, tokių kaip gamintojai ir vartotojai, pirkėjai ir pardavėjai arba vartotojai ir kūrėjai. Kai prie daugiašalės platformos prisijungia daugiau žmonių iš vienos grupės, kita grupė gauna didesnę vertę. Daugiašalėse platformose veikiančiam tinklo efektui tapus stabiliam, kiekvienas naujai prisijungęs vartotojas, generuojantis platformai pajamas, yra išsilygijęs mažėjančiais ir dažnai nuliniiais ribiniais kaštais. Kadangi viršijus tinklo efekto stabiliją pusiausvyrą tinklas pradeda funkcionuoti stabiliai ir pritraukti naujus vartotojus, marketingo sąnaudos, kurios būtų kitaip patirtos siekiant pritraukti naujų vartotojų, nebepatiriamos, o nauji vartotojai išsilygija prekes ar paslaugas, atitinkamai, toks turtas ne tik prisideda eliminuojant sąnaudų patyrimą, bet ir generuoja pajamas. Tokiu būdu generuojamos pajamos per tinklo efektą aktyviai generuoja pajamas, taip pat, tinklo efekto veikimas sukuria stabilų, reguliarių, esminį ir reikšmingą užsienio vieneto ryšį su pajamų šalimi.

6. Siekiant apskaičiuoti priskiriamą pelno nuolatinei buveinei dalį, rekomenduojami šie sandorių kainodaros metodai:
 - 6.1. 6.1. B2C-2B vartotojo sugeneruojamo pelno dydžiui apskaičiuoti rekomenduojamas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas. Ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamo sandorio dalyko (pvz., prekių, paslaugų) kainą su nekontroliuojamo sandorio dalyko kaina. Vartotojų indėlis, naudojantis platformų paslaugomis, prisidedant prie turto ir pajamų kūrimo, pavyzdžiui, socialinių tinklų ir paieškos sistemų atveju galėtų būti palyginamas su trečiųjų šalių teikiamomis ribotos rizikos turinio kūrimo paslaugomis. Siekiant įvertinti vartotojo funkcijos vertę arba apskaičiuoti atlygį, būtų vertinama, kiek už tokią paslaugą būtų mokama nesusijusiems turinio kūrėjams.
 - 6.2. 6.2. Tinklo efekto generuojamam pelnui apskaičiuoti rekomenduojamas modifikuotas likutinio pelno skirstymo metodas (angl. *modified residual profit split*), tačiau pajamų šaltinio šalims turėtų būti priskiriamas rutininis, o ne likutinis pelnas. Vartotojas, kuriantis turinį, nesidalina platformos palaikymo rizika, neuždirba iš bendros veiklos sėkmės ir nesėkmės, tinklo efekto atveju kiekvienas vartotojo atvestas naujas vartotojas neturėtų būti laikomas unikaliu indėliu. Būtų apskaičiuojamas įprastinio pelno apskaičiavimas pagal pagrindines tarpautinės įmonės grupės atliekamas funkcijas, apskaičiuojant rutininį pelną, būtų apskaičiuojama, kiek pelno buvo uždirbta dėl tinklo efekto poveikio, pasiekus stabilią pusiausvyrą įvertinamas vartotojų, kurie prisijungus pasiekus stabilią pusiausvyrą, ir su nulinėmis ribinėmis sąnaudomis procentinį dydį, tokiu būdu įvertinant pelno dalį, uždirbtą iš tokių vartotojų. Atitinkamai, pelnas, uždirbtas dėl tinklo efekto, būtų paskirstomas šalims, kuriose tinklo poveikis pasireiškė po to, kai buvo pasiekta stabili pusiausvyrą.

MOKSLINIŲ PUBLIKACIJŲ DISERTACIJOS TEMA SĄRAŠAS

1. E. Vėgėlytė. “Deconstructing User Participation: Why in the Digital Era Advertising Income Is Different from Other Business Income”, *International Transfer Pricing Journal* 27, 2 (2020).
<https://www.ibfd.org/shop/journal/deconstructing-user-participation-why-digital-era-advertising-income-different-other>
2. E. Vėgėlytė, M. Mockus „Legal protection of chatbots decision trees in EU“, *IRIS2020 journal* (2020).
https://jusletter-it.weblaw.ch/issues/2020/30-September-2020/13_2_legal_issues_of_adee4e7371.html

PRANEŠIMAI MOKSLO RENGINIUOSE

1. 2018 m. gruodžio 17-18 d. skaitytas pranešimas renginyje „VAT/GST challenges in a digital economy“, Viena, Austrija. Pranešimas skaitytas tema „Regulating Digital Platforms Within the Scope of the VAT“. Renginį organizavo Vienos universiteto (WU) Tarptautinių mokesčių centras.
2. 2019 m. vasario 17-19 d. dalyvavo dvejose diskusijose konferencijoje *Global Transfer Pricing conference*, pasisakė temomis „Recent Developments on the Nexus of Digital Permanent Establishments“ ir „Recent developments on attribution of profits to digital permanent establishments“.
3. 2019 m. birželio 27 d. organizuotoje diskusijoje “Taxing the digital economy”. Doktorantė pasisakė temomis „Assessing the scope of the OECD’s digital tax framework“ bei „How the OECD’s proposed pillars would work in practice“.
4. 2019 m. rugsėjo 19 d. dalyvavo žurnalo *International Tax Review* organizuojamoje diskusijoje *Taxation of Digital economy Summit*. Doktorantė pasisakė temomis: „Conflict between arbitration and dispute resolution – implementation in light of pillar I and pillar II“ bei „Effectively managing conflicts between multiple tax authorities“.
5. Skaitytas pranešimas konferencijoje „Internationales Rechtsinformatik Symposium IRIS2020, 27.-29.2.2020, Salzburg (AT)“. Konferencijoje pristatytas straipsnis „Legal protection of chatbots decision trees in EU“.

STAŽUOTĖ

Stažuotėje Vienos universitete 2022 m. birželio 2 d. – 2022 m. liepos 5 d. rinkta medžiaga, siekiant įrodyti iškeltas tezes, jog apmokestinimo teisė šaltinio šaliai gali būti nustatyta tuo atveju, jei skaitmeninė bendrovė:

- 1) Sąmoningai monetizuoja vartotojų duomenis. Idėja įvertinta naujų verslo modelių operuojančių skaitmeninėje ekonomikoje kontekste - B2B2C, B2C2B ir elektroninės komercijos B2C; arba
- 2) Naudojasi tinklinio poveikio (angl. *network effects*) suteikiama nauda, kuri galėtų būti pripažintas pagrindu nustatyti apmokestinimo jurisdikciją šaltinio šaliai.

MYKOLAS ROMERIS UNIVERSITY

Elena Végelytė

**CORPORATE INCOME TAXATION
OF MULTI-SIDED PLATFORMS:
INTERNATIONAL TAXATION
CHALLENGES**

Summary of the Doctoral Dissertation
Social Sciences, Law (S 001)

Vilnius, 2024

The doctoral dissertation was prepared during the period 2017-2023 at Mykolas Romeris University under the right to organise and carry out doctoral studies granted to Mykolas Romeris University and Vytautas Magnus University by the order of the Minister of Education, Science and Sport of the Republic of Lithuania, dated 22 February 2019, No. V-160.

Scientific supervisor:

Prof. Dr Lina Novikovienė (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law S 001).

The doctoral dissertation will be defended at the Legal Research Council of Mykolas Romeris University and Vytautas Magnus University:

Chairperson:

Assoc. Prof. Dr. Dalia Vasarienė (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001).

Members:

Assoc. Prof. Dr. Martynas Endrijaitis (Vilnius University, Social Sciences, Law, S 001);

Prof. Dr. Rytis Krasauskas (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001);

Prof. Dr. Raimundas Moisejevas (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law, S 001);

Assoc. Prof. Dr. Michal Radvan (Masaryk University, the Czech Republic, Social Sciences, Law, S 001).

The public defence of the doctoral dissertation will take place at the sitting of the Legal Research Council at Mykolas Romeris University on the 25th of April, 2024, at 9.30 am, in the Conference Hall of Mykolas Romeris University (Room I-414).

Address: Ateities str. 20, LT-08303 Vilnius, Lithuania.

CORPORATE INCOME TAXATION OF MULTI-SIDED PLATFORMS:
INTERNATIONAL TAXATION CHALLENGE

SUMMARY

Research problem and relevance. It is said that the adaptability is the key to survival. Rapid growth of the digitalization has challenged the international taxation system and its ability to adapt to the modern economy. The principles of international taxation applied over the centuries, which allowed states to define which persons and activities they tax, have become obsolete and led to a gradual decrease of corporate tax revenues. Technological innovations have provided opportunities for international companies to conduct activities remotely and engage in new forms of business organization subject to distinct economic laws. At the time of the preparation of the dissertation, seven of the eight largest companies in the world by their capitalization were platforms. In 2019 seven super-platforms – “Microsoft”, “Apple”, “Amazon”, “Google”, “Facebook”, “Tencent”, “Alibab” accounted for two thirds of the total market value.

