

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
INFORMATIKOS TEISĖS KATEDRA**

**VAIDA BALTADUONIENĖ  
INFORMATIKOS TEISĖS STUDIJŲ PROGRAMA**

**TEMA  
ELEKTRONINĖS KOMERCIJOS APMOKESTINIMAS TIESIOGINIAIS  
MOKESČIAIS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas-  
Dr. Lektorius;  
Irmantas Rotomskis

Vilnius, 2006

## **ELEKTRONINĖS KOMERCIJOS APMOKESTINIMAS TIESIOGINIAIS MOKESČIAIS**

***Pagrindinės sąvokos:** elektroninė komercija, dvigubas apmokestinimas, virtualios prekės, nuolatinė buveinė, serveris, priklausomas agentas, rezidencija, pajamų šaltinis.*

### *S a n t r a u k a*

*Baigiamajame magistro darbe nagrinėjamos problemos, susijusios su elektroninės komercijos apmokestinimu tiesioginiais mokesčiais, jų apskaičiavimu ir surinkimu elektroninėje komercijoje, remiantis Lietuvos Respublikos įstatymais, juos lyginant su Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliu bei šios organizacijos ekspertų pastabomis. Pateikiami kriterijai pagal kuriuos yra taikoma elektroninės komercijos apmokestinimo jurisdikcija. Analizuojamas elektroninės komercijos tiesioginių mokesčių surinkimas vykdant elektroninę komercinę veiklą per serverį, bei nuolatinę buveinę.*

## **IMPOSITION OF DIRECT TAXES ON ELEKTRONIC COMMERCE**

***Main concepts:** e-commerce, double taxation, virtual goods, permanent registered office, server, subordinate agent, residence, source of income.*

### *S u m m a r y*

*Problems, relating to the imposition of direct taxes on e-commerce, calculation and collection thereof in e-commerce are discussed in the final Master's thesis with reference to the laws of the Republic of Lithuania, by comparing them with the model of the double taxation avoidance agreement of the Organization for Economic Co-operation and Development as well as the remarks of the experts of this Organization. Criteria, according to which the e-commerce taxation jurisdiction is applicable, are given herein. Collection of direct taxes of e-commerce in performance of e-commerce activities via server as well as permanent registered office is analyzed.*

## TURINYS

Įvadas.....	4
1. Elektroninės komercijos sąvoka ir samprata;.....	7
1.1. Elektroninės komercijos skirtumas nuo tradicinės komercijos;.....	11
1.2. Elektroninės komercijos apmokestinimo būtinybė ir ypatumai;.....	16
1.3. Apmokestinimo principai;.....	18
1.4. Elektroninės komercijos įtaka mokesčių surinkimui ir apskaičiavimui.....	21
2. Tiesioginiai mokesčiai;.....	25
2.1. Gyventojų pajamų mokestis;.....	26
2.2. Pelno mokestis.....	28
2.3. Elektroninės komercijos vietos nustatymo būdai;.....	31
2.4. Valstybių vidaus teisėje taikomi kriterijai;.....	33
2.4.1. Rezidencija;.....	33
2.4.2. Pajamų šaltinio arba ekonominės veiklos kriterijus;.....	34
2.4.3. Tarptautinių sutarčių nustatytas mokesčių jurisdikcijos taikymo režimas.....	39
3. Apmokestinimo problematika;.....	40
3.1. Elektroninės komercijos tiesioginių mokesčių surinkimas vykdant elektroninę komerciją per serverį, bei nuolatinę buveinę.....	40
3.2. Dvigubo apmokestinimo panaikinimas pagal EBPO.....	44
3.2.1. Komercinės-ūkinės veiklos vieta, per kurią vykdoma visa įmonės veikla arba jos dalis;.....	47
3.2.2. Pastovi komercinės-ūkinės veiklos vieta;.....	48
3.2.3. Komercinė-ūkinė veikla negali būti klasifikuojama kaip tik pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio darbai;.....	48
3.2.4. Internetinių paslaugų teikėjas ir nepriklausomo agento statusas;.....	49
4. Galimybė virtualiai pakeisti priklausymą apmokestinamajai teritorijai:.....	52
4.1. Pirmas pavyzdys;.....	52
4.2. Antras pavyzdys.....	53
5. Problemos ir alternatyvūs variantai egzistuojančiai sistemai.....	54
Išvados.....	56
Siūlymai.....	58
Literatūros sąrašas.....	59
Santrauka.....	65
Summary.....	66

## ĮVADAS

Šiandien galima neabejoti, kad elektroninės erdvės – pasaulinio kompiuterių tinklo „Internet“ – atsiradimas iš pagrindų pakeitė pasaulinę rinką ir supratimą kaip reikia užsiimti verslu. Prekės ir paslaugos, kurios neseniai buvo siūlomos tik vietinėje parduotuvėje, tapo prieinamos vartotojams net ir tolimiausiuose planetos kampeliuose. Prekybos firmos ir kiti verslo subjektai vienas po kito bent jau dalį savo verslo perkelia ir į Internetą, steigiasi aibė naujų firmų, kurios veiklą vysto vien tik kibernetinėje erdvėje. Milijonai vartotojų visame pasaulyje kiekvieną dieną prisijungia prie pasaulinio tinklo siekdami gauti informacijos, keisdami idėjomis, atlikdami verslo operacijas.

Viena išskirtiniausių interneto savybių yra jo globalumas ir interaktyvumas. Visame pasaulyje išdėstyti interneto mazgai bei prie jų prijungti vartotojų kompiuteriai priklauso vienai interneto erdvei, kurioje nėra valstybių sienų, o atstumas neturi praktiškai jokios reikšmės ir šioje erdvėje viskas vyksta realiu laiku. Šios interneto savybės yra sėkmingai pritaikytos versle. Taip pat interaktyvumo savybė, leidžia keliose skirtingose pasaulio vietose esantiems darbuotojams kartu kurti vieną produktą.

Kita svarbi interneto savybė – vartotojo anonimiškumas. Paprastai neįmanoma žinoti, koks realus asmuo „slepiasi kitame laido gale“ ir kur jis yra šiuo metu. Nors egzistuoja sistemos, galinčios susekti prisijungimo prie interneto vietą (netgi konkretų kompiuterį), tačiau taip pat yra priemonių padedančių geriau „užsimaskuoti“ ir labai ap sunkinti susekimą.

Dėl aukščiau paminėtų interneto savybių iškyla ir kita problema – internete veikiančios subjekto veiklos vietovės, internetu platinamų prekių kilmės šalies bei kitų faktorių nustatymas sprendžiant klausimą, kuri valstybė turi teisę reikalauti iš subjekto užsiimančio komercine veikla, mokėti jai atitinkamus mokesčius.

Magistro baigiamojo darbo objektas yra elektroninė komercija, kaip viena iš komercijos rūšių, taip pat šios elektroninės komercijos apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais.

Tyrimo dalykas - apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais problemos susijusios su jų apskaičiavimu, surinkimu, bei jurisdikcijos taikymu. Čia nagrinėjama komercijos samprata, mokesčių rūšys ir jų surikimo būdai. Darbe tiriama užsienio ir Lietuvos elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinę bazę, tokiu būdu atskleidžiant esmines jos problemas, tiek praktiniu, tiek praktiniu teisiniu pobūdžiu. Taip pat praktinių klausimų teisinė analizė.

Tai šiame darbe bus naudojami šie tyrimo metodai: lyginamasis, loginis – analitinis, lingvistinis ir sisteminės analizės metodai.

Lietuvoje internetinio verslo apmokestinimo problemoms dar skiriama nedaug dėmesio, dauguma interneto verslą reguliuojančių teisės aktų yra apie vartotojų teisių gynimą, asmens duomenų ir kitos informacijos saugumą.<sup>1</sup> 2006 m. gegužės 25 d. priimtas naujas „Informacinės visuomenės paslaugų įstatymas“<sup>2</sup>, kuris reglamentuoja informacinės visuomenės paslaugų teikimą ir kitą informacinės visuomenės paslaugų teikėjų veiklą, tačiau netaikomas mokesčių, rinkliavų, kitų įmokų į valstybės ar savivaldybių biudžetus ir jų administravimo srityse, o bendrieji, apmokestinimą reguliuojantys teisės aktai nenumato visų galimų veiklos internete ypatybių.

Šio darbo naujumas pasireiškia tuo, kad elektroninės komercijos apmokestinimo problematikai, nei mokslininkai, nei praktikai iki šiol neskyrė deramo dėmesio. Reikia pasakyti, kad atkūrus nepriklausomybę, moksliniame kontekste ši problema dar nebuvo išsamiai analizuota. Elektroniniam verslui įgaunant vis didesnius mastus, jo apmokestinimas vis dar lieka šešėlyje. Šis tyrimas yra pirmasis Lietuvoje, kuriuo siekiam moksliškai atsakyti į klausimą „ar internetinis verslas“<sup>3</sup> leidžia pasirinkti, kuriai šaliai mokėti mokesčius“, bei kokiai faktoriai leidžia išvengti elektroninės komercijos apmokestinimo.

Šio darbo tikslas – ištirti ir įvertinti pagrindines elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais problemas, bei pasiūlyti sprendimo būdus.

Aukščiau nurodytam tikslui pasiekti yra iškeliami tokie uždaviniai:

- atskleisti elektroninės komercijos apmokestinimo svarbą, bei pagrindines problemas;
- pateikti institutų, susijusių su elektroninės komercijos apmokestinimu, analizę, bei atskleisti pagrindines teisinio reglamentavimo problemas;
- įvertinti kurių mokesčių surinkimą ir apskaičiavimą labiausiai paveikė elektroninė komercija;
- išanalizuoti svarbiausius tarptautinius ir Europos Sąjungos teisės aktus, reglamentuojančius elektroninę komerciją bei jos apmokestinimą tiesioginiais mokesčiais, įvertinti pagrindines reglamentavimo problemas;
- atskleisti elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinės bazės Lietuvoje esminius trūkumus;
- įvertinti taikomus kriterijus elektroninei komercijai, pagal nacionalinę teisę;

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Ūkio ministro 2001 m. rugpjūčio 17 d. įsakymas Nr. 258 „Dėl Daiktų pardavimo ir paslaugų teikimo, kai sutartys sudaromos naudojant ryšio priemones, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 73-2583;

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 11 d. nutarimas Nr. 1276 „Dėl Lietuvos Respublikos informacinės visuomenės paslaugų įstatymo koncepcijos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 151-5497; ir t.t.

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos informacinės visuomenės paslaugų įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 65-2380.

<sup>3</sup> Šiame darbe sąvoka *internetinis verslas* reiškia veiklą, kuri yra vykdoma verslo dalyviams perduodant bei gaunant informaciją į/iš prie pasaulinio tinklo (*world wide web*) prijungto kompiuterio (t.y. naudojantis internetu). Išskyrus atvejus, kai iš konteksto matyti kitaip, šiame darbe sąvoka *internetinis verslas* neapima prisijungimo prie interneto, interneto stočių techninio aptarnavimo, ryšio linijų tiesimo ir panašaus pobūdžio paslaugų teikimo.

- pasiūlyti galimus sprendimo būdus bei modelius pagal nacionalinę teisę.

Atliekant tyrimą buvo naudojami pasaulio mokslinės literatūros, Lietuvos Respublikos ir Tarptautiniais teisė aktais. Atskirus elektroninės komercijos klausimus nagrinėjo: I. Rotomskis, M. Civilka, D. Štītis, D. Sauliūnas, D.A. Wilson, L. J. Davies, R. Clarke. ir kt. pasaulio mokslininkai ir ekonomistai.

## 1. ELEKTRONINĖS KOMERCIJOS SĄVOKA IR SAMPRATA

Norint negrinėti elektroninės komercijos apmokestinimą tiesioginiais mokesčiais reikia išsiakinti pačią šios komercijos sąvoką.

Elektroninė komercija suprantama kaip prekybinių santykių forma, kurioje tarpusavyje susijusios šalys sąveikauja elektroniniu būdu naudojant informacines technologijas. Elektroninės komercijos objektas – visų ūkinių komercinių, finansinių ir atsiskaitymo santykių, susijusių su tarptautinių ir vietinių sandorių sudarymu, vykdymu ir kontrole, visuma palaikoma moderniomis ryšio priemonėmis.

Elektroninės komercijos pagrindas yra apsisikeitimas elektroniniais duomenimis (angl. *Electronic data interchange* (toliau – EDI)). EDI yra bendras terminas, naudojamas apibūdinti sistemai, nustatytai tarp tiekimo organizacijų ir jų tiekėjų, su tikslu pagerinti užsakymų procesą, jų priėmimą, sąskaitų išrašymą ir atsiskaitymą. Pradinė elektroninės komercijos idėja buvo atsikratyti kanceliarinio darbo, paimant skaitmeninę pirkimo informaciją iš pirkėjo kompiuterio ir įvedant ją tiesiai į tiekėjo kompiuterį.<sup>4</sup> Pateikta citata parodo, kad EDI yra procesas, vykstantis tarp apibrėžto skaičiaus subjektų tam tikroje uždaroje sistemoje. EDI yra traktuojamas pakankamai siaurai. Ši sistema naudojama daugelio ūkio subjektų sandoriuose su tiekėjais. Bet esminiai skirtumai tarp EDI ir Elektroninės komercijos yra tas, kad EDI - uždara rinka, o elektroninė komercija kaip tik išskiria rinkos atvirumu, globalumu. EDI paprastai yra naudojamas nacionaliniu lygmeniu, tuo tarpu elektroninė komercija iš prigimties yra tarptautinė, globalinė. EDI yra naudojama tik tinklo savininko, elektroninė komercija – atviras tinklas, prieinamas kiekvienam.<sup>5</sup>

Jungtinių Tautų Tarptautinės prekybos teisės komisijos (UNCITRAL) 1996 m. Priimtame pavyzdiniame elektroninės komercijos įstatyme yra pateikiamas tik EDI, o ne elektroninės komercijos apibrėžimas<sup>6</sup>. Tačiau šio įstatymo 2 (a) str. nurodoma, kad duomenų pranešimas reiškia informaciją, kuri yra sukurta, siunčiama, gaminama arba saugojama elektroninėmis optinėmis arba panašiomis priemonėmis, įskaitant, bet ne apsiribojant EDI, elektroninį parašą, telegramas, teletekstą ar telekopijas. Taigi pavyzdinis elektroninės komercijos įstatymas apima išvardytas priemones ir bet kurias elektronines, optine ar panašias priemones, sukurtas ateityje. UNCITRAL specialiai paliko galimybę ateities naujovėms. Pažymėtina, kad kai UNCITRAL 1992 m. Pradėjo darbą elektroninės komercijos srityje, pavyzdinio įstatymo

<sup>4</sup> D.A. Wilson. *Managing information*. - Oxford: Butterworth Heinemann, 1997. P. 152.

<sup>5</sup> M. Civilka. Elektroninės komercijos teisiniai aspektai. Viliaus universiteto Teisės fakulteto. ITC 2002.// <http://itc.tf.vu.lt>; prisijungimo laikas: 2006-06-20.

<sup>6</sup> UNCITRAL Model Law on electronic commerce with guide to enactment // <http://www.uncitral.org/en-index.htm>; Prisijungimo laikas: 2006-09-18.

projektas rėmėsi tiksliai EDI, tačiau nuo tada ryškėjo interneto ir naujų optinio vaizdo skaitymo formų panaudojimas elektroninėje komercijoje<sup>7</sup>. Šio įstatymo požiūris, kuris orientuojamas į ateities perspektyvą, mano manymu, pradėjo išvengti pernelyg siauro elektroninės komercijos traktavimo, susijusio tik su EDI.

Skirtumą tarp tradicinės elektroninės komercijos, pargyastos EDI, ir internetinės elektroninės komercijos galima pavaizduoti tokia lentele<sup>8</sup>:

<p>Tik verslas verslui (B2B)</p>	<p>Verslas verslui (B2B) Verslas vartotojui (B2C) Verslas valstybėms institucijoms (B2G) Vartotojas vartotojui (C2C)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uždari klubai, dažnai suformuoti ir funkcionuojantys atskirose pramonės šakose;</li> <li>• Ribotas įmonių – partnerių skaičius;</li> <li>• Uždari tinklai;</li> <li>• Žinomi ir patikimi partneriai;</li> <li>• Saugumas ir tinklo dalis.</li> </ul> <p>RINKA YRA KLUBAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atvira globali rinka;</li> <li>• Neribotas partnerių skaičius;</li> <li>• Atviri, neapsaugoti tinklai;</li> <li>• Žinomi ir nežinomi partneriai;</li> <li>• Būtinai saugumas ir autentifikacija.</li> </ul> <p>TINKLAI YRA RINKA</p>

Vieną platesnių apibrėžimų pateikė Roger Clarke „Elektroninė komercija – prekyba prekėmis ir paslaugomis, naudojantis telekomunikacinėmis ar jų pagrindu veikiančiomis priemonėmis“<sup>9</sup>. Detalesnis apibrėžimas pateiktas 1998 m. Austrijos ekspertų grupės ataskaitoje: „Elektroninė komercija yra bet koks sandoris, kuris atliekamas naudojant elektronines priemones: faksimiles, teletekstus, EDI, internetą ir telefoną.“ Pabrėžiama, kad elektroninė komercija apima tik tokius sandorius, kurie atliekami naudojant kompiuterius nepriklausomai, kur jie yra įjungti – uždaruose ar atviruose tinkluose.

L. J. Davies pateikia tokią elektroninės komercijos sąvoką: „Elektroninė komercija apima komercinius sandorius tarp fizinių ir juridinių asmenų. Sandorio objektai gali būti

<sup>7</sup> P. Winship. International commercial transactions: 1996//the Business lawyer, 1997. vol. 52. P. 1644.

<sup>8</sup> M. Civilka, T. Lamanauskas, G. Osinaitė, ir kt. Informacinių technologijų teisė. - Vilnius: NVO Teisės institutas, 2004. P. 213.

<sup>9</sup> R. Clarke. Electronic commerce // <http://www.anu.edu.au/people/Roger.Clarke/EC/ECDefns.html>; prisijungimo laikas: 2006-09-18.



materialią ir nematerialią išraišką turintys produktai. Svarbiausias faktorius – komunikavimas elektroninėmis priemonėmis<sup>10</sup>. Pateiktoje sąvokoje jau atsiranda klasifikacija komercinio sandorio objekto į materialius produktus ir į nematerialią išraišką turintys produktai. Tai suteikė galimybę informacinėmis technologijomis prekes perkelti į elektroninę erdvę joms suteikiant nematerialią išraišką turinčius produktus. Tačiau šių sandorių specifika buvo ta, kad yra sunku kontroliuoti nematerialinę išraišką turinčių prekių srautų kontrolę ir apmokestinimą.

Pagal sandorio objekto klasifikaciją, elektroninė komercija turi dvi veikos rūšis :

- 1) Netiesioginę elektroninę komerciją - kai yra materialių gėrybių užsakymas elektroniniu būdu, o pristatymas fiziniu - naudojant tradicines tarnybas kaip paštas ar komerciniai kurjeriai.
- 2) Tiesioginę elektroninę komerciją - kai materialinių gėrybių užsakymas, pristatymas ir atsiskaitymas už tokias nematerialines prekes ir paslaugas, vykdomas *online* režimu.

Tai elektroninės komercijos tiesioginę veiklą yra sunku reglamentuoti, nes nematerialinę išraišką turinčių prekių srautai t.y. perkeltos į elektroninę erdvę, visiškai išvengia tradicinėje komercijoje egzistuojančių kontrolės punktų.

Elektroninė komercija pasaulyje dažniausiai suprantama kaip pirkimų ir pardavimų procesas, vykdomas interneto aplinkoje ir gali būti suskirstoma į tokius tipus<sup>11</sup>:

- *verslas verslui* (b2b (*business to business*)); iki šiol pati sėkmingiausia ir labiausiai progresuojanti elektronines komercijos dalis; tokios elektronines komercijos pavyzdžiu galėtų būti elektroninis prekes užsakymas, tarpininkavimo paslaugos, sertifikavimo paslaugos);
- *verslas vartotojui* (b2c (*business to consumer*; įdomiausia iš teisinės reguliavimo puses; tokios elektronines komercijos pavyzdžiu galėtų būti knygnas internete));
- *verslas valstybinėms institucijoms* (b2public *government* (šis elektronines komercijos tipas itin prisidėjo prie JAV elektronines komercijos globalios sėkmes; tokios elektronines komercijos pavyzdžiu galėtų būti viešieji pirkimai));
- vartotojai vartotojams (*c2c (consumer to consumer)* (palyginus nauja rūšis; pvz., aukcionai ([www.ebay.com](http://www.ebay.com); [www.rinkis.lt](http://www.rinkis.lt)) ir pan.));
- vartotojai verslui (*c2b* (pvz., *joint purchases*; pvz., [www.letsbuyit.com](http://www.letsbuyit.com)));

<sup>10</sup> S. Basu. Taxation of Electronic Commerce // The Journal of Information, Law and Technology. 2001. issue 2.// [http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001\\_2/basu1/#a7](http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/#a7) ; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

<sup>11</sup> M. Civilka. Elektronines komercijos teisiniai aspektai. Viliaus universiteto Teisės fakulteto. ITC 2002.// <http://itc.tf.vu.lt>; prisijungimo laikas: 2006-06-20.

- *„vartotojas valstybinei institucijai (c2public government (dar labai nauja elektronines komercijos rūšis, tačiau ateityje ir individualus vartotojai galės vyriausybes teikiamas paslaugas įsigyti on-line))“;*
- *„valstybines institucijas verslui, vartotojams ir kitoms valstybinėms institucijoms“;*
- *(A2B/C/A (taipogi žinoma kaip e-vyriausybė (E-government; transformation of the administration (government) from paper organizations to virtual organizations)).*

Taigi galima apibrėžti elektroninę komerciją, kai apimančią visus santykius, susijusius su tarptautinių ir nacionalinių sandorių sudarymu elektroniniu būdu, rūšis, tai yra, pirkimą, pardavimą, tiekimą, užsakymus, reklamą, konsultavimą, įvairius susitarimus bei dalykinio bendradarbiavimo formas<sup>12</sup>.

Tai vienas iš galimų apibrėžimų, tačiau galima apibrėžti ir kitaip. Elektroninis verslas gali būti apibrėžtas kaip verslo operacijų atlikimas ir įmonės veiklos organizavimas interneto tinkle. Tai įvairių, pelno siekiančių veiklų – elektroninės prekybos, teleserviso, telemedicinos, nuotolinio mokymo, teledarbo, *online* bankininkystės ir kitų, vykdymas elektroninių tinklų aplinkoje. Vyraujančią vietą užima, žinoma, internetas, bet elektroninio verslo transakcijos atliekamos ir per mobiliuosius skaitmeninio ryšio prietaisus. Šis apibrėžimas būtų platesnis, negu prieš tai pateiktasis, nes elektroninė komercija yra tik viena iš elektroninio verslo formų.

