



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

**Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto
(BEPS) įtaka nuolatinės buveinės vengimui**

Baigiamasis magistro studijų projektas

Violeta Gužauskienė

Projekto autorė

Doc. dr. Kristina Kundelienė

Vadovė

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

**Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto
(BEPS) įtaka nuolatinės buveinės vengimui**

Baigiamasis magistro studijų projektas

Apskaita ir auditas (6211LX037)

Violeta Gužauskiene

Projekto autorė

Doc. dr. Kristina Kundelienė

Vadovė

Prof. prakt. Borisas Seminogovas

Recenzentas

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Violeta Gužauskienė

Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto (BEPS) įtaka nuolatinės buveinės vengimui

Akademinio sąžiningumo deklaracija

Patvirtinu, kad mano, Violetos Gužauskienės, baigiamasis projektas tema „Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto (BEPS) įtaka nuolatinės buveinės vengimui“ yra parašytas visiškai savarankiškai ir visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

Violeta Gužauskienė. Mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekto (BEPS) įtaka nuolatinės buveinės vengimui. Magistro studijų baigiamasis projektas / vadovė doc. dr. Kristina Kundelienė; Kauno technologijos universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas.

Studijų kryptis ir sritis (studijų krypčių grupė): Apskaita, verslas ir viešoji vadyba.

Reikšminiai žodžiai: BEPS, BEPS veiksmų planas, EBPO, nuolatinė buveinė, mokesčių slėpimas, mokesčių vengimas.

Kaunas 2021. 74 p.

Santrauka

Per pastaruosius kelis dešimtmečius labai išaugo nacionalinių ekonomikų ir užsienio rinkų tarpusavio ryšys bei sąveika. Nusistovėjusios, tradicinės mokesčių sistemos vis dažniau susiduria su iššūkiu, kai esamos taisyklės, susijusios su sudėtingomis tarptautinių įmonių organizacinėmis struktūromis, sukuria mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo BEPS (angl. base erosion and profit shifting) galimybes. Tam didelę įtaką padarė EBPO ir G20 priimtas BEPS projektas, kurio pagalba, tikimasi paveikti verslo aplinką pasauliniu mastu. Puikiai žinomas faktas, kad nuolatinės buveinės koncepcija yra viena iš sudėtingiausių tarptautinių mokesčių taisyklių taikymo klausimų. Atitinkamai pelno priskyrimas nuolatinėi buveinei taip pat sudėtingas, kaip ir nuolatinės buveinės samprata. Skirtingose valstybėse yra taikomi įvairūs apmokestinimo reikalavimai bei išimtys. Įmonės, vykdančios veiklą ir generuojančios pajamas įvairių šalių rinkose, dėl apmokestinimo sistemos skirtumų ir spragų nuolat ieško būdų, kaip sumažinti sumokamus mokesčius. BEPS projektu siekiama kovoti su mokesčių vengimu, užtikrinant, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur vykdoma ekonominė veikla ir kuriama vertė. Todėl čia labai svarbų vaidmenį vaidina nuolatinės buveinės statusas bei tai kokias pasekmes nuolatinė buveinė sukelia užsienio įmonei.

Tyrimo objektas – BEPS projekto įtaka dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui.

Tyrimo tikslas – ištirti, kokią įtaką BEPS projektas daro nuolatinės buveinės vengimo praktikai.

Pagrindiniai projekto rezultatai:

Atlikus mokslinių tyrimų analizę nustatyta, kad BEPS projektas buvo pradėtas kurti, po to, kai pasaulį sukrėtė skandalai dėl tarptautinių įmonių mokesčių vengimo, pelno perkėlimo į mažų mokesčių tarifų šalis, ar pasinaudojus vietinių ir tarptautinių apmokestinimo sistemų skirtumais bei neatitikimais vengė, kad tose šalyse, kur vykdo veiklą susiformuotų nuolatinės buveinės statusas, tuo visiškai išvengdamos ir pelno apmokestinimo.

Atlikus mokslinių straipsnių analizę išvelgta, kad BEPS projektas mokslinių straipsnių autorius padalino į dvi grupes: vienų nuomone, tai labai reikšmingas projektas, kuris leis sustiprinti tarptautinę mokesčių sistemą ir sudarys sąlygas sąžiningam pelno mokesčio apskaičiavimui ir mokėjimui, ten kur sukuriamas ekonominis interesas, kitų nuomone – tai tik politinė iniciatyva, kuri taip niekada ir nebus įgyvendinta iki galo.

Atlikus BEPS projekto įtakos dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimo tyrimą nustatyta, kad:

- po BEPS projekto įgyvendinimo įmonėms vis sunkiau išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo užsienio šalyse, taip užkertant kelią žalingai praktikai;
- pelno mokesčio mokėjimas taip pat persikelia į nuolatinės buveinės šalį, o tai ir yra BEPS projekto pagrindinis tikslas, kad pelnas būtų mokamas ten kur sukuriama ekonominė vertė, todėl aiškiai matomas BEPS projekto aktualumas ir reikalingumas.

Violeta Gužauskienė. Impact of Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) on the Avoidance of Permanent Establishment. Master's Final Degree Project / supervisor Associate Professor Kristina Kundelienė; School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Study field and area (study field group): Accounting, Business and Public Management.

Keywords: BEPS, BEPS action plan, OECD, Permanent Establishment, Tax avoidance, Tax evasion.

Kaunas, 2021. Number of pages – 74.

Summary

The interaction of national economies and foreign markets has grown significantly over the last few decades. Established, traditional tax systems are increasingly challenged when existing rules, related to the complex organizational structures of multinational companies, create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS). This has been strongly influenced by the BEPS project adopted by the OECD and the G20, which is expected to impact the global business environment. It is a well-known fact, that the concept of permanent establishment is one of the most complex issues in the application of international tax rules. Accordingly, the attribution of profits to a permanent establishment is as complex as the concept of a permanent establishment itself. Different states have different tax requirements and exemptions. Companies operating and generating revenue in cross-border markets are constantly looking for ways to reduce taxes due to differences in the tax system and tax gaps. The BEPS project combats tax evasion by ensuring that profits are taxed where economic activities and value are created. Therefore, the status of a permanent establishment and the consequences of a permanent establishment for a foreign company play a crucial role here.

The object of the thesis – the impact of the BEPS project on artificial avoidance of permanent establishment.

The aim of the thesis – to investigate the impact of the BEPS project on the practice of avoidance of permanent establishment.

The main results of the project:

The research analysis has shown that the BEPS project was initiated after the world was shaken by corporate tax evasion scandals involving multinational companies, the relocation of profits to low-tax countries, or taking advantage of the differences and inconsistencies between the local and international tax systems, as well as avoiding permanent establishment status in the countries in which the company operates, thereby avoiding the taxation of profits.

The analysis of the scientific articles identifies, that the BEPS project has divided authors into two groups: one group considers the project significant, which will strengthen the international tax system and allow the fair calculation and payment of corporate tax; according to the other group's opinion – it is only a political initiative that will never be fully implemented.

Research on the impact of the BEPS project on the artificial avoidance of permanent establishment estimated that:

- following the implementation of the BEPS project, it is becoming increasingly difficult for companies to avoid permanent establishment abroad, thus preventing harmful practices;
- the payment of corporate tax moves to the country of a permanent establishment, which is the main purpose of the BEPS project – the profit is paid where economic value is created, thus clearly shows the relevance and necessity of the BEPS project.