Back in 1992 Internet traffic was 100 gigabytes (GB) per day, in 2022 – 150,700 GB per second, and 80 percent of the data traffic is used for videos, social networks and games. Data is the basis of all rapidly developing digital technologies, such as artificial intelligence, blockchain, Internet of Things, and cloud computing. However, its multi-sided platforms that have been identified by the OECD as posing challenges to the existing international taxation regime. Multi-sided platforms allow parties to enter transactions with each other which corresponds to the OECD value network value creation model covering social networks, search engines and trading platforms. To apply the international taxation system on platforms, OECD began examining the importance of data collection, the network effect, the value creation chains of platform business models and the reasons for their tendency towards monopoly and oligopoly.

Platforms have existed as a space for connecting market participants for many years, for example, shopping malls have connected consumers and merchants, newspapers - subscribers and advertisers, but the development of information technology has greatly simplified and cheapened the creation of platforms, which has created the basis for expanding the adoption of platforms. However, in the OECD assessment, it is precisely user participation, when creating a brand, generating valuable data or forming a critical mass of users, that allowed platforms to grow and significantly participate in the economic life of another country without physically establishing themselves there. The active user participation and the interaction with the platform assets which are developed by the company creates the basis for the network effect and the exponential growth of the platforms. Unlike traditional businesses, digital platforms are characterized by the fact that users contribute to value creation through active participation, there is a dependence on intangible assets, and the development of platforms does not

require a physical establishment, there is a so-called “scale without mass”. Therefore, the international taxation system faced a significant challenge to respond to all these characteristics and splitting the taxing rights between the states. Although the topic of the digital economy is relatively new, it already calculates a third decade. The international dialogue on the progress of information technology and effective regulation began as early as 1995, and in 1998 OECD laid the groundwork for the future taxation of e-commerce by setting out systematic requirements for the future taxation regime. In 2013, the OECD set out to adapt the international taxation system to the realities of the 21st century, and by the end of 2019-2020, the reform guidelines were fundamentally defined, presenting the Unified Approach and Pillar One proposals. However, in the author’s opinion, the goals set at the beginning of the OECD reform were not achieved, and although the international taxation system was fundamentally reformed, it does not reflect the characteristics of multi-sided platforms and does not ensure the stability of the rules for the distribution of taxing rights.

The Unified Approach and Pillar One proposals established new foundations for the source country to tax income generated within its territory by a foreign company not physically established in the country. A new principle of profit allocation to states was established, the ability to actively and continuously participate in the economic life of the trading country, accordingly choosing not to update the rights of resident and source countries, but to establish a third category of jurisdictions that would have the right to interjurisdictional profit allocation and taxation. These three categories can be defined as:

1. Residence state – the country where the company is established or effectively managed, or meets other criteria that competent authorities may consider significant;
2. Source state – the country where activities are carried out through a permanent establishment;
3. Market state – the country where the company has consumers and earns significant income without being physically established.

It should be noted that the challenges of digitalization, outlined in the OECD’s 2015 BEPS report and the OECD’s 2018 interim report, were extensively analysed by the international academic community. However, the proposal presented by the OECD Secretariat for the taxation of digital business models (approved on October 8, 2021, by a joint statement of 137 countries) did not provide any principles or a clear theoretical basis for establishing new taxing rights for source countries. The only hint in the OECD Secretariat’s proposal regarding the legal basis for establishing new taxing rights is that, in today’s global and digital world, companies can participate in the daily lives of consumers in another country, interact with consumers, and create significant value without being physically established (author’s note: distinctive features include communication with consumers, data collection and exploitation, significant marketing, and brand creation).

Both the OECD and the European Commission have asserted in their early reports that corporate taxation should be linked to value creation, i.e., profits should be taxed where economic activity is carried out and value is created. However, in the latest version of the OECD proposal, the concept of value creation was absent, and even in public discussions, OECD representatives stated that the value creation chain is not a fundamental principle for the OECD when addressing the taxation challenges of the digital economy. Since the tax system reform was driven by political interests, the rush to make decisions meant that the new system for the distribution of interjurisdictional profits was not based on the international taxation principles defined in 1923. This resulted in a loss of continuity and stability in the application of principles, and old principles were not replaced with new ones. This further weakened the arguments that international tax law constitutes customary international law. The present time is simultaneously a period of unprecedented cooperation on international tax matters and a period of extraordinary uncertainty regarding taxation

Although the international tax reform was intended to adapt to digitalization, the Pillar One proposal presented by the OECD in July 2021 covered a much broader range of taxpayers than just digital platforms. There was a risk that one sector would be discriminated against and that digitalization, as a process, affects all industries. Therefore, the scope of the new market state's taxing rights included all multinational enterprises with a global turnover exceeding 20 billion euros and a profitability greater than 10 percent (i.e., profit before taxes), which derive at least 1 million euros in revenue from a market jurisdiction, and in smaller jurisdictions with a GDP of less than 40 billion euros, a revenue threshold of 250,000 euros was set. The OECD's two taxation proposals presented in 2019 delved into and attempted to address the peculiarities of digital business and value creation chains, but in the 2020 report, with the expansion of the scope of entities, the peculiarities of digital business, especially multi-sided platforms, were no longer distinguished. This means that all multi-sided platforms will have to pay corporate income tax in the source countries, although there may be no basis grounded in international taxation principles.

In justifying the relevance of the study, it is worth noting that in the next decade, 70 percent of value will be generated on platforms. As digitalization and platformization processes expand, the international taxation system should be supplemented with international taxation principles accommodating the peculiarities of platforms.

The author evaluated the 50 largest digital companies in the world, assessing them by their market size, revenue size, and profitability, and determined how many of these companies are multi-sided platforms. From the diagram provided below, it is evident that 47.3 percent of the top 50 digital companies are multi-sided platforms, which generate value based on a value network, even though such companies' revenues constitute 36 percent, and their profitability 60 percent. Platforms, especially multi-sided ones, constitute a significant part of the global economy, hence it is crucial that the

profits they generate are distributed and taxed according to international taxation rules that reflect their specific nature.

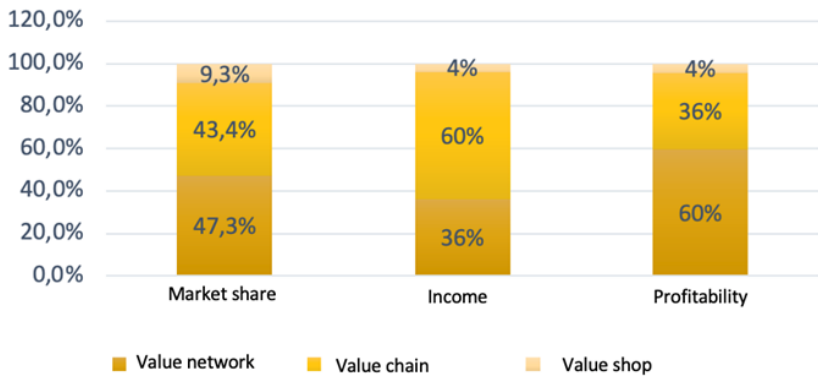


Figure 1. *Distribution of the 50 largest digital companies by types of value generation*

Source: Prepared by the author

Because of the development and growth potential of the platform business model, especially multi-sided platforms, research is necessary on what principle of interjurisdictional profit distribution for multi-sided platforms would best reflect international taxation principles and allow for a justified allocation of a portion of profit to source countries.

It should also be noted that the changes to the international taxation system based on the OECD's Pillar One and the granting of taxing rights to the market state fundamentally altered the international taxation system and balance. However, the international taxation system has been fundamentally reviewed after centuries of application. Therefore, in the author's opinion, examining and questioning the theoretical basis for changes in the international taxation system allows for an assessment of the reform's success and the formation of appropriate foundations for future restructuring.

It is important to pay attention to the significant problems for platforms raised by the OECD's Pillar One proposal. Firstly, the Pillar One proposal and explanatory documents do not detail on what international taxation principles the new taxing right of the market state is established. Second, it is not clear why the residual, rather than routine, profit is allocated to the country and why arm's length principles was substituted by fractional apportionment method, which is the closest approximation to the formula apportionment method that the OECD has ever approached before. Therefore, it is crucial to reveal whether all platforms, especially multi-sided platforms, are justifiably required to allocate a portion of profit to the country of origin. Moreover, it is also noteworthy that this international tax reform by the OECD, G20, and UN set out principles and objectives: (i) avoidance of double taxation and non-taxation, (ii) prioritization of taxing profits, and (iii) pursuit of simplicity and ease of administration. Thus it is important to assess whether the new taxing right for market states

created under the OECD's Pillar One proposal and the proposed system for avoiding double taxation meet these principles. If they do not, it is necessary to consider whether it might be worth continuing to search for alternatives that reflect the specificity of platforms, especially considering their growth potential.

Dissertation's scientific problem: Which portion of the profits of multi-sided platforms should be allocated and taxed in the source country of income?

Research object: The research object is the distribution of taxing rights over the interjurisdictional profits of multi-sided platforms among countries.

Research goals and objectives.

After examining the basis and limits of the source country's jurisdiction to tax, the research aims at recommending the most suitable system for allocating taxation rights over multi-sided platforms business profits among countries.