Tačiau Mykolo Riomerio Universiteto, Dr. Irmantas Rotomskis siūlo apibrėžti - elektroninę komerciją kaip elektroninėje erdvėje vykstančią prekybą prekėmis ar paslaugomis tarp mokestiniais santykiais susijusių subjektų, kai įvykdomos visos verslo stadijos: nuo prekių ar paslaugų reklamavimo (pateikimo) iki jų pristatymą vartotojui<sup>13</sup>. I. Rotomskio apibrėžimas skiriasi nuo paminėtų autorių apibrėžimų tuo, kad jis nesiekia nurodyti konkrečių technologijų, kurios naudojamos elektroninėje komercijoje, taip pat pateiktas apibrėžimas išlaiko pusiausvyrą, nesiekiantis nurodyti konkrečių technologijų, kurios naudojamos elektroninėje komercijoje, nes bet kokia prekyba elektroninėje erdvėje įmanoma tik tuomet, kai prekės yra parduodamos skaitmeniniu pavidalu.

Darome išvadą, kad elektroninė komercija savo prigimtimi yra ta pati prekyba, tik aukštesniame technologijos lygmenyje ir jau iš principo galėtų būti taikomi tie patys prekybos bei jos apmokestinimą reglamentuojantys įstatymai, tačiau reikėtų paanalizuoti, ar tie įstatymai šiai prekybos rūšiai neprieštarauja ir ar gali tinkamai reglamentuoti.

---

<sup>12</sup> Elektroninės komercijos skatinimo programa// <http://www.infocom.lt/dokumentas.asp>; prisijungimo laikas: 2006-09-20.

## 1.1. Elektroninės komercijos skirtumas nuo tradicinės komercijos

Aukščiau padaryta išvada, kad elektroninė komercija savo prigimtimi yra ta pati prekyba, tik aukštesniame technologijos lygmenyje, kuri keičia iš esmės tradicinės komercijos santykius tarp komercijos subjektų, ir jau iš principo galėtų būti taikomi tie patys prekybos bei jos apmokestinimą reglamentuojantys įstatymai. Tai elektroninė komercija yra tradicinės komercijos rūšis. Elektroninė komercija, pasitelkusi pažangias informacines technologijas, suteikia naujų galimybių pristatant prekes į kitas valstybes ar teikiant paslaugas jos piliečiams. Tai atsiradus naujiems visuomeniniams santykiams, kuriuos lėmė informacinės paslaugos ir jų keliamos problemos, įstatymų leidėjas gali rinktis keletą elgesio variantų. Pirma, stebėti padėtį, rinkti bei analizuoti informaciją ir priimti sprendimus. Antra, ignoruoti naują reiškinį, palikti savireguliacijai ar, net laikyti jį už įstatymų ribų. Trečia, skubiai reaguoti į naujus santykius ir juos reglamentuoti<sup>14</sup>. Remiantis technologinio neutralumo koncepcija<sup>15</sup>, Europos Sąjunga gana greitai sureguliuavo pagrindinius elektroninės komercijos santykių probleminius aspektus, bet iki šios dienos nėra aišku ar tie reglamentai pasiteisins, sprendžiant ginčus elektroninės komercijos kontekste. Tam, kad nustatyti, kurioje srityje labiausiai reikia reguliavimo, nes savireguliacijos elektroninėje komercijoje nepakanka, reikią išskirti požymius kurie skiria elektroninę komerciją nuo tradicinės komercijos.

Komercinė teisė - specifinis civilinės teisės pošakis, reguliuojantis prekių apyvartą ir profesijos (verslo) pagrindais, šią veiklą vykdančių teisės subjektų, veiksmus<sup>16</sup>. Tuo tarpu elektroninė komercija - kaip elektroninėje erdvėje vykstančią prekybą prekėmis ar paslaugomis tarp mokestiniais santykiais susijusių subjektų, kai įvykdomos visos verslo stadijos: nuo prekių ar paslaugų reklamavimo (pateikimo) iki jų pristatymą vartotojui.

Tradicinė komercija gali būti suprantama, kaip prekyba - kurią sudaro nuolat atliekami pirkimo-pardavimo veiksmai, kuriais siekiama pelno; taip pat, kaip ūkinė veikla, kuri apima gamybą, prekybą, paslaugų teikimą bei pelno siekimą. Tai galima teigti, kad komercija – tai tam tikrų veiksmų atlikimas, kurių pagrindinis tikslas yra pelno siekimas. Tai elektroninės komercijos galimybės leidžia ūkio subjektams, be didelių investicijų, pradėti savo verslą ne tik nacionalinės valstybės teritorijoje, bet ir viso pasaulio mastu bei siekti didelio progreso versle, nes elektroninė komercija yra pasaulinis reiškinys. Jos infrastruktūra kuriama, atsižvelgiant į

---

<sup>14</sup> D. Sauliūnas. Elektroninės komercijos: Lietuvos teisės derinimo su Europos Sąjungos teise probleminiai aspektai// Jurisprudencija, 2003. Nr. 44(36); P. 87.

<sup>15</sup> Ten pat.

<sup>16</sup> R. Stanislovas. Komercinė teisė. - Vilnius: Eugrimas, 2005. P. 15.

konkurenciją ir jos palaikymą, privačias investicijas, valstybines ir tarptautines skatinimo programas, atvirą ir pigų priėjimą prie interneto.

Visame pasaulyje ir kiekvienoje atskiroje įmonėje elektroninė komercija vystoma etapiškai:

- 1) savo svetainės sukūrimas ir informacijos apie save patalpinimas joje,
- 2) aktyvus ir pasyvus komunikavimas (informacijos pastovus atnaujinimas, atsakymai į dažniausiai kylančius klausimus, svetainės lankytojų skaičiaus patikrinimas ir t.t.),
- 3) visos veiklos operacijų perkėlimas į internetą: pirkimas, pardavimas, užsakymas, reklama, klientų aptarnavimas, konsultavimas, tiekimo grandžių valdymas ir t.t.<sup>17</sup>

Elektroninė komercija naudodama internetinį tinklą, leidžia bendrovėms lanksčiau pradėti savo verslą net tik nacionalinės valstybės teritorijoje, bet ir viso pasaulio mastu naudojant globalinius ir lokalius tinklus<sup>18</sup>. Ši elektroninės komercijos savybė leidžia šalims užmegzti komercinius santykius visiškai nepaisant nei geografinių, nei laiko, nei kitų tradiciniai komercijai būdingų apribojimų.

Taip pat labai svarbi elektroninės komercijos savybė yra – anonimiškumas, kuriuo elektroninė komercija suteikė galimybę pardavėjui ir pirkėjui išvengti tiesioginio susitikimo bet kurioje sandorio stadijoje. Elektroniniai atsiskaitymai yra pagrindinė elektroninės komercijos dalis. Elektroninė atsiskaitymų sistema turėtų veikti realaus laiko (*on-line*) režimu ir saugiai. Taip pat susiduriama su identifikavimo problemomis taikant apmokestinimo jurisdikciją, nes vertinant prekybą elektroninėje erdvėje, reikia pastebėti, kad prekės perkeltos į elektroninę erdvę, visiškai išvengia tradicinėje komercijoje egzistuojančių kontrolės punktų. Kad ši problema būtų išspręsta, tam reikia sukurti atitinkamą aplinką: įteisinti elektroninę sandorio sudarymo formą, sukurti elektroninių dokumentų naudojimo vykdant elektroninius atsiskaitymus normatyvinę bazę, sukurti elektroninio parašo naudojimo taisyklės, užtikrinti elektroninių dokumentų apsaugos sertifikuotos programinės įrangos suderinamumą Lietuvos ir pasaulio mastu, pateikti pasiūlymus dėl atsakomybės už nustatytų taisyklių pažeidimus ir t.t.

Globalaus verslo dialogas ( <http://www.gbd.com> ) rūpinasi konkrečiais elektroninės komercijos sprendimais, elgesio taisyklėmis ir kodeksais, susijusiais su reguliavimo normomis versle, kurios formuojamos konsultuojantis su valstybių vyriausybėmis ir tarptautinėmis organizacijomis<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Elektroninės komercijos skatinimo programa// <http://www.infocom.lt/dokumentas.asp#2>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.

<sup>18</sup> I. Rotomskis. Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reglamentavimas: Lietuvos kontekstas: daktaro dis.: soc. Mokslai: teisė Nr. 349/LTU. – V., 2004. P. 11.

<sup>19</sup> Elektroninės komercijos skatinimo programa// <http://www.infocom.lt/dokumentas.asp#2>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.

Supaprastintai skirtumą tarp elektroninės ir tradicinės komercijos galima pavaizduoti tokia lentele.

<b>1. GLOBALUMAS (ATVIRUMAS)</b>	
Elektroninė komercija	Tradicinė komercija
<p>Leidžia šalims užmegzti komercinius santykius nepaisant geografinių, laiko bei kitų tradicinei komercijai būdingų apribojimų.</p> <p>Internetas pardavėjui sudaro galimybę pasiekti vartotojus, esančius kitoje valstybėje.</p> <p>Vartotojai prekes ir paslaugas gali rinktis iš bet kur, ieškoti geriausios kainos ir geriausiai jų poreikius atitinkančius produktus.</p> <p>Naujumas, ypač tarptautinės komercijos apmokestinimo požiūriu, pasireiškia tuo, kad elektroninėje komercijoje pardavėjai gali ne tik prekiauti visame pasaulyje, bet patys tuo metu būti savo valstybėje<sup>20</sup>.</p>	<p>Neišvengiamos išlaidos – kelionei, reklamai, tiesioginei rinkodarai ir pan.</p> <p>Ribotas prekių ir paslaugų tinklas, bei asortimentas.</p> <p>Ribotos darbo valandos.</p> <p>Uždaras prekių ir paslaugų pateikimas.</p>
<b>2. VERSLO KAŠTAI.</b>	
<p>Vienas iš svarbių interneto atributų - tai, kad juo galima dideliais greičiais gauti, tvarkyti, persiųsti didelius informacijos kiekius.</p> <p>Kasdieninių sandorių, tokių kaip atsiskaitymų, finansinės informacijos siuntimo, produktų</p>	<p>Žymiai didesnės išlaidos, kanceliarijai t.y. popieriui, priemonėm.</p> <p>Nemažos išlaidos komunikacijom, taip pat administravimui.</p> <p>Reikalingas didesnis darbuotojų skaičius.</p>

<sup>20</sup> I. Rotomskis. Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reglamentavimas: Lietuvos kontekstas: daktaro dis.: soc. Mokslai: teisė Nr. 349/LTU. – V., 2004. P. 13.

<p>užsakymų patvirtinimų ir jų įvykdymo, konsultacijų suteikimo, informacijos suteikimo įgyvendinimas atvirųjų tinklų technologijų pagalba tampa nepalyginamai efektyviai platinti reikiamą informaciją, tokiu būdu žymiai sumažinant administravimo išlaidas.</p> <p>Tinklų pagrįstos komunikacijos taip pat įgalina didelių kompanijų darbuotojus, esančius skirtingose valstybėse, dirbti prie vieno projekto.</p>	<p>Kita vertus, elektroninė komercija, atsižvelgiant į jos potencialą, dažnai yra kaštų prasme naudinga didelėms įmonėms, tačiau būti vargšu elektroninės komercijos prasme yra netgi brangiau nei tradicinėje verslo pasaulyje<sup>21</sup>.</p>
<p><b>3. ĮVYKIŲ FIKSACIJA</b></p>	
<p>Elektroninė komercija labai tiksliai užfiksuoja to, kas ir kada, bei kaip įvyko. Taip yra dėl to, kad elektroninės komercijos ir kompiuterių programų veikla yra struktūrizuota veikti efektyviai ir labai tiksliai. Neatsižvelgiant į tai, kad tokie įrašai gali būti sunaikinti ar net pakeisti, pirkėjai ir pardavėjai bet kada gali pasižiūrėti, kada ir kas įvyko.</p>	<p>Galimi įvykių klastojimai ar net informacijos sunaikinimai. Sunku atsekti įvykių seką, jeigu ji nebuvo registruojama ar kitokiu būdu fiksuojama. Nepalieka aiškių pėdsakų praeityje.</p>
<p><b>4. INTERAKTYVUMAS</b></p>	
<p>Interaktyvumas padeda pasiekti didesnių rezultatų, per trumpą laiko tarpą.</p> <p>Verslo subjektai ryšį su vartotojais gali palaikyti nuolat.</p> <p>Elektroninio pašto naudojimas pardavėjui padeda sutaupyti laiko ir pinigų.</p>	<p>Bet tradicinėje komercijoje asmeninis ryšys tarp pardavėjo ir vartotojo įgalina pasiekti žymiai didesnių rezultatų.</p>

<sup>21</sup> M. Civilka, T. Lamanuskas, G. Osinaitė, ir kt. Informacinių technologijų teisė. - Vilnius: NVO Teisės institutas, 2004. P. 218.

Elektroninės prekybos plusai:

- Greitas ir tikslus bendravimas su darbuotojais, klientais, partneriais, investuotojais;
- Didelis prekių ir paslaugų pasirinkimas;
- Mažesnės kainos;
- Išteklių taupymas;
- Kaštų mažinimas;
- Patogesnis ir efektyvesnis pirkėjų aptarnavimas;
- Patogesnė pervežimų ir tiekimo sistema;
- Tobulesnė vartotojų informavimo sistema ir t.t.<sup>22</sup>.

Kodėl elektroninė komercija nėra taip gerai, kaip norėtusi? Todėl, kad:

- Sprendimai ir sistemos ne visada suderinamos. Įmonės kuria ir diegia savas elektroninės komercijos sistemas ir produktus. Tai reikalauja įvairių standartų ir modelių, palaikančių šias elektroninės komercijos sistemas ir jų sąsajų su organizacijų informacijos sistemomis. Be to, sistemos turi sugebėti aptarnauti klientus.
- Nauji sprendimai ne visada suderinami su jau esančiomis sistemomis. Įmonės nenori nutraukti savo eksploatuojamų sistemų vartojimo ir naudoti visai naujas elektroninės komercijos sistemas.
- Projektavimas ir vystymas kainuoja. Reikia atsižvelgti ne tik į projektavimui ir vystymui skirtas lėšas, bet ir į tolesnio sistemų palaikymo ir vystymo kaštus.
- Reikia palaikyti elektroninių duomenų mainų standartą. Naujosios elektroninės komercijos sistemos turi palaikyti standartą, kuris yra naudojamas saugiam verslo ir finansinių duomenų apsikeitimui tarp verslo partnerių.
- Ne visada patogiu priimti apmokėjimus. Daugybė apmokėjimo standartų apsunkina elektroninės komercijos sistemų projektavimą.<sup>23</sup>

Atlikus lyginamąjį tyrimą elektroninės komercijos su tradicine komercija, galima drąsiai teigti, kad elektroninė komercija pasižymi savybėmis, kurios negailestingai griaua ilgus amžius kurtus tradicinės komercijos principus. Internetas, nematomas komunikacijų tinklas, pagaliau sulaužė laiko ir atstumo barjerus. Šios interneto savybės tapo svetimos tradicinėms teisės normoms, ištikus šimtmečius ištikimai tarnavusio *offline* režimu<sup>24</sup>. Pasaulyje, ypač JAV, internetinio verslo apmokestinimo problema yra plačiai nagrinėjama. Didelį JAV pareigūnų

---

<sup>22</sup> M. Civilka, T. Lamanaukas, G. Osinaitė, ir kt. Informacinių technologijų teisė. - Vilnius: NVO Teisės institutas, 2004. P. 218.

<sup>23</sup> Elektroninės komercijos skatinimo programa// <http://www.infocom.lt/dokumentas.asp#2>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.

<sup>24</sup> M. Civilka, T. Lamanaukas, G. Osinaitė, ir kt. Informacinių technologijų teisė. - Vilnius: NVO Teisės institutas, 2004. P. 217.

rūpestį kelia tai, kad jau 2001 metų prognozės parodė, kad dėl nesumokėtų elektroninės prekybos mokesčių JAV praras 13,3 mlrd. JAV dolerių, o šiais metais ši suma gali pasiekti 45,2 mlrd. JAV dolerių.<sup>25</sup> Tuo tarpu Lietuvoje internetinio verslo apmokestinimo problemoms dar skiriama nedaug dėmesio, dauguma naujų interneto verslą reguliuojančių teisės aktų yra apie vartotojų teisių gynimą, asmens duomenų ir kitos informacijos saugumą. Nors ir buvo 1999 - 2001 m. Lietuvoje rengiamas Elektroninės prekybos įstatymo projektas, tačiau vėliau apsigalvota ir atsisakyta priimti atskirą elektroninės komercijos santykius reguliuojantį įstatymą. Tai nėra Lietuvoje specialių teisės aktų apibrėžiančių internetinės veiklos apmokestinimą, o bendrieji apmokestinimą reguliuojantys įstatymai nenumato visų galimų veiklos internete ypatybių.

## 1.2. Elektroninės komercijos apmokestinimo būtinybė ir ypatumai

Kiekviena valstybė, veikdama per parlamentą ir valdymo institucijas, atlieka daug įvairių funkcijų – apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, vystymo (švietimo, mokslo, meno, visuomenės rekreacijos) ir administracines funkcijas. Formuojantis valstybinėms sistemoms, atsirado poreikis imti mokesčius valstybės išlaidoms padengti. Valstybės vykdomos funkcijos, jos valdžios ir vykdomųjų institucijų struktūra ir veikla, be abejo, priklausė nuo ekonominės santvarkos – pradedant vergovine ir baigiant šiuolaikine išvystytos ekonomikos (rinkos) valstybe<sup>26</sup>.

Mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei. Visi mokesčiai įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentarijų, kuris apima mokesčių elementus (subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą), mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą<sup>27</sup>. Svarbiausias apmokestinimo uždavinys – gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti.

Senovėje, mokesčiai paprastai būdavo renkami tik šalies teritorijoje ir apskaičiuojami pagal lengvai identifikuojamus ir pamatuojamus daiktus. Dėl šios priežasties mokesčiai būdavo apskaičiuojami pagal turimą materialų turtą, tokius kaip žemė, nekilnojamasis turtas, įrankiai, prekės, laivai arba pagal langų, krosnių skaičių mokesčių mokėtojo namuose. Šiuolaikinės transporto ir komunikacijų sistemos jau dabar leidžia bendrovėms ir žmonėms lengvai kilnotis iš vienos šalies į kitą, užsiimti verslu bet kurioje pasaulio dalyje, taip pat ir kapitalas gali būti

<sup>25</sup> 2001 m. dėl nesumokėtų el. prekybos mokesčių JAV praras 13,3 mlrd. USD, *ebiz.lt* (2001-10-03) // <http://www.ebiz.lt/article.php3/1/1696/1>; prisijungimo laikas: 2002-04-23.

<sup>26</sup> V. Meidūnas, P. Puzinauskas. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius: TIC, 2001. P. 7.

<sup>27</sup> E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2005. P. 23.



lengvai ir greitai perkeliamas iš vienos pasaulio dalies į kitą. Visa tai sukelia apmokestinimo problemų – mokesčių rinkėjas negali sekti paskui, nes jo teisės vis dar yra apribotos valstybės sienomis, kai tuo tarpu verslui tos sienos vis labiau nyksta.

Viešosios nuomonės ir rinkos tyrimų bendrovės "TNS Gallup" atliktos apklausos duomenimis, net 2,6 proc. šalies įmonių yra perkėlusios visą savo verslą į elektroninę erdvę. Dar apie 5,4 proc. įmonių svarsto apie galimybę pradėti teikti visas paslaugas arba priimti užsakymus internetu artimiausiu metu<sup>28</sup>. Šio verslo rūšis - elektroninė komercija- įmonėms teturėtų sudaryti kliūčių atlikti mokesčines pareigas valstybei, bet to tai neturėtų būti priemonė, tokia forma vykdant finansinę veiklą, išvengti pareigos sumokėti atitinkamus mokesčius.

Visame pasaulyje verslininkai naudoja įvairius būdus ir metodus mokesčiams reguliuoti. Vieni sąžiningai ir nesigilindami į detales moka tiek, kiek reikalauja valstybė ir jų buhalteris, kiti dirba savo naudai ir nemoka visai. Dažnai tokia dilema iškyla ir Lietuvos verslininkams, nes kiekvienas sveiko proto pilietis susimąsto, kam, kokiems tikslams ir kokio dydžio jis moka mokesčius ir ar yra legalūs būdai kaip tinkamai sureguliuoti jų mokėjimą, kad nenuskriaustų nei savęs, nei valstybės. Tradiciškai kiekviena įmonė, pradėjusi vykdyti veiklą, privalo mokėti mokesčius. Mokesčių dydis daugumoje valstybių priklauso nuo firmos pelno dydžio. Kai kuriais atvejais pelno mokesčio tarifai gali būti siejami su įmonės pelnu tenkančiu vienai akcijai arba su įmonės veiklos sritimi, tačiau egzistuoja ir nuo įmonių pelningumo nepriklausantys mokesčiai.

Rinkti mokesčius darosi sunkiau dėl to, kad vis didesnę ekonomikos dalį sudaro paslaugos (t.y. nematerialus produktas). Dauguma produktų yra nematerialūs, juos sunku identifikuoti ir pamatuoti. Vis didesnė dalis ūkinių operacijų yra atliekama internetu, be jokio fiziškai apčiuopiamo pėdsako. Paslaugos yra vis labiau tarptautinės, kapitalas ir kvalifikuota darbo jėga yra mobili. Internetas, savo ruožtu, įgalina žmones dirbti bet kur ir mokesčių rinkėjui deklaruoti, kad dirbama užsienyje, nors iš tiesų taip nėra. Taip pat internetu jau galima atlikti ir bankines operacijas (elektroninė bankininkystė), todėl tiek verslininkas, tiek ir darbuotojas gali gauti pajamas į kitame pasaulio krašte esančio banko sąskaitą, ir internetu tvarkyti ten esančias lėšas.<sup>29</sup>

Tačiau negalima teigti, kad internetas tikrai apsunkino mokesčių surinkimą. Mokesčių rinkėjai taip pat naudojami interneto teikiama privalumais ir kai kuriose valstybėse yra diegiama, arba jau įdiegta galimybė mokesčių mokėtojams pildyti ir pateikti mokesčių formas

---

<sup>28</sup> Straipsnis: Internetan savo verslą perkėlė 2,6% šalies įmonių // <http://www.ebiz.lt/article.php3/8/7393/1>; prisijungimo laikas: 2006-11-05.