Turinys

Lentelių sąrašas	8
Paveikslų sąrašas	9
Santrumpų ir terminų sąrašas	10
Įvadas.....	11
1. BEPS projekto aktualumas nuolatinės buveinės vengimui	12
1.1. Nuolatinės buveinės samprata ir aktualumas	13
1.2. Nuolatinės buveinės vengimas	16
1.3. BEPS projekto iniciatyvos reikalingumas	17
2. Teoriniai BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės susiformavimui ir vengimo praktikai sprendimai.....	20
2.1. BEPS projektas ir priemonės.....	20
2.2. BEPS projekto veiklos apžvalga ir įgyvendinimo vertinimo metodai	23
2.3. Mokesčių vengimo sampratos analizė.....	26
2.4. BEPS projekto įtaka nuolatinės buveinės vengimui.....	30
2.4.1. BEPS projekto veiksmų plano 7 punktą – sustabdyti dirbtinį nuolatinės buveinės vengimą	31
2.4.2. Pelno priskyrimas nuolatinėi buveinei	33
2.4.3. Problemos, susijusios su dirbtiniu nuolatinės buveinės statuso vengimu, nagrinėjamos BEPS projekte	35
2.5. Konceptualusis tyrimo modelis	40
3. BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo metodologija	42
4. BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo rezultatai	44
4.1. Nuolatinės buveinės susiformavimas	45
4.2. Užsienio šalies darbo teisė.....	52
4.3. Nuolatinės buveinės apskaita užsienio šalyje.....	55
4.4. Mokestinė aplinka	57
4.5. Nagrinėtų šalių mokesčių pajamų duomenų analizė	64
4.6. BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo rezultatų apibendrinimas.....	66
Išvados	69
Literatūros sąrašas	71
Priedai.....	75
1 priedas. Minimalaus darbo užmokesčio, gyventojų pajamų mokesčio ir minimalaus darbo užmokesčio po mokesčių palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės).....	75
2 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Belgijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2016–2019 metais.....	76
3 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Suomijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2017 metais pagal projektus	77
4 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Suomijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2017–2019 metais...	78
5 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Norvegijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2015–2019 metais	79
6 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Norvegijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2019 metais pagal projektus	80
7 priedas. Mokesčių pajamos – Belgija, 2011–2019 metais	81
8 priedas. Mokesčių pajamos – Suomija, 2011–2019 metais.....	82
9 priedas. Mokesčių pajamos – Vokietija, 2011–2019 metais	83

10 priedas. Mokesčių pajamos – Nyderlandai, 2011–2019 metais	84
11 priedas. Mokesčių pajamos – Norvegija, 2011–2019 metais	85

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Mokesčių tarifų taikymas pagal šalis 2021 m. (Sudaryta autorės, šaltiniai: šalių oficialūs mokesčius administruojančių institucijų internetiniai puslapiai)	15
2 lentelė. BEPS projekto veiksmų planas, jo vykdymas ir įgyvendinimas šalies lygiu (Sudaryta autorės, šaltiniai: De Graaf A., Visser K. J., 2018; Shelepov A., 2017)	25
3 lentelė. BEPS projekto veiksmų plano 7 punkto (nuolatinė buveinė) problematika ir pavyzdžiai (sudaryta autorės, šaltiniai: OECD; Svazic T. (2019).	32
4 lentelė. Minimalaus valandinio tarifinio atlygio palyginimas pagal šalis ir (jei taikoma) pagal šalies regionus (sudaryta autorės, remiantis internete skelbiama viešai prieinama informacija).....	54
5 lentelė. Darbo valandų, viršvalandžių, darbo savaitgaliais ir šventinėmis dienomis palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės, remiantis internete skelbiama viešai prieinama informacija).....	55
6 lentelė. Buhalterinių, teisinių bei apskaitos paslaugų kainos (sudaryta autorės, remiantis internete skelbiama viešai prieinama informacija).....	56
7 lentelė. Įmonės nuolatinės buveinės Suomijoje pelno (nuostolių) ataskaitos už 2017 metais pagal projektus fragmentas.....	62

Paveikslų sąrašas

1 pav. Tarptautinės prekybos ir investicijų tendencijos nuo 1995 m. (Šaltinis: OECD)	22
2 pav. Pelno mokesčio tarifų ir pajamų tendencijos (Šaltinis: OECD mokesčių duomenų bazė, OECD pajamų statistika)	23
3 pav. Konceptualusis tyrimo modelis (sudaryta autorės)	41
4 pav. Pagrindinių aspektų nagrinėjamų tyrime loginis modelis (sudaryta autorės)	43
5 pav. Galimi darbo veiklos pobūdžio variantai (sudaryta autorės).....	44
6 pav. Verslo veiklos modeliai užsienio rinkoje (sudaryta autorės)	45
7 pav. Įmonės darbo veiklos schema Belgijoje 2008–2013 m. (sudaryta autorės).....	46
8 pav. Įmonės darbo veiklos schema Belgijoje nuo 2016–2020 m. (sudaryta autorės)	46
9 pav. Įmonės darbo veiklos schema Suomijoje 2017 metais (sudaryta autorės).....	47
10 pav. Įmonės darbo veiklos schema Norvegijoje 2014 metais (sudaryta autorės)	49
11 pav. Įmonės darbo veiklos schema Vokietijoje nuo 2019 metų (sudaryta autorės).....	50
12 pav. Įmonės darbo veiklos schema Nyderlanduose nuo 2010 metų (sudaryta autorės).....	51
13 pav. Įmonės socialinio draudimo sąnaudos Norvegijoje 2015–2019 metais (sudaryta autorės) .	53
14 pav. Įmonių apskaitos ir teisinių paslaugų sąnaudų kitimas Belgijoje 2016-2019 metais ir Norvegijoje 2015-2019 metais (sudaryta autorės).....	56
15 pav. Įmonių apskaitos ir teisinių paslaugų sąnaudų kitimas Suomijoje 2017-2019 metais (sudaryta autorės)	57
16 pav. Minimalaus darbo užmokesčio palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės).....	58
17 pav. Gyventojų pajamų mokesčio palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės).....	59
18 pav. Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčių palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės) ...	59
19 pav. Įmonės pelno mokesčio kitimas Belgijoje 2016-2019 metais (sudaryta autorės)	61
20 pav. Pardavimo kainos ir išlaidų Belgijoje kitimas 2016-2019 metais (sudaryta autorės)	61
21 pav. Pardavimų pasiskirstymas pagal projektus procentais Suomijos rinkoje 2017 metais (sudaryta autorės)	61
22 pav. Įmonės pelno mokesčio kitimas Suomijoje 2017-2019 metais (sudaryta autorės)	62
23 pav. Įmonės darbo užmokesčio ir pelno mokesčio kitimas Norvegijoje 2016-2019 metais (sudaryta autorės)	63
24 pav. Projektų pardavimų dalys Norvegijos rinkoje ir sugeneruotas pelnas (nuostolis) 2019 metais (sudaryta autorės)	63
25 pav. Mokesčių pajamos iš nerezidentų (fizinių ir juridinių asmenų) Belgijoje 2011-2019 m. (sudaryta autorės, remiantis OECD duomenimis).....	64
26 pav. Mokesčių pajamos iš fizinių ir juridinių asmenų Suomijoje, Vokietijoje ir Nyderlanduose 2011-2019 m. (sudaryta autorės remiantis OECD duomenimis)	65
27 pav. Mokesčių pajamos iš fizinių ir juridinių asmenų Norvegijoje 2011-2019 m. (sudaryta autorės, remiantis OECD duomenimis)	66

Santrumpų ir terminų sąrašas

Santrumpos:

BEPS – mokesčių bazės sumažinimas ir pelno perkėlimas (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*)

BEPS projektas – mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projektas (angl. *Base Erosion and Profit Shifting project*)

EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*)

NB – nuolatinė buveinė

Terminai:

Mokesčių bazės sumažinimas ir pelno perkėlimas (BEPS) – mokesčių planavimo strategijos, kuriomis pasinaudojant mokesčių taisyklių spragomis ir neatitikimais, siekiama išvengti mokesčių. [žiūrėta 2021-01-09]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/>

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) – tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonomines, socialines ir politines gaires, kurios vėliau perkeliamos į praktinį gyvenimą. [žiūrėta 2021-01-09]. Prieiga per internetą: <https://urm.lt/default/lt/ekonomine-diplomatija/lietuva-tarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>

G20 – tarptautinis forumas, kurį sudaro 19 šalių ir Europos Sąjunga. Šis forumas atstovauja pagrindinėms pasaulio išsivysčiusioms ir besiformuojančios ekonomikos šalims. G20 narės kartu sukuria 85 % pasaulio BVP, apima 75 % visos tarptautinės prekybos ir du trečdalius pasaulio gyventojų. Dėl savo dydžio ir strateginės svarbos G20 vaidina lemiamą vaidmenį nustatant pasaulio ekonomikos augimo kryptį ir ateitį. [žiūrėta 2021-01-09]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#history>

Įvadas

Per pastaruosius kelis dešimtmečius labai išaugo nacionalinių ekonomikų ir užsienio rinkų tarpusavio ryšys bei sąveika. Nusistovėjusios, tradicinės mokesčių sistemos vis dažniau susiduria su iššūkiu, kai esamos taisyklės, susijusios su sudėtingomis tarptautinių įmonių organizacinėmis struktūromis, sukuria mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo BEPS (angl. *base erosion and profit shifting*) galimybes. Išaugusi rinkų integracija, paskatino tarptautinių mokesčių taisyklių, kurios buvo sukurtos daugiau nei prieš šimtmetį, peržiūrėjimą ir pakeitimą.