To achieve this goal, the following objectives were set:

1. Define the legal basis and its limits for the source country to tax the business profits of a resident of another country;
2. Define the concept of the source of income, which can justify the taxation of the global profits of digital companies in the source country;
3. Evaluate the OECD Pillar One proposal and alternative ways to allocate the taxation rights over global profits of multi-sided platforms between the resident and source countries;
4. Propose the most suitable alternative for calculating the profit share of multi-sided platforms that could be reasonably attributed and taxed in the source country.

Defensive statements:

1. Taxation of digital income, including that of multi-sided platforms, at the source shall be based on the principles of benefit and origin of income;
2. The new taxation right for the market country established by the OECD in 2021 under Pillar One proposal is a short-term technical solution that does not respond to the characteristics of multi-sided platforms;
3. The profit of multi-sided platforms generated by the network effect and users in the B2C-2B business model should be attributable to the source country.

Research novelty and significance. The dissertation research adds novelty to the field of international taxation in several aspects. Firstly, it is the first dissertation research in Lithuania within the field of law that systematically examines the sources and principles of international tax law in the context of digitalization. When applying systematic historic approach the author looked into the main differences between the compromise reached by the League of Nations in 1920 with the OECD 2021 compromise.

Table 1: The comparison between the compromises of the 1920s and 2021

	1920s Compromise	2021 Compromise
Subject	Separate companies were considered as independent entities for taxation purposes.	Corporate groups are treated as the taxable entity, recognizing the interconnected nature of modern multinational enterprises.
Tax base	Nominal return on investments as the object of taxation.	Nominal return on investments as the object of taxation.
Profit distribution among countries	Based on legal/physical connecting factors and the arm's length principle, which compares transactions with those of third parties to ensure fair taxation.	Introduces "Amount A," which is allocated using a formulaic distribution method, while "Amount B" continues to rely on the arm's length principle. This represents a shift towards a more standardized approach to allocating profits, especially for the largest and most profitable multinational enterprises, to ensure they pay a fair share of taxes wherever they operate.
Tax rate	The tax rate was at the discretion of each state, allowing countries to set their tax rates independently.	Introduces a minimum tax rate of 15% under Pillar Two, aiming to prevent tax competition between countries and ensure that multinational enterprises pay a minimum level of tax on their profits globally.
Founding principles	The benefit principle and the origin of income principle.	Generic statement: "in today's global and digital world, companies can participate in the daily lives of consumers in another country, interact with consumers, and create significant value without being physically established".

Comparison between the compromises of 1920 and 2021 and their theoretical rationale leads to the hypothesis that there is a significant lack of theoretical basis to (i) expand the concept of source and establish a new taxing right for the market jurisdiction, (ii) justify the departure from the separate entity approach and the arm's length principle, and the introduction of fractional apportionment. The principles institutionalized in 1920 created an international tax system that functioned for at least 100 years and was used by essentially the entire world. Then, in the author's

assessment, the 2021 compromise only addressed short-term technical issues and will not withstand the test of 100 years of scrutiny.

This novel approach to compare the international tax systems of the 20th and 21st centuries enabled the author to critically examine the OECD Pillar One proposal. The historical review of the compromises in the 1920s and 2021 has also laid the foundation for the analysis of the taxation of multi-sided platform business models and created a basis for examining business models that will emerge in the future.

The research was conducted between 2017 and 2023, a period during which the OECD was concurrently developing the Pillar One proposal aimed at adapting the international tax system to the digital economy. The author had a unique opportunity to deeply dive into and track each phase of the proposal's development.

According to the OECD report of July 1, 2021, defining the subject of Amount A in one sentence, it would include international corporate groups with revenues greater than 20 billion EUR and a profitability higher than 10% before taxes, regardless of the nature of their activities, excluding the extraction of mineral resources and financial services. A new taxing right will be granted to the market country where the international corporation generates at least 1 million EUR in revenue, with a potentially lower threshold of 250,000 EUR when the GDP is less than 40 billion EUR. The calculation of Amount A has evolved during the drafting of this work, making it interesting to retrospectively observe how the scope of companies falling under its object has narrowed. Overview of the evolution of Pillar One subjects:

- January – May 2019: OECD policy and subsequent public consultation, where the idea that taxation of the digital economy would be achieved through a twin pillar approach was first introduced. These documents were followed by a program document outlining future work needed, such as profit calculation methods, implementation, impact analysis.
- October 2019 – January 2020: OECD public consultation forms introduced the Unified Approach and the concept of Amount A. This was followed by an OECD Secretariat statement confirming the structure of the unified approach and future work.
- October 2020: The OECD publishes the Pillar One Blueprint, accompanied by a public consultation and an economic model regarding the proposals for Pillar One and Pillar Two.
- July 2021: OECD report on the Two-Pillar Solution, accompanied by a media statement with 130 countries expressing support.
- October 2021: Final approval of the Two-Pillar Solution in the form of an OECD report, with a media statement where 138 countries expressed support.
- July-August 2022: The Two-Pillar Solution addressing challenges posed by the digital economy, where the OECD refined rules on revenue sourcing, profit allocation calculations, and double taxation elimination rules.

Table 2: Overview how the concept of Amount A has evolved from 2019 to 2021

	Policy Note (Jan-May 2019)	Unified Approach (Oct 2019)	Pillar One Blueprint (Oct 2020)	Statement on Two-Pillar Solution (Jul 2021)	Final Two- Pillar Solution (Oct 2021)
Included activities	Highly digitalized businesses and international corporate groups performing limited distribution functions.	Highly digitalized businesses interacting remotely with consumers and other businesses using digital technology to expand their consumer base.	Automated digital services and consumer-facing businesses.	The activity-defining test was removed, indicating a broadening of the scope to include a wider range of businesses.	The extraction of mineral resources, likely financial services.
Excluded activities	-	The extraction of mineral resources, likely financial services.	The extraction of mineral resources, likely financial services, construction, residential construction and rental, international transport, and likely pharmaceutical services.	The extraction of mineral resources, likely financial services.	The extraction of mineral resources, likely financial services.
Thresholds	-	Global revenue of 750 million EUR.	Global revenue of 750 million EUR.	Global revenue of 750 million EUR.	Global revenue with a future reduction to 10 billion EUR mentioned. Additionally, a revenue threshold in the market country of at least 1 million EUR (or 250k EUR in countries with GDP < 40 billion EUR).

	Policy Note (Jan-May 2019)	Unified Approach (Oct 2019)	Pillar One Blueprint (Oct 2020)	Statement on Two-Pillar Solution (Jul 2021)	Final Two- Pillar Solution (Oct 2021)
Profitability	-	The agreed-upon profitability level, with compensation for routine functions being deducted from the profit that would be allocated to market jurisdictions.	Profitability threshold, calculated as the ratio between profit before taxes and total revenues.	Profit before taxes not exceeding 10% of revenues.	Profit before taxes not exceeding 10% of revenues.
Segmentation	-	Future analysis will show whether profit can be calculated by segments.	Segmentation would be applied, but limited to a minimum.	Segmentation is applied unless companies disclose them in financial statements and meet the requirements.	-
Allocation of revenue to market country	Proportion of residual profit.	The amount of allocated revenue is based on assumed residual profit, with percentages to be decided in the future.	X% of residual profit exceeding the Y% profitability threshold, using a formula.	10-30% of residual profit, if it exceeds 10% of revenues.	25% of residual profit, if it exceeds 10% of revenues.
Allocation key	Market-based keys, such as revenue, consumers, expenses.	Based on revenue.	Based on revenue.	Based on revenue.	Based on revenue.

In the table above, one can observe the departure from the foundational concepts established since the 1920 compromise:

1. The allocation of profit to the market state based on consumption rather than revenue generation. The aim of the proposal was to establish a connection between the company and the country where consumers generate significant value for the company. However, the OECD did not specify the value creation principle as the underlying principle of the proposal, nor did it detail how consumers actually create value when assessing profit allocation between countries.
2. The arm's length principle, the method commonly considered standard, was substituted by the fractional apportionment method, which is closest to the formula apportionment method than the OECD has ever approached before. Essentially, it enables the taxation of corporate groups, as the starting point

is the consolidated financial statements of the corporate group. Traditionally, under the arm's length principle, the separate entity approach was dominant.

3. Lack of clarity on the reasons to allocate residual, rather than routine profit to the source country. In the author's view, there is a logical gap between the traditionally understood residual profit and its interpretation in digital business.

Although various OECD proposals were presented during the writing process, which significantly differed from each other, the observed shortcomings served as a greater incentive for the author to delve deeper and analyse alternative approaches. Some of the scientific community argue that the value creation chain has no influence on the allocation of tax rights between countries and would not be beneficial due to its unclear content. Others argue that the new taxation should better reflect the value creation chain. Some scholars argue that the international regime should be based on the concept of origin (production of wealth), which is considered one of the fundamental justifications for source countries to determine the taxation rights of income earned within their territory, as the source country creates an economic link between income generation and the territory whose economic environment allows for profit or wealth creation. Meanwhile, other scholars propose a complete rethink of the logic of profit taxation – changing the subject, object, and calculation methodology. Advocates of the destination principle propose to establish a tax based on “money flows” rather than investment returns. According to proponents of these ideas, such a method of profit taxation would adhere to the benefit principle, as non-mobile consumers could be recognized as intangible assets controlled by the jurisdiction of service consumption.