<sup>29</sup> Internetinė bankininkystė per keletą paskutinių metų labai išpopuliarėjo Lietuvoje. Šią paslaugą jau teikia visi didieji Lietuvos bankai: „SEB Vilniaus bankas“ e-bankininkystės paslaugos; „Hansabankas“ *Hanza.net*; AB banko „Snoras“ e-paslaugos; AB „Ūkio banko“ elektroninė bankininkystė.

internetu. Pavyzdžiui, „Gartner Group” atlikti tyrimai rodo, kad 2001 metais beveik trečdalis visų JAV piliečių mokesčius turėjo mokėti internetu,<sup>30</sup> Vokietijoje yra diegiamas projektas ELSTER (elektroninė mokesčių deklaravimo sistema), kuri turėtų užtikrinti saugų bet kurio Vokietijos piliečio mokesčių duomenų perdavimą internetu<sup>31</sup>. Lietuvoje, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje<sup>32</sup> jau yra galimybė deklaruoti mokesčius, taip pat svetainėje galima rasti labai daug informacijos susijusios su mokesčių mokėjimu: mokesčių deklaracijų formas, teisės aktus, jų komentarus, VMI paaiškinimus, mokesčių surenkamąsias sąskaitas bankuose ir t.t. Taigi ir Lietuvoje internetas padeda mokėti ir rinkti mokesčius.

### 1.3. Apmokestinimo principai

Įvairių rūšių mokesčiai, kuriais įgyvendinami tam tikri principai, sudaro šalies mokesčių sistemą. Valstybės mokesčių sistemą laikoma visuma įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių privalomų mokėti valstybei ar jos teoriniam vienetui<sup>33</sup>. Dvidešimtojo amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai išskiria šiuos apmokestinimo principus<sup>34</sup>:

- teisingumą;
- ekonominį efektyvumą;
- administracinį paprastumą;
- mokesčių įplaukų produktyvumą bei elastingumą

Apmokestinimas neturi stabdyti ūkio plėtros bei neigiamai jį veikti. Nacionalinio ūkio plėtrai gali pakenkti per dideli mokesčiai arba netinkama jų sistema. Mokesčių sistemos ir jos teisinių pagrindų reformavimo tikslas - sukurti, šiuolaikinę, pagrįstą Europos Sąjungos reikalavimu atitinkančiais mokesčių įstatymais mokesčių sistemą, kuri skatintų sparčią krašto ekonomikos raidą, užtikrintų stabilias valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamas, teisingą bei proporcingą mokesčių naštos paskirstymą, sąžiningą konkurenciją.<sup>35</sup>

---

<sup>30</sup> Trečdalis amerikiečių mokesčius mokės internetu, (2001-03-28) // <http://www.ebiz.lt/article.php3/1/435>; prisijungimo laikas: 2006-07-25.

<sup>31</sup> Vokiečiai greitai mokesčius valdys internetu, (2001-02-05)// <http://www.ebiz.lt/article.php3/1/277/6>; prisijungimo laikas: 2006-07-25.

<sup>32</sup> Svetainės adresas// <http://www.vmi.lt> .

<sup>33</sup> R. Stačiokas, J. Rimas: Mokesčiai: teorija ir raida. – Kaunas: Technologija, 2004. P. 18.

<sup>34</sup> E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2005. P. 25.

<sup>35</sup> A.. Marcilionas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. – Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003. P. 23.

Vidaus rinkoje veiksmingas, vienodas ir produktyvus Bendrijos įstatymų taikymas yra itin svarbus mokesčių sistemos funkcionavimui, ypač nacionalinių ir Bendrijos finansinių interesų apsaugai kovojant su mokesčių slėpimu ir vengimu, užkertant kelią konkurencijos iškraipymams ir palengvinant institucijų bei mokesčių mokėtojų našta. Ši veiksminga, vienoda ir produktyvi teisės aktų taikymą turi pasiekti Bendrija bendradarbiaudama su valstybėmis narėmis<sup>36</sup>.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO (angl. *Organization for Economic Co-operation and Development - OECD*)) yra viena iš labiausiai elektroninės komercijos apmokestinimo problemą nagrinėjančių tarptautinių organizacijų. 1998-10-08 Otavoje įvykusioje Ministrų konferencijoje „Pasaulis be sienų: Elektroninės komercijos galimybių vertinimas“ buvo nustatyti pagrindiniai galimo elektroninės komercijos apmokestinimo principai:

a) **Neutralumas** – elektroninė komercija ir tradicinis verslas turi būti apmokestinami vienodai. Verslo sprendimai turi būti priimami remiantis ekonominiais, bet ne mokesčiais motyvais. Panašias operacijas atliekantys panašūs mokesčių mokėtojai turi mokėti panašius mokesčius.

b) **Ekonomiškumas** – išlaidos susijusios su mokesčių mokėjimu ir jų surinkimu, turi būti minimalios.

c) **Aiškumas ir paprastumas** – mokesčių taisyklės turi būti tikslios ir lengvai suprantamos, kad mokesčių mokėtojai galėtų lengvai numatyti, kada ir kokius mokesčius turės mokėti dėl savo veiklos.

d) **Efektyvumas ir teisingumas** – turi būti apmokestinama tinkamu laiku ir tinkamu tarifu. Potenciali mokesčių vengimo galimybė turi būti sumažinama išlaikant proporcingumą tarp naudos iš mokesčių vengimo ir rizikos būti nubaustam.

e) **Lankstumas** – apmokestinimo sistemos turi būti lanksčios ir dinamiškos, kad galėtų lengvai būti pritaikytos prie naujų technologinių ir komercinių sprendimų.<sup>37</sup>

Šių principų laikymasis yra svarbus saugant interneto plėtrą, bei minimizuojant mokesčių išvengimo galimybes. Valstybės – EPBO narės diegdamos mokesčių sistemas yra įpareigtos laikytis šių principų, ir pavyzdžiui buvo pripažinta, kad EU 77/388/EEC direktyvos pakeitimas yra atitinkantis Otavos konferencijoje nustatytus principus.

1998 m. Pasaulinės prekybos organizacija (toliau PPO) atliko specialias studijas dėl elektroninės komercijos<sup>38</sup>:

---

<sup>36</sup> Europos Parlamento ir tarybos sprendimas Nr. 2235/2002/EB, 2002 m. gruodžio 3 d. patvirtinantis Bendrijos programą mokesčių sistemų veikimui vidaus rinkoje pagerinti (2003 – 2007 m. Fiscalis programa)

<sup>37</sup> EPBO Fiskalinių reikalų komiteto pranešimas. 1998-10-08, EPBO Ministrų konferencija Otavoje.

<sup>38</sup> Bacchetta M., Low P., Mattoo A., Schuknecht L., Wager H., Wehrens M. // Special Studies 2: Electronic Commerce

- 1) Sistema turi būti nešališka: mokesčių mokėtojai panašiose situacijose, kuomet atlieka panašius komercinius sandorius, turi būti apmokestinami tokiu pat būdu;
- 2) Sistema turi būti paprasta: administravimo išlaidos, tenkančios atitinkančioms valstybių institucijoms, ir išlaidos, susijusios su mokesčių mokėjimu, tenkančios mokesčių mokėtojams, turi būti minimizuotas kiek tik įmanoma;
- 3) Taisyklės turi užtikrinti stabilumą mokesčių mokėtojams. Pasekmės, galinčios kilti dėl mokesčių mokėjimo, turi būti žinomos iš anksto: mokesčių mokėtojai turi žinoti, kas yra apmokestinama, kada ir kur mokami mokesčiai;
- 4) Bet kokia naudojama sistema turi būti efektyvi: ji turi taikyti tinkamą mokesčių našta tinkamu laiku ir sumažinti šių mokesčių išvengimo galimybes;
- 5) Turi būti vengiama ekonomikos iškraipymų: bendrovėms priimant komercinius sprendimus, pagrindinis motyvas turėtų būti egzistuojančios komercinės sąlygos, o ne mokestinių sistemų skirtumai;
- 6) Sistema turi būti pakankamai lanksti ir dinamiška: tai turėtų užtikrinti, kad mokesčių sistemos taisyklės neatsilikis nuo technologinių ir komercinių modelių vystymosi;
- 7) Mokesčių sistemos rengimas turi būti pritaikytas šalies viduje ir bet kokie pakeitimai esančiuose tarptautinio apmokestinimo principuose turi užtikrinti teisingą elektroninės komercijos apmokestinimo paskirstymą tarp valstybių. Ypač tai svarbu santykiuose tarp ekonomiškai išsivysčiusių ir besivystančių šalių.

Atlikus analizę išdėstytų principų, elektroninės komercijos principai laikomi efektyviais, jeigu garantuoja, kad į biudžetą numatytais dydžiais reguliariai įplauks piniginės lėšos ir jų suma atitinkamai didės augant apmokestinamos pajamoms, skatins reikiamą gamybinį aktyvumą ir vartojimo lygį. Tradicinėje ar elektroninėje komercijos mokesčių sistemoje svarbu išlaikyti neutralumo principą. T.y., nereikėtų apmokestinant išskirti komercijos vykdomos per serverį iš kitų verslų. Vienodai turėtų būti apmokestinamos ūkio subjektų pajamos parduodančių tiek nematerialinę išraišką turinčias prekes, tiek materialius produktus. Vartotojas turėtų nuspręsti kuri produkto versija jam priimtinesnė, o ne valdžia per mokesčius.

Svarbus ir bešališkumo principas. „Horizontalusis bešališkumas garantuoja, kad mokesčių mokėtojas panašiose situacijose moka palygintinai ekvivalenčią mokesčių sumą.“<sup>39</sup> T.y. turi būti apmokestinami tiek elektroninių, tiek neelektroninių produktų pardavėjai. Neapmokestinimas elektroninių produktų pardavėjų sudarytų nelygias konkurencines sąlygas, lyginant su neelektroninių produktų pardavėjais.

---

And the Role of the WTO. World Trade Organization. 1998. //

[http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/special\\_study\\_2\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf); prisijungimo laikas: 2006-07-30.

<sup>39</sup> Income tax implications of electronic commerce. P.45.//

[http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce\\_Langeder\\_Ines.pdf](http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce_Langeder_Ines.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-05.

#### 1.4. Elektroninės komercijos įtaka mokesčių surinkimui ir apskaičiavimui

Spartus interneto plitimas suteikia naujų galimybių tiek įmonėms, tiek paprastiems interneto vartotojams. Viena iš jų – komercija vykdoma virtualioje erdvėje. Pavyzdžiui, jūs teisininkas Lietuvoje ir jums gali prisireikti kokios nors užsienyje išleistos teisinės knygos. Galite naudoti senus ir įprastus užsakymo būdus, tačiau galite pasirinkti ir globalų interneto tinklą. Pastaruoju atveju nebūtina laukti savaitių kol pristatys, o prireiks tik keletas minučių kol knyga pasieks jūsų kompiuterį. Patogu taip nusipirkti ne tik knygą, kurią kurjeriai gali pristatyti ir įprastoje popierinėje versijoje, bet ir laikraščius, muzikos bei video įrašus, programinę įrangą, pasinaudoti įvairiausiomis duomenų bazėmis. Už visa tai galima atsiskaityti neinanant į banką, o per naudojamą kompiuterį kreditine kortele, kurios duomenų saugumas garantuojamas specialiomis kodavimo programomis.

Kad įmonė galėtų užsiimti šia elektronine komercija, jai būtinas priėjimas mažiausiai bent prie vieno serverio. Tačiau serveris nebūtinai turi būti įmonės nuosavybė. Jis gali būti nuomojamas iš kito subjekto.<sup>40</sup> „Serveris (angl. *Server*) – kompiuterių tinkluose – pagrindinis tinklo kompiuteris (kompiuteriai) arba programa, kurie daro prieinamas vartotojų kompiuteriams centralizuotas informacijos sancaupas, atlieka vartotojų pavedimus<sup>41</sup>. Dažniausiai įmonių serveriai išdėstomi tikslinėse rinkose, nors gali būti ir bet kuriame pasaulio taške<sup>42</sup>. Skaitmeninių produktų pardavėjai paprastai renkasi keletą serverių, taip optimizuodami perkėlimo procesą į kliento kompiuterį<sup>43</sup>. Galimas variantas, kai šalyje yra vien tik užsienio įmonės serveris, kuris prižiūrimas per atstumą arba tos šalies specialistų<sup>44</sup>. Tad tai patogus ir patrauklus būdas įmonėms išplėsti savo rinkas tiek virtualių, tiek materialių produktų, elektroninės komercijos produktų rinkos plėtimasis iškelia sudėtingą ir fundamentalią problemą - globalios elektroninės komercijos įmonių pelno apmokestinimą. Sudėtinga ir fundamentali problema – globalios elektroninės komercijos įmonių pelno surinkimas. Čia susikerta įvairių valstybių interesai, neaiškus tampa nuolatinės buveinės nustatymas. (Apie nuolatinės buveinės problemas bus kalba sekančiose skyriuose).

Siekiant išvengti biudžeto pajamų sumažėjimo dėl to, kad internetas padeda išvengti kai kurių mokesčių, vyriausybė svarsto įvairias interneto apmokestinimo galimybes. Turbūt viena

<sup>40</sup> I. Rotomskis. Elektroninės komercijos įtaka mokesčiniams santykiams//Jurisprudencija. 2004, Nr. 53(45), P. 16.

<sup>41</sup> A. Bendorienė, V. Bogušienė, E. Dagtė ir kt. Tarptautinių žodžių žodynas. – Vilnius: Alma litera, 2001. P. 672.

<sup>42</sup> Dr. Jean – Philippe Chetcuti, The challenge of e-commerce to the definition of a permanent establishment: the OECD's response (2002); <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/oecd-e-commerce-permanent-establishment.htm> ; prisijungimo laikas: 2006-11-02.

<sup>43</sup> Ten pat.

<sup>44</sup> Ten pat.

įdomiausių idėjų yra Limburgo universiteto Maastrichte ekonomisto Luc Soete pasiūlymas įvesti „bitų mokestį“, t.y. apmokestinti informacijos srautus internete. Pasiūlymas buvo pateiktas Europos Komisijai 1996 metais ir iš pat pradžių atrodė, kad jis bus palaikomas Europos valstybių narių, nes dėl internetinio verslo gali prarasti labai didelę mokesčių dalį. Tačiau vėliau labiausiai dėl dviejų didelių trūkumų pasiūlymas buvo atmestas. Pirmasis trūkumas yra tai, kad mokestis paliestų ne tik internetinį verslą, bet ir visą kitą internetu perduodamą informaciją, kuri gali visiškai nesisieti su verslu, o tai stabdytų interneto pažangą. Antrasis trūkumas yra tas, kad siekiant išvengti šio mokesčio, interneto paslaugų teikėjai persikels į šalis, kuriose nėra tokio mokesčio, ir apmokestinimo tikslas nebus pasiektas.<sup>45</sup>

Pagrindinis šio mokesčio argumentas yra tas, kad dauguma paslaugų įmanoma teikti elektroninėje erdvėje, o kai kurias prekes (pvz., knygas, muzikos įrašus, programinę įrangą, filmus ir kt.) galima išreikšti skaitmenine forma ir taip pat persiųsti elektroninėje erdvėje.<sup>46</sup> Tradicinėje komercijoje prekes privaloma vežti per valstybių sienas. Taip būdavo lengvai kontroliuojami jų importo ir eksporto srautai. Elektroninėje erdvėje valstybių sienos išnyksta. Internetu skaitmeninė prekė per trumpą laiko tarpą gali būti persiųsta iš vieno pasaulio vietos į kitą. Iki šiol egzistavusi tarpinė kontrolės grandis, kertant valstybių sienas, elektroninėje erdvėje tampa neįmanoma.

Pagrindinis vartojimo mokestis Europos Sąjungos šalyse yra pridėtinės vertės mokestis. Šis mokestis priklauso netiesioginiams mokesčiams ir Europos Sąjungos kompetencijai. PVM sistema buvo sukurta ir daug kartų tobulinta dar iki elektroninės komercijos atsiradimo. Luc Soete teigia, kad PVM yra pritaikytas komercijai, kur prekės turi materialią išraišką<sup>47</sup>, kur įmanoma kontroliuoti prekių judėjimo srautus, sužinoti jų pristatymo vietą. Tačiau ši sistema nėra tinkama elektroninėje erdvėje vykdomai prekybai.

Naujojo mokesčio šalininkai teigia, kad iki šiol taikytą PVM sistemą gali pakeisti mokesčių sistema, kuri remiasi duomenų perdavimu, t.y. siunčiamos informacijos kiekio apskaičiavimu, ir kuri būtų taikoma tik nematerialioms prekėms bei paslaugoms, teikiamoms elektroninėje erdvėje. Naujas mokestis būtų proporcingas informacinės technologijomis perduodamos informacijos kiekiui. Kaip žinia, telefono pašnekovų (skiriasi vietinio ir tarptautinio pokalbio mokestis, net jei pokalbio trukmė vienoda).

Elektroninėje komercijoje laiko dydis negali būti taikomas. Laikas, sugaištas persiunčiant informaciją, gali būti skirtingas net ir tada, kai informacijos turinys, formatas, kuriuo ji siunčiama ir informacijos kiekis vienodas. Laikas priklauso nuo telekomunikacinių

<sup>45</sup> A brief history of tax. The Economist// [www.economist.com/surveys/displaystory.cfm?story\\_id=E1\\_NSGJGN](http://www.economist.com/surveys/displaystory.cfm?story_id=E1_NSGJGN); prisijungimo laikas: 2006-09-08.

<sup>46</sup> Soete L., Kamp K. The „Bit Tax: the Case for Further Research. 1996. P.3//

<http://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf> ; prisijungimo laikas: 2006-08-10.

<sup>47</sup> A. Bendorienė, V. Bogušienė, E. Dagytė ir kt. Tarptautinių žodžių žodynas. – Vilnius: Alma litera, 2001. P. 5.

tinklų, kuriais perduodama informacija, ar kitų informacijos technologijų (pvz., kai kuriuose interneto svetainėse būna nustatytas maksimalus duomenų persiuntimo greitis).

Todėl bito mokesčio šalininkai mano, kad mokestis tiksliau gali būti apskaičiuojamas remiantis informacijos matavimo vienetais. Tada mokesčio dydis priklausytų nuo persiunčiamos informacijos kiekio. Autorius Luc Soete tokį informacijos matavimą lygina su naudojamos elektros energijos fiksavimu. Tai pat šis mokestis būtų mokamas neatsižvelgiant į tai, kokia prekė yra išreikšta skaitmeniniu pavidalu. Įtaka mokesčio dydžiui turėtų tik skaitmeninės prekės bitų skaičius.

Artur Cordell pasiūlė 0,000001 cento (JAW valiuta) už 1 bitą<sup>48</sup> (tai sudarytų 1 centą už 1 megabitą informacijos).

Pagrindinis metodas, kuriuo remiasi naujasis mokestis, - apskaičiuoti siunčiamos informacijos kiekį. Tai nėra naujas metodas. Daugelyje valstybių tarp jų ir Lietuvoje, jis yra taikomas jau pakankamai seniai. Internetinių paslaugų teikėjai, teikdami vartotojams internetinio ryšio paslaugas, nustato mokestį, kuris priklauso nuo parsisiunčiamos informacijos kiekio. Dažniausiai jis nėra skaičiuojamas bito tikslumu, o nurodomas maksimalus informacijos kiekis, kurį gali parsisiųsti už nustatytą mokestį. Naudojamas šis metodas, kai fiksuojamas informacijos kiekis, internetinių paslaugų teikėjas siekia nustatyti teikiamų ryšio paslaugų kainas, kurių vienas iš sudedamųjų dalių sudaro sąnaudos, susijusios su serverio darbu, informacijos perdavimo tinklų užimtumu ir kt. Siunčiamos informacijos srutai kaip tik ir rodo šių sąnaudų atsiradimą. Galutinis rezultatas yra mokamas pridėtinės vertės mokestis už suteiktą internetinio ryšio paslaugą. Šiuo atveju naudojamas suteiktos paslaugos apmokestinamos sumos apskaičiavimas pagal Europos Sąjungos Tarybos Šeštosios direktyvos *Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas* 11 straipsnio nuostatas, kurios numato, kad apmokestinamą sumą sudaro viskas, kas įeina į atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas.

Tai galima daryti prielaidą, kad remiantis siūlomais naujojo mokesčio principais, dažnai gali pasitaikyti atveju, kai prekių ar paslaugų apmokestinimas visiškai neatitiks jų sukūrimo sąnaudų ir tos kainos, kurią moka pirkėjas ar klientas. Prekė ar paslauga, kurios kaina, galima sakyti, yra maža, gali apimti didelį siunčiamos informacijos kiekį, ir atvirkščiai – prekė ar paslauga, kurią parduoda ar teikia pardavėjas, gali būti išreikšta mažu informacijos kiekiu, nors jos kaina daug didesnė nei prekės ar paslaugos, apimančios didelį informacijos kiekį. Tai gali priklausyti nuo daugelio veiksnių: kokia programinė įranga naudota užfiksuojant jau siunčiamą

---

<sup>48</sup> Cordeii A. J. New Taxes for a New Economy//Government information in Canada. 1996. Vol. 2. Nr.4//<http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>; prisijungimo laikas : 2006-11-05

informaciją; kokiū formatu išreikšta informacija.<sup>49</sup> Taip pat gali būti ir naudojamos įvairios programos, kurios leis archyvuoti informaciją iki minimalaus kiekio ir taip bus galima sumažinti mokamus mokesčius.

Plačiąja prasme sukurtas šalyje nacionalinis produktas, kuris yra universalus mokesčių bazės matas, tuo pačiu ženklina ir apmokestinimo ribas. Taip pat jau seniai buvo pastebėtas dėsningumas, kad egzistuoja hipotetinis ribinis mokesčių tarifas, kurį padidinus, mokesčių įplaukos į biudžetą pradeda sparčiai mažėti, kadangi siaurėja mokesčių bazė, t.y. ūkio subjektai vengia mokėti mokesčius (Šį efektą atspindi taip vadinama A. Laffero kreivė)<sup>50</sup>. Didėjantis mokesčių tarifas iki tam tikros ribos kompensuoja mokesčių bazės mažėjimą ir bendra mokesčių suma gali netgi didėti, bet, tarifui pasiekus ribinį tašką, mokesčių bazė susitraukia labai greitai ir tai jau nekompensuoja padidėjęs tarifas, taigi, mokesčių surinkimas taip pat krenta.