Po 2008 m. finansų krizės ir Didžiosios recesijos iš naujo iškilo problema, kaip išspręsti didėjančią nelygybę tarp turtingųjų, vidurinės, bei mažas pajamas gaunančių šalies gyventojų bei tarp išsivysčiusių ir besivystančių šalių. Po finansų krizės ir po to įvykusio taupymo, politikai atsigręžė į mokesčių vengimo problemą. Dėl pelno mokesčių vengimo, 2013 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) ir G20 pradėjo mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projektą (BEPS), kuris buvo baigtas 2015 m. spalio mėn., išleidus 15 veiksmų planą, kurį EBPO ir G20 šalys įsipareigojo priimti. EBPO generalinis sekretorius Angelas Gurría pareiškė: „BEPS veikia visas šalis, ne tik ekonominiu, bet ir pasitikėjimo klausimu“. Pasak Avi-Yonah R.S ir Xu H. (2017), BEPS atima iš šalių brangiausius išteklius, ekonomikos augimą bei nesprendžia ekonominės krizės sukurtų padarinių, nesukuria daugiau ir geresnių galimybių visiems. Be to, BEPS taip pat ardė ir piliečių pasitikėjimą mokesčių sistemos sąžiningumu visame pasaulyje. Dabartinių taisyklių trūkumai ir lėmė BEPS galimybes, kurios pareikalavo drąsių politikos žingsnių, siekiant atkurti pasitikėjimą sistema ir užtikrinti, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur realiai vykdoma ekonominė veikla ir kur sukuriama vertė.

Pastaraisiais dešimtmečiais labai akivaizdu, kad įmonės pasinaudodamos vietinių ir tarptautinių apmokestinimo sistemų skirtumais vengė, kad tose šalyse, kur vykdo veiklą susiformuotų nuolatinės buveinės statusas, tuo išvengdamos pelno mokesčio mokėjimo ar pasinaudodamos teisinėmis spragomis perkeldavo apmokestinimą į mažo apmokestinimo šalis. Todėl yra poreikis atlikti tyrimą ir nustatyti, kokią įtaką BEPS projektas padarė dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui ir kaip pasikeitė situacija po BEPS projekto įgyvendinimo.

Tiriama problema: ar BEPS projekto veiksmų planas padėjo sumažinti nuolatinės buveinės vengimo praktiką? Kaip pasikeitė situacija dėl nuolatinės buveinių susiformavimo, būtent tose valstybėse, kuriuose ir susiformuoja ekonominis interesas, t. y. vykdoma ekonominė veikla.

Tyrimo objektas – BEPS projekto įtaka dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui.

Tyrimo tikslas – ištirti, kokią įtaką BEPS projektas daro nuolatinės buveinės vengimo praktikai.

Tyrimo uždaviniai:

1. atskleisti nuolatinės buveinės sampratą, išanalizuoti nuolatinės buveinės susiformavimo priežastis ir pagrįsti dirbtinio nuolatinės buveinės vengimo tyrimo svarbą;
2. remiantis moksline literatūra išanalizuoti BEPS projekto veiksmų planą nuolatinės buveinės atžvilgiu ir daromą įtaką dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui;
3. parengti BEPS projekto įtakos dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui tyrimo metodologiją;
4. atlikti BEPS projekto įtakos tyrimą dėl dirbtinio nuolatinės buveinės vengimo, pateikti tyrimo rezultatus, rekomendacijas ir išvalgas.

Darbe naudojami tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas, apibendrinimas, statistinių duomenų, įmonių finansinių ataskaitų ir lyginamoji analizė.

1. BEPS projekto aktualumas nuolatinės buveinės vengimui

2008 m. pasaulinė finansų krizė ir visuomenėje kilęs ažiotažas dėl mokesčių vengimo ir agresyvaus įmonių mokesčių planavimo skandalai sukėlė precedento neturintį tarptautinio masto bendradarbiavimą keičiant pelno mokesčių koordinavimo ir informacijos pasikeitimo sistemą. G20 įsakymu, EBPO sukūrė išsamų susitarimų ir reformos priemonių rinkinį, kuriomis siekiama pažaboti tarptautinių įmonių mokesčių bazės sumažinimą ir pelno perkėlimą (BEPS) ir atkurti tarptautinės mokesčių sistemos teisingumą ir darnumą. BEPS projektas remiasi trimis pagrindiniais ramsčiais: darnaus įmonių pajamų mokesčio tarptautiniu lygmeniu įvedimu, esamų tarptautinių standartų turinio reikalavimų sustiprinimu, mokesčių skaidrumo ir tikrumo didinimu.

BEPS projektas pradėtas 2013 m. liepos mėn. ir grindžiamas EBPO 15-os punktų veiksmų planu. Atsižvelgiant į ambicingą laikotarpį, kurio metu vyko diskusijos ir tai kaip mažai buvo skirta laiko viešiemis pasisakymams bei diskusijoms, kai kuriems autoriams, kaip Fung S. (2017), iškyla klausimas ar apskritai buvo įmanoma pasiekti geriausią susitarimą tarp suinteresuotų šalių. Autoriaus nuomone, nenuostabu, kad EBPO ir G20 BEPS projektas taip pat iškėlė tam tikrą fiskalinio suvereniteto problemą, visų pirma tarp pačių G20 narių. Europos Sąjunga, kaip G20 narė, nors ir pritarė BEPS projekto iniciatyvai, bet taip pat bandė užsitikrinti savo įtaką ir pasauliniam mokesčių politikos formavime. Europos Sąjungos komisijos, ambicingas užsispyrimas kovoti prieš kenksmingą mokesčių vengimą ir mokesčių konkurenciją buvo apskritai kritikuojamas už tai, kad viršijo EBPO ir G20 BEPS projekto pasiūlymus. Fung S. (2017) pastebi, kad be griežtesnės palūkanų atskaitymo taisyklės, hibridinių neatitikimų ir kontroliuojamų užsienio korporacijų (CFC) taisyklių įvedimo, siūlomos ir papildomos priemonės už BEPS paketo ribų, pvz., Europos Komisija numatė daug griežtesnę sistemą spręsti BEPS, taikant kovos su mokesčių vengimu direktyvą nei EBPO.

Pastaruoju metu tarptautinės mokesčių politikos diskusijos dėl nuolatinės buveinės (toliau – NB) sąvokos yra labai intensyvios. Tam didelę įtaką padarė EBPO ir G20 priimtose BEPS iniciatyvos, kurios, tikimasi paveiks verslo aplinką pasauliniu mastu. Pagal BEPS projekto 7 – uoju veiksmu buvo siūlomi EBPO konvencijos 5 – tame straipsnyje pateikto nuolatinės buveinės apibrėžimo pakeitimai. Dėl dirbtinio nuolatinės buveinės statuso išvengimo rekomenduojami pakeitimai 5 straipsnio 5 ir 6 dalyse yra susiję su priklausomų atstovų (agentų) susitarimais ar panašiomis strategijomis.

Kalbant apie pelno priskyrimo taisyklės, EBPO patvirtino, kad tikimasi, kad nuolatinės buveinės apibrėžimo pakeitimai neturės įtakos dabartinėms pelno priskyrimo nuolatinėi buveinei taisyklėms. Tačiau, norint palengvinti šio reglamento 7 straipsnio taikymą, reikėjo papildomų rekomendacijų. Kadangi BEPS projektas dėl sandorių kainodaros taisyklių dar nebuvo baigtas, EBPO pirmą kartą 2016 m. liepos mėn. ir 2017 m. birželio mėn. paskelbė du viešus diskusijų projektus dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms. Projektai gavo šimtus suinteresuotų šalių pastabų, kaip 7 straipsnis turėtų būti pritaikytas atsižvelgiant į BEPS poveikį. Galiausiai, atsižvelgusi į gautas pastabas, 2018 m. kovo 22 d. EBPO paskelbė naują ataskaitą „Papildomos gairės dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms“, kuriuo padaryti nuolatinės buveinės sąvokos pakeitimai. Puikiai žinomas faktas, kad nuolatinės buveinės koncepcija yra viena iš sudėtingiausių tarptautinių mokesčių taisyklių taikymo klausimų. Atitinkamai pelno priskyrimas nuolatinėi buveinei taip pat sudėtingas, kaip ir nuolatinės buveinės samprata, kurios istoriją galima susieti su Tautų Sąjungos darbu dar 1920-aisiais (OECD, 2018).