To narrow down all possible alternatives to the OECD Pillar One, the author chose few alternatives to analyse in greater detail. As a first alternative United Nations proposal was chosen. In April 2021, the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries was adopted, supplemented by Article 12B. Article 12B allowed for the deduction of income tax at source from payments for “automated digital services,” which a resident of one contracting state performs to a resident of another contracting state. In order to eliminate the deduction, the recipient may declare a permanent establishment in the taxpayer's jurisdiction instead of being taxed on the net income earned from automated digital services. Secondly, among the proponents of the destination principle, the author decided to highlight the proposals of two authors from prestigious academic institutions – Professor M. P. Devereux is the Director of the Oxford University Centre for Business Taxation, and Professor M. F. Wilde is the Head of the Tax Law Department at Erasmus University Rotterdam. The selected authors have provided practical proposals on how profit tax should be calculated and distributed based on the destination principle. M. P. Devereux et al.'s proposal for the allocation of residual profit based on income criteria and M. F. Wilde's proposal to tax the economic profit of corporate groups and distribute tax rights between countries based on destination income criteria.

The author identified a lack of proposals based on the principle of the source of income and subsequently provided several proposals under which multi-sided platforms would be considered to have a permanent establishment in the source country if they monetized user contributions based on the multisided B2C-2B platform model or attracted users with zero marginal costs due to the stable network effect. Consequently, all proposals analyzed in the dissertation research could be placed on a single axis depending on whether they represent the source or destination principle.



Figure 2. *Alternative presentation considering which principle is implemented - source of income or destination*

Source: Prepared by the author

In the search of the best methodology to allocate multi-sided platform based on source principle, one had to define it first. Platforms are services provided by companies or groups of companies that connect market participants and enable them to interact or make transactions. The emergence of platforms, especially online, has changed the way a significant portion of the economy is organized and has prompted a renewed examination of the nature of market power, competition policy, and regulation and brought many forms and shapes of platforms. OECD considered the following key characteristics - a platform must exhibit indirect network effects among different parties, the platform enables direct interactions between parties and each party connects itself to the platform.

From the perspective of the value creation chain, in the 2018 OECD report, digital businesses were categorized into the following types based on data and user participation:

1. Value Chain: Value is created through a linear production process, with examples in digital business being e-commerce platforms dealing with both goods and services, such as “Netflix”, “Zalando”, and “Asos”, which operate as retailers.
2. Value Shop: Value is created through resource consolidation, hardware and software, and specific knowledge used to solve consumer problems and meet needs, as seen in “Dropbox”, a document sharing platform.
3. Value Network: Value is created by connecting users, suppliers, and buyers, forming a network of relationships using mediation technology. This category includes subcategories such as:
 - 1) Social Networks - Platforms like “Facebook” and “Instagram”;
 - 2) Search Engines - Platforms like “Google” and “DuckDuckGo”;
 - 3) Multi-sided platform - Platforms like “eBay”, “Booking”, and “Vinted”.

The author further examined transactional multisided platforms that meet the OECD's definition of a platform and the value network creation model, including social networks, search engines, and marketplace platforms. Looking from monetisation perspective value networks, especially social networks and search engines, stand out by the proportion of marketing revenue:

Table 3: Comparison of Different Platform Monetization Strategies

Revenue type	Value Network			Value Chain			Value shop
	Social network	Search Engines	Multi-sided platform	E-commerce platform		Service platform	Cloud engineering
	Facebook	Google	Booking	Zalando	Asos	Netflix	Dropbox
Share of advertising revenue in total revenue	98 %	85 %	6 %	4 %	0,3 %	0 %	0 %
The share of payment, delivery, or other payment-related revenue in total revenue	2 %	15 %	94 %	96 %	99,7 %	100 %	100 %

Respectively, based on the monetisation strategy two different organizational models of multi-sided platforms were identified: B2B-2C and B2C-2B:

- 1) B2B-2C defines digital platforms that, along with a direct business client, provide goods and services to end consumers. The B2B-2C model has transformed the traditional e-commerce model by connecting service providers, service enablers, and consumers, fully integrating production and resources. The system of B2B-2C platforms typically consists of a company managing the platform, business clients who provide services, and end users who consume those services. Examples of such platforms include “Uber”, “Airbnb”, and “Amazon”.

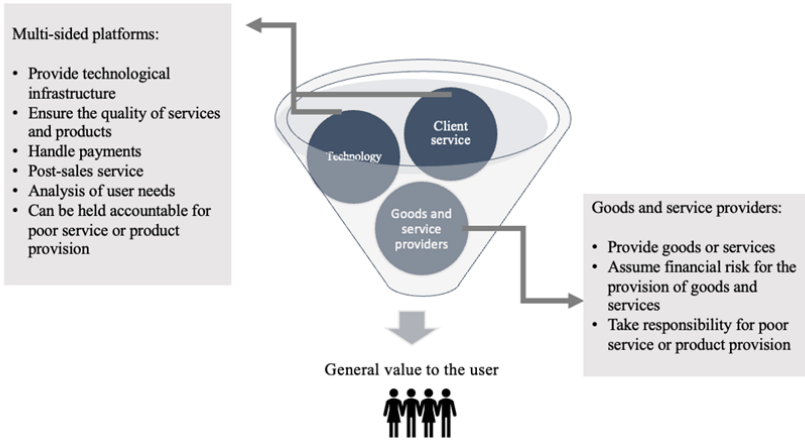


Figure 3. Value creation in B2B-2C multisided platforms

Source: Prepared by the author

- 2) B2C-2B defines digital platforms where the ultimate client of the platform is not an individual consumer but a business client purchasing services from the platform operator. Accordingly, B2C-2B models are characterized by a free product that attracts individual users and, in turn, creates purchasing power not for the platform but for the goods or services offered by its clients. Examples of such platforms include social networks like “Facebook”, “Instagram”, and search engines like “Google” or “DuckDuckGo”.

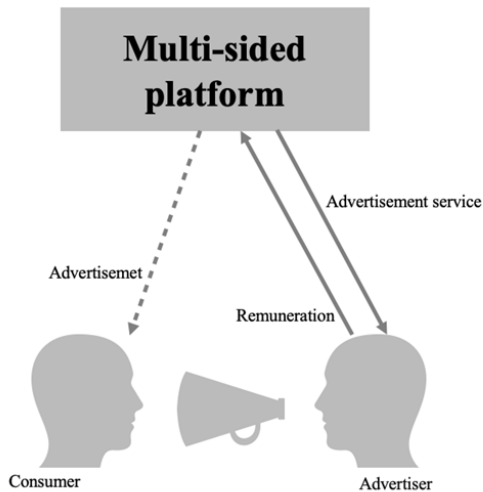


Figure 4. Value creation in B2B-2B multisided platforms

Source: Prepared by the author

Respectively, the author analysed hypothesis whether unlike the B2B-2C business model, only the profit of B2C-2B platforms should be taxed in the source country due to the production factors and conditions provided by the state's economic life in the source country to generate a return on investment. Only a few scholars have attempted to look back at the historical circumstances and principles that led to the establishment of taxation rights in the source country and apply them to the digital economy. S. Buriak and L. F. Kjærsgaard applied E. Kemmeren's statements on the principle of the place of origin of income, established as early as 1923, to cross-jurisdictional incomes and summarized that for certain platform business models, such as multi-sided platforms, the place of origin of wealth will not coincide with the place of income receipt.

On top, the author investigated the influence of the network effect on taxation and possibility to attribute a part of multi-sided platform profit based network effect output. Network effect has been only superficially evaluated in foreign scientific literature, while this dissertation analysed this aspect in depth. Looking at the network effect from an econometrics perspective, the examined scientific works allow for the hypothesis that the network effect could be a suitable basis for the taxation of platforms in the source country of income. Interestingly, the network effect has mostly been examined in the field of economics, while in legal studies, M. A. Lemley and D. McGowan only assessed its implications for competition and intellectual property law. For tax purposes, both the OECD's 2013 and 2015 reports highlighted the importance of network effects to the structure of the digital economy, and even in the OECD's 2015 final report on Action 1, it was stated that this justifies changes in tax policy. Therefore, it is surprising that in legal studies, the network effect was dismissed as a basis for justifying the allocation of cross-jurisdictional profit to the source country. Accordingly, this research, by analysing articles in the field of econometrics that examined the operation of network effects, offers a different perspective on the problem and suggests an alternative methodology for the distribution of cross-jurisdictional profit.

From a scientific standpoint, the results of this dissertation research are significant due to the timing of their presentation. The OECD's Pillar One proposal will come into effect once a critical mass of countries ratifies it. The historical analysis conducted and the alternative methodologies presented for the distribution of international income among countries will allow future researchers to evaluate the practical application, advantages, and disadvantages of Pillar One.