---

<sup>49</sup> I. Rotomskis. Elektroninės komercijos įtaka mokesčiniams santykiams//Jurisprudencija. 2004, Nr. 53(54). P. 15.

<sup>50</sup> Mokesčių sistemos analizė// <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-6.htm>; prisijungimo laikas: 2006-11-06.



## 2. TIESIOGINIAI MOKESČIAI

Pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymą administruojami mokesčiai:

- 1) pridėtinės vertės mokestis;
- 2) akcizas;
- 3) gyventojų pajamų mokestis;
- 4) nekilnojamojo turto mokestis;
- 5) žemės mokestis;
- 6) mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- 7) naftos ir dujų išteklių mokestis;
- 8) mokestis už aplinkos teršimą;
- 9) konsulinis mokestis;
- 10) žyminis mokestis;
- 12) paveldimo turto mokestis;
- 13) privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 14) įmokos į Garantinį fondą;
- 15) valstybės rinkliava;
- 16) loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- 17) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- 18) pelno mokestis;
- 19) valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 20) baltojo cukraus virškvotinio mokestis;
- 21) kvotinio cukraus gamybos mokestis;
- 22) papildomas cukraus gamybos mokestis;
- 23) muitai;

24) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą.

25) mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;

26) socialinis mokestis.<sup>51</sup>

Tiesioginiai mokesčiai nustatomi mokesčių subjektų turtui bei pajamoms, jie imami tiesiais iš mokesčių mokėtojų<sup>52</sup>. Tiesioginiais mokesčiais apmokestinamos pajamos (pelnas), turtas, o netiesioginiais – (vartojimo) išlaidos, nors tarp šių mokesčių rūšių nėra griežtos ribos. Taigi, galima teigti, kad gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis ir visi nekilnojamojo turto mokesčiai (žemės mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, paveldimo arba dovanojamo turto mokestis) priskiriami prie tiesioginių, o pridėtinės vertės mokestis ir akcizai – prie netiesioginių mokesčių tipų. Visi kiti mokesčiai gali būti abiejų tipų, priklausomai nuo konkrečiai pasirinkto surinkimo būdo.

## 2.1. Gyventojų pajamų mokestis

Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau-GPMĮ) nuostatas nuolatiniai Lietuvos gyventojai pajamų mokestį privalo mokėti nuo visų tiek Lietuvoje, tiek kitose užsienio valstybėse gautų pajamų. Gyventojų pajamos pagal mokesčio mokėjimo tvarką skirstomos į A ir B klases. Pajamos, kurias nuolatiniai Lietuvos gyventojai gauna iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, pagal GPMĮ 22 straipsnį priskiriamos B klasės pajamoms<sup>53</sup>. B klasės pajamas apskaičiuoja, deklaruoja ir mokestį nuo jų sumoka pats tokias pajamas gavęs gyventojas.

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

<sup>52</sup> E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 34.

<sup>53</sup> Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, NR. 73-3085.

A klasės pajamoms priskiriamos:

- 1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę bei iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos, išskyrus azartinių lošimų ir loterijų laimėjimus, neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamas, gautas iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, bei šiame punkte nenurodytas individualios veiklos pajamas, taip pat šiame punkte nenurodytas pajamas iš ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę bei iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos sporto veiklos, atlikėjų veiklos, taip pat ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, už nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, bei individualios ir ne individualios veiklos pajamos, gautos už parduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą, taip pat priskiriamos A klasės pajamoms, ir
- 2) iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, atlikėjų veiklos pajamos, palūkanos ir honorarai.

B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos.

Vadinasi pareiga sumokėti pajamų mokesčių Lietuvoje nuo iš užsienio valstybių gautų pajamų nustatyta pačiam tokių pajamų gavėjui – nuolatiniam Lietuvos gyventojui.

Mokesčio mokėtojai – gyventojai gaunantys pajamas. Gyventojai skirstomi į nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojus. Gyventojas laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu jis atitinka Įstatyme nustatytus reikalavimus, pavyzdžiui, jo nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuvoje, jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje, tam tikrą laiką išbūna Lietuvoje.<sup>54</sup>

Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra:

1. Per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamos;
2. Ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje:
  - palūkanos;
  - pajamos iš paskirstytojo pelno;
  - su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos;
  - sporto veiklos pajamos;
  - atlikėjų veiklos pajamos;
  - pajamos, gautos už išnuomotą, parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybės nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvoje;
  - pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybės kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija;
  - honoraras, įskaitant ir kompiuterinių programų perleidimą.<sup>55</sup>

Taikant atleidimo metodą gali būti naikinamas dvigubas apmokestinimas pajamų, kurias nuolatinis Lietuvos gyventojas 2005 ir 2006 metais gavo iš šių užsienio valstybių (Europos Sąjungos valstybių narių ir užsienio valstybių, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis): Airijos, Armėnijos, Austrijos, Azerbaidžano, Baltarusijos, Belgijos, Čekijos, Danijos, Estijos, Graikijos, Gruzijos, Italijos, Islandijos, Ispanijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Jungtinės Karalystės, Kanados, Kazachstano, Kinijos, Kipro, Kroatijos, Latvijos, Lenkijos, Liuksemburgo, Maltos, Moldovos, Nyderlandų, Norvegijos, Portugalijos, Prancūzijos, Rumunijos, Singapūro, Slovakijos, Slovėnijos, Suomijos, Švedijos,

---

<sup>54</sup> Finansų ministerija // Lietuvos mokesčių sistema// gyventojų pajamų mokesčiai.  
[http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F15D1F7BA8DD7272BC2256D40003A187B](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F15D1F7BA8DD7272BC2256D40003A187B) ; prisijungimo laikas: 2006-11-02

<sup>55</sup> E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 55.

Šveicarijos, Turkijos, Ukrainos, Uzbekistano, Vengrijos ir Vokietijos. Nuo 2006 m. sausio 1 d. pradėta taikyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su Rusija.<sup>56</sup>

Elektroninėje komercijoje gyventojų pajamų mokesčiu yra apmokestinamos gyventojų gautos pajamos (pavyzdžiui gautas atlygis už atliktus darbus) jeigu jos nėra priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms<sup>57</sup>. Jeigu gyventojų pajamos buvo apmokestinamos užsienio valstybėje, yra galimybė sumokėto mokesčio suma sumažinti į Lietuvos Respublikos biudžetą mokėtino mokesčio sumą<sup>58</sup>. Tačiau praktiškai vienintelis teisėtas būdas išvengti (ar atidėti) šio mokesčio mokėjimo – pasinaudojant užsienio šalių įstatymais, ten gautinas lėšas investuoti ar panaudoti taip, kad tai nebūtų laikoma apmokestinamomis pajamomis, arba jų panaudojimo būdas suteiktų mokesčių lengvatą.

## 2.2. Pelno mokestis

Pagal LR Pelno mokesčio įstatymą,<sup>59</sup> užsienio vieneto pajamos bus apmokestintos pagal šį įstatymą, jeigu:

*„1) užsienio vieneto per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje;*

*2) užsienio vieneto ne per nuolatinės buveinės Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje.”<sup>60</sup>*

*„Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą)“.<sup>61</sup>*

Detalesni kriterijai, pagal kuriuos yra sprendžiama, ar užsienio įmonė turi Lietuvoje nuolatinę buveinę, patvirtinti LR finansų ministro įsakymu „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar

<sup>56</sup> Valstybinė Mokesčių Inspekcija prie Finansų Ministerijos. Mokesčių teisės departamentas. Tiesioginių mokesčių skyrius/paaiškinimas// <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/0/7B6CC6EF70CEF4DD4225710800401DD3>; prisijungimo laikas: 2006-11-02

<sup>57</sup> Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, NR. 73-3085.17 str.

<sup>58</sup> Ten pat. 38 str.

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

<sup>60</sup> Ten pat. 4 str. 3 d.

<sup>61</sup> Ten pat. 2 str. 15 p.

nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo”.<sup>62</sup> Pagal minėto įsakymo pirmąją dalį „Užsienio vieneto veiklos nuolatinių apibrėžimas”, nuolatine užsienio vieneto veikla laikytina užsienio vieneto nelaukama veikla (t.y. trunkanti ilgiau, kaip 6 mėnesius) kuri yra užbaigtas komercinių operacijų ciklas (susidedantis iš trijų etapų: **pirmąjį etapą** sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: rinkodara, įskaitant rinkotyra, distribucija (paskirstymas), reklama, projektavimo ir tyrinėjimo darbai ir kitos iš esmės panašios operacijos; **antrąjį etapą** sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas, mokslinio tyrimo, bandomieji, konstravimo ir technologiniai darbai, gamyba, paslaugų teikimas ir kitos iš esmės panašios operacijos; **trečiąjį etapą** sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas) ir kitos iš esmės panašios operacijos)<sup>63</sup>. Iš to galima daryti išvadą, kad veikla nebus laikoma nuolatine, jeigu bent vienas šios veiklos etapas bus atliktas ne Lietuvos Respublikoje.

Nagrinėjant klausimą, ar internetiniu verslu užsiimančios įmonės veikla (jos etapai) yra vykdomi Lietuvos Respublikoje, yra svarbu išsiaiškinti, kaip gali būti nustatoma veiklos vieta. Pavyzdžiui pirmojo etapo veikla – reklama gali būti atliekama patalpinant informaciją savo svetainėje, išplatinant reklaminius skelbimus (*banner*) kitose svetainėse, išsiunčiant elektronines žinutes (*e-mail*) potencialiems klientams, patalpinant skelbimus diskusijų lentose (*UseNet*) ir t.t. Kiekvienu šių atvejų nustatyti kurioje valstybėje atliekama veikla yra pakankamai sudėtinga. Pabrėžtina tai, kad nei LR teisės aktuose, nei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos (VMI) išaiškinimuose šis klausimas nėra nagrinėjamas. Niekur nėra apibrėžimo, kas yra *veikla Lietuvos Respublikoje*.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. Organization for Economic Co-operation and Development), Fiskalinių reikalų komiteto 2000-12-22 parengtame dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio komentare,<sup>64</sup> nustatant nuolatinę buveinę, analizuojama serverio, kuriame yra patalpinta svetainė, buvimo vieta ir šio požymio pakankamumas nuolatinei buveinei atsirasti, t.y. ar elektroninėje komercijoje naudojama kompiuterinė technika gali būti laikoma nuolatine buveine, kaip tai apibrėžta 5 sutarties modelio straipsnyje. Komentare teigiama, kad jeigu įmonė turi serverį, kuriame yra laikoma interneto svetainė, tai šis serveris gali būti laikomas nuolatine buveine. Tačiau dažniausiai interneto svetainės savininkė neturi savo nuosavo serverio, bet perka svetainės palaikymo (*hosting*)

---

<sup>62</sup> Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinių apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.

<sup>63</sup> Ten pat.

<sup>64</sup> Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5. OECD Committee on Fiscal Affairs, 22 December 2000. [http://www1.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ec\\_1\\_PE\\_Eng.pdf](http://www1.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_1_PE_Eng.pdf); prisijungimo laikas 2006-11-03.

paslaugą iš interneto paslaugų teikėjo. Tokiu atveju įmonė negali būti laikoma turinti nuolatinę buveinę, nes įmonė neturi jokio fizinio ryšio su serverio buvimo vieta, kadangi pati svetainė yra nemateriali. Jeigu įmonė pati valdo serverį, kuriame yra jos interneto svetainė, ji gali būti laikoma turinčia nuolatinę buveinę, tik jeigu veikla atliekama per šį serverį ir jame patalpintą svetainę nėra paruošiamosios ar pagalbinės operacijos t.y. reikalinga, kad įmonė nuolatos vykdytų veiklą per šią svetainę. Pavyzdžiui jeigu svetainė naudojama reklamai, produktų katalogo publikavimui ar kitos informacijos pateikimui vartotojams, tai nebus pakankamas požymis laikyti įmonę turinčia nuolatinę buveinę, tačiau jeigu svetainėje automatiškai su vartotoju yra sudaroma sutartis, priimamas apmokėjimas ir įvykdomas produktų perdavimas, tokia veikla nebus laikoma paruošiamąja ar pagalbine (t.y. svetainės vieta bus laikoma nuolatinė buveine).

Mano manymu, serverio su interneto svetaine pripažinimas nuolatinė buveine ir laikymas, kad veikla yra vykdoma interneto svetainės buvimo vietoje yra neteisingas. Pats serveris su jame esančia programine įranga valstybėje, kurioje jis yra patalpintas naudoja tikrai nedidelį kiekį elektros energijos, tuo tarpu, programas aptarnaujantis personalas, bei vadybininkai organizuojantys šį verslą naudoja daug daugiau valstybės resursų. Todėl traktavimas, kad verslo vieta yra serverio buvimo vietoje pažeidžia mokesčių sistemos principą, kad mokesčiai turėtų būti mokami tai valstybei, kurios resursais yra labiausiai naudojami.

Kitas požymis, pagal kurį užsienio vienetui atsiranda prievolė mokėti pelno mokesčių pagal LR Pelno mokesčio įstatymą – gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje.<sup>65</sup> Pajamų, kurios priskirtinos šiai kategorijai išsamus sąrašas pateiktas LR Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje, tarp jų:<sup>66</sup>

- autorinio atlyginimo, įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises, pajamos (šiai pajamų kategorijai priskiriamas ir kompiuterio programos perleidimas, jeigu perleidžiamas ne autorių teise apsaugotas daiktas, bet kompiuterio programoje perleidžiama teisė daryti programos kopijas, turint tikslą jas viešai platinti, išnuomoti ar paskolinti arba teisė rengti išvestines kompiuterio programas, kurios remiasi autorių teise apsaugota kompiuterio programa, arba teisė viešai demonstruoti kompiuterio programą);<sup>67</sup>
- atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (*know-how*);

---

<sup>65</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

<sup>66</sup> Sąraše pateikiu tik tas pajamų rūšis, kurios yra sietinos su šiame darbe analizuojamu klausimu.

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

Taigi, pavyzdžiui, jeigu užsienio įmonė užsiimanti programinės įrangos kūrimu Lietuvoje atliks tik dalį darbo – pateiks klientui pasiūlymą, suderins reikalavimus keliamus būsimai programai, o likusį darbą (programos sukūrimą) atliks užsienyje, pajamos iš tokios veiklos Lietuvos Respublikoje nebus apmokestinamos.

### 2.3. Elektroninės komercijos vietos nustatymo būdai

Yra ne vienas požymis, kuriuo būtų galima vadovautis, nustatant kur yra internetinio verslo vieta, tačiau nė vienas jų nėra absoliučiai tinkamas:

a) **Serverio vieta.** Tai praktiškai vienintelė detalė susiejanti internetą su konkrečia fizine vieta pasaulyje. Tačiau, nors priskiriant IP (*Internet Protocol*) adresus šiek tiek laikomasi regioninės priklausomybės taisyklių, IP adresą apibūdinantys skaitmenys nėra paskirstyti valstybėms, ir serverio vietos nustatymas negali būti tikslus. Antra vertus, siekiant užtikrinti nenutrūkstamą interneto paslaugos veiklą yra naudojamas dubliavimo (*mirroring*) procesas, kai priklausomai nuo vartotojo buvimo vietos ir interneto apkrovimo, tuo pačiu simboliu vardu besikreipiantis vartotojas gali būti nukreiptas į skirtingose vietose esančius serverius. Be to, dažniausiai pats serveris nepriklauso svetainės savininkui, bet interneto paslaugų teikėjui, kuris teikia svetainės palaikymo paslaugą. Pasak I. Rotomskio serveris (kompiuterinė įranga) priskiriamas mechanizmams arba įrenginiams, o internetinė svetainė gali būti apibrėžiama kaip programinės įrangos ir elektroninių duomenų derinys, laikomas serveryje<sup>68</sup>.

b) **Simbolinis svetainės adresas.** Aukščiausiojo lygio srities vardai (*top level domain name*) yra priskirti valstybėms<sup>69</sup> ir jų kompetentingos institucijos administruoja teisės naudoti šį vardą išdavimą. Tačiau tai taip pat negali būti tiksliai vietovės identifikatoriumi, nes egzistuoja vardai, kurie nėra priskirti jokiai valstybei (pavyzdžiui, *.org*, *.com*, *.net*, *.biz*), taip pat, paprastai nėra ribojama teisė užsienio valstybės subjektui įsigyti kitos valstybės internetinį adresą (pavyzdžiui, niekas nedraudžia Lietuvos advokatui įsigyti simbolinį vardą *www.advokat.as*,<sup>70</sup> nors „*as*“ vardas priklauso Amerikos Samoa) ir jį nukreipti į bet kokią vietą esančiame serveryje patalpintą savo svetainę.

<sup>68</sup> I. Rotomskis. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje// Jurisprudencija. 2004, Nr. 52(44). P. 136.

<sup>69</sup> Pavyzdžiui, lietuviškieji internetiniai adresai paprastai turi „*lt*“ vardą, Jungtinės Karalystės – „*uk*“, Prancūzijos „*fr*“ ir t.t.

<sup>70</sup> Šio konkretaus adreso registravimą riboja tik viena aplinkybė – jį jau užregistravo Norvegijos teisininkai// <http://www.lawyer.no>.

c) **Svetainės turinys.** Tai galbūt pats teisingiausias veiklos vietos nustatymo požymis, nes pavyzdžiui, jeigu svetainės tekstai yra parašyti lietuvių kalba, paslaugų ir prekių kainos nurodytos litais, galima teigti, kad svetainė orientuota į Lietuvos rinką ir, remiantis šiuo požymiu, teigti, kad per šią svetainę vykdoma veikla yra Lietuvos Respublikoje vykdoma veikla. Tačiau jeigu tekstai yra lietuviški, o kainos nurodytos eurais ir JAV doleriais, ar tai svetainė skirta Lietuvai, ar JAV ir Europos Sąjungos šalyse, reziduojantiems lietuviams? Antra vertus, jeigu tas pačias prekes ar paslaugas pasiūlysimė anglų kalba, kurią daugelis interneto vartotojų puikiai supranta, ar galima teigti, kad tokiu atveju veikla jau nebebus vykdoma Lietuvos Respublikoje?

d) **Informacijos gavėjų el. pašto adresas.** Šį požymį galima būtų bandyti taikyti tuo atveju, kai vartotojams reklama siunčiama elektroniniu paštu. Tačiau pagal elektroninio pašto adresą nustatyti kur reziduoja jo gavėjas yra praktiškai neįmanoma. Galima būtų teigti, kad *.lt* besibaigiantys adresai yra naudojami Lietuvos Respublikos vartotojų, tačiau dažnas lietuvis naudojami adresais, kurių išplėtimas yra *.com*,<sup>71</sup> *.net*,<sup>72</sup> tačiau tai nereiškia, kad tokį adresą turintis asmuo yra ne Lietuvos rezidentas, kaip ir negalima teigti, kad „*lt*“ besibaigiantys el. pašto adresai naudojami išskirtinai tik Lietuvos subjektų.

e) **Informacijos gavėjų prisijungimo prie interneto vieta.** paprastai yra galimybė nustatyti, kokio interneto ryšio teikėjo paslaugomis naudojasi vartotojas. Tokiu būdu galima būtų teigti, kad vartotojas prisijungęs per konkretų interneto paslaugų teikėją yra tos šalies rezidentas, kurios rezidentu yra interneto ryšio paslaugas teikiantis asmuo. Tačiau ir toks vietos nustatymas negali būti visiškai tikslus, nes, pavyzdžiui, interneto vartotojas gali jungtis iš užsienio, arba prisijungimui gali būti naudojamas ryšio agentas (*proxy*), ko pasėkoje galima identifikuoti tik agento buvimo, bet ne pirminio vartotojo prisijungimo prie interneto vietą.

EBPO Fiskalinis komitetas<sup>73</sup> komentuodamas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelį laikosi nuomonės, kad nustatant verslo vietą yra svarbi pačios interneto svetainės buvimo vieta (t.y. kokiame serveryje ji yra patalpinta). 2000 m. EBPO pateikė atnaujintą Modelinės konvencijos 5 straipsnio komentarą, atsižvelgdama būtent į elektroninės komercijos ypatybes. Jų pasirinkta pozicija, jog tik serveris, o ne internetinė svetainė gali būti nuolatine buveine, nesukėlė didesnių sunkumų interpretuojant minėtas teises nuostatas elektroninės komercijos atžvilgiu. Tačiau mano manymu, nustatant verslo vietą yra svarbiau atsižvelgti į tai, kuriai rinkai šis verslas daro didžiausią įtaką.

<sup>71</sup> Pavyzdžiui, *vardas@yahoo.com*, *vardas@hotmail.com*.

<sup>72</sup> Pavyzdžiui, *vardas@usa.net*. Taipogi šį išplėtimą turi kai kurie adresai, kuriuos neabejotinai vartoja Lietuvos subjektai (pavyzdžiui *vardas@kaunas.omnitel.net*).