Apibendrinus, galima būtų pasakyti, BEPS projekto paketu siekiama kovoti su mokesčių vengimu, užtikrinant, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur vykdoma ekonominė veikla ir kuriama vertė.

1.1. Nuolatinės buveinės samprata ir aktualumas

Šiuolaikiniame pasaulyje, kai įmonės savo veiklą organizuoja daugiau nei vienos valstybės teritorijoje, kai nuolat ar periodiškai vykdoma veikla keliose skirtingose šalyse, kai kiekvienoje šalyje yra skirtingi mokesčiai ir apskaitos reikalavimai, vis aktualesnis tampa klausimas, tai vis dėlto kurioje šalyje turi būti mokami mokesčiai ir kurios šalies bei kokius reikalavimus įmonė privalo atitikti. Iš šio klausimo aktualumo išplaukia ir sekantys aspektai – kaip teisingai paskirstyti gaunamą pelną bei patiriamas išlaidas, kada veikla yra trumpalaikė, o kada ji jau tampa ilgalaikė, nuolatinio pobūdžio ir sukuria nuolatinės buveinės statusą. Todėl čia labai svarbų vaidmenį vaidina nuolatinės buveinės statusas bei kokias pasekmes nuolatinė buveinė sukelia užsienio įmonei. Šiame darbe atliekama analizė remiantis 2017 m. EBPO pavyzdine konvencija (OECD, 2017).

Nuolatinės buveinės samprata

EBPO pavyzdinės konvencijos 5 straipsnis apima nuolatinės buveinės (NB) sąvoką, kuri išdėstyta aštuoniose dalyse. Nuolatinės buveinės samprata vaidina svarbų vaidmenį apribojant dvigubą apmokestinimą šios konvencijos taikymo srityje. Bendrasis nuolatinės buveinės apibrėžimas pateikiamas EBPO konvencijos 5 straipsnyje taip: „nuolatinė buveinė“ reiškia pastovią komercinės – ūkinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės komercinė – ūkinė veikla arba jos dalis. Ši koncepcija buvo sukurta remiantis verslo veiklos modeliu, kai įmonės veikla vykdoma kitoje susitariančiojoje valstybėje, nei toje, kurioje mokesčių mokėtojas gyvena ir jam taip pat gali būti taikomos sąvokos tokios, kaip „projekto NB“ ir „priklausomų atstovų (agentų) NB“.

Remiantis OECD (2017) modeliu, paprastai sutinkama fizinė nuolatinė buveinė. Šio tipo NB, laikoma bendru nuolatinės buveinės apibrėžimu, ir tam, kad susiformuotų įmonei nuolatinė buveinė reikalinga, kad vienu metu egzistuotų:

- a) *verslo vieta, kurioje vykdoma veikla*. Kalbant apie šį reikalavimą, tai bet kuri fizinė vieta, nevertinant jos didumo, jeigu ji naudojama veiklai vykdyti, laikoma įmonės verslo vieta. Verslo vieta gali būti įsikūrusi ir kitų įmonių valdomuose verslo objektuose (OECD, 2012);
- b) *geografiniu požiūriu būtų nuolatinė*. Atsižvelgiant į geografinį pastovumą, turėtų būti ryšys tarp verslo vietos ir tam tikro geografinio taško. Tačiau nėra privaloma, kad verslo vieta būtų fiziškai susieta su žeme. Išimtiniai reguliavimai taikomi, kai verslo vieta yra laivuose, mobiliosiose platformose jūroje, parodų stendai ir pan. situacijos;
- c) *laiko požiūriu būtų pastovumas*, t. y. laikinas pastovumas. Reikia pabrėžti, kad nepaisant to, kad ne visos EBPO valstybės narės laikosi to paties požiūrio atsižvelgiant į šį reikalavimą, dažnai sutariama, kad norint pripažinti, kad nuolatinė buveinė egzistuoja, verslo vieta turi būti išlaikoma mažiausiai 6 mėnesius. Tokios šalys kaip Norvegija, Suomija, Švedija taiko 6 mėnesių laikotarpį, Belgija, Nyderlandai, Vokietija – 9 mėnesių laikotarpį, o tuo tarpu Prancūzija – 12 mėnesių laikotarpį. Šis laikotarpis prasideda, kai tik įmonė pradeda savo veiklą fiksuotoje verslo vietoje ir nustoja egzistuoti, kai nutraukiamas disponavimas fiksuota vieta arba kai visi su buvusia veikla susiję veiksmai ir priemonės yra nutrauktos.

Ribeiro J. S. (2009) išsakė nuomonę, kad laiko pastovumo aspekto kontekste, būtina atsižvelgti ir į tokius elementus kaip:

- ✓ vykdomos veiklos pobūdis;
- ✓ ar yra pertraukimų, ar ne. Būtina pažymėti, kad laikinas vykdomos veiklos nutraukimas per nuolatinę buveinę, kaip pavyzdžiui blogas oras, medžiagų trūkumas,

užsakovo neatsiskaitymas, nereiškia, kad nuolatinė buveinė nustoja egzistuoti, o pratęsus veiklą, laikotarpis pradedamas skaičiuoti iš naujo;

- ✓ operacijų vykdymų per nuolatinę buveinę faktinio laiko pasikeitimas;
- ✓ galimą piktnaudžiavimą, kai viena veikla dalijama tarp susijusių šalių.

Efektyvus nuolatinės buveinės veikimo laikas, yra dar vienas aktualus klausimas, į kurį reikia atsižvelgti analizuojant laiko pastovumo reikalavimą. Jei paaiškėja, kad trumpalaikė veikla, kuri neturėjo sukelti NB statuso, trunka ilgiau, tai dažnu atveju jau gali atsirasti ir reikalavimas nuolatinės buveinės statuso susiformavimui. Ir priešingai, jei buvo planuota ilgalaikė veikla, kuri turėjo suformuoti NB, tačiau baigėsi, po labai riboto laikotarpio, deja, tai dar nėra pagrindo teigti, kad NB nesusiformavo. Galiausiai labai svarbu pažvelgti ir į tas situacijas, kuriose yra piktnaudžiavimo galimybių, tokių kaip vienos veiklos padalijimas tarp susijusių šalių, kad būtų išvengta nuolatinės buveinės. Pasikartojančio pobūdžio veiklai, tokiai kaip kasmetinės mugės ar kita trumpalaikė veikla yra taikomos ir išimtys.

d) *verslo vieta, kurioje vykdoma veikla būtų verslininko žinioje*. Kad būtų atsižvelgta į fiksuotą vietą, t. y. geografiškai ir laikinai nuolatinę, kuri yra verslininko žinioje, nebūtina nuosavybės teise būti savininku ar nuomininku. Ribeiro J. S. (2009) akcentuoja, kad realiai pakanka įrodymų apie veiksmingą naudojimą. Taigi, pavyzdžiui, nuolatinė buveinė gali būti ten, kur įmonė nelegaliai užėmė tam tikrą vietą, kurioje vykdė savo verslą (OECD, 2010, 2017). Tačiau reikia nepamiršti, kad fizinį darbuotojo buvimą toje vietoje, ne visada galima laikyti priežastimi sukeliančią NB. Kaip pavyzdžiui, jeigu transporto įmonė nuolat, daugelį metų, pristato produkciją į kliento sandėlį, esantį prieplaukoje, tai įmonei nuolatinė buveinė nesusiformuoja, nes buvimas prieplaukoje yra nepakankama priežastis NB susiformuoti. Tačiau, jeigu kontroliuojančios įmonės darbuotojas, kuriam yra leista naudotis dukterinės įmonės biuru, iš kurio jis vykdo veiklą, susijusią su kontroliuojančios įmonės veikla pakankamai ilgą laiką, tokiu atveju kontroliuojančiai įmonei jau gali susidaryti nuolatinė buveinė.

e) *komercinė – ūkinė veikla būtų vykdoma per ją*. Verslas vykdomas per nuolatinės buveinės vietą. Dar 1963 m. EBPO pavyzdinės konvencijos versijoje buvo aiškiai nurodyta „kurioje“ vykdomas verslas, dabartinė pavyzdinė konvencija naudoja posakį „per kurį“. Šiuos pakeitimus galime susieti su platesnio masto galimybe interpretuoti, tais atvejais, kai veikla ir vieta, kurioje ji atliekama, yra šiek tiek neaiški.

Kleist D. (2018) teigimu, kadangi nebuvo įmanoma susitarti dėl minimalių standartų, susijusių su nuolatinės buveinės apibrėžimo pakeitimu, ateityje būtinai iškils problemų dėl skirtingų šalių institucijų skirtingo nuolatinės buveinės sąvokos interpretavimo, o NB pakeitimai turės didelį poveikį paskirstant mokesčių pajamas tarp valstybių.