Previous scientific research. The need to modernize the international taxation system due to digitalization processes was discussed in the article by M. Laurinaitis et al. (2020), where the authors argued that the taxation of digital business should be based on the principle of the source of income, modernizing the concept of permanent establishment. The OECD's Pillar One proposal for addressing the challenges of the digital economy was also reviewed in the master's thesis by A. Anastasiya (2023). Certain aspects of corporate income tax were reviewed in several dissertation studies. I. Steponavičienė (2022) researched the 2013 BEPS report and its impact on the emergence and implementation of new rules to combat tax avoidance, but her

dissertation focused on the relationship between general and specific rules for combating corporate income tax avoidance. A. Petkevičiūtė's (2017) dissertation touched on the concepts of residence and permanent establishment and recognition requirements but examined reorganization and transfer operations and various taxation aspects. A. Petkevičiūtė also examined the BEPS theme and the aim to ensure that activities are taxed where the profit-generating activities and value creation actually occur. M. Luko's (2013) dissertation, which looked at aspects of state tax competition, mentioned the manipulation of the resident concept and artificial profit allocation. The aforementioned dissertations did not thoroughly examine the legal, political, and economic foundations defining the rights of states to the distribution of cross-jurisdictional profit, nor the impact of the digital economy on the development of the international tax regime. However, the impact of digitalization on taxation was examined in I. Rotomskis's dissertation (2004), which raised questions closest to the objectives set in this dissertation. Questions such as how to balance the rights of resident and source states to tax digital income were raised, but the dissertation examined ideas like the recognition of servers as permanent establishments and the bit tax. This dissertation examines the concepts of resident and permanent establishment, but naturally, it does not address new business models that have emerged in the process of digitalization, the BEPS report, and the resulting review of the international tax regime.

From foreign scholars, the topic of taxing multi-sided platforms in the market country was examined by L. F. Kjærsgaard (2018, 2021) and S. Buriak (2020). Both researchers argued that the principle of the place of origin of income should be applied when considering whether the source country should or should not acquire the right to tax.

S. Buriak (2020) and E. Végelytė (2020) took a step further and differentiated multi-sided platforms into B2B-2C trading platforms and B2C-2B social networks and search engine models, concluding that only the latter commercialize user data. Therefore, according to the principle of the place of origin of income, only the income earned by this type of platform could be taxed in the source country.

The influence of international tax regime reforms on its recognition system and international customary law was examined by R.S. Avi-Yonah (2004, 2007), K. Li (2021), E. G. Garcia (2019), and W. Schon (2021). It is noteworthy that the opinions of these authors on the lack of stability and continuity of principles diverged.

The territorial division of cross-jurisdictional profit and the right of source countries to allocate profit have been analyzed and presented by pioneers in international taxation. Economist P.B. Musgrave (1963, 1972, 1984, 2000) developed the principle of inter-nation equity, which served as a metric allowing countries to distribute taxation rights. P.B. Musgrave and K. Vogel (1988) defined the concept of the source state and indicated that the source country needs to contribute to the production of the income or to the value added to the good. E. Kemmeren (2006) aimed to apply the source concept to global trade and stated that the source country is considered to be the place where economic activity is conducted, income is earned, or property is acquired, and it can also be defined by economic attachment. He also emphasized that the intellectual

element is a crucial component in the income-producing process.

Theories opposing the principle of the source of income, based on the destination-tax principle, represented by M. Devereux (2019), H. Grubert (2015), B. Rajathurai and M. Clayson (2020), propose calculating corporate income tax not based on the return on investments but on cash flows or economic rent. They suggest taxing corporate groups instead of individual entities and fundamentally rethinking the model for calculating corporate income tax. The alternatives for justifying the rights of the market state to profit allocation were examined by R. Collier, M.P. Devereux, and J. Vella (2021). In their view, the determination of the market state is based not on value creation but on immobile factors, such as the direct or indirect residence of consumers. The taxation rights distribution model they presented, based on the redistribution of residual profit according to sales revenue, advocates for changing the corporate income tax system by abandoning the separate entity concept.

The goal of the 2013 BEPS project to “align taxation with economic substance and value creation” was examined by X. Li (2021), who concluded that although the role of value creation in the BEPS process was essential, this does not mean that this concept should help solve the problem of distributing taxation rights. Similar conclusions were reached by other scholars such as A.J. Martin Jimenez (2020), J. Hey (2018), and E.G. Garcia (2019). Shon W (2021) determined that it is a new concept and hardly traceable in legislation, contract application practices, court practices, or scholarly works before 2013. Therefore, value creation should not be recognized as a universal principle defining the distribution of taxation rights among countries. Economist W.F. Richter (2021) applied game theory to calculate profit shares that would be distributed among countries based on the benefits derived from cooperation.

Many scholars have commented on the proposed changes to the international tax system under Pillar One and the justification for market countries’ taxation rights – a significant event given that the international tax regime is revised once every 100 years. M. Wilde M. (2022, 2020, 2017) argued that the international distribution of corporate income tax among countries needs to be fundamentally rethought – primarily, economic profit, such as economic rent, should be taxed, and the distributable amount should be calculated based on a destination-based tax principle, applying an income criterion to distribute the taxable income base among countries. The author is a vehement critic of the Pillar One amendments, arguing that unlike in 1920, the OECD did not present any principles, failed to apply best practices, and introduced another method for calculating corporate income taxes, which will only complicate the distribution of profit taxes and dispute resolution when national, European Union, and international tax rules collide. U. Schreiber (2020) also criticizes such tax dominance. According to him, the system created by the OECD is hybrid, combining opposing accounting systems in one formula. To distribute profit, it is first necessary to calculate the residual profit of the corporate group based on international accounting standards and distribute it according to the revenue proportion in the countries where sales are conducted (Value A). The second step involves allocating an additional fixed profit amount if marketing and distribution functions are performed in the market countries

(Value B) according to the “arm’s length” principle criteria, and the third step grants the right to allocate additional amounts to compensate for additional functions performed (Value C). The “arm’s length” principle is based on the separate entity accounting principle, while formula apportionment for residual profit relies on group accounting, creating overlapping tax bases. A. Samari (2020) argued that introducing new standards other than the “arm’s length” principle and the concept of permanent establishment will create many additional complications as companies will have to update their transfer pricing documentation and invest in additional compliance. She disagrees that revenue, not marketing costs, reflects sustained and significant participation in another country’s economy. She also argued that from a theoretical transfer pricing perspective, not residual but routine profit should be allocated to the market country. G.S. Cooper (2021) thoroughly reviewed the proposal’s evolution and sadly noted that these changes signal the beginning of the end for three dogmas - (i) permanent establishment, (ii) separate entity taxation, and (iii) the arm’s length principle - but unlike other authors, he believes this is an inevitable future. M. Screpante (2021) stated that the rules established in 1920 determined that non-routine functions, such as R&D, brand creation, design, created a basis for a higher profit allocation than routine functions, such as manufacturing and distribution, but they also allowed the effect of synergy to be attributed to low-tax jurisdictions, thus DEMPE functions and the value creation principle played a role in anti-avoidance measures. According to Screpante, the arm’s length principle was overly modified, as the profit split method, which is not based on establishing comparables among unrelated companies, became the most commonly applied transfer pricing method in practice. Therefore, replacing the “arm’s length” principle with a fractional method is both natural and timely. N. Altenburg and K. Schlucke (2022) examined the practical challenges of applying the rule, such as determining for B2B (business to business) enterprises whether more than 1 million EUR in revenue was earned in the market state, what compliance administration challenges and administrative burdens exist in applying marketing and distribution exemptions (safe harbour).

Criticism regarding the definition of the source of income in geographical terms, despite its contradiction to economic logic, has been expressed by the already mentioned L. Xiaorong (2021) and M.F. Wilde (2017). M.F. Wilde supports the idea that economic rent and the profit it generates should be the subject of international taxation divisions. The sources of monopolistic advantage, such as intellectual property rights and the network effect, were examined by Durand and Milberg (2020), and several economists have advocated for the taxation of economic advantage, including A. Auerbach, M.P. Devereux, H. Simpson (2008, 2010), R. Broadway, J.F. Tremblay (2014), and W. Cui (2019).

The network effect was studied by econometrics scholars, whose insights the author of this dissertation relied on to create a profit distribution model. Noteworthy is the study by C. Junhong and P. Manchando (2016) on Taobao.com, which calculated the network effect and found it to have a significant, large, and positive impact on both sides of the platform. Also examined were the early studies and proposals on the

taxation of the digital economy by P. Collin and N. Colin (2013), J. Cremer (2015), and P. Pistone and P. Hongler (2015), in which the development potential based on the network effect is identified as a distinctive feature of the digital economy that should be reflected in the principles of the international tax regime.

Research methodology. The methodology of the work is based on the interpretive paradigm, applying qualitative research methods. Despite the subjectivity and personal involvement of the researcher inherent in the applied methods, the author, aiming to understand the reasons behind the formation of the tax law system, reviewed the history of several centuries and more than several hundred scientific articles. The goal is to create a taxation system that best matches the business model of multi-sided platforms, hence the research also embodies normative methodological assumptions. The use of qualitative methods is prioritized when the researcher's focus is on the uniqueness of a specific social object, the complete picture of an event or case, and the study of the unity and interaction of its objective and subjective factors. Qualitative research also allows for the examination of new phenomena or processes that are not widely spread, especially under conditions of sharp social changes. Since the taxation of digital business and new business models, such as multi-sided platforms, is a relatively new phenomenon, the author primarily applied qualitative research methods.