<sup>73</sup> Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5. OECD Committee on Fiscal Affairs, 22 December 2000. [http://www1.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ec\\_1\\_PE\\_Eng.pdf](http://www1.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_1_PE_Eng.pdf); prisijungimo laikas 2006-11-03



## 2.4. Valstybių vidaus teisėje taikomi kriterijai

### 2.4.1. Rezidencija

Labiausiai paplitęs mokesčių jurisdikcijos taikymo kriterijus yra mokesčių mokėtojo rezidencijos (buveinės) buvimas mokesčių jurisdikcijoje. Dauguma šalių apmokestina visas subjektų, turinčių buveinę šalies teritorijoje pajamas (*universal tax jurisdiction*) tiek gautas pačioje šalyje, tiek užsienio šalyse. Buveine gali būti laikoma tiek faktiška rezidavimo vieta, tiek formali registracijos vieta arba pilietybė. Šiuo atveju valstybės, kaip suvereno teisės įgyvendinimas remiasi suformuluotu principu, jog mokesčiai yra mokami valstybei, kurios paslaugomis ir apsauga vienokiu ar kitokiu būdu naudojasi mokesčių mokėtojas. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių jurisdikcija gali būti taikoma net ir tuo atveju, jei šalyje registruota įmonė arba pilietis realiai yra įsikūręs kitoje valstybėje. Suvereno teisė šiuo atveju vėlgi remiasi tuo pačių naudojimosi valstybės paslaugomis principu. Jungtinių Amerikos Valstijų teismas šiuo argumentu vadovavosi byloje *Cook v. Tait*<sup>74</sup>, kurioje JAV pilietis nuolat gyvenantis Meksikoje ginčijo JAV mokesčių administratoriaus sprendimą apmokestinti pajamas, gautas iš kilnojamo ir nekilnojamo turto esančio išimtinai Meksikos teritorijoje. JAV Aukščiausias teismas patvirtino Kongreso teisę apmokestinti pajamas „JAV piliečių gyvenančių užsienyje ir gaunančių pajamas iš užsienyje esančio turto“<sup>75</sup>. Aukščiausias teismas argumentavo tuo, kad vyriausybė iš savo prigimties teikia nauda savo piliečiams ir jų turtui nesvarbu, kur jie bebūtų.<sup>76</sup>

Kita vertus, formalus registracijos kriterijaus taikymas nors yra pigiausias bei paprasčiausias būdas nustatyti mokesčių jurisdikcija, tačiau yra nepakankamas. Šiais globalios ekonomikos laikais yra nesudėtinga formaliai įregistruoti įmonę užsienio valstybėje ir tuo būdu išvengti mokesčių jurisdikcijos taikymo. Numatydamos tokią galimybę, daugelis valstybių šalia formalių taip pat naudoja papildomus kriterijus buveinės vietai nustatyti. Australija, Airija ir Jungtinė Karalystė ne individų buveinės vietos nustatymui taiko taip vadinamą „centrinio vadovavimo ir kontrolės“ (*Central Management & Control*).<sup>77</sup> Pavyzdžiui, Australijos 1936 metų Pajamų mokesčio nustatymo aktas (*Income Tax Assessment Act*) nustatė, jog „kompanija yra Australijos rezidentė jeigu:

<sup>74</sup> *Cook v. Tait*, 265 U.S. 47 (1924)// <http://www.givemeliberty.org/docs/TaxResearchCD/Cases/Cook.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>75</sup> Ten pat.

<sup>76</sup> Ten pat.

<sup>77</sup> OECD, *The Impact of The Communications Revolution on The Application of “Place of Effective Management” as A Tie Breaker Rule*; 2001-06-30, P. 5. // <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

- ji yra inkorporuota Australijoje; arba
- ji vykdo verslą Australijoje ir yra centralizuotai valdoma ir kontroliuojama Australijoje; arba
- ji vykdo verslą Australijoje ir jos balsavimo teisė yra kontroliuojama akcininkų reziduojančių Australijoje”<sup>78</sup>.

Pats įstatymas neapibrėžia, kas yra „centrinis vadovavimas ir kontrolė”, tačiau egzistuoja nemažai teismų sprendimų, pagal kuriuos nurodo kriterijus, kuriais remiantis gali būti nustatoma centrinio vadovavimo ir kontrolės vieta.<sup>79</sup> Pasak teismų praktikos, nors centrinio vadovavimo ir kontrolės vietos nustatymas yra fakto klausimas, jis dažniausiai sutampa su vieta, kur kompanijos direktoriai naudojami suteiktomis galiomis ir teisėmis<sup>80</sup>.

Kitose šalyse, pavyzdžiui Vokietijoje ir Olandijoje yra naudojamas “vadovavimo vietos”, Šveicarijoje “veiksmingo vadovavimo vietos” testai.<sup>81</sup> Pagal Vokietijos teismų praktiką, vadovavimo vieta yra laikoma vieta, kur daromi svarbus vadovybės sprendimai.<sup>82</sup> Pasak profesoriaus Vogel „lemiamą reikšmę turi ne vieta, kur vadovybės direktyvos yra pritaikomos, bet labiau vieta, kur tos direktyvos yra išleidžiamos”<sup>83</sup>.

#### 2.4.2. Pajamų šaltinio arba ekonominės veiklos kriterijai

Principas, jog mokesčiai yra mokami valstybei, kurios paslaugomis ir apsauga naudojasi mokesčių mokėtojas, taikytinas ne tik valstybės jurisdikcijoje realiai ar formaliai esančių rezidentų atžvilgiu, bet taip pat nereziduojančių užsienio verslo subjektų atžvilgiu. Galima teigti, jog šalies A verslininkas vykdydamas verslą šalyje B taip pat naudojami B šalies vyriausybės apsauga ir paslaugomis. Pirmiausiai jo verslas šalyje B yra įmanomas tik todėl, kad ten egzistuoja ekonominė įstatymų saugoma laisvė, kurių laikymąsi savo ruožtu užtikrina šalies B vyriausybė. Verslininkas prekių tiekimui naudojami šalies B ekonomine infrastruktūra (keliais, ryšiais). Galiausiai tam, kad priversti partnerius vykdyti sutartinius įsipareigojimus verslininkas turi galimybę kreiptis į šalies B teismus. Tačiau skirtingai nuo šalies B verslininkų, kurių visas

<sup>78</sup> Ten pat.

<sup>79</sup> Ten pat.

<sup>80</sup> Ten, pat.

<sup>81</sup> Ten pat. P. 6.

<sup>82</sup> OECD, The Impact of The Communications Revolution on The Application of “Place of Effective Management” as A Tie Breaker Rule”; 2001-06-30, P. 7. // <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>83</sup> OECD, The Impact of The Communications Revolution on The Application of “Place of Effective Management” as A Tie Breaker Rule”; 2001-06-30, P. 5. // <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

turtas ir verslas naudojasi šalies B vyriausybės apsauga ir paslaugomis, šalies A verslininkas naudojasi tik tomis šalies B paslaugomis, kurios yra reikalingos pajamoms šalyje B gauti. Kitaip tariant skirtingai nuo savo šalies piliečių ir rezidentų, kurių atžvilgiu valstybė turi universalios mokesčių jurisdikcijos teisę, užsienio verslo subjektų atžvilgiu valstybės jurisdikcija yra ribota (*limited jurisdiction*). Arba kitaip tariant, būtų neteisinga mokesčio baze laikyti visą užsienio įmonės pelną tik todėl, kad ji dalį savo pajamų gauna vykdydama verslą apmokestinti ketinančioje valstybėje.

Skirtingos valstybės nustato skirtingus kriterijus mokesčių jurisdikcijai atsirasti pajamų šaltinio pagrindu. Taip pat skirtingos valstybės nustato skirtingo aukščio slenkstį, kuri peržengusi tam tikra komercinė prekybinė veikla patenka į valstybės mokesčių jurisdikciją. Toliau trumpai apžvelgsiu keletą tipiškų užsienio valstybių vidaus teisėje taikomų pajamų šaltinio jurisdikcijos taikymo kriterijų pavyzdžių.

Jungtinės Amerikos Valstijos savo vidaus teisėje yra nustačiusios, kad užsienio korporacijos moka mokesčius, jeigu jos yra įsitraukę į verslą ar prekybą Jungtinėse Valstijose.<sup>84</sup> Apmokestinama tik ta pajamų dalis, kuri yra veiksmingai susijusi su verslo ar prekybos vykdymu Jungtinėse Valstijose.<sup>85</sup> Ką reiškia būti įsitraukus į verslą ir prekybą Jungtinėse Valstijose apibrėžė teismų praktika. JAV Mokesčių teismas byloje *Spermacet Whaling & Shipping Co. v. Commissioner* laikė, jog tam, kad mokesčių mokėtojas būtų laikomas įsitraukusiu į prekybą ar verslą Jungtinėse Valstijose „jis reikšmingą mokesčių metų dalį turėjo reguliariai ir tęstinai vykdyti reikšmingą savo įprastinio verslo dalį šioje šalyje“<sup>86</sup>. Teismų praktika taip pat suformulavo taisyklę, kad pardavimas pirkėjui esančiam Jungtinėse Valstijose pats iš savęs nėra pakankamas konstatuoti verslą ar prekybą Jungtinėse Valstijose.<sup>87</sup> Mokesčių teismas byloje *European Naval Stores Co. v. Commissioner* 11 T.C. 127 (1948) laikė, kad „ten kur nerezidentas neturi raštinės, demonstravimo patalpos, gamyklų, pareigūnų, darbuotojų ar pardavėjų Jungtinėse Valstijose, vienas pardavimas bus nepakankamas konstatuoti prekybą ar verslą“<sup>88</sup>. Byloje *Linen Thread Co. v. Commissioner* Mokesčių teismas konstatavo, kad du pardavimai į Jungtines Valstijas taip pat nėra pakankami konstatuoti prekybos ir verslo buvimą Jungtinėse Valstijose.<sup>89</sup> Teismas pabrėžė, kad atsižvelgiant į minėtos bylos aplinkybes

---

<sup>84</sup> Internal Revenue Code, Sec. 882, (a), (1) // <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-A-1-N-II-B-882.html>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>85</sup> Ten pat.

<sup>86</sup> *Spermacet Whaling & Shipping Co. v. Commissioner*, 30 T.C. 618 (1958) // <http://www.fordham.edu/law/faculty/colon/INTLTAX/s882.htm>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>87</sup> Auri Weitz. *The United States Taxation of International Business Transactions Conducted Over the Internet* // <http://law.fordham.edu/publications/articles/200flspub6637.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>88</sup> Ten pat.

<sup>89</sup> *Linen Thread Co. v. Commissioner*, 14 T.C. 725 (1950) // <http://www.law.pitt.edu/infanti/exitart.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-23.

konstatuoti išitraukimą į prekybą ir verslą Jungtinėse Valstijose reikštų „iškelti išmonę virš realybės” (*exalt artifice over reality*).<sup>90</sup>

Prekybai internetu reikšminga byla yra JAV byla *Commissionier v. Piedras Negras Broad Co.*<sup>91</sup> Šioje byloje atsakovas Meksikoje veikianti radijo stotis, kuri pardavinėjo reklamos laiką klientams Jungtinėse Valstijose. Radijo laidos taip pat buvo klausomos Jungtinėse Valstijose. Visi kontraktai su klientais būdavo vykdomi Meksikoje, visas stoties personalas ir įranga buvo Meksikoje. Vieninteliai radijo stoties ryšiai su Jungtinėmis Valstijomis buvo pašto dėžutė JAV taip pat buvo naudojamas Viešbučio kambarys JAV teritorijoje gaunamam paštui tikrinti ir skirstyti. Kontraktai su reklamos užsakovai buvo sudarinėjami JAV nepriklausomo radijo stoties agento. Pajamos iš užsakovų gyvenančių JAV sudarė 95 procentus visų stoties pajamų. Apeliacinis teismas nusprendė, kad radijo stotis nebuvo ištraukusi į prekybą ar verslą Jungtinėse Valstijose. Pagrindiniai teismo argumentai buvo, kad „pajamų šaltinis yra vieta, kur teikiamos pajamas duodančios paslaugos”.<sup>92</sup> Teismų manymu tam, kad būtų galima konstatuoti verslo ar prekybos būvimą Jungtinėse Valstijose, reikalingas „tam tikras fizinis buvimas, tam tikra materialinė ir matoma veikla“<sup>93</sup>.

Daugelis valstybių savo vidaus teisėje, kaip užsienio subjektų pakankamo ryšio su mokesčių jurisdikcija kriterijų naudoja „nuolatinės buveinės” koncepcija. Iš esmės daugumos šalių vidaus teisėje naudojama nuolatinės buveinės koncepcija taip, kaip ji yra apibrėžta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau EBPO) (angl. *Organization for Economic Co-Operation and Development – OECD*) bei Jungtinių Tautų modelinėse mokesčių konvencijose. Nuolatinė buveinė EBPO pavyzdinėje konvencijos 5 straipsnyje apibrėžiama, kaip „pastovi verslo vieta per kurią vykdomas dalis ar visas įmonės verslas”<sup>94</sup>. „Pagal Prancūzijos mokesčių administravimo doktriną, nuolatinė buveinė apibūdinama kaip verslo egzistavimas, kurio įsteigimas turi tam tikrą nuolatinumo laipsnį ir kuris tam tikru laipsniu yra autonomiškas nuo motininio vieneto”<sup>95</sup>. Nuolatinės buveinės modelio būdingas bruožas yra reikalavimas, kad užsienio subjektas mokesčių jurisdikcijoje veiklą vykdytų per tam tikrą fiksuotą vietą arba būtų vykdoma per priklausomą agentą veikianti jurisdikcijos teritorijoje.<sup>96</sup> Tačiau valstybių vidaus

---

<sup>90</sup> Ten pat.

<sup>91</sup> J. M. Ricci. Electronic Commerce and Non-Resident Aliens: The Internal Revenue Service Versus International Cyberspace Transactions// <http://law.richmond.edu/jolt/v6i2/article2.html#f133>; prisijungimo laikas: 2006-11-23.

<sup>92</sup> Ten pat.

<sup>93</sup> J. M. Ricci. Electronic Commerce and Non-Resident Aliens: The Internal Revenue Service Versus International Cyberspace Transactions// <http://law.richmond.edu/jolt/v6i2/article2.html#f133>; prisijungimo laikas: 2006-11-23.

<sup>94</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 5. // <http://www1.oecd.org/daf/fa/treaties/MTCArticles.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>95</sup> Volker Käbis, Tax Aspects of International Electronic Commerce, Deliverable 2.1.1, Electronic Commerce Legal Issues Platform, ESPRIT Project 27028, p. 81 // <http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documentsII/research/tax.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>96</sup> Kyrie E. Thorpe, International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering The Concept of Permanent Establishment Obsolete? // <http://www.law.emory.edu/EILR/volumes/fall97/thorpe.html>; prisijungimo

teisė nustato skirtingus reikalavimus, kokio pobūdžio veikla jurisdikcijoje ir koks agento santykis su užsienio bendrove lemia pakankamą ryšį su mokesčių jurisdikcija. Pavyzdžiui, daugelyje valstybių nuolatine buveine nelaikoma sandėliai naudojami tik prekių saugojimui arba persiuntimui. Taip pat nuolatinės buveinės nesukuria fiksuotos vietos jurisdikcijoje turėjimas išimtinai prekių ar kitų daiktų skirtų įmonės poreikiams įsigijimui.<sup>97</sup> Kita vertus, valstybių vidaus teisėje sekant pavyzdinėmis konvencijomis nurodomas veiklų sąrašas, kurios laikomos nuolatinės buveinės požymiu. Šis veiklų sąrašas taip pat dažnai skirtingose valstybėse yra skirtingas ir lemia aukštesnį arba žemesnį ryšio su mokesčių jurisdikcija standartą. Pavyzdžiui, Japonijos bendrovių įstatymas šalia įprastinį sąrašą kas yra laikoma nuolatine buveine, papildo tokiais pavyzdžiais, kaip nuomojamas pastatas, laikina parduotuvė parodos vietoje ir pan..<sup>98</sup> Japonijos mokesčių įstatymai numato, kad nuolatine buveine gali būti laikomas agentas, kuris su vartotojais nuolat derasi dėl užsienio bendrovės kontraktų, nors pats tų kontraktų nesudaro.<sup>99</sup>

Daugelyje šalių nėra vieningos nuomonės (arba tiksliau ta nuomonė kol kas nėra suformuluota nei teismų praktikos, nei autoritetinių valdžios institucijų) ar tam, kad konstatuoti nuolatinę buveinę mokesčių jurisdikcijoje turi būti tam tikras užsienio bendrovės personalas ar pakanka, kad vietoje egzistuoja kokie nors įrengimai ar kitoks materialus turtas. Išimtį sudaro Vokietijos teisė. 1996 metais Vokietijos Federalinio Mokesčių Teismo antri rūmai nusprendė, kad Olandijos kompanijai priklausantis vamzdynas, kuriuo buvo transportuojama nafta Vokietijos kompanijoms sukūrė nuolatinę buveinę.<sup>100</sup> Vamzdynas priklausė Olandijos kompanijai ir buvo jos vienos eksploatuojamas. Olandijos kompanija Vokietijoje neturėjo nei darbuotojų, nei priklausomų agentų. Vamzdyną ir įrengimus Vokietijoje prižiūrėjo nepriklausomi rangovai. Teismas atsižvelgdamas į tai, kad fiksuota vieta turi tarnauti mokesčių mokėtojo verslui laikė, jog personalo būvimas nėra būtina sąlyga. Tuo atveju kai naudojama automatinė valdymo įranga, fiksuotos vietos buvimas yra pakankamas konstatuoti nuolatinę buveinę.<sup>101</sup> Kita vertus Europos Teisingumo Teismas Berkholz byloje nusprendė, kad terminas

---

laikas: 2006-11-20.

<sup>97</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 5. //

<http://www1.oecd.org/daf/fa/treaties/MTCArticles.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>98</sup> Kyrie E. Thorpe, International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering The Concept of Permanent Establishment Obsolete? // <http://www.law.emory.edu/EILR/volumes/fall97/thorpe.html>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>99</sup> Kyrie E. Thorpe, International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering The Concept of Permanent Establishment Obsolete? // <http://www.law.emory.edu/EILR/volumes/fall97/thorpe.html>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>100</sup> Volker Kabisch, Tax Aspects of International Electronic Commerce, Deliverable 2.1.1, Electronic Commerce Legal Issues Platform, ESPRIT Project 27028, p. 81 // <http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documentsII/research/tax.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20. P. 12

<sup>101</sup> Ten pat. P. 12.

„fiksuta buveinė”, kaip jis naudojamas Šeštos Pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 9 paragrafe reikalauja nuolatinio buvimo vietoje tiek techninių, tiek žmogiškų resursų.<sup>102</sup>

Prancūzijos mokesčių vidaus teisė nustato, kad užsienio korporacijos turi mokėti mokesčius Prancūzijoje, nebent yra nuo mokesčių atleistos sutarties nuostatų jei yra bent viena iš šių sąlygų:

- (1) „jei jos turi nepriklausomą nuolatinę buveinę Prancūzijoje;
- (2) jei jos reguliariai vykdo komercinius sandorius per priklausomą agentą ar agentą, kuris turi įgaliojimus sukurti prievolę kompanijai; ir
- (3) jei jos reguliariai vykdo komercinę veiklą Prancūzijoje, kuomet tokia veikla yra užbaigtas komercinių operacijų ciklas”<sup>103</sup>.

Užbaigto komercinių operacijų ciklo doktriną suformulavo Prancūzijos teismų praktika ir mokesčių administravimo doktrina paprastai apibrėžiama kaip komercinių ar pramoninių operacijų seka, kurios sudaro vientisą visumą.<sup>104</sup> Atkreiptinas dėmesys, jog remiantis šia doktrina užsienio radijo transliuotojas, kuris priimdavo užsakymus iš Prancūzijos verslo subjektų ir transliuodavo į Prancūzija buvo laikomas vykdančių verslą Prancūzijoje.<sup>105</sup> Kita vertus, taikant užbaigto komercinių operacijų ciklo doktriną turi būti įmanoma atskirti kompanijos vykdomas operacijas šio ciklo rėmuose nuo operacijų šalyse, kuriose kompanija inkorporuota arba turi nuolatinę buveinę.<sup>106</sup> Toks skirtumas egzistuoja, kai operacijos yra skirtingo pobūdžio arba atliekamos naudojant skirtingus resursus.<sup>107</sup> Pastaruoju atveju yra reikalinga, kad kompanija įsitraukusi į komercinių operacijų ciklą turėtų atskirą sprendimų priėmimo centrą.<sup>108</sup> Mokesčių jurisdikcija negali būti taikoma, jeigu Prancūzijos teritorijoje nėra vykdoma tiesiogiai ar per atstovus jokių komercinių operacijų.<sup>109</sup> „Kompanija, kurios pagrindinės operacijos vykdomos užsienyje ir pagrindinė būstinė Prancūzijoje nevykdo jokios komercinės veiklos, bet tiktai atlieka administracinę funkciją nėra apmokestinama Prancūzijoje”<sup>110</sup>.

---

<sup>102</sup> Volker Kabisch, Tax Aspects of International Electronic Commerce, Deliverable 2.1.1, Electronic Commerce Legal Issues Platform, ESPRIT Project 27028, p. 81 // <http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documentsII/research/tax.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20. P. 13.

<sup>103</sup> Ten pat. P. 81

<sup>104</sup> Ten pat.

<sup>105</sup> Ten pat. P. 83

<sup>106</sup> Ten pat.

<sup>107</sup> Ten pat.

<sup>108</sup> Michael J. McIntyre. U.S. taxation of foreign corporations in the digital age

(2001)//[http://www.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre\\_articles/For\\_Corp\\_Digital.pdf](http://www.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/For_Corp_Digital.pdf) ; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>109</sup> Ten pat.

<sup>110</sup> Ten pat.

### 2.4.3. Tarptautinių sutarčių nustatytas mokesčių jurisdikcijos taikymo režimas

Nors egzistuoja daugybė tarptautinių dvišalių ir daugiašalių mokesčių sutarčių (virš 1500) dauguma tų sutarčių nustatančių pajamų ir kapitalo apmokestinimą yra parengtos remiantis EBPO Modeline mokesčių konvencija dėl pajamų ir kapitalo (agl. OECD Model Tax Convention on Income and Capital), bei JT Modeline dvigubo apmokestinimo konvencija tarp išsivysčiusių ir besivystančių šalių.<sup>111</sup> Tiek EBPO, tiek JT modelinės konvencijos naudoja tas pačias rezidencijos ir nuolatinės buveinės koncepcijas įgalinančias nustatyti, ar egzistuoja pakankamas ryšys su jurisdikcija, tam, kad valstybė įgytų teisę apmokestinti verslo subjektą. Tačiau šiose modelinėse konvencijose skiriasi konkretūs reikalavimai, kuriais remiantis nustatoma, ar verslo subjektas yra rezidentas bei ar jis mokesčių jurisdikcijoje turi nuolatinę buveinę. Pagrindinis skirtumas kyla iš skirtingos išsivysčiusių ir besivystančių valstybių padėties. Turtingos arba išsivysčiusios šalys, kaip taisyklė, yra kapitalą eksportuojančios šalys, todėl jos yra labiau suinteresuotos apmokestinti savo rezidentų pajamas gautas užsienio šalyse. Tuo tarpu besivystančios šalys dažniausiai yra šalys, kur užsienio kapitalas uždirba pajamas. Vienašališkas rezidencijos principo taikymas prieštarautų paskirstomojo teisingumo principui, pagal kurį turi būti sudarytos sąlygos visiems turėti galimybę dalyvauti skirstant gėrybes.<sup>112</sup> Atsižvelgiant į tokią situaciją buvo parengta Jungtinių Tautų modelinė konvencija. Jei EBPO konvencija yra palankesnė šalims taikančioms rezidencijos principą, tai JT Konvencija „pažemina kartelę“, tam, kad užsienio įmonė galėtų būti pripažinta turinti nuolatinę buveinę.<sup>113</sup>

---

<sup>111</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 5. // <http://www1.oecd.org/daf/fa/treaties/MTCArticles.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>112</sup> H. L. A. Hart. Teisės samprata. – Vilnius: Pradai, 1997. P. 267.