Nors aukščiau išdėstyti reikalavimai yra paaiškinti ir iliustruojami pavyzdžiais EBPO konvencijos komentaruose, tačiau įmonėms susidūrus su konkrečiais atvejais dažnai iškyla klausimų ir abejonių. Daugiausia neaiškumo ir prieštaravimų iškyla ir ateityje iškils, kai vykdoma elektroninės komercijos ir telekomunikacijų veikla. Nepaisant to, dar 1998 m. spalio mėn. Otavoje vykusiame ministrų elektroninės komercijos komiteto posėdyje EBPO valstybės narės pasisakė, kad tradicinės mokesčių taisyklės ir principai (įskaitant ir nuolatinės buveinės sąvoką) turi būti taikomi ir elektroninei komercijai.

Nuolatinės buveinės aktualumas

Skirtingose valstybėse yra taikomi įvairūs apmokestinimo reikalavimai bei išimtys. Įmonės, vykdančios veiklą ir generuojančios pajamas įvairių šalių rinkose, dėl apmokestinimo sistemos skirtumų ir spragų nuolat ieško būdų, kaip sumažinti sumokamus mokesčius. Norint atsakyti į klausimą, kodėl nuolatinės buveinės statusas yra aktualus, reikia pirmiau išanalizuoti kokias pasekmes šis statusas sukelia įmonėms ir kodėl daugelis įmonių bando jo išvengti.

Nuolatinės buveinės statuso susiformavimas įpareigoja įmonę ne tik griežtai laikytis tos šalies įstatymų (pvz. komandiruojamiems darbuotojams taikyti minimalius darbo užmokesčio tarifus, taikyti kolektyvines sutartis reikalavimus, minimalius ir maksimalius darbo / poilsio režimus, apmokėti atostogas bei nedarbingumą, nelaimingus atsitikimus darbe ir kt.), apskaitos principų, bet ir vykdyti pareigą mokėti gyventojų pajamų mokestį, pelno mokestį bei pridėtinės vertės mokestį, o kai kurias atvejais ir socialinio draudimo mokesčius užsienyje. Labai aktualus tampa veiklos pelno, kuris priskiriamas tos šalies nuolatinei buveinei, apmokestinimo klausimas.

Antroje šio darbo dalyje plačiau nagrinėjama kokia pelno, priskiriamo nuolatinei buveinei, dalis ir kokias principais remiantis yra apmokestinama nuolatinės buveinės susiformavimas šalyje. Skirtingose šalyse taikomų gyventojų pajamų, socialinio draudimo, pridėtinės vertės ir pelno mokesčių tarifai pateikiami 1 lentelėje.

1 lentelė. Mokesčių tarifų taikymas pagal šalis 2021 m. (Sudaryta autorės, šaltiniai: šalių oficialūs mokesčius administruojančių institucijų internetiniai puslapiai)

Šalis	Gyventojų pajamų mokestis	Socialinio draudimo mokestis	Pridėtinės vertės mokestis	Pelno mokestis
Lietuva	20 %, viršijus 60 vidutinių darbo užmokesčių – 32 %	21,27 %	21 %	15 %
Belgija	Progresiniai mokesčiai 25-50 % (25 % iki 13 250 Eur)	40,57 %	21 % Išimtys 12 % - maitinimo, medicinos paslaugoms; 6 % - viešbučiams, pervežimų paslaugai	25 % 20 %, jei pajamos iki 100 000 eur
Nyderlandai	Progresiniai mokesčiai 9,7–49,50 % (9,7 % iki 34 712 Eur)	27,65 %	21 % Išimtys 9 % - maistui ir žemės ūkio produkcijai, medicinos paslaugoms, knygoms, žurnalams ir laikraščiams; 0 % - tarptautiniam keleivių vežimui.	21,7 % jei pajamos daugiau nei 245 000 eur; 15 % -jei pajamos mažiau nei 245 000 eur
Norvegija	Progresiniai mokesčiai iki 38,20 %	22,30 %	25 %	22 %
Prancūzija	Progresiniai mokesčiai iki 45 % (0 % iki 10 085 Eur)	46,15 %	20 %	28,41 % (įskaitant ir 3,3% surtax mokestį)
Suomija	Progresiniai mokesčiai iki 56,95 % (0 % iki 13 000 Eur)	31,95 %	24 %	20 %
Vokietija	Progresiniai mokesčiai 0-45 % (0% iki 9 744 Eur)	40,10 %	19 % 7 %- apgyvendinimo paslaugos	15,83 % (įskaitant ir solidarumo mokestį) bei 14,07 % (savivaldybės prekybos mokestis)

Kaip galime matyti iš pateiktos lentelės, taikomų mokesčių tarifai visose šalyse skirtingi. Didžiausias pelno mokesčio tarifas taikomas Vokietijoje ir Prancūzijoje, pridėtinės vertės mokestis didžiausias Norvegijoje ir Suomijoje. Visose šalyse apmokestinant gyventojų pajamas taikomi progresiniai

mokesčiai. Nors Lietuvą teoriškai ir galime priskirti prie šalių, kuriuose yra taikomas progresinis gyventojų pajamų apmokestinimas, tačiau tai yra diskutuotinas klausimas. Lietuvoje progresyvumo taikymui yra išskirti tik du mokesčių tarifai, todėl didžioji dauguma gyventojų yra apmokestinami 20% mokesčių tarifu, todėl galime teigti, kad tai yra tik pirmieji žingsniai link progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo taikymo Lietuvoje.

Apibendrinant galima teigti, kad dauguma ginčų dėl skirtingo nuolatinės buveinės traktavimo kyla tarp užsienio kompanijų ir šalies mokesčių institucijų. Tokius ginčus dažnai nulemia tai, kad pats nuolatinės buveinės statusas yra nevienodai aiškinamas skirtingose valstybėse, bei tai, kad susiformavus nuolatinei buveinei, užsienio įmonei atsiranda pareiga apmokestinti gautą pelną ir įvykdyti kitas sąlygas, nuo pirmos veiklos dienos toje šalyje. Įmonės pradėdamos veiklą kitose šalyse, dažnu atveju pradeda nuo trumpalaikių kontraktų ir tik verslui išibėgėjus pereinama prie ilgalaikių kontraktų, kas ir suformuoja nuolatinę buveinę. Daugeliui įmonių tai dar viena paskata bandyti išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo.

Be to, reikia prisiminti, kad nuolatinės buveinės statusas tampa aktualus, kai kalbama apie honorarą, kuris gaunamas iš užsienio valstybės, kurioje tikrasis naudos gavėjas veikia kaip verslininkas ir gauna tokias pajamas. Laikoma, kad tokiu atveju, kai honorarai gauti iš šalies, kurioje veikla vykdoma per nuolatinę buveinę, taip pat apmokestinami toje šalyje, o ne mokesčio mokėtojo rezidavimo šalyje.

1.2. Nuolatinės buveinės vengimas

Tarptautinių įmonių ar įmonių, kurios iš dalies vykdo veiklą užsienyje strategijose pastebimas mokesčių planavimas, mokesčių spragų išnaudojimas ir galimybių ieškojimas pasinaudoti mokesčių taisyklių neatitikimais, tam, kad dirbtinai būtų galima išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo, bei pelno perkėlimas į nulinio ar minimalaus mokesčio tarifo šalį, kai nėra vykdoma jokia ekonominė veikla, arba ji vykdoma labai ribotai. Dauguma BEPS praktikų yra teisėtos, t. y. mokesčių vengimo rėmuose. Nepaisant to, tokia praktika traktuojama, kaip nesąžininga, nes daro žalą vientisai mokesčių sistemai. Naudojantis tokia praktika tarptautinės kompanijos ar įmonės vykdančios veiklą keliose šalyse įgyja konkurencinį pranašumą prieš įmones, kurių verslas yra tik vienoje šalyje.