The abstraction method was widely used to define the concept of multi-sided platforms, identify principles defining the right of the source country to tax income earned in that country, and reveal their essence. By abstracting information related to the taxation of digital business and its progress, as well as information about the operational characteristics of platforms, the author identified the main operational features of multi-sided platforms: the different contributions of users in creating platform wealth and income, the network effect, and marginal costs. Based on these features, models for taxing multi-sided platforms were presented.

The historical method was used to review the development of the source concept, as well as to understand the principles defining the right of the source country to tax cross-jurisdictional profit. This method substantiated the source country's right to tax the profit of a foreign resident if factors of asset or income production are identified.

The comparative method was used to evaluate the advantages and disadvantages of taxation alternatives. Since the dissertation preparation period coincided with the evolution of the OECD's proposal on digital economy taxation from 2015-2021, the evaluation of alternative proposals allowed the author to critically examine the OECD proposal and also present alternative proposals that reflect the author's subjective beliefs, experiences, and international taxation principles.

The analogy method was applied to compare concepts of economic profit, economic rent, network effect, and value creation chain, assessing whether profit generated due to the network effect could be equated to economic rent and thus recommend it as a subject of profit tax.

The critique method was applied in evaluating the OECD's Pillar One solution's alignment with the set goals, various scholars' proposals for digital business taxation,

presenting arguments and counterarguments based on identified shortcomings to propose new suggestions.

The systemic analysis method was used in analyzing the 1920 League of Nations reports, double taxation avoidance agreement provisions, and hundreds of articles from different schools of thought to identify relationships between the economic operation features of platforms, state interests, and regulatory principles.

The teleological method was used to determine the reasons behind the OECD and United Nations model conventions on double taxation avoidance, as well as the Pillar One proposal, by evaluating the norm creators' goal and the circumstances that led to decision-making. This involved examining historical documents, OECD consultations, interim reports, model convention comments, and other documents recording the purpose of the document creators.

Research structure. The dissertation structure consists of an introduction, three chapters, conclusions, and recommendations.

The first chapter begins with a discussion on whether international tax law exists and whether the international taxation system can and is recognized as International customary law. It then reviews the principles of the distribution of taxing rights for cross-jurisdictional profit and the concepts of residence and source. These concepts are projections of the friction between global taxation and taxation at the source, rooted in a country's fiscal sovereignty – to tax the global income of local companies and the income of foreign companies if earned within the country. Accordingly, the principles that have shaped the international taxation system are discussed – the ability to pay, economic allegiance, the origin of income (production of wealth), and the benefit principles. To establish new rules for the distribution of taxing rights among countries, the author returns to the basics and defines the limits and concepts of tax sovereignty, such as tax jurisdiction, taxing power, rules for taxing economic-commercial activities, and, of course, permanent establishment. The concept of “source” in economic science and the reasons why economists propose taxing economic rather than nominal profit are also explored.

The second chapter defines the place of economic-commercial activity for digital business, defines the concept and characteristics of multi-sided platforms. It reviews the OECD's 2021 Pillar One proposal, which aimed to modernize the international taxation system created in 1920, and presents the shortcomings of the solution. The main rules of corporate income tax and the distribution of taxing rights among countries reviewed in the first part are evaluated in the context of globalization, digitalization, and platformization, summarizing expectations.

The third chapter examines alternatives created by the United Nations and various schools of thought to modernize the international taxation system. It also presents a review of several theoretical models developed by the author for multi-sided platforms. The first model analyzes the contribution of users in generating platform wealth or income, and the second analyzes the network effect and the marginal profit earned through it. The author provides arguments on why and how source countries could

justifiably demand the allocation of cross-jurisdictional profit and taxing rights and presents her recommendations.

Conclusions. The research goal has been achieved, and the set tasks have been resolved, leading to the following conclusions:

1. The right of the source country to tax the income of a resident of another country is defined by two international taxation principles - the benefit principle and the origin of income principle. These principles, established by the League of Nations in 1920 for distributing taxing rights between the source and resident countries, ground taxation at the source. The benefit principle establishes the source country's right to tax the income of a resident of another country in exchange for the benefits provided by the state. The origin of income principle determines that assessing the share of profit requires evaluating the stages of asset (income) creation. Historically, corporate income tax is based on the creation of assets (income), not consumption. Thus, the right to tax in the source country should be assigned to the country only if production factors used in manufacturing goods and providing services are identified, and the state's economic life provides conditions to generate a return on investment. Identifying the factors and environment contributing to asset value growth requires establishing a qualifying relationship. The relationship must be systematic, significant, regular, and essential. Historically, the presence of such a relationship recognized a permanent establishment, which allowed taxing active economic-commercial income earned in another country. The study proved that the concept of value creation is an important anti-avoidance measure in the BEPS context, but it cannot be independently applied to justify profit allocation to the source country. However, the value creation chain can be used to determine the functional profile of transaction parties and the amount of compensation, making these complementary principles. The author believes that the benefit and origin of income principles can be adapted to reconcile the international taxation system formed in the 20th century with digitalization and platformization processes.
2. The source of income is universally understood in tax literature as an economic relationship defined by territory, intended for taxing income. However, the scientific literature recognizes that the source is not an economic concept, leading to the conclusion that this concept should be interpreted more as the origin of income. The author applies the source concepts formulated by K. Vogel (1988) and E. Kemmeren (2006), recognizing the state associated with income generation as the income source. Only the state where the income is created can justify its taxation. It's important to note that the geographical concept of the source is significant only if the principle of the origin of assets is applied, profit is distributed based on separate entity accounting, and the arm's length principle is applied. It loses its meaning if profit distribution among countries is based on a formulaic apportionment method, which is grounded in the destination

tax principle. The calculation of corporate income tax based on the destination principle was rejected by the League of Nations in 1933, while in the 21st century, reforming the international system, it has played a much more significant role. Proponents of this principle argued that it is impossible to determine the true source of income and that it is a fiction applied for tax purposes. Due to the high integration of multinational companies, corporate income tax should be calculated at the group level, not the individual entity level, and the object of corporate income tax should be economic rent, not investment return. The OECD's Pillar One proposal is a hybrid model between the principles of the origin of income and destination, as residual profit is calculated based on the arm's length principle but distributed according to a predetermined formula based on the financial statements of the corporate group. A drawback of the destination principle is that it ignores the business-to-business transaction segment, which constitutes the largest share of international sales. The author is convinced that it is necessary to strive for the continuity of principles that could eventually ensure the recognition of the international taxation system as customary law, therefore, profit distribution among countries should be based on the principle of the origin of income, not the destination principle.

3. To objectively evaluate the OECD's Pillar One proposal, the proposal-forming OECD Secretariat discussion documents, proposals, and influencing scholarly research from the 2015-2021 period were examined. Additionally, the UN 12B alternative for source-based corporate income tax calculation, destination-based proposals by M.P. Devereux et al. and M.F. Wilde, as well as the author's proposals based on the principle of the origin of income were analyzed. All alternatives were compared through the lens of theoretical foundation robustness, fairness, and administrative costs. The study concluded that the UN alternative for taxing income contradicts the principles of fairness and ability to pay, while the function of destination taxes is already performed by VAT. Proposals by Devereux et al. and M.F. Wilde would require a global change of national tax systems and would apply to a much broader circle than the world's 100 largest companies. Therefore, on the one hand, their overall tax administration burden would be higher, on the other hand, the new rules would not overlap with new rules that create a large web between national, European Union primary and secondary legal sources, bilateral and multilateral double taxation treaties. Summarizing the shortcomings of the OECD's Pillar One proposal could include: (i) neglect of the benefit and origin of income principles, (ii) lack of explanation on the principles grounding the determination of taxing rights for the market country, (iii) unjustified allocation of residual, not routine profit to the consumer country, (iv) no explanation for abandoning the idea of taxing profit generated by the network effect, (v) the elimination of double taxation is extremely complex and difficult to apply to smaller taxpayers if the scope of subjects were to be expanded in the future. From the perspective of multi-sided platforms, it was concluded that the OECD's Pillar One proposal unjustifiably

sets taxation at the source for B2B-2C multi-sided platforms or platforms that do not earn income from a stable network effect.