<sup>113</sup> Kyrie E. Thorpe, International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering The Concept of Permanent Establishment Obsolete? // <http://www.law.emory.edu/EILR/volumes/fall97/thorpe.html>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.



### 3. APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA

#### 3.1. Elektroninės komercijos tiesioginių mokesčių surinkimas vykdant elektroninę komercinę veiklą per serverį, bei nuolatinę buveinę

Vykdamas elektroninę komerciją vien tik per serverį, skiriasi nuo įprastos komercijos, kurios veikla yra vykdoma tradiciniu būdu. Tad opus klausimas: ar virtualioje erdvėje įvykusio verslo pajamos apmokestinamos remiantis tik rezidencijos jurisdikcija; o gal, kur yra serveris per kurį parduoti produktai ir paslaugos – tai ir yra pajamų šaltinis ir galima apmokestinti pajamų šaltinio jurisdikcijos pagrindu.

Šiuo klausimu JAV yra didžiausia rezidencijos jurisdikcijos šalininkė. JAV išdo išleistuose vadinamuose „White Paper“ išsakyti argumentai už rezidencijos jurisdikciją:

Virtualioje pasaulio erdvėje, yra dažnai sunku, ar net neįmanoma, taikyti pajamų šaltinio koncepcijas, susiejant pajamų šaltinį su specifine geografinė vieta. Todėl pajamų šaltinio pagrindu apmokestinimas galėtų prarasti racionalumą ... beveik visi mokesčių mokėtojai yra kieno nors rezidentai <sup>114</sup>.

Manychiau priešingai, kad „pajamų šaltinį galima susieti su specifine geografinė vieta“. Pavyzdžiui, jei aš perku e-knygą elektroninėje erdvėje, tai su pardavėju kompiuterio pagalba susitinku serveryje. Serveris ar kitaip kompiuterinė įranga būna specifinėje geografinėje teritorijoje ir dažniausiai statomas tikslinėse rinkose. Serveryje esantis knygynas uždirba įmonei pajamas, tad pajamų šaltinis yra ten, kur stovi serveris, ir galimas apmokestinimas, remiantis pajamų šaltinio jurisdikcija.

Argumentas, kad „mokesčių mokėtojai yra kieno nors rezidentai, nenuginčijamas“. Tačiau, tai visiškai neišsprendžia apmokestinimo problemos. Ir jei tik apmokestinti kaip rezidentus, įmonės užsiimančios internetine komercija paprasčiausiai taps tų šalių rezidentėmis, kurios turės mažiausią pelno mokesčių.

Kitas naudojamas argumentas už rezidencijos jurisdikciją: tarptautinio jūrų ir oro transporto išskyrimas iš pajamų šaltinio pagrindu jurisdikcijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Motyvuojama, kad „elektroninė komercija, kaip ir laivyba bei oro transportas turi potencialą išgauti masinį apmokestinimą, nes įtraukiama daugelis šalių“<sup>115</sup>.

<sup>114</sup> Walter Heller stein. Electronic commerce and the challenge for tax administration (2002 04 22)// [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/devel\\_e/sem05\\_e/hellerstein.doc](http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc); prisijungimo laikas:2006-11-05.

<sup>115</sup>Income tax implications of electronic commerce// [http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce\\_Langeder\\_Ines.pdf](http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce_Langeder_Ines.pdf) ; prisijungimo laikas: 2006-11-04.



Tačiau yra didžiulis skirtumas tarp neapmokestinimo Lietuvoje ar kitur užsienio kompanijos atstovybės, parduodančios bilietus į savo laivus ar lėktuvus, remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir internetinės komercijos potencialo. Toks pasiūlymas negali gauti valstybių pritarimo, nes pažeistų pajamų pasiskirstymą.

Apmokestinimas tik rezidencijos pagrindu iš esmės būtų naudingas tik JAV. Ji aiški elektroninės komercijos produktų lyderė, turinti tokias kompanijas rezidentes, kaip Microsoft, Borland, Corell ir kitas. Lietuva ir kitos šalys tuo pasigirti negali ir perspektyvoje jose tikrai neatsiras antri „microsoftai“. Tad tai dar vienas argumentas šalims nepritari išskirtinei rezidencijos jurisdikcijai.

JAV taikydamos verslo veikoms per serverį tik rezidencijos pagrindu jurisdikciją pažeistų tarptautinį mokesčių sistemos principą. Pastarasis teigia, kad „rezidencijos jurisdikcija turi pirmumo teisę apmokestinti pasyvias (investicijų) pajamas, o pajamų šaltinio jurisdikcija turi pirmumo teisę apmokestinti aktyvias (verslo) pajamas“.<sup>116</sup> Šis principas aiškiai įtvirtintas ir Lietuvos - JAV dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje<sup>117</sup>.

Atlikta analizė leidžia daryti išvadą: verslo veikos pajamoms, vykdomoms vien tik per serverį, taikytina pajamų šaltinio jurisdikcija. Tad analizuotina ar šios veiklos apmokestinamos, remiantis nuolatinės buveinės institutu.

Daugelio šalių nacionalinėje teisėje įtvirtinta nuolatinės buveinės koncepcija, leidžianti apmokestinti užsienio kompanijų verslo pelną. Tačiau ji nėra vienintelė. Pvz., JAV vidaus pajamų kodekse įtvirtintas reikalavimas, kad „užsienio korporacija, ištraukusi į prekybą ar verslą JAV yra apmokestinamos „jos apmokestinamosios pajamos, kurios yra efektyviai susijusios su vykdoma prekyba ar verslu Jungtinėse Valstijose.“<sup>118</sup> Pastarasis reikalavimas, „ištraukęs į prekybą ar verslą“, nėra apibrėžtas jokiose normose, o yra aiškinamas, remiantis teismų bylomis, administraciniais nustatymais ar mokesčių inspekcijos praktika.<sup>119</sup>

Darbo analizei svarbesnės šalys įtvirtinusios nuolatinės buveinės koncepciją ir ypač panašius reikalavimus. Lietuvoje nuolatinės buveinės sąvoka apibrėžta LR Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 12 dalyje.:

Nuolatinė buveinė - užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančio per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo veiklą per priklausomą atstovą (agentą);

<sup>116</sup> Walter Heller stein. Electronic commerce and the challenge for tax administration (2002 04 22)// [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/devel\\_e/sem05\\_e/hellerstein.doc](http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc); prisijungimo laikas:2006-11-05.

<sup>117</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis „Dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1766.

<sup>118</sup> Michael J. McIntyre. U.S. taxation of foreign corporations in the digital age (2001)// [http://www.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre\\_articles/For\\_Corp\\_Digital.pdf](http://www.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/For_Corp_Digital.pdf) ; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>119</sup> Ten pat.

arba naudoja statybos ...; arba gamtinių išteklių tyrimui ... Nuolatinumo apibrėžimą atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos vyriausybė ar jos įgaliota institucija.<sup>120</sup>

Remiantis LR finansų ministro įsakymu užsienio įmonė nuolat vykdytą veiklą, jeigu atitiks du kriterijus: veikla nėra laikina ir užbaigtas komercinių operacijų ciklas. Užbaigtam komercinių operacijų ciklui įsakymo 2 dalies 2 punktą pateikia išsamius reikalavimus.

Lietuvai artimi Prancūzijos reikalavimai. Nes cituojant Mbwa – Mboma :

Remiantis Prancūzijos įmonių mokesčių sistema, užsienio kompanija turinti apmokestiną nuolatinę buveinę, jei verslas vykdomas Prancūzijoje, sudaro pilną komercinį ciklą atskirtą nuo verslo veiklos, vykdomos užsienyje. Generalinė taisyklė yra, kad serveris vienas yra pagalbinio pobūdžio ir negali sudaryti apmokestinamos nuolatinės buveinės, nesant žmogiškosios veiklos. Nors, kai kuriais atvejais, jeigu serveris vienas pilnai atlieka esmines įmonės funkcijas, tai gali sudaryti apmokestinamą nuolatinę buveinę. Pagalbinės veiklos pavyzdžiu galėtų būti: Prancūzijoje esantis vien tik serveris, nevykdantis nei užsakymų priėmimo, nei mokėjimų, naudojantis kreditinėmis kortelėmis, bet tik atliekantis automatines logistikos funkcijas, saugodamas ir pristatydamas skaitmeninius produktus paskirtiems vartotojams. Išvada galėtų būti kitokia, jeigu šios logistikos funkcijos sudarytų pagrindinę ar reikšmingą dalį užsienio korporacijos verslo.<sup>121</sup>

Kitų šalių pozicijos dėl vien serverio pripažinimo kaip nuolatinės buveinės yra gana įvairios. Pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė pareiškusi, kad ji nepripažins vien tik serverio nuolatinę buveinę dabartiniu metu remdamasi savo vidaus teisės aktais.<sup>122</sup> O Ispanija laikosi pozicijos, kad vien tik rinkos pasiekiamumas yra pakankamas pagrindas pripažinti nuolatinę buveinę.<sup>123</sup>

Šalių nuolatinės buveinės reikalavimai ir pozicijos dėl pripažinimo nuolatinę buveinę užsienio kompanijų veiklos vykdomos vien tik per serverį skirtingos. Lietuvoje pirmiausia užsienio kompanijos veikla turi sudaryti užbaigtą komercinių operacijų ciklą. Remiantis finansų ministro įsakymu:

---

<sup>120</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. IX –675.

<sup>121</sup> Mbwa – Mboma, Marcel in N. France, OECD take different views of unstaffed servers as permanent establishments (2002-05-22)// <http://www.bakernet.com/ecommerce/france%20-%20oecd-%20unstaffed%20serves.doc>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>122</sup> David Hardesty. E-commerce taxation around the world (2002-11-24)// <http://www.ecommercetax.com/doc/112402.htm>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>123</sup> Mbwa – Mboma, Marcel in N. France, OECD take different views of unstaffed servers as permanent establishments (2002-05-22)// <http://www.bakernet.com/ecommerce/france%20-%20oecd-%20unstaffed%20serves.doc>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

Užbaigtas komercinių operacijų ciklas – ciklas, sudarytas iš užsienio vieneto veiklos operacijų etapų.<sup>124</sup>

Pirmiausia, aiškinant pirmojo etapo reikalavimus lingvistiškai, nėra aiški rinkodaros sąvokos prasmė. Žodis, pavartotas specialiaja ekonomine prasme tad ir aiškintinas naudojantis ekonominiiais žodynais. Oksfordo ekonomikos terminų žodynas teigia, kad *rinkodara* – tai procesas pastūmėjantis vartotojus nupirkti firmos produktus. Tai apima distribucinių sutarčių sudarymą ir šių produktų reklamavimą. Jis taip pat apima rinkos tyrimus, nustatančius galimas pirkėjų reakcijas į potencialius naujus produktus ir, ar vartotojams patiks galimos egzistuojančių produktų modifikacijos.<sup>125</sup>

Lietuvoje esantis vien tik serveris negali atitikti rinkodaros operacijos reikalavimo, t.y. nėra proceso, kuris pastūmėtų vartotojus pirkti įmonės gaminius. Vien Lietuvoje esantis serveris gali surinkti duomenis rinkos tyrimams, tačiau jis negali nustatyti vartotojų reakcijos, tam yra reikalingi žmonės Lietuvoje.

Sekančio distribucijos reikalavimo reikšmė taip pat neaiški. Šis ekonominis terminas žodyne aiškinamas, kad *distribucija* – tai procesas prekių ir paslaugų judėjimo nuo gamintojo iki galutinio vartotojo per didmenininko ir mažmenininko parduotuvių tinklą.<sup>126</sup>

Serveris neatitinka ir šio reikalavimo, nes šiame procese nėra produkto gamintojo, kuris yra reikalingas remiantis distribucijos sąvokos apibrėžimu.

Sekantis komercinių operacijų ciklo pirmojo etapo reikalavimas – reklama. Pastaroji sąvoka apibrėžta LR Reklamos įstatymo 2 str. 7 dalyje, t.y.

Reklama – bet kokia forma ir bet kokiomis priemonėmis skleidžiama informacija, susijusi su asmens komercine - ūkine, finansine ar profesine veikla, skatinanti įsigyti prekių ir naudotis paslaugomis, įskaitant nekilnojamojo turto įsigijimą, turtinių teisių ir įsipareigojimų perėmimą.<sup>127</sup>

Reklamos reikalavimą vien Lietuvoje esantis serveris atitinka, nes dažnai serveris skleidžia arba kitaip platina (remiantis dabartiniu lietuvių kalbos žodynu) informaciją.<sup>128</sup>

Pirmąjį komercinių operacijų ciklo etapą serveris gali atlikti vykdydamas reklamos operaciją, tad nagrinėtinas sekantis etapas, kuris reikalauja:

Antrąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas ... ir kitos iš esmės panašios operacijos.

---

<sup>124</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.

<sup>125</sup> John Black. Oxford dictionary of economics. - Oxford: Oxford University Press, 2002. P.291

<sup>126</sup> Ten pat. P.126.

<sup>127</sup> Lietuvos Respublikos reklamos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. VIII-1871.

<sup>128</sup> S. Keinys. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. - Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1993. P. 705.

Per serverį vykdoma veikla aiškiai atitinka sandėliavimo (elektroninėje formoje) ir užsakymo priėmimo reikalavimus.

Esant antrajam etapui, toliau nagrinėtinas trečiasis etapas:

Trečiąjį etapą sudaro viena arba kelios iš šių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas) ir kitos iš esmės panašios operacijos.

Užsienio įmonės serveris dažniausiai vykdo pristatymo operacijas. Serveriai paprastai net yra statomi tikslinėse rinkose, kad būtų galima greičiau užkrauti elektroninius produktus į kliento kompiuterį. Atitinkdamas ir šį trečiąjį etapą serveris įvykdo užbaigto komercinių operacijų ciklo reikalavimą.

Be užbaigto komercinių operacijų ciklo reikalavimo veikla neturi būti laikina, t.y. trukti ilgiau kaip 6 mėn.<sup>129</sup>. arba išskirtiniais atvejais dėl veiklos specifikos užtenka ir trumpesnio laikotarpio. Pastarąjį reikalavimą veikla per serverį gali nesunkiai atitikti.

Atlikta vidaus teisės analizė leidžia daryti išvadą, kad vien Lietuvoje esantis serveris, per kurį užsienio įmonė vykdo verslą – gali atitikti nuolatinės buveinės reikalavimus. Šis atitikimas neprieštaruoja pajamų šaltinio pagrindo jurisdikcijai, leidžiančiai apmokestinti pajamas susidarancias apmokestinančios šalies teritorijoje. Veiklos per serverį apmokestinimas atitinka tarptautinę mokesčių politiką, kad yra apmokestinamos pajamos, turinčios tik substantialų ryšį su apmokestinančia šalimi.

### **3.2. Dvigubo apmokestinimo panaikinimas pagal EBPO**

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) pavyzdinė sutartis dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo (angl. *OECD Model Tax Convention On Income And On Capital*), bei jos komentaras, nors ir nėra tiesiogiai taikomi teisės aktai, bet plačiai laikoma autoritetingu šaltiniu sprendžiant dvigubo apmokestinimo bei kitus tarptautinius tiesioginio apmokestinimo klausimus. Kai kurios valstybės yra priėmusios savo pavyzdines sutartis, paremtas EBPO pavyzdine sutartimi. Šių pavyzdinių sutarčių pagrindu sudaromos dvišalės sutartys dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo. EBPO pavyzdinė sutartis svarbi tiek atskirų valstybių administracinės ir teisminės praktikos, tiek bendrai teisės doktrinos formavimo požiūriu.<sup>130</sup>

---

<sup>129</sup> Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.

<sup>130</sup> Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital. As they read on 29 April 2000.

Vadovaujantis tarptautinio apmokestinimo principais, įtvirtintais EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo nuostatose, pajamų šaltinio valstybės teisė apmokestinti užsienio įmonės pelną yra ribota, t. y. valstybė gali apmokestinti tik tą užsienio įmonės pelną, kuris priskiriamas užsienio įmonės nuolatinei buveinei, esančiai toje valstybėje<sup>131</sup>. Taigi užsienio įmonių apmokestinimo tikslais svarbu nustatyti, ką laikyti įmonės pelnu, priskirtinu užsienio įmonės nuolatinei buveinei.

Lietuva nėra EBPO narė, tačiau pareiškusi oficialią poziciją dėl pačio modelio ir jo straipsnių komentaro. Lietuva iš esmės sutikusi su EBPO modelio straipsnių tekstu ir jų interpretavimų komentare, tačiau dėl atskirų straipsnių teksto ir jų komentaro padariusi išlygų.<sup>132</sup>

Lietuvos ratifikuotos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys ir vidaus teisės aktai pateikia skirtingus nuolatinės buveinės reikalavimus. Tai gali sąlygoti skirtingus kvalifikavimo rezultatus, kai vienu atveju kvalifikuotina kaip nuolatinė buveinė, o kitu gal ir ne. Tad visų pirma reikia išsiaiškinti, kas taikytina. Remiantis LR Konstitucijos 138str. 3 dalies nuostata, kad „tarptautinės sutartys, kurias ratifikavo Lietuvos Respublikos Seimas, yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis“;<sup>133</sup> ir LR Mokesčių administravimo įstatymo 5 str.1 d., nurodančiu, kad „jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės“<sup>134</sup>. Darytina vienareikšmė išvada: jeigu yra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vadovujamės ja, o jei tokios nėra – vidaus teisės aktais, t.y. visų pirma LR Pelno mokesčio įstatymu.

Aiškinant tarptautines dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis pirmiausiai turi būti taikomas lingvistinis aiškinimo metodas.

Sutarčių 5 straipsnis nustato nuolatinės buveinės reikalavimus. Straipsnio pirma dalis pateikia bendrą apibrėžimą, kad „nuolatinė buveinė reiškia pastovią komercinės - ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė-ūkinė veikla arba jos dalis“<sup>135</sup> O antroji straipsnio dalis pateikia pavyzdžius, kad „...nuolatinė buveinė pirmiausiai apima: a) vadovybės buvimo vietą, b) filialą, c) įstaigą, d) gamyklą, e) dirbtuvę, f) kasyklą, naftos ar dujų gręžinį,

<sup>131</sup> OECD pavyzdinės sutarties 7 str. 1 pastraipa: „Susitariančios Valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje Valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė vykdo verslo veiklą kitoje Susitariančioje Valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu įmonė vykdo verslo veiklą kaip minėta, įmonės pelnas gali būti apmokestinamas kitoje Valstybėje, bet tik ta jo dalis, kuri priskirtina tai nuolatinei buveinei“.

<sup>132</sup> OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (e-knyga, OECD 2005). P. 311 // [http://www.eco.unipmn.it/corsi\\_programmi/programmi\\_2005\\_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%20%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf](http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%20%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>133</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija.//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33 –1014.138 str.

<sup>134</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

<sup>135</sup> Pvz., Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo.//Valstybės žinios 1999, Nr.10-3209.

karjerą arba bet kokią kitą gamtinių išteklių vietą”<sup>136</sup>. Lingvistiškai analizuojant pastarąsias dvi dalis nėra aišku, ar vienas serveris be darbuotojų yra „komercinės-ūkinės veiklos vieta”. Ypač atsižvelgus į antroje dalyje pateiktus pavyzdžius. Net ir nusprendus, kad serveris atitinka pirmos dalies reikalavimus, iškyla klausimas, ar serveris nepatenka į ketvirtoje dalyje nustatytas išimtis. Ypač neaiškus ketvirtos dalies e) punktas „nuolatinė buveinė neapima: e) pastovios komercinės-ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiksliai bet kokiam kitam pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti”, kas yra „pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio veikla” sutartys nepateikia. Tad nėra aišku, ar veikla per serverį nėra laikyti pagalbinio pobūdžio.

Darytina išvada, kad lingvistiškai aiškinant straipsnio reikšmę dėl serverio kvalifikavimo, nuolatinė buveinė yra neaiški ir dviprasmiška.

Remiantis Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės 31 ir 32 straipsniais, kai aiškinant atsižvelgiant į įprastinių žodžių reikšmę, jos reikšmė išlieka neaiški ir dviprasmiška, tad galima naudoti papildomas aiškinimo priemones. Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, sudarytų remiantis EBPO modeliu, aiškinimui galima naudoti EBPO modelio sutarties komentarą.

Dėl 5 straipsnio komentaro liečiančio elektroninę komerciją Lietuva nėra padariusi jokių išlygų. Kitos šalys dėl minėto elektroninės komercijos komentaro padariusios įvairių išlygų. Pavyzdžiui, kita ne narė Brazilija pareiškusi, kad išvis nesutinkanti su minėtu komentaru, o narė Jungtinė Karalystė laikosi požiūrio, kad elektroninio mažmenininko serveris, vienas ar kartu su tinklapiais nekvalifikuotinas kaip nuolatinė buveinė.<sup>137</sup>

Supaprastinant tolimesnę analizę, nuolatinės buveinės reikalavimus galima susisteminti ir išskirti sekančius būtinus kriterijus. Kvalifikuoti kaip nuolatinę buveinę, apmokestinančioje šalyje turi būti:

1. Komercinės - ūkinės veiklos vieta, per kurią vykdoma visa įmonės veikla arba jos dalis ir
2. Pastovi komercinės - ūkinės veiklos vieta ir
3. Komercinė - ūkinė veikla negali būti klasifikuojama kaip tik pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio darbai arba
4. Turi būti asmuo (neturintis nepriklausomo agento statuso), veikiantis užsienio įmonės naudai ir turintis įgaliojimą sudaryti sutartis šios įmonės vardu, nuolatinei naudoti bei būti nuo jos priklausomas.

<sup>136</sup> Pvz., Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo.//Valstybės žinios 1999, Nr.10-3209.

<sup>137</sup> OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (e-knyga, OECD 2005). P. 107 // [http://www.eco.unipmn.it/corsi\\_programmi/programmi\\_2005\\_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%20%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf](http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%20%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-20.