Mokesčių sutartyse paprastai numatyta, kad susitariančiosios valstybės įmonės pelnas bus apmokestinamas valstybėje narėje tik tuo atveju, jei įmonė vykdo verslą per nuolatinę buveinę, esančią toje kitoje susitariančiojoje valstybėje. Mokesčių sutartyse taip pat pateikiamas termino „nuolatinė buveinė“ apibrėžimas. Plačiau šis apibrėžimas jau buvo išnagrinėtas šio darbo 1.1. skyriuje. Apibrėžimas konkrečiai įvardina mokesčių mokėtojo, vykdančio verslą susitariančiojoje valstybėje, kurios gyventojas nėra mokesčių mokėtojas mokesčių prievolės ribą. Kai mokesčių mokėtojo veikla valstybėje pasiekia arba viršija nuolatinės buveinės apibrėžime nustatytą lygį, imama vertinti, kad tokios veiklos vertė glaudžiau susijusi su ta valstybe nei su rezidavimo valstybe (gyvenamosios vietos), todėl laikome, kad priimtina suteikti valstybei, kurioje vykdoma veikla, apmokestinimo teisę į pajamas, atitinkančias tą vertę (OECD, 2018).

Pagal nuolatinės buveinės apibrėžimą, tai, kad užsienietis mokesčių mokėtojas parduoda prekes ar paslaugas valstybėje, savaime nepakankama sąlyga nuolatinei buveinei susidaryti. Tam tikras fizinis egzistavimas reikalingas. Mokesčio ribos atsakomybė susitariančiojoje valstybėje, kurioje mokesčių mokėtojas yra ne rezidentas, buvo aptartas BEPS projekto rėmuose. Skaitmeninės ekonomikos žaibiška plėtra, leido kur kas greičiau ir efektyviau užsiimti pardavimo veikla kitoje nei rezidavimo valstybėje, neatsižvelgiant į faktą, kad toje valstybėje nėra nuolatinės buveinės. Galima teigti, kad iki šiol egzistavęs nuolatinės buveinės apibrėžimas nebėra tinkamas pagrindas paskirstyti tarptautinius mokesčius. Deja, bet esminės peržiūros nuolatinės buveinės apibrėžime nebuvo padaryta. Pokyčiai,

atsirandantys dėl BEPS projekto įgyvendinimo t. y. numatyta daugiašalė konvencija (MLI) (angl. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*) 12–15 straipsniuose daugiausia siekiama užkirsti kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso vengimui.

Pagal EBPO pavyzdinę mokesčių konvencijos 2014 m. ir ankstesnes versijas, sudarant sutartis padedant kitoje susitariančiojoje valstybėje esančiam asmeniui, nuolatinė buveinė toje valstybėje, net jei mokesčių mokėtojas neturi fiksuotos verslo vietos ten, atsiranda, tik tuo atveju, jei tas asmuo turi ir įprastai naudojasi įgaliojimais sudaryti sutartis mokesčių mokėtojo vardu. Kol asmuo, tokių įgaliojimų neturi, nuolatinės buveinės statusas nesusidarydavo. Tokiu būdu buvo išvengiama nuolatinės buveinės susiformavimo, o asmuo sumokėdavo tik pelno mokestį nuo gaunamos maržos dydžio. 2017 metais padarius pakeitimus ir išplėtus nuolatinės buveinės apibrėžimo taikymo sritį, įtraukiant tam tikras situacijas, kai sutartys sudaromos padedant kitoje valstybėje esančiam asmeniui, kuris, nors ir neturi įgaliojimų sudaryti sutartis mokesčių mokėtojo vardu, vaidina svarbų vaidmenį sudarant sutartis.

Kitas būdas išvengti nuolatinės buveinės buvo tai, kad iki 2014 m. taikytos EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos, buvo laikoma, kad kai asmuo, veikiantis įmonėje, vykdo veiklą kaip nepriklausomas agentas, veikia įmonės labai įprasta verslo eiga. Naujosios nuostatos numato, kad asmenys, kurie veikia išimtinai arba beveik išimtinai vienos ar kelių įmonių, su kuriomis jie yra glaudžiai susiję, nelaikomi nepriklausomais agentais.

EBPO pavyzdinėje mokesčių konvencijoje yra numatyta nuolatinės buveinės statuso išimčių, pvz., terminas „nuolatinė buveinė“ netaikomas patalpų naudojimui tik prekių saugojimui, demonstravimui ar pristatymui, įmonei priklausančių prekių, arba jei išvardyta veikla arba visa fiksuotos vietos veikla atsižvelgiant į glaudžiai susijusių įmonių veiklą, yra tik parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio.

Išanalizavus nuolatinės buveinės apibrėžimą, galima teigti, kad pasinaudojant BEPS taisyklių spragomis įmonėms ankščiau pavykdavo išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo ir tuo būdu jos įgaudavo konkurencinį pranašumą prieš įmones, kurios tokios praktikos netaikydavo, arba veikdavo tik toje vienoje šalyje.

1.3. BEPS projekto iniciatyvos reikalingumas

Tarptautinių bendrovių apmokestinimas pastaraisiais metais sulaukė daug dėmesio. Įmonių mokesčių planavimas ir šalių mokesčių konkurencijos klausimai vis dažniau priverčia visuomenę abejoti, vis dažniau iškyla šie klausimai žiniasklaidoje, politikoje ir akademinėje aplinkoje. Šalys varžosi ne tik dėl investicijų, bet ir mažinant pelno mokestinę naštą. Wilde M. ir Wisman C. (2016) teigė, kad tarptautinės įmonės stengiasi to išvengti, perkeldamos savo pelną mokesčių tikslais į „žemų mokesčių“ šalis, legaliai organizuodamos savo verslą tam tikru būdu ir optimizuodamos mokesčių naštą. Gribnau J. L. M. (2017) taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad tarptautinės įmonės ir jų mokesčių patarėjai turėtų vengti neatsakingo elgesio, t. y. siekti prisiimti mokėti tik minimaliausią mokestinę naštą.

Dar 1998 m. EBPO fiskalinių reikalų komitetas paskelbė pranešimą apie žalingą mokesčių konkurenciją. Ši ataskaita sprendė mokesčių rojus ir žalingų lengvatinių mokestinių režimų klausimus EBPO valstybėse narėse ir ne valstybėse narėse. EBPO ataskaita buvo skirta geriau suprasti, kaip tokia žalinga mokesčių praktika daro įtaką finansinių ir kitų paslaugų veiklai, ardo mokestines bazes, ir taip iškreipia prekybos ir investicijų modelius bei pakenkia mokesčių sistemų teisingumui, neutralumui ir socialiniam pripažinimui.

EBPO duomenimis, BEPS „kenkia vyriausybėms, nes sumažina jų mokestines pajamas ir padidina išlaidas, ir tai kenkia žmonėms, nes kai kurios tarptautinės įmonės moka mažą mokestį arba iš viso

nemoka mokesčių, ir tokiu atveju, mokesčių mokėtojai turi prisiimti didesnę mokesčių naštos dalį (OECD, 2015).

EBPO skaičiuoja, kad dėl agresyvaus mokesčių planavimo kasmet prarandama 100–240 milijardų JAV dolerių mokesčių pajamų, dėl kurių sumažėja mokesčių bazė ir pasikeičia pelnas. Ekonominių ir fiskalinių lenktynių sukeltos krizės padariniai, taupymo priemonės, socialiniai sunkumai bei visuomenės nepasitenkinimas sukėlė precedento neturintį dalyką – pelno mokesčio politinį prioritetą. Dirbdami kartu EBPO ir G20 įtraukė į BEPS projektą daugiau nei 135 šalis ir jurisdikcijas bendradarbiauti įgyvendinant 15 veiksmų planą, skirtą kovoti su mokesčių vengimu, pagerinti tarptautinių mokesčių taisyklių darną ir užtikrinti skaidresnę mokesčių aplinką (OECD, 2018). Ir tai yra esminis lūžio taškas tarptautiniame įmonių apmokestinimo klausime. Naujojo BEPS projekto tikslas imtis griežtų priemonių pažaboti žalingą mokesčių konkurenciją.

Gribnau J. L. M. (2017) pastebi, kad tarptautinį bendradarbiavimą stabdo valstybių suverenitetas, kadangi mokesčiai yra šalių suvereniteto pagrindas. Autoriaus nuomone, suverenitetas neturėtų būti įgyvendinamas neatsakingu būdu, kada kurdamos savo vidaus mokesčių taisyklės, suverenios valstybės gali nepakankamai atsižvelgti į kitų šalių taisykles.

Pasak Bradbury D. ir O'Reilly R. (2018) BEPS projektas atsirado tuo metu, kai visuomenė aktyviai piktinosi agresyvia tarptautinių įmonių mokesčių planavimo praktika, veiksmingų taisyklių bei valstybių bendradarbiavimo trūkumu kovoje su žalinga mokesčių mokėjimo sistema. Autoriai savo straipsnyje pasisakė, kad siekdamas subalansuoti biudžetus, šalys griebėsi didinti vartojimo ir darbo jėgos mokesčių našta.