4. Multi-sided platforms exhibit all the typical characteristics of digital business - expansion without mass, strong dependence on intangible assets and the importance of data, user participation, and the network effect. The study revealed that in multi-sided platforms, the contribution of users and the network effect can actively contribute to income generation in the source country.
 - 4.1. The contribution of users to the asset and income creation of B2C-2B platforms constitutes a substantial and significant part. In B2C-2B platforms, the customer is not an individual consumer, but a business client purchasing services from the platform operator, and in such platforms, a significant portion of the revenue comes from providing services to such business clients. Another essential and significant relationship between the source country and platforms arises due to the operation of the network effect. The network effect analysis revealed that in econometric science, the network effect has been widely studied since the 1970s, and in early OECD and scholars' group reports, the network effect was named as a reason for the reform of the international taxation system. Objective indicators were established for when the network effect begins to operate, and in the case of multi-sided platforms, when the number of sellers or service providers reaches a critical mass and achieves a stable equilibrium. Once this point is reached, the network effect operates stably, i.e., each newly joined user generating income for the platform is acquired at decreasing and often zero marginal costs. Having proven that the network effect can be calculated, the author sought to assess what portion of cross-jurisdictional profit could be attributed and taxed in the source country. Thus, it was concluded that the activities of two types of multi-sided platforms could be recognized as meeting the requirements of a permanent establishment: (i) platforms operating under the B2C-2B model monetize user contributions; and (ii) once the network effect reaches a point of stability, multi-sided platforms attract users at zero marginal costs.
 - 4.2. Although both alternatives are based on the same theoretical foundation, they produce different results. In the case of the first alternative, a smaller number of companies would fall into the category of entities that should attribute income to the source country. Applying the monetization model of user contributions in B2C-2B platforms, other platforms would not be taxed in the source country, even though they exhibit clear signs of the network effect. For example, the value creation model of the content streaming platform "Netflix," operated by Netflix Inc., is considered a value shop, and it is believed that its users do not contribute to asset or income creation; they simply use the content created by Netflix Inc. However, applying the second alternative, the revenues of these platforms would be taxed in the source country if the company's network effect reached a stable

equilibrium and it attracted users at zero marginal costs. It is important to note that not only multi-sided platforms are characterized by the network effect, so the new tax law could affect a larger number of companies. However, it is important to note that from an administrative cost perspective, the user contribution alternative is simpler and easier to implement. Primarily because it could be challenging to create a unified and simplified method for calculating the network effect. Secondly, the modified residual profit distribution method recommended by the author is recognized as unconventional, and preference is given to the comparable uncontrolled price, resale price, or “cost plus” methods. On the other hand, the required changes would not be as drastic as implementing the OECD’s Pillar One proposal or profit tax calculation methods based on the destination principle.

5. The author presented two alternative models for attributing a portion of the economic commercial profit of multi-sided platforms to the source country, which are based on the principles of the origin of income and benefit. These models also allow for the utilization of the already existing and widely used concept of permanent establishment in national law and bilateral treaties. The further use of the principles of the origin of income, benefit, and permanent establishment would more confidently assert that the international taxation system could be considered customary law. It was concluded that the international taxation system created by the League of Nations in 1920 could function in the digital age if the concept of the source of income were clarified and the list of activities creating a permanent establishment were expanded.

Recommendations. The scientific study explored alternatives for attributing and taxing the profit generated by user contributions and the network effect in the source country, which could be implemented by modernizing the concept of permanent establishment.

It is important to note that changes to the OECD’s Pillar One proposal will be implemented through a multilateral convention instrument. This instrument was previously applied in 2017 to implement measures related to tax treaties aimed at preventing base erosion and profit shifting. The multilateral convention is an international agreement that allows states to quickly modify applicable provisions of bilateral double taxation avoidance agreements to implement measures aimed at promoting the prevention of international tax avoidance and the efficient resolution of tax disputes. Lithuania signed the multilateral convention on June 7, 2017, in Paris, and Lithuania deposited the ratification documents with the OECD on September 11, 2018, making it effective and applicable from January 1, 2019, regarding Lithuania’s position (reservations and notifications) confirmed by the law of the Republic of Lithuania. The agreement on the implementation of Pillar One will be implemented in the same manner. In October 2023, the OECD published the text of the multilateral convention that will implement the Pillar One agreement.

The presented text of the multilateral convention does not propose changing the

definition of permanent establishment. It should be noted that the study did not aim to examine or provide proposals for improving Lithuania's regulatory environment. However, for practical applicability, the author believes it would be significant to present proposals for the implementation of recommendations in the Republic of Lithuania as well.

Considering the circumstances outlined above, the author's proposal consists of two parts: 5) A recommendation to the OECD to change the text of the multilateral convention implementing the Pillar One proposal, expanding the grounds for recognizing a digital permanent establishment in the source country;

A similar recommendation to the Lithuanian legislator and tax administrator regarding amendments to the Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania and the Order of the Minister of Finance of the Republic of Lithuania of February 27, 2002, No. 54, which would allow recognizing a digital permanent establishment in Lithuania for companies that are residents in countries with which Lithuania has not signed a double taxation avoidance agreement.

Article 5 of the OECD Model Convention on Income and Capital provides a definition of permanent establishment. It is proposed to supplement the OECD model convention with section 5.9, which would allow recognizing a permanent establishment in the source country for a company not physically established.

To recognize a permanent establishment in the source country, the following conditions must be met:

1. Income is generated through intellectual activity, assets, rights that create wealth in another country;
2. This activity constitutes a stable, regular, essential, and significant foreign entity's connection with the income country.

Evaluating the possibilities of recognizing a permanent establishment for digital services provided by multi-sided platforms, it was concluded that only two types of activities could meet these requirements:

1. Platforms operating under the B2C-2B model monetize user contributions; and
2. Once the network effect reaches a point of stability, multi-sided platforms attract users at zero marginal costs.

The proposal to amend Article 5 of the OECD Model Convention by adding Section 9 which introduces two additional grounds for establishing a permanent establishment, adapting the concept to the realities of the digital economy. This amendment aims to recognize the significant role that digital platforms play in generating income in the source country without a physical presence, reflecting the shift towards a more digitalized global economy.

Article 5: Permanent Establishment

- 1) For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
 - 2) The term “permanent establishment” includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
 - 3) A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
 - 4) Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.
- 4.1. Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State, and
- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
 - b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related

enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are
 - a) in the name of the enterprise, or
 - b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
 - c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first- mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.
8. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of

the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.

9. **Multi-sided platforms are considered to have a permanent establishment in a Contracting State if they monetize user contributions based on a multi-sided B2C-2B platform model or attract users at zero marginal costs due to the operation of a stable network effect.**

Also, it is proposed to include an explanation of part 9 in the commentary on Article 5 of the OECD Model Convention, which would outline the basis for recognition and recommend a calculation model.

Section 9

1. **The purpose of establishing digital permanent establishment criteria is to describe the operations of a foreign entity when it is not physically established nor operates through a dependent or independent agent, but significantly participates in the economic life of another country by providing digital services.**
2. **To recognize a permanent establishment in the source country, the following conditions must be met:**
 - 2.1. **Income is generated through intellectual activity, assets, rights that create wealth in that other country;**
 - 2.2. **This activity constitutes a stable, regular, essential, and significant connection of the foreign entity with the income country.**
3. **A foreign multi-sided platform's permanent establishment can be recognized in another country when:**
 - 3.1. **It monetizes user contributions based on a multi-sided B2C-2B platform model; or**
 - 3.2. **It attracts users at zero marginal costs due to the operation of a stable network effect.**
4. **B2C-2B (business to consumer to business) defines digital platforms where the ultimate platform client is not an individual user but a business client purchasing services from the platform operator. Accordingly, B2C-2B models are characterized by a free product that attracts individual users and thereby creates purchasing power not for the platform but for the goods or services offered by its clients. In this way, B2C-2B platform users utilize the platform service and in exchange, create content that the platform sells to third parties. Users are recognized as actively generating income for the multi-sided platform, accordingly, the user contribution is not considered auxiliary. Therefore, the B2C-2B user contribution creates a stable, regular, essential, and significant connection of the multi-sided platform with the income country.**
5. **The network effect is defined as the increase in utility that a user gets from using a product or service as the number of other users consuming the same**

product or service increases. Direct network effects occur when each user's benefit from choosing the product grows, and the incentive to choose the product increases. Indirect network effects arise when the product or service is chosen due to the effect in a complementary market. Indirect network impact occurs when the platform or service depends on two or more groups of users, such as manufacturers and consumers, buyers and sellers, or users and creators. When more people from one group join the multi-sided platform, the other group gains more value. Once the network effect operating within multi-sided platforms becomes stable, each newly joined user generating income for the platform is acquired at decreasing and often zero marginal costs. Since exceeding the stable equilibrium of the network effect, the network starts to function stably and attract new users, marketing costs, which would otherwise be incurred to attract new users, are not experienced, while new users acquire goods or services, accordingly, such assets not only contribute to eliminating cost experience but also generate income. In this way, income generated through the network effect actively generates income and also, the operation of the network effect creates a stable, regular, essential, and significant connection of the foreign entity with the income country.

6. To calculate the portion of profit attributable to the permanent establishment, the following transfer pricing methods are recommended:
 - 6.1. The Comparable Uncontrolled Price (CUP) method is recommended for calculating the amount of profit generated by B2C-2B user contribution. The arm's length price is determined by comparing the price of the controlled transaction subject (e.g., goods, services) with the price of the uncontrolled transaction subject. The user contribution, by using platform services contributing to asset and income creation, for example, in the case of social networks and search engines, could be compared with limited risk content creation services provided by third parties. To assess the value of the user function or calculate the compensation, it would be evaluated how much would be paid to unrelated content creators for such a service.
 - 6.2. The modified residual profit split method is recommended for calculating the profit generated by the network effect, but routine, not residual, profit should be attributed to the source country's income. A user creating content does not share the risk of platform maintenance, does not earn from the overall business success or failure, and in the case of the network effect, each user brought by another user should not be considered a unique contribution. A standard profit calculation would be performed based on the main functions performed by the international corporate group, calculating the routine profit, it would be assessed how much profit was earned due to the network effect impact, reaching a stable equilibrium, the percentage of users who joined after reaching

a stable equilibrium and with zero marginal costs would be evaluated, thereby assessing the portion of profit earned from such users. Accordingly, the profit earned due to the network effect would be distributed to the countries where the network impact manifested after reaching a stable equilibrium.