Žemiau pateikta šios dalies analizė iš esmės remsis EBPO modelio sutarties komentaru. Pastarojo svarbą įrodo EBPO surinkta informacija šalyse narėse, parodanti, kad, komentaras cituojamas daugelio šalių teismų sprendimuose.<sup>138</sup> Ir iš jų daugelio atveju komentaras net cituojamas ištiesai ir analizuojamas.<sup>139</sup>

### **3.2.1. Komerčinės - ūkinės veiklos vieta, per kurią vykdoma visa įmonės veikla arba jos dalis**

Komentare pateikiamas paaiškinimas, kad „terminas “komercinės - ūkinės veiklos vieta apima bet kokias patalpas, įrenginius ar įrengimus, naudojamus įmonės verslui vykdyti ir kurie naudojami išskirtinai arba ne šiam tikslui”.<sup>140</sup> Ir nesvarbu ar pastarieji priklauso nuosavybės teise, nuomojami ar kitaip yra įmonės dispozicijoje.<sup>141</sup> Mūsų atveju serveris pripažintinas įrenginiu, nes iš esmės tai kompiuterinė įranga, sujungta su internetu. Vien tik automatiniai įrenginiai, išgaunantys gamtinius išteklius, yra kvalifikuotini kaip nuolatinė buveinė; tad analogiškai ir vien serveris esantis šalies teritorijoje kvalifikuotinas kaip nuolatinė buveinė, jeigu atitinka kitus nuolatinės buveinės reikalavimus.<sup>142</sup>

Galimas atvejis, kad užsienio įmonė Lietuvoje gali turėti tinklapį, patalpintą vietinio interneto paslaugų tiekėjo serveryje. Interneto tinklapis yra programinės įrangos ir elektroninių duomenų derinys ir pats nėra materialus turtas. Todėl neturi vietos, apibrėžiamos kaip komercinės - ūkinės veiklos vieta. Ir šiuo atveju negali būti kvalifikuotas kaip nuolatinė buveinė.

---

<sup>138</sup> OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (e-knyga, OECD 2005). P. 16 // [http://www.eco.unipmn.it/corsi\\_programmi/programmi\\_2005\\_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf](http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>139</sup> Ten pat.

<sup>140</sup> Ten pat. P.87.

<sup>141</sup> Ten pat.

<sup>142</sup> Ten pat,p.104.

### 3.2.2. Pastovi komercinės - ūkinės veiklos vieta

„Iprastu atveju turi būti ryšys tarp verslo vietos ir specifinio geografinio taško.“<sup>143</sup> Serveris atitinka šį reikalavimą, nes jis dažniausiai turi pastovią vietą. Įmanomas variantas, kad serveris gali būti nešiojamame kompiuteryje ir kartu su laivu plaukioti po visą pasaulį. Šiuo atveju jis neturės pastovios verslo vietos, tačiau ir kitus verslus įmanoma panašiai suorganizuoti, pvz., aukšto lygio akių klinika laive.

„Kadangi verslo vieta privalo būti pastovi, iš to taip pat seka, kad nuolatinė buveinė turi turėti tam tikrą nuolatinumo laipsnį, t.y. negali būti laikino pobūdžio. Kartais yra sunku nustatyti, ar tai pastovaus pobūdžio veikla“<sup>144</sup>. Nes atsižvelgiant į verslo specifiką atskirais atvejais ji gali trukti trumpą laiko periodą.<sup>145</sup> Tačiau daugeliu atvejų veikla laikytina pastovia, jeigu trunka ilgiau nei šešis mėnesius.<sup>146</sup> Pastarieji reikalavimai taikytini ir veiklai per serverį.

### 3.2.3. Komercinė - ūkinė veikla negali būti klasifikuojama kaip tik pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio darbai

Straipsnio 4 dalyje pateikiamas sąrašas išimčių, kurios apsaugo užsienio įmones, vykdančias pagalbinio pobūdžio veiklą, nuo apmokestinimo per nuolatinę buveinę. Šio straipsnio e) punktas iš esmės apima visus aukščiau išvardintus punktus. Straipsnio a, b, c, d punktai - tai tarsi aiškūs pagalbinio pobūdžio veiklos pavyzdžiai ir neturi didesnės įtakos mūsų analizei. O e) punkte įtvirtinta, kad nuolatinė buveinė neapima „pastovios komercinės - ūkinės veiklos vietos, naudojamos tiktai bet kokiai kitai pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio įmonei skirtai veiklai vykdyti“<sup>147</sup>. Iš to gana aišku, kad, pvz., per serverį pateikiama vien tik įmonės informacija, vartotojų atsiliepimų rinkimas dažniausiai turėtų būti priskirta pagalbinei veiklai. Tačiau neaišku, kur slenkstis, peržengiantis pagalbinio pobūdžio ribą. Tai yra vertinimo pobūdžio reikalavimas ir čia labai svarbu remtis šalių patvirtintu komentaru. Pastarasis teigia, kad „sprendžiantis kriterijus – tai ar komercinės - ūkinės veiklos vietą vykdoma veikla yra ar nėra pati pagrindinė ir ženkli

<sup>143</sup> OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (e-knyga, OECD 2005). P. 88 // [http://www.eco.unipmn.it/corsi\\_programmi/programmi\\_2005\\_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%20%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf](http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%20%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>144</sup> Ten pat. P.89.

<sup>145</sup> Ten pat.

<sup>146</sup> Ten pat.

<sup>147</sup> Pz., Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo.//Valstybės žinios 1999, Nr.10-3209.



dalį visos įmonės veiklos.”<sup>148</sup> Pvz., interneto paslaugų tiekėjas užsiima tinklapių patalpiniu savo serveryje ir, jei tai sudaro pagrindinę įmonės veiklos dalį, tai ši negali būti priskiriama pagalbinio pobūdžio veiklai.<sup>149</sup> Tačiau, jeigu e - mažmenininkas, užsiimantis produktų pardavimu per internetą, patalpintų kitos kompanijos tinklapį savo serveryje, tai šis faktas vertinamas kaip pagalbinė veikla.<sup>150</sup> Čia būtina paanalizuoti ir veiklos prigimtį. Pvz., per serverį vykdoma įmonės gaminių reklama, kuri vien dažniausiai priskirtina pagalbinei veiklai, kartu su šių gaminių prekyba neturi būti laikoma kaip pagalbinė veikla; ir gali būti kvalifikuota kaip nuolatinė buveinė, jeigu atitiks kitus nuolatinės buveinės kriterijus.<sup>151</sup>

### 3.2.4. Internetinių paslaugų teikėjas ir nepriklausomo agento statusas

Kitas požymis, ar užsienio vienetas <sup>152</sup> laikytina turinčia nuolatinę buveinę, yra jos komercinės-ūkinės veiklos vykdymas Lietuvoje per priklausomą atstovą (agentą). Finansų ministras 2002 įsakymu Nr. 54 patvirtino atstovo (agento) priklausomumo ar nepriklausomumo statuso kriterijus. Remiantis įsakymu, „užsienio valstybės įmonės atstovas (agentas) - fizinis ar juridinis asmuo, nepriklausomai nuo to, kaip jis vadinasi (makleris, brokeris, prekybos komisionierius, verslo konsultantas arba kitoks agentas), per kurį užsienio vienetas vykdo veiklą arba jos dalį. Tokiu atveju agentas gali būti tik toks asmuo, kuris vykdo ar vykde savo komercinę - ūkinę veiklą.”<sup>153</sup>

Pagal minėtą įsakymą „užsienio vieneto įmonės atstovas (agentas) laikomas turinčiu nepriklausomo atstovo (agento) statusą, jei jis atitinka tokius kriterijus”:<sup>154</sup>

1. turi juridinę ir ekonominę nepriklausomybę nuo užsienio valstybės įmonės, kuriai atstovauja. Juridinė užsienio vieneto atstovo (agento) nepriklausomybė reiškia, kad

<sup>148</sup> OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (e-knyga, OECD 2005). P. 96 // [http://www.eco.unipmn.it/corsi\\_programmi/programmi\\_2005\\_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf](http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-20.

<sup>149</sup> Ten pat. P.105.

<sup>150</sup> Ten pat.

<sup>151</sup> Ten pat.

<sup>152</sup> **Užsienio apmokestinamasis vienetas** (toliau – **užsienio vienetas**) – užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. IX –675.

<sup>153</sup> Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.

<sup>154</sup> Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.

atstovas (agentas) turi savo klientus, su užsienio vienetu yra susijęs atstovavimo, pavedimo arba kita sutartimi, kurioje nurodyti šiame punkte apibrėžti ekonominės nepriklausomybės kriterijai. Ekonominė užsienio vieneto atstovo (agento) nepriklausomybė reiškia, kad užsienio vieneto atstovas (agentas) gauna atlyginimą už tarpininkavimo paslaugas ir pats dengia savo išlaidas.<sup>155</sup> Vadinasi, jei atstovas (agentas) pagal su užsienio vieneto sudarytą sutartį gauna atlyginimą už tarpininkavimo paslaugas, jei užsienio vienetui neteikia jokių ataskaitų apie patirtas išlaidas ir tų patirtų išlaidų jam užsienio vienetas nekompensuoja, tai laikoma, kad toks atstovas (agentas) atitinka šiame punkte nustatytus nepriklausomumo kriterijus;

2. veiklą vykdo savo vardu;
3. užsienio vieneto atstovo (agento) įprastinė veikla atitinka užsienio vieneto per tą atstovą (agentą) vykdomą veiklą.

Jeigu užsienio vieneto atstovas (agentas) neatitinka nepriklausomo užsienio vieneto atstovo (agento) statuso kriterijų, tai jis yra laikomas turinčiu priklausomo atstovo (agento) statusą.

Užsienio vienetui vykdant veiklą Lietuvos Respublikoje per savo atstovą (agentą) bus laikoma veikiančia Lietuvoje per nuolatinę buveinę 2 atvejais:

1. „užsienio vieneto atstovas (agentas), nors ir atitinka nepriklausomo atstovo (agento) statuso kriterijus, tačiau atstovauja vienam užsienio vienetui, ir pajamos iš tokios veiklos sudaro žymią dalį atstovaujamo užsienio vieneto ir/arba atstovo (agento) pajamų;“<sup>156</sup>
2. „užsienio vieneto atstovas (agentas) tik formaliai (tik forma, o ne turinys) atitinka nepriklausomo atstovo (agento) statuso kriterijus“<sup>157</sup>.

Bendrovės nesuteikia internetinių paslaugų tiekėjams įgaliojimų kontraktus su pirkėjais. Jų veikla pirmiausia remiasi techninės bazės užtikrinimu, kad galėtų tinkamai funkcionuoti serveris, taip pat jie tvarko įvairių bendrovių internetines svetaines, esančias jų serveryje. Atlikdami šią veiklą jie plėtoja savo verslą ir nesiekia naudos užsienio bendrovei.<sup>158</sup>

Atkreiptinas dėmesys į tai, kokius darbus ar veiksmus atlieka agentas. Jei tie darbai kvalifikuotini kaip paruošiamieji ar pagalbinaiai, tuomet tokia agento veikla nebus laikoma nuolatine buveine, net jei agentas yra priklausomas ir turi atitinkamus įgalinimus.<sup>159</sup>

---

<sup>155</sup> Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.

<sup>156</sup> Ten pat.

<sup>157</sup> Ten pat.

<sup>158</sup> I. Rotomskis. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje // Jurisprudencija. 2004. Nr. 52(44). P. 138.

<sup>159</sup> G. Baublys. Nuolatinės buveinės apmokestinimas. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2002. Nr. 10. P. 7.

Atlikta analizė leidžia daryti aišką išvadą. Vadovaujantis Lietuvos ratifikuotomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, vien serverio buvimas Lietuvoje yra pakankamas pagrindas pripažinti, kad įmonė Lietuvoje turi nuolatinę buveinę. Žinoma, prieš tai įvertinus, ar veikla per serverį atitinka nuolatinę buveinei keliamus reikalavimus.

#### **4. GALIMYBĖ VIRTUALIAI PAKEISTI PRIKLAUSYMA APMOKESTINAMAJAI TERITORIJAI**

Pirmas žingsnis perkeliant verslo vietą, būtų įmonės steigimas užsienio valstybėje. Paprastai tai yra nesudėtinga procedūra, pavyzdžiui įmonės įsteigimas ofšorinėje zonoje paprastai trunka nuo dviejų valandų iki poros savaičių ir tai kainuoja nuo 500 JAV dolerių.<sup>160</sup> Tokiu būdu įgyjama galimybė vienoje šalyje esantiems asmenims verslui naudoti kitoje valstybėje esančią įmonę, bei pasinaudoti atitinkamomis mokesčių lengvatomis ir išlaikyti paslapyje tikruosius verslo savininkus ir vadovus. Jeigu užsienyje įsteigtos įmonės veikla Lietuvos Respublikoje netenkins LR Pelno mokesčio įstatyme nustatytą nuolatinės buveinės požymių, nors tikrieji šios įmonės verslo organizatoriai bus Lietuvos rezidentai ir nemaža dalis veiklos bus vykdoma Lietuvoje, ši įmonė Lietuvai mokesčių neturės mokėti. Kadangi teisės aktuose nėra tiksliai apibrėžta, kur yra internetinio verslo vykdymo vieta, remiantis EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio komentaru, verslo vieta yra ten kur yra patalpinta interneto svetainė. Tačiau jeigu serveris, kuriame yra svetainė, nepriklauso įmonei – interneto svetainės savininkei, nėra pakankamo požymio laikyti šią vietą nuolatine įmonės buveine. Taigi, tokiu atveju, net ir teikiant paslaugas ar parduodant nematerialias prekes Lietuvos vartotojams, pelno mokestis Lietuvos Respublikai nebus mokamas.

##### **4.1. Pirmasis pavyzdys**

Fizinis asmuo, Lietuvos Respublikos nuolatinis gyventojas įgyja ofšorinę įmonę „LitWeb” LLC, vietovėje X, kurios nėra tikslinių teritorijų sąrašė.<sup>161</sup> Šios įmonės vardu atidaroma sąskaita Latvijos banke, nusiperkama vieta interneto serveryje, bei užregistruojamas simbolinis interneto adresas „litweb.com”. Įmonė „LitWeb” LLC sudaro darbo sutartį su Lietuvos nuolatiniais gyventojais – programuotojais. Pagal darbo sutartį, programuotojai dirbs savo namuose – rašys kompiuterines programas pagal klientų užsakymus, bei esant poreikiui vyks pas klientus, kad išsiaiškintų jų poreikius ir įdiegtų, bei pritaikytų programas.

<sup>160</sup> Ocra Worldwide // <http://www.ocra.com> ; prisijungimo laikas 2006-11-28.

<sup>161</sup> Sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001 gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 “Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110–4021, pakeitimas 2002, Nr. 41-1544.

Interneto svetainėje *www.litweb.com*, kuri yra reklamuojama lietuviškuose interneto puslapiuose, Lietuvos spaudoje, kitose žiniasklaidos priemonėse, patalpinta informacija, kad įmonės „LitWeb” LLC darbuotojai gali sukurti kliento verslo poreikius tenkinančią programinę įrangą. Užsakymai priimami užpildžius svetainėje pateiktą formą. Priėmus užsakymą, pas klientą nuvyksta programuotojas ir suderina visas programos kūrimo detales, bei supažindina užsakovą su sutarties pasirašymo tvarka. Sutartis pasirašoma interneto svetainėje.

Pateiktu atveju, „LitWeb” LLC negali būti pripažinta turinti nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, nes ji Lietuvos Respublikoje nevykdo užbaigto komercinių operacijų ciklo (sutartis pasirašoma ne LR, programa perduodama internetu, taigi taip pat ne LR). Taip pat nėra tenkinama priklausomo agento sąlyga, nes paprastas įmonės darbuotojas nėra laikytinas žmogumi turinčiu pakankamus įgaliojimus veikti įmonės vardu. Kliento mokami pinigai nebus apmokestinami prie pajamų šaltinio, nes kompiuterinės programos pardavimas nepatenka į nė vieną LR Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 4 d. išvardintų kategorijų. Taigi, esant tokioms aplinkybėms „LitWeb” LLC pelno mokesčio Lietuvos Respublikai nemokės.

#### **4.2. Antrasis pavyzdys**

Ta pati įmonė „LitWeb” LLC, užsiima konsultacine veikla. Įmonė pasamdo lietuvius verslo konsultantus. Konsultacijų užsakymas ir mokėjimas už jas vykdomas *www.litweb.com* interneto svetainėje. Konsultacijos teikiamos atvykus į kliento pageidaujamą vietą. Šiuo atveju, taip pat nėra pakankamai požymių teigti, kad įmonė turi nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Pagal naująją LR Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 4 d.<sup>162</sup> konsultacijos nėra pelno mokesčio mokamo prie pajamų šaltinio objektas. Taigi ir šiuo atveju pelno mokestis Lietuvos Respublikai nebus mokamas.

---

<sup>162</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. IX –675.

## 5. PROBLEMOS IR ALTERNATYVŲ VARIANTAI EGZISTUOJANČIAI SISTEMAI

Pripažinus vien serverį pakankamu pagrindu nuolatinei buveinei, išlieka opios mokesčių įgyvendinimo ir administravimo problemos. Problematiška nustatyti, kiek serveris gavo pajamų, nustatyti, kas yra mokesčių mokėtojas, kaip surinkti tuos mokesčius ir pan. Internetas yra globalus tinklas, tad sprendžiant šias problemas reikalingi globalūs sprendimai. Juos galėtų padėti priimti EBPO organizacija, turinti nemažą įdirbį šioje srityje. Sudarytos darbo grupės ataskaitoje jau galima išvelgti ir sistemos kontūrus, pvz., interneto anonimiškumą galima būtų išspręsti įvedus privalomus skaitmeninius sertifikatus ir parašus, elektroninių dokumentų ženklimą, vieningą važtaraštį ir daugelį kitų techninių dalykų.<sup>163</sup> Elektroninė komercija suteikia ir naujų galimybių mokesčių administravimui kaip proceso automatizavimas. Tad ši problema su laiku turėtų išsispęsti, kaip ir išsispėdė tradicinės komercijos apmokestinimas, naudojant faksą ar kitokia technologines priemones.

Kita problema – serverio mobilumas, t.y. visiškai nesunku perkelti serverį į šalis, turinčias žemesnį mokesčio tarifą. Ją galima būtų išspręsti įvedus vienodą pelno mokesčio tarifą visame pasaulyje. Tačiau šis variantas netinka. Nesant konkurencijos tarp šalių žymiai išaugtų mokesčio tarifas, nes valstybės ir jų valstybinio valdymo institucijų funkcijoms atlikti visuomet trūksta pinigų ar tai socialinėm programom, karinėms organizacijoms, ar kitiem panašiem dalykam. Esant konkurencijai, užsienio valstybės yra priverstos mažinti pelno mokesčio tarifus ir taip pritraukti investicijas, kurios skatina ekonomikos augimą.

Vien serverio pripažinimas nuolatine buveine pilnai neišsprendžia elektroninės komercijos apmokestinimo ir verčia ieškoti galimų alternatyvių sprendimų. Vienas iš jų – tik tarp JAV valstijų naudojama „paskirstymo formulė“ nustatanti, kokia įmonės pelno dalis tenka valstijai.<sup>164</sup> „Ši sistema prieštarauja tarptautinėms EBPO priimtoms normoms ir JAV federalinei mokesčių valdžiai”.<sup>165</sup> Prieštaravimas EBPO palieka mažai galimybių šiai sistemai įsitvirtinti pasauliniu mastu, bet tai galėtų būti svarbi patirtis Europos Sąjungos valstybėms. Dabartiniu metu Europos Sąjungoje galioja Romos sutarties 293 straipsnio (ex 220 str.) nuostata, kad „prireikus valstybės veda tarpusavio derybas, siekdamas savo nacionaliniams subjektams laiduoti ... dvigubo apmokestinimo panaikinimą bendrijoje”.<sup>166</sup> Tai yra, Lietuvai tapus Europos

<sup>163</sup> Report by the professional data assessment technical advisory group (2000 gruodis) // <http://www.oecd.org/dataoecd/46/48/1923304.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-03.

<sup>164</sup> Robert Cline, Can current state and local business tax system survive the new economy challenges? (2002)// [http://www.ey.com/global/download.nsf/US/QuestCan\\_Tax\\_Systems\\_Survive\\_New\\_Economy\\_Challenges/\\$file/Can\\_Tax\\_System\\_Survive\\_Challenges.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/US/QuestCan_Tax_Systems_Survive_New_Economy_Challenges/$file/Can_Tax_System_Survive_Challenges.pdf); prisijungimo laikas: 2006-08-02.

<sup>165</sup> Ten pat

<sup>166</sup> Treaty establishing the European Community (Official Journal C325 OF 24 December 2002)

Sąjungos nare, išliks dabartinė sistema: jeigu yra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vadovaujamės ja, o jei nėra, tai taikome vidaus teisės aktus.

Iš pirmo žvilgsnio matosi pelno paskirstymo formulės tarp šalių sistemos privalumai. Pvz., galėtų išsispęsti serverio mobilumo problema tarp ES šalių. Dar labiau įsitvirtintų laisvas prekių ir paslaugų judėjimas.

Tačiau pirmiausiai reikėtų išanalizuoti, ar galimas šalių narių pritarimas ir kartu įgyvendinimas tokios sistemos. JAV iš pradžių buvo įtvirtinta, kad įmonės pelno dalis, priskiriama valstijai įvertinus tris vienodo svorio faktorius: atlyginimai, nuosavybė ir pardavimai toje valstijoje.<sup>167</sup> Atlyginimai parodo darbuotojų indėlį toje valstijoje, nuosavybė – kapitalo dydį, o pardavimai – kiek parduota toje valstijoje. Tačiau dabartiniu metu tarp valstijų įsitvirtinę visai kitokie faktorių santykiai: 13 valstijų pardavimo faktorius viršija 50 proc., o 9 valstijose pardavimo faktorius yra 100 proc..<sup>168</sup> Faktoriaus svoris yra labai svarbus, nes remiantis juo ir tenka įmonės pelno dalis valstijai. Tad, ar Europos Sąjungos šalys galėtų sutarti dėl tokios bendros paskirstymo formulės. Greičiausiai – ne. Pirmiausia labai skirtingas Europos Sąjungos šalių po išsiplėtimo yra ekonominis lygis. Mažiau ekonomiškai išsivysčiusios ir darbei imlios šalys, kaip Lietuva, norėtų didesnio atlyginimo, o tokios kaip Vokietija – pardavimo. Susitarimo galimybe mažintų ir tai, kad jos nėra tokios vieningos šalys kaip JAV, nes ES šalys yra skirtingos, turinčios skirtingas kalbas, kultūrą ir interesus. JAV sistemai įsitvirtinti trukdytų ir ES vieningos valiutos nebuvimas tarp visų ES narių (šiuo metu eurą yra įsivedusios 12 ES šalių)<sup>169</sup>, nebuvimas bendrų apskaitos standartų, nebuvimas vieningos europinės įmonės, galinčios veikti visoje ES. Tad darytina išvada, kad šiuo metu JAV tarp valstijų naudojama pelno paskirstymo formulė nėra pritaikoma ES.