2017 m. birželio 7 d. Paryžiuje, BEPS projekto sutartis buvo ratifikuota ir jau pirmojo pasirašymo metu net 70 šalių pasirašė šią sutartį. Tačiau Avi-Yonah R. S. ir Xu H. (2017) kritiškai vertina BEPS veiksmų planą ir pasisako, kad iš esmės tai buvo tik politinis žingsnis, kuris nepakeitė nieko naujo kovos su mokesčių vengimo metode. Šie autoriai, vertindami EBPO ir G20 BEPS projekto planą siūlė keletą alternatyvų šiai reformai. Jie teigė, kad mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo problemos kyla iš „išmokų principo“, nepriklausomo subjekto principo ir ištiestos rankos principo. Jų teigimu, laikymasis esamos mokesčių sistemos nuostatų vargu ar padės įgyvendinti numatytą vertės apmokestinimą prie šaltinio. Abu autoriai iš esmės pasisako, apie esamos sistemos „apvertimą“ ir siūlė apsvarstyti galimybę apmokestinti pasyviausias pajamas pirmiausia rezidavimo šalyje.

Burgers I. ir Mosquera I. (2017) įvardija, kad akivaizdžiai pastebimas skirtumas tarp besivystančių ir išsivysčiusių šalių poreikių, o besivystančios šalys faktiškai ir nedalyvauja derybose, todėl ir neturėjo galimybės įtakoti priimtų sprendimų, kurios EBPO ir G20 suformulavo BEPS veiksmų plane. Taigi, BEPS projektas labiausiai atspindi turtingų šalių kompromiso pavyzdį. Atrodo, kad EBPO nori apmokestinti pelną remdamasi nuoroda į pardavimus ir darbuotojų vietas. Lankhorst P. ir Van Dam H. (2017) pasisakė, kad jei taip yra, tada reiktų atsisakyti tradicinių sandorių kainodaros metodų. Jų teigimu, BEPS projekto iniciatyva to nedaro ir palieka daug teisinio neapibrėžtumo bei daugybę biurokratinių kliūčių, nustatant mokesčių mokėtojų padėtį mokesčių atžvilgiu.

De Wilde (2017) pasisakė, kad BEPS projektas siūlo patobulinimus, siekiant užtikrinti atsakingesnę valstybių ir vyriausybių fiskalinį elgesį tarptautinėms įmonėms, kad būtų išlaikytas vientisumas tarptautinėje mokesčių sistemoje bei pagerinti vidaus mokesčio sistemos vientisumą.

Marisi F. ir Chaisse J. (2017) pabrėžia, kad BEPS projektas yra nepaprastai svarbus ne tik mokesčių bendruomenei, bet ir užkerta kelią, tarptautinėms įmonėms tapti vieninteliais pelno, gaunamo iš tarpvalstybinės prekybos ir investicijų, gavėjais bei užtikrina, kad tas pelnas būtų perskirstytas plačiau. Lankhorst P. ir Van Dam H. (2017) teigė, kad pasaulyje vykstantis globalizacijos procesas, priveda prie to, kad sprendimų priėmimas nėra centralizuotas vienoje vietoje, bet yra paplitęs visame pasaulyje ir daugybė tarptautinių įmonių diskutuos apie nuolatinių buveinių statusą.

Mihaylova–Goleminova I. (2019), įvardija, kad per pastaruosius kelerius metus buvo sukurtos ir įgyvendintos kelios skirtingos iniciatyvos, kurios keičia mokesčių sistemų elementus ir principus. Šiuos pakeitimus išprovokavo verslo globalizacija, bendra Europos rinka ir verslo aplinkos tendencijos. Autorės teigimu, BEPS projekto įgyvendinimas turės pasekmes visame pasaulyje, nes numatyta daugiašalė konvencija (MLI), skirta įgyvendinti su mokesčių sutartimis susijusias prevencijos priemones mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimui – tai BEPS 15-os veiksmų plano priemonės pratęsimas.

Nuolatinės buveinės apibrėžimas naudojamas visų šalių jurisdikcijose, ypač sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. BEPS projektas pasiūlė dvi situacijas, kurioms bus taikoma ši terminologija:

- ✓ fiksuota vieta kitoje šalyje, vieta, kurioje veikla vykdoma taip pat patronuojančios bendrovės vardu;
- ✓ priklausomo agento – tai reiškia asmens, kuris dirba kitoje teritorijoje, bet patronuojančios įmonės vardu ir turi galimybę pasirašyti sutartis bendrovės vardu.

Drąsiai galima teigti, kad BEPS projektas buvo tik pirmasis žingsnis link pagrindinio tarptautinio pelno mokesčio režimo pertvarkymo. 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisija paskelbė pasiūlymus dėl Tarybos direktyvos dėl bendros pelno mokesčio bazės ir Tarybos direktyvą dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės. De Wilde M. F. (2017) nuomone, jeigu būtų įgyvendintos šios direktyvos visoje Europos Sąjungoje, tokiu atveju tarptautinėms kompanijoms galėtų vieninga mokesčių sistema, taip pakeisdama šiuo metu galiojančias nacionalines sistemas 28 valstybėse narėse.

Nuolatinės buveinės, pelno apskaičiavimo ir mokesčių jurisdikcijos klausimai yra glaudžiai susiję. EBPO BEPS projektas bando kovoti su mokesčių bazės sumažinimu ir pelno perkėlimu bei suderinti mokesčius su vertės kūrimu. BEPS projekto veiksmų plano 7 punktą – užkirsti kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso vengimui; ir 8–10 veiksmai – sandorių kainodaros suderinimas kuriant vertę, bando išspręsti šią problemą. Autorės nuomone, tik visų veiksmų derinimas turės didelę įtaką, nes tai leidžia atidžiau įvertinti tikrąjį nuolatinės buveinės susiformavimą, pakeistas ir išgrynintas „ištiestos rankos principas“ leis objektyviau pažiūrėti į pelno pasiskirstymą tarp susijusių įmonių grupių.

Apibendrinant moksliniuose straipsniuose pasisakiusių autorių pagrindines BEPS projekto iniciatyvos reikalingumo priežastis galima teigti, kad po 2008 m. tarptautinės kompanijos, susidūrusios su pasauliniu ekonomikos nuosmukiu ir finansų krize, sugebėjo pasinaudoti tarptautinių ir vietinių mokesčių sistemų spragomis bei nesutapimais ir taip „legaliai“ susimąžino mokesčių našta, o kai kurios įmonės net ir visiškai išvengė apmokestinimo, t. y. surado ir pasinaudojo dvigubo neapmokestinimo galimybe. Tarptautinių įmonių tuo metu panaudotos mokesčių vengimo taktikos ir strategijos akivaizdžiai parodė, kad tarptautinė mokesčių sistema yra smarkiai atsilikusi nuo verslo plėtros, versle naudojamų modelių, sandorių masto bei globalizacijos procesų.

Taip pat mokslinės literatūros analizė atskleidė, kad daugelis autorių nagrinėja šį klausimą tik teoriniu lygmeniu, o detalių empirinių tyrimų, kurie parodytų, kaip iš tiesų pasikeičia įmonės finansinė padėtis, kokios papildomos išlaidos susidaro ir kokie papildomi reikalavimai kyla, nepavyko rasti. Taigi, būtina atlikti gilesnius ir išsamesnius mokslinius tyrimus, siekiant išsiaiškinti, kokią įtaką BEPS projektas padarė dirbtiniam nuolatinėms buveinėms vengimui. Toliau darbe bus siekiama išsiaiškinti, kokią įtaką BEPS projektas daro nuolatinės buveinės vengimo praktikai ir kaip tai atsispindi įmonių lygmenyje ir / ar nuolatinės buveinės susiformavimas padeda šalims surinkti daugiau mokesčių pajamų.