Secondly, it is also proposed to amend the Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania and the Order No. 54 of the Minister of Finance of the Republic of Lithuania dated February 27, 2002, by expanding the criteria for recognizing a permanent establishment.

Article 2. Key Concepts of this Law:

22. Permanent Establishment – a location of a foreign entity’s activities within the territory of the Republic of Lithuania or a Lithuanian entity’s activities in a foreign country, including conducting activities throughout or in a specific part of the respective country’s territory. A foreign entity is considered to operate through a permanent establishment on the territory of the Republic of Lithuania if it continuously conducts activities in the Republic of Lithuania, or conducts its activities through a dependent agent, or uses a construction site, construction, assembly, or equipment object, or uses equipment or structures for the exploration or extraction of natural resources, including wells or vessels used for this purpose, **or monetizes user contributions based on a B2C-2B multi-sided platform model, or attracts users at marginal costs due to the stable operation of the network effect.** The criterion for permanence is defined by the status of dependency or independence of the agent, as determined by the Government of the Republic of Lithuania or its authorized institution.

In the Order of the Minister of Finance of the Republic of Lithuania dated February 27, 2002, No. 54:

CRITERIA FOR DETERMINING THE DIGITAL PERMANENT ESTABLISHMENT OF A FOREIGN ENTITY

Section 9

- 1. The purpose of establishing digital permanent establishment criteria is to describe the operations of a foreign entity when it is not physically established nor operates through a dependent or independent agent, but significantly participates in the economic life of another country by providing digital services.**
- 2. To recognize a permanent establishment in the source country, the following conditions must be met:**
 - 2.1. Income is generated through intellectual activity, assets, rights that create wealth in that other country;**

- 2.2. This activity constitutes a stable, regular, essential, and significant connection of the foreign entity with the income country.
3. A foreign multi-sided platform's permanent establishment can be recognized in another country when:
 - 3.1. It monetizes user contributions based on a multi-sided B2C-2B platform model; or
 - 3.2. It attracts users at zero marginal costs due to the operation of a stable network effect.
4. B2C-2B (business to consumer to business) defines digital platforms where the ultimate platform client is not an individual user but a business client purchasing services from the platform operator. Accordingly, B2C-2B models are characterized by a free product that attracts individual users and thereby creates purchasing power not for the platform but for the goods or services offered by its clients. In this way, B2C-2B platform users utilize the platform service and in exchange, create content that the platform sells to third parties. Users are recognized as actively generating income for the multi-sided platform, accordingly, the user contribution is not considered auxiliary. Therefore, the B2C-2B user contribution creates a stable, regular, essential, and significant connection of the multi-sided platform with the income country.
5. The network effect is defined as the increase in utility that a user gets from using a product or service as the number of other users consuming the same product or service increases. Direct network effects occur when each user's benefit from choosing the product grows, and the incentive to choose the product increases. Indirect network effects arise when the product or service is chosen due to the effect in a complementary market. Indirect network impact occurs when the platform or service depends on two or more groups of users, such as manufacturers and consumers, buyers and sellers, or users and creators. When more people from one group join the multi-sided platform, the other group gains more value. Once the network effect operating within multi-sided platforms becomes stable, each newly joined user generating income for the platform is acquired at decreasing and often zero marginal costs. Since exceeding the stable equilibrium of the network effect, the network starts to function stably and attract new users, marketing costs, which would otherwise be incurred to attract new users, are not experienced, while new users acquire goods or services, accordingly, such assets not only contribute to eliminating cost experience but also generate income. In this way, income generated through the network effect actively generates income and also, the operation of the network effect creates a stable, regular, essential, and significant connection of the foreign entity with the income country.
6. To calculate the portion of profit attributable to the permanent establishment, the following transfer pricing methods are recommended:

- 6.1. **The Comparable Uncontrolled Price (CUP) method is recommended for calculating the amount of profit generated by B2C-2B user contribution. The arm's length price is determined by comparing the price of the controlled transaction subject (e.g., goods, services) with the price of the uncontrolled transaction subject. The user contribution, by using platform services contributing to asset and income creation, for example, in the case of social networks and search engines, could be compared with limited risk content creation services provided by third parties. To assess the value of the user function or calculate the compensation, it would be evaluated how much would be paid to unrelated content creators for such a service.**
- 6.2. **The modified residual profit split method is recommended for calculating the profit generated by the network effect, but routine, not residual, profit should be attributed to the source country's income. A user creating content does not share the risk of platform maintenance, does not earn from the overall business success or failure, and in the case of the network effect, each user brought by another user should not be considered a unique contribution. A standard profit calculation would be performed based on the main functions performed by the international corporate group, calculating the routine profit, it would be assessed how much profit was earned due to the network effect impact, reaching a stable equilibrium, the percentage of users who joined after reaching a stable equilibrium and with zero marginal costs would be evaluated, thereby assessing the portion of profit earned from such users. Accordingly, the profit earned due to the network effect would be distributed to the countries where the network impact manifested after reaching a stable equilibrium.**

LIST OF THE PUBLICATIONS

1. E. Végelytè. "Deconstructing User Participation: Why in the Digital Era Advertising Income Is Different from Other Business Income", *International Transfer Pricing Journal* 27, 2 (2020).
<https://www.ibfd.org/shop/journal/deconstructing-user-participation-why-digital-era-advertising-income-different-other>
2. E. Végelytè, M. Mockus „Legal protection of chatbots decision trees in EU“, *IRIS2020 journal* (2020).
https://jusletter-it.weblaw.ch/issues/2020/30-September-2020/13_2_legal_issues_of_adee4e7371.html

Vėgėlytė, Elena

DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU: TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA: daktaro disertacija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2024. P. 264.

Bibliogr. 189-204 p.

2021 m. EBPO Pirmojo Ramsčio pasiūlymas iš esmės reformavo šimtamečius gyvusių tarptautinę apmokestinimo sistemą. Tyrimu siekiama atskleisti ar reformos tikslas - atliepti skaitmenizacijos ir platformizacijos iššūkius buvo pasiektas. Tyrime vertinamos pajamų šaltinio šalies mokesstinės jurisdikcijos ribos ir ieškoma alternatyvių daugiašalių platformų komercinio pelno paskirstymo tarp šalių metodikų. Ieškomi atsakymai į klausimus: ar skaitmeninių pajamų, įskaitant daugiašalių platformų, apmokestinimas prie šaltinio turi būti pagrįstas naudos ir pajamų kilmės principais? Kokie yra galimi alternatyvūs tarpjurisdikcinio pelno skirstymo metodai? Ar būtų įmanoma pajamų šaltinio šaliai priskirti daugiašalių platformų pelną, kurį sugeneravo tinklo efektas ir vartotojai B2C-2B verslo modelyje? Atlikta analizė atskleidė, kad 1920 m. Tautų Lygos sukurta tarptautinio apmokestinimo sistema galėtų funkcionuoti ir skaitmeniniame amžiuje. Patikslinus pajamų šaltinio sąvoką ir praplėtus nuolatinę buveinę sukuriančių veiklų sąrašą, daugiašalių platformų vartotojų indėlio ir tinklo efekto sukurto pelno priskyrimas pajamų šaltinio šaliai būtų pagrįstas ir leistų pasiekti užsibrėžtus tarptautinės apmokestinimo sistemos reformos tikslus.

In 2021, the OECD Pillar One proposal fundamentally revamped the century-old international taxation system. The study aims to reveal whether the goal of the reforms - to address the challenges of digitalization and platformization - has been achieved. The research evaluates the tax jurisdiction boundaries of the source country and explores alternative methodologies for distributing commercial profits of multisided platforms among countries. It seeks answers to questions such as: should taxation of digital income, including that of multisided platforms, at the source be based on the benefit and source of income principles? What are the possible alternative methods for interjurisdictional profit allocation? Is it feasible to allocate to the source country the profits of multisided platforms generated by the network effect and users in the B2C-2B business model? The analysis revealed that the international taxation system created by the League of Nations in 1920 could function in the digital age. By refining the concept of a source of income and expanding the list of activities constituting a permanent establishment, allocating the contribution of multisided platform users and the profit generated by the network effect to the source country would be justified and would enable the achievement of the set goals of the international taxation system reform.

Elena Vėgelytė

DAUGIAŠALIŲ PLATFORMŲ APMOKESTINIMAS PELNO MOKESČIU:
TARPTAUTINIO APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA

Daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, teisė (S 001)

Mykolo Romerio universitetas
Ateities g. 20, Vilnius
Puslapis internete www.mruni.eu
El. paštas roffice@mruni.eu
Tiražas 20 egz.

Parengė spaudai Martynas Švarcas

Spausdino UAB „Šiaulių spaustuvė“
P. Lukšio g. 9G, 76200 Šiauliai
El. p. info@dailu.lt
<https://siauliuspaustuve.lt>