---

<sup>167</sup> Robert Cline, Can current state and local business tax system survive the new economy challenges? (2002)// [http://www.ev.com/global/download.nsf/US/QuestCan\\_Tax\\_Systems\\_Survive\\_New\\_Economy\\_Challenges/\\$file/Can\\_Tax\\_System\\_Survive\\_Challenges.pdf](http://www.ev.com/global/download.nsf/US/QuestCan_Tax_Systems_Survive_New_Economy_Challenges/$file/Can_Tax_System_Survive_Challenges.pdf); prisijungimo laikas 2006-08-02.

<sup>168</sup> Ten pat

<sup>169</sup> Europos centrinis bankas, 2006// <http://www.ecb.int/pub/pdf/infobr/ecbbr2006lt.pdf>; prisijungimo laikas 2006-11-30.

## IŠVADOS

Iš darbe atlikto tyrimo matome, kad mokesčių sistema nespėja pakankamai greitai prisitaikyti prie kintančių verslo sąlygų ir sparčiai besivystančių technologinių galimybių. Internetas – vienas geriausių to pavyzdžių. Išsivysčiusių šalių biudžetai jau dabar praranda milijardines sumas vien dėl to, kad internetas leidžia išvengti dalies mokesčių mokėjimo, tačiau mokesčių taisyklių pritaikymas prie internetinio verslo yra dar labai ankstyvoje stadijoje.

1. Atlikus elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiai mokesčiais analizę, esamoje mokesčių sistemoje yra svarbu išlaikyti neutralumo principą. T.y., nereikėtų apmokestinant išskirti elektroninės komercijos iš tradicinės komercijos. Vienodai turėtų būti apmokestinamos pardavėjų pajamos parduodančių tiek elektronines, tiek neelektronines produktų versijas. Vartotojas turėtų nuspręsti kuri produkto versija jam priimtinesnė, o ne valdžia per mokesčius.
2. Apmokestinant internetą yra labai svarbu veikti apgalvotai ir atsargiai, kad nebūtų stabdomas technologijų vystymasis. JAV Vyriausybės priimtas „Interneto neapmokestinimo įstatymas“ yra labiausiai orientuotas į tai, kad mokesčiai neparalyžiuotų interneto plėtros. EBPO 1998 metų konferencijoje Otavoje priimti interneto apmokestinimo principai taip pat tarnauja interneto apsaugojimui nuo neproporcingo apmokestinimo.
3. Esant Lietuvos ratifikuotoms dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartims, pirmiausiai vadovaujamės jomis sprendami klausimą, ar pakankamas pagrindas pripažinti nuolatinę buveinę, nes tarptautinės sutarties lingvistinis aiškinimas nedavė aiškaus atsakymo. Tad buvo pasinaudota papildomomis sutarties aiškinimo priemonėmis, t.y. EBPO modelio mokesčių sutarties komentaru.
4. Lietuvoje esantis užsienio kompanijos serveris gali atitikti nuolatinės buveinės reikalavimus, jeigu per serverį vykdoma verslo veikla Lietuvoje gali trukti ilgiau nei 6 mėn. ir todėl nebūtų kvalifikuojama kaip laikina. O užbaigtą komercinių operacijų ciklo, pirmąjį veiklos operacijų etapą atitiks vykdymas – reklamos operacijos, antrąjį etapą – sandėliavimo užsakymo priėmimo operacijos, trečiąjį – pristatymo ir apmokėjimo operacijos. Šis atitikimas neprieštarauja pajamų šaltinio pagrindo jurisdikcijai. Ir taip pat atitinka tarptautinę mokesčių politiką, kad apmokestinamos pajamos turinčios tik substancialų ekonominį ryšį su apmokestinančia šalimi.
5. Nors Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose ir yra teisės aktų, kurios yra taikytinos elektroninei komercijai, bet iš darbe išanalizuotų pavyzdžių matome, kad, pasinaudojant



internetu galima pasiekti tai, kad pelno mokestis būtų mokamas kitai valstybei. Tokiu būdu verslo grupės gyvendamos ir fiziškai veikdamos Lietuvos Respublikoje, gali virtualiai perkelti savo verslo vietą ir nemokėti dalies mokesčių.

6. Atlikus Lietuvos Respublikos tiesioginių mokesčių: pelno ir gyventojų pajamų, tyrimą, darytina išvada, kad Lietuvoje elektroninė komercija dar nėra taip plačiai paplitusi, kaip Jungtinėse Valstijose ar Europos Sąjungoje, tačiau jis plinta labai greitai, ir artimiausiu metu, tokios rūšies verslo plitimą sąlygos, jeigu bus naudojamosi galimybėmis išvengti mokesčių mokėjimo Lietuvos Respublikai, biudžetas gali prarasti nemažą dalį lėšų.
7. Elektroninės komercijos pridėtinės vertės mokesčio alternatyvų yra bito mokestis, kuris apskaičiuojamas remiantis informacijos matavimo vienetais. Tačiau LR Pelno mokesčio įstatymas atkartoja EBPO dvigubo apmokestinimo sutarties modelio nuostatas ir palieka galimybes išvengti pelno mokesčio mokėjimo.
8. Išnagrinėtų mokesčių, mažiausiai interneto paveiktu galima laikyti gyventojų pajamų mokestį, kuris yra siejamas su konkrečiu fiziniu asmeniu, kurio „virtualus perkėlimas“ nėra įmanomas. Galima problema, kad gyventojai, turėdami galimybę užsienyje gautas pajamas laikyti užsienyje ir pasinaudodami internetu, jomis ten operuoti, o į Lietuvą „atsivežti“ jau paslaugų, prekių ar dar kitokiu pavidalu. Mokesčių rinkėjui gali būti labai sunku susekti tikrąjį operacijų turinį. Todėl yra tikimybė, kad ateityje ir gyventojų pajamų mokesčio surinkimas bus labai įtakojamas internetinio verslo.

## SIŪLYMAI

1. Vienas iš galimų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais problemų sprendimo būdų, būtų mokesčių sistemos globalizacija. Didžioji dalis mokesčių mažinimo mechanizmų siejasi su tuo, kad yra naudojamos skirtingose valstybėse veikiančiomis skirtingomis mokesčių sistemomis. Kadangi pagrindinis interneto požymis – globalumas, tai, būtų tarytum kova su mokesčių nemokėjimu elektroninėje komercijoje. Tačiau būtų naivu tikėtis, kad greitai laiku visos pasaulio valstybės pereis prie teisingų, panašių ir lengvai suderinamų apmokestinimo sistemų, todėl išsivysčiusios pasaulio valstybės turi surasti metodus, kaip tiksliai nustatyti, kuri užsienio įmonės verslo dalis yra vykdoma jų šalyje.
2. Vien serverio pripažinimas nuolatine buveine pilnai neišsprendžia elektroninės komercijos apmokestinimo ir verčia ieškoti galimų alternatyvių sprendimų. Elektroninės komercijos per serverį pajamos turėtų būti apmokestinamos, remiantis pajamų šaltinio pagrindo jurisdikcija. Nes serveryje vyksta komercija, kurios pasėkoje susidaro pajamos. Pats serveris stovi konkrečioje teritorijoje. Tad valstybės, kuriose stovi serveris ir susidaro verslo pajamos, turi teisę apmokestinti jas remiantis pajamų šaltinio pagrindo jurisdikcija.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija.//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33 –1014.
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis „Dėl investicijų skatinimo ir abipusės apsaugos// Valstybės žinios. 2000, Nr. 59-1766.
3. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, NR. 73-3085.
5. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.
6. Lietuvos Respublikos informacinės visuomenės paslaugų įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 65-2380.
7. Lietuvos Respublikos reklamos įstatymas//Valstybės žinios. 2000, Nr. VIII-1871.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 11 d. nutarimas Nr. 1276 „Dėl Lietuvos Respublikos informacinės visuomenės paslaugų įstatymo koncepcijos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 151-5497;
9. Lietuvos Respublikos Ūkio ministro 2001 m. rugpjūčio 17 d. įsakymas Nr. 258 „Dėl Daiktų pardavimo ir paslaugų teikimo, kai sutartys sudaromos naudojant ryšio priemones, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 73-2583;
10. Finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.
11. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymas Nr. 54 „Dėl užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo(agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 24-892.
12. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001 gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 “Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110–4021, pakeitimas 2002, Nr. 41-1544.
13. Europos Parlamento ir tarybos sprendimas Nr. 2235/2002/EB, 2002 m. gruodžio 3 d. patvirtinantis Bendrijos programą mokesčių sistemų veikimui vidaus rinkoje pagerinti (2003 – 2007 m. Fiscalis programa)

14. Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital. As they read on 29 April. 2000.

#### **Knygos:**

15. Bendorienė A., Bogušienė V., Dagtė E. ir kt. Tarptautinių žodžių žodynas. – Vilnius: Alma litera, 2001.
16. Marcilionas A., Sudavičius B.. Mokesčių teisė. – Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003.
17. Wilson D.A. Managing information. - Oxford: Butterworth Heinemann, 1997.
18. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2005.
19. Baublys G.. Nuolatinės buveinės apmokestinimas.// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2002. Nr. 10.
20. Black John. Oxford dictionary of economics. - Oxford: Oxford University Press, 2002.
21. Civilka M., T. Lamanuskas, G. Osinaitė, ir kt. Informacinių technologijų teisė. - Vilnius: NVO Teisės institutas, 2004.
22. Winship P. International commercial transactions: 1996//the Business lawyer, 1997.
23. Stačiokas R., Rimas J.: Mokesčiai: teorija ir raida. – Kaunas: Technologija, 2004.
24. Keinys S.. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas.-Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla,1993.
25. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius: TIC, 2001.
26. Stanislovas R. Komerčinė teisė. - Vilnius: Eugrimas, 2005.
27. Hart H. L. A. Teisės samprata. – Vilnius: Pradai, 1997. P.

#### **Periodiniai ir moksliniai leidiniai:**

28. Treaty establishing the European Community (Official Journal C325 OF 24 December 2002)
29. Rotomskis I. Nuolatinės buveinės instituto reikšmė išvengiant dvigubo apmokestinimo elektroninėje komercijoje// Jurisprudencija. 2004, Nr. 52(44).
30. Rotomskis I. Elektroninės komercijos įtaka mokesčiniams santykiams // Jurisprudencija. 2004, Nr. 53 (45).
31. Sauliūnas D. Elektroninės komercijos: Lietuvos teisės derinimo su Europos Sąjungos teise probleminiai aspektai// Jurisprudencija, 2003. Nr. 44(36);

32. Rotomskis I. Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reglamentavimas: Lietuvos kontekstas: daktaro dis.: soc. Mokslai: teisė Nr. 349/LTU. – V., 2004.

#### **Literatūra iš internetinių svetainių:**

33. A brief history of tax. The Economist//  
[www.economist.com/surveys/displaystory.cfm?story\\_id=E1\\_NSGJGN](http://www.economist.com/surveys/displaystory.cfm?story_id=E1_NSGJGN); prisijungimo laikas: 2006-09-08.
34. Bacchetta M., Low P., Mattoo A., Schuknecht L., Wager H., Wehrens M. // Special Studies 2: Electronic Commerce And the Role of the WTO. World Trade Organization. 1998. //[http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/special\\_study\\_2\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf); prisijungimo laikas: 2006-07-30.
35. Basu S. Taxation of Electronic Commerce // The Journal of Information, Law and Technology. 2001. issue.  
2.//[http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001\\_2/basu1/#a7](http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/#a7) ; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
36. Civilka M. Elektronines komercijos teisiniai aspektai. Viliaus universiteto Teisės fakulteto. ITC 2002.//<http://itc.tf.vu.lt>; prisijungimo laikas: 2006-06-20.
37. Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5. OECD Committee on Fiscal Affairs, 22 December 2000.//[http://www1.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ec\\_1\\_PE\\_Eng.pdf](http://www1.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_1_PE_Eng.pdf) ; prisijungimo laikas 2006-11-03
38. Clarke R. Electronic commerce  
//<http://www.anu.edu.au/people/Roger.Clarke/EC/ECDefns.html>; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
39. Cline Robert, Can current state and local business tax system survive the new economy challenges?  
(2002)//[http://www.ey.com/global/download.nsf/US/QuestCan\\_Tax\\_Systems\\_Survive\\_New\\_Economy\\_Challenges/\\$file/Can\\_Tax\\_System\\_Survive\\_Challenges.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/US/QuestCan_Tax_Systems_Survive_New_Economy_Challenges/$file/Can_Tax_System_Survive_Challenges.pdf); prisijungimo laikas: 2006-08-02.
40. Cordell A. J. New Taxes for a New Economy//Government information in Canada. 1996. Vol. 2. Nr.4.//<http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>; prisijungimo laikas : 2006-11-05

41. Dr. Jean – Philippe Chetcuti, The challenge of e-commerce to the definition of a permanent establishment: the OECD's response (2002);  
<http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/oecd-e-commerce-permanent-establishment.htm> ; prisijungimo laikas: 2006-11-02.
42. Elektroninės komercijos skatinimo programa//<http://www.infocom.lt/dokumentas.asp>;  
prisijungimo laikas: 2006-09-20.
43. EPBO Fiskalinių reikalų komiteto pranešimas. 1998-10-08, EPBO Ministrų konferencija Otavoje.
44. Europos centrinis bankas, 2006// <http://www.ecb.int/pub/pdf/infobr/ecbbr2006lt.pdf>;  
prisijungimo laikas: 2006-11-30.
45. Finansų ministerija // Lietuvos mokesčių sistema// gyventojų pajamų mokestis//[http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F15D1F7BA8DD7272BC2256D40003A187B](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F15D1F7BA8DD7272BC2256D40003A187B) ; prisijungimo laikas: 2006-11-02
46. Hardesty David. E-commerce taxation around the world (2002-11-24)//<http://www.ecommercetax.com/doc/112402.htm>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
47. Income tax implications of electronic commerce. // [http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce\\_Langeder\\_Ines.pdf](http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce_Langeder_Ines.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-05.
48. Income tax implications of electronic commerce//[http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce\\_Langeder\\_Ines.pdf](http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce_Langeder_Ines.pdf) ; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
49. Informacija žinių ekonomikai. 2001 m. dėl nesumokėtų el. prekybos mokesčių JAV praras 13,3 mlrd. USD, *ebiz.lt* (2001-10-03) //<http://www.ebiz.lt/article.php3/1/1696/1>;  
prisijungimo laikas: 2002-04-23.
50. Informacija žinių ekonomikai. Internetan savo verslą perkėlė 2,6% šalies įmonių  
//<http://www.ebiz.lt/article.php3/8/7393/1>; prisijungimo laikas: 2006-11-05.
51. Informacija žinių ekonomikai. Trečdalis amerikiečių mokesčius mokės internetu, (2001-03-28) //<http://www.ebiz.lt/article.php3/1/435>; prisijungimo laikas: 2006-07-25.
52. Informacija žinių ekonomikai. Vokiečiai greitai mokesčius valdys internetu, (2001-02-05)//<http://www.ebiz.lt/article.php3/1/277/6>; prisijungimo laikas: 2006-07-25..
53. Internal Revenue Code, Sec. 882, (a), (1)//<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-A-1-N-II-B-882.html>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
54. Kabisch Volker, Tax Aspects of International Electronic Commerce, Deliverable 2.1.1, Electronic Commerce Legal Issues Platform, ESPRIT Project 27028, p. 81  
//<http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documentsII/research/tax.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

55. Mbwa – Mboma, Marcel in N. France, OECD take different views of unstaffed servers as permanent establishments (2002-05-22)//  
<http://www.bakernet.com/ecommerce/france%20-%20oecd-%20unstaffed%20serves.doc>;  
 prisijungimo laikas: 2006-11-20.
56. Michael J. McIntyre. U.S. taxation of foreign corporations in the digital age (2001)//[http://www.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre\\_articles/For\\_Corp\\_Digital.pdf](http://www.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/For_Corp_Digital.pdf)  
 ; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
57. Mokesčių sistemos analizė// <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-6.htm>; prisijungimo laikas: 2006-11-06.
58. Ocra Worldwide // <http://www.ocra.com> ; prisijungimo laikas 2006-11-28.
59. OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL (e-knyga, OECD 2005).//[http://www.eco.unipmn.it/corsi\\_programmi/programmi\\_2005\\_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf](http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotributarioavanzato/allegato%203%20-%20cap.%20III.1.%20-%20Model%20Tax%20Convention%202005.pdf); prisijungimo laikas: 2006-11-20.
60. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 5.  
 //<http://www1.oecd.org/daf/fa/treaties/MTCArticles.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
61. OECD, The Impact of The Communications Revolution on The Application of Place of Effective Management” as A Tie Breaker Rule; 2001-06-30  
 //<http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
62. Report by the professional data assessment technical advisory group (2000 gruodis)  
 //<http://www.oecd.org/dataoecd/46/48/1923304.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-03.
63. Ricci J. M.. Electronic Commerce and Non-Resident Aliens: The Internal Revenue Service Versus International Cyberspace Transactions//<http://law.richmond.edu/jolt/v6i2/article2.html#f133>; prisijungimo laikas: 2006-11-23.
64. Soete L., Kamp K. The „Bit Tax: the Case for Further Research. 1996.  
 //<http://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf> ; prisijungimo laikas: 2006-08-10.
65. Thorpe Kyrie E, International Taxation of Electronic Commerce: Is The Internet Age Rendering The Concept of Permanent Establishment Obsolete?  
 //<http://www.law.emory.edu/EILR/volumes/fall97/thorpe.html>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
66. UNCITRAL Model Law on electronic commerce with guide to enactment  
 //<http://www.uncitral.org/en-index.ftm>; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

67. Valstybinė Mokesčių Inspekcija prie Finansų Ministerijos. Mokesčių teisės departamentas. Tiesioginių mokesčių skyrius//paaiškinimas//<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/0/7B6CC6EF70CEF4DD4225710800401DD3>; prisijungimo laikas: 2006-11-02.
68. Walter Heller stein. Electronic commerce and the challenge for tax administration (2002 04 22)// [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/devel\\_e/sem05\\_e/hellerstein.doc](http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc); prisijungimo laikas: 2006-11-05.
69. Walter Heller stein. Electronic commerce and the challenge for tax administration (2002 04 22)// [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/devel\\_e/sem05\\_e/hellerstein.doc](http://www.wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc); prisijungimo laikas: 2006-11-05.
70. Weitz Auri. The United States Taxation of International Business Transactions Conducted Over the Internet//<http://law.fordham.edu/publications/articles/200flspub6637.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

**Bylos:**

72. Spermacet Whaling & Shipping Co. v. Commissioner, 30 T.C. 618 (1958)// <http://www.fordham.edu/law/faculty/colon/INTLTAX/s882.htm>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.
73. Linen Thread Co. v. Commissioner, 14 T.C. 725 (1950)// <http://www.law.pitt.edu/infanti/exitart.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-23.
74. Cook v. Tait., 265 U.S. 47 (1924)// <http://www.givemeliberty.org/docs/TaxResearchCD/Cases/Cook.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-11-20.



## SANTRAUKA

Elektroninė komercija sparčiai populiarėja visame pasaulyje. Mokesčių sistema nespėja pakankamai greitai prisitaikyti prie kintančių verslo sąlygų ir sparčiai besivystančių technologinių galimybių. Išsivysčiusių šalių biudžetai jau dabar praranda milijardines sumas vien dėl to, kad internetas leidžia išvengti dalies mokesčių mokėjimo.

Pasiekiant nurodytą tikslą, buvo atlikta išsami svarbiausių tarptautinių ir Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais, analizė. Taip pat magistriniame darbe nagrinėjamos pagrindinės problemos susijusios su elektroninės komercijos apmokestinimu tiesioginiais mokesčiais, jų apskaičiavimu ir surinkimu į valstybės biudžetą.

Baigiamasis magistrinis darbas susideda iš trijų pagrindinių dalių. Pirmoje magistrinio darbo dalyje yra atskleidžiama elektroninės komercijos samprata, jos skirtumas nuo tradicinės komercijos, bei atlikta apmokestinimo principų analizė.

Antroje magistrinio darbo dalyje yra nagrinėjami tiesiogiai mokesčiai, jų apskaičiavimas ir surinkimas elektroninėje komercijoje, taip pat atlikta lyginamoji analizė užsienio valstybių teisėje taikomų kriterijų elektroninės komercijos apmokestinimo jurisdikcijai.

Trečioji magistro baigiamojo darbo dalis yra skirta atskleisti elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais problematiką. Šioje dalyje yra analizuojama elektroninės komercijos tiesioginių mokesčių surinkimas vykdant elektroninę komercinę veiklą per serverį, bei nuolatinę buveinę, dvigubo apmokestinimo panaikinimas pagal EBPO, komercinės-ūkinės veiklos vieta, per kurią vykdoma visa įmonės veikla arba jos dalis.

Šiame magistro baigiamajame darbe nagrinėjamos pagrindinės elektroninės komercijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais praktinės problemos, bei pateikiami siūlymai dėl jų sprendimo gairių.

## SUMMARY

Electronic commerce is becoming more and more popular all over the world. Tax system is not capable of adjusting to the shifting business conditions and fast developing technological possibilities. Budgets of the developed countries are already losing billions only because the internet allows avoiding the payment of the part of the taxes.

In order to reach the indicated goal, an exhaustive analysis of the key international legal acts and legal acts of the Republic of Lithuania, governing the imposition of direct taxes on e-commerce, was made. Moreover, the main problems, relating to the imposition of direct taxes on e-commerce, calculation and collection thereof to the state budget, are researched in the Master's thesis.

Final Master's thesis consists of three main parts. Conception of e-commerce and distinction thereof in respect of the traditional commerce is revealed as well as analysis of the taxation principles is made in the first part of the Master's thesis.

Direct taxes, calculation and collection thereof in e-commerce is discussed as well as the comparative analysis of the criteria, applicable within the framework of the law of the foreign states to the e-commerce taxation jurisdiction is made in the second part of the Master's thesis.

Third part of the final Master's thesis is dedicated to the revelation of the problems of the imposition of direct taxes on e-commerce. Collection of direct taxes of e-commerce in performance of e-commerce activities via server as well as permanent registered office, cancellation of double taxation in accordance with the Organization for Economic Co-operation and Development, as well as the place of commercial-economic activities, through which the entire activity of the enterprise or the part thereof is carried out, is analyzed in this part.

Main practical problems of imposition of direct taxes on e-commerce are researched as well as suggestions regarding the solution guidelines thereof are presented in this final Master's thesis.

Vaida Baltaduonienė

Elektroninis paštas: [vaida.balt@yahoo.com](mailto:vaida.balt@yahoo.com)