2. Teoriniai BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės susiformavimui ir vengimo praktikai sprendimai

2015 m. spalio mėn. EBPO pristatė 15 veiksmų ataskaitos planą, kuris turėtų prisidėti prie prevencijos ir apriboti žalingą tarptautinių įmonių BEPS praktiką. Imtis tokių veiksmų labai paskatino paskutinė finansinė krizė ir įvairūs skandalai, kuriuos sukėlė keli duomenų nutekėjimo incidentai tarptautinėse kompanijose, tokiose kaip „LuxLeaks“, „Panama leaks“ ir kt. Pastaruoju metu daug diskusijų buvo ir dėl tarptautinių įmonių reputacijos, tokių kaip „Starbucks“, „Google“, „Facebook“, „Ikea“, „Rolling Stones“ ir U2. Iškilus į viešumą šiems skandalams visuomenė aktyviai susidomėjo šia tema ir šalių vadovai pažadėjo imtis priemonių. Pagrįstai buvo baiminamasi, kad jei tokių priemonių nebus imtasi, tai vyriausybės sieks vienašališkų priemonių tam, kad taptų politiškai patrauklios, tačiau tai galėtų sutrikdyti tarptautinę mokesčių sistemą ir sukelti dar daugiau spragų bei neatitikimų, t. y. BEPS galimybes, taip pat dvigubas apmokestinimas. Tarptautinio mokesčių reguliavimo tikslas visada buvo užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui ir, nors ir neefektyviai, piktnaudžiavimu mokesčių sistema. Būtent dvigubo apmokestinimo išvengimo taisyklės padėjo globalizacijai, kurios rezultatas taip pat yra ekonominis augimas ir skurdo mažinimas, ne tik mokesčių vengimas ir išsisukinėjimas.

Van Apeldoorn L. (2018) savo straipsnyje konstatuota, kad BEPS veiksmų plano tikslas buvo išlaikyti stabilumą ir saugumą tarptautinėje mokesčių sistemoje ir tuo pat metu jį pakoreguoti. Autoriaus teigimu, šis planas, iš esmės skirtas sureguliuoti vidaus fiskalinių mokesčių vengimo spragas įstatymuose ir dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, taip pat visiškai pašalinti šalių konkurenciją dėl mokesčių mažinimo veiksmų. Kammeren E. C. C. M. (2014) teigė, kad ilgą laiką egzistavusį dėmesį mokesčių konkurencijai, dabar pakeitė dėmesys mokesčių koordinavimui. Šias diskusijas pradėjo EBPO ir jos buvo įtrauktos į G20 politinę darbotvarkę, ir tik vėliau buvo pateikti pasiūlymai dėl BEPS projekto.

EBPO (2018, 2020) pasisakymuose teigiama, kad BEPS projektas aktyviai diegiamas daugelyje pasaulio šalių, pastaruoju metu pastebimas ir besivystančiose šalyse, kuriose mokesčių sistemos turi daug daugiau spragų ir neatitikimų, nei išsivysčiusių šalių mokesčių sistemos.

Apibendrinant galima teigti, kad mokslinėje literatūroje, kaip ir pasaulinėje žiniasklaidoje, vyksta nuožmi diskusija dėl BEPS ir BEPS projekto efektyvumo. Daugiausia visuomenės dėmesio sulaukia klausimai apie pelno mokesčių ir jo naštą. Tačiau nereikėtų pamiršti, kaip teigia savo straipsnyje Kammeren E. C. C. M. (2014), kad naudos iš mokesčių sistemų skirtumų gavo ir tos šalys, kurios dabar skundžiasi dėl BEPS projekto struktūros. Naudos buvo gauta dėl to, kad buvo pasinaudota galiojančia nacionaline ir tarptautine mokesčių sistema. Šiomis mokesčių privilegijomis naudojosi ne tik tarptautinės įmonės bet ir kiti, reklamuojamos mokesčių lengvatos ir nuolaidos investicijoms. Anksčiau šalys buvo labiau orientuotos uždirbti daugiau pelno iš mokesčių konkurencijos nei iš mokesčių koordinavimo. Daugiau nei prieš dešimtmetį tai sukėlė begales diskusijų apie žalingą mokesčių konkurenciją tarp šalių, o šalių biudžeto deficitai privertė šalis ieškoti kitų pajamų ir atsigręžti su surenkamais mokesčiais.

2.1. BEPS projektas ir priemonės

BEPS projektas tai yra pirmasis reikšmingas, nors ir pavėluotas žingsnis tarptautinių mokesčių standartų atnaujinime beveik per šimtmetį. BEPS projektas yra beprecedentis lūžis tarptautinių mokesčių istorijoje. BEPS projekto misija yra suderinti apmokestinamojo pelno vietą su ekonominės veiklos vieta ir vertės kūrimo vieta. BEPS projekto veiksmų plane atsispindi tarptautinės mokesčių

teisės principai, įskaitant vienintelį mokesčių principą, išmokų principą, kovos su diskriminacija principą ir skaidrumo principą (OECD, 2015).

Pagrindinė BEPS projekto problema yra ta, kad nors ir einama nauja kryptimi, bet nustatant naują kryptį, principus ir naujas taisykles, buvo remtasi senaisiais. Pagrindinis tarptautinės mokesčių teisės principas yra vienintelis mokesčių principas, kuris reikalauja panaikinti abu dvigubą apmokestinimą ir dvigubą neapmokestinimą. Deja, tiek vyriausybės, tiek ir tarptautinės įmonės aktyviai dalyvavo kovojant su dvigubu apmokestinimu, ir ignoravo dar vieną dvigubo neapmokestinimo pavojų. Todėl pagrindinė tradicinės tarptautinės mokesčių teisės tema buvo dvigubo apmokestinimo panaikinimas, o ne dvigubas neapmokestinimas.

Remiantis vieno mokesčio principu, Europos Sąjungos misija BEPS projekte yra užkirsti kelią dvigubai problemai ir pašalinti neapmokestinimą. Kaip G20 lyderiai atkreipė dėmesį į naują principą „pelnas turėtų būti apmokestinamas ten, kur yra ekonominis veiklos centras, kur gaunamas pelnas, yra vykdoma veikla ir kur sukuriama vertė“ (OECD, 2015). Todėl nauja kryptis tarptautinės mokesčių teisės reformos BEPS projekto kontekste yra apsaugoti vieno mokesčio principą kovojant su BEPS. Dauguma autorių pasisako, kad viena iš pagrindinių priežasčių, kuri sukūrė daug BEPS galimybių yra tradicinis naudos principas, kuriuo buvo vadovaujama iki BEPS veiksmų plano, paskirstant pelną.

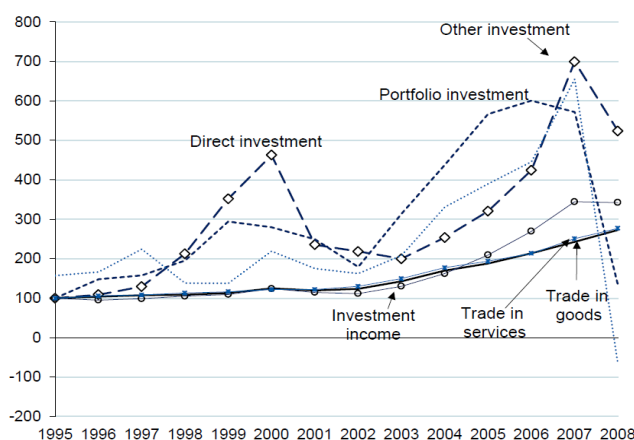
Avi-Yonah R.S (2017) nuomone, pagrindinė BEPS problema yra ta, kad tarptautinio susitarimo pagrindu mokesčių režimas priimamas kaip duotybė, dar vadinamas „išmokų principu“. Pagal naudos principą, turėtų būti apmokestinamos aktyvios (verslo) pajamos pirmiausia prie šaltinio, o pasyvios (investicinės) pajamos turėtų būti apmokestinamos gyvenamojoje (rezidavimo) vietoje. Autorius argumentuoja savo nuomonę tuo, kad BEPS susirūpinimas bus veiksmingiau išspręstas, jei pasyvios pajamos pirmiausia bus apmokestinamos prie šaltinio, o aktyviosios pajamos pirmiausia apmokestinamos gyvenamojoje (rezidavimo) vietoje. Pasak, Avi-Yonah R.S (2017) ši nauja filosofija leistų sukurti naują abipusiai naudingą tarptautinę mokesčių valdymo sistemą, kuri būtų naudinga tiek išsivysčiusioms, tiek ir besivystančioms šalims. Be to, konfliktai tarp vidaus mokesčių paklausos ir vidaus politikos, pritraukti tiesiogines užsienio investicijas taptų labiau subalansuoti, ir tokiu būdu tarptautinėms ir vietinėms įmonėms būtų pasiūlytos vienodos sąlygos.

Naudos principas turėtų būti persvarstytas atsižvelgiant ir į didėjančią globalizacijos realybę. Tai leis didelėms ekonomikoms išspręsti pelno mokesčio vengimo problemą. Ši problema turi būti išspręsta, jei norime tęsti, išlaikyti ir plėsti globalizacijos teikiamą naudą. Žinoma, yra be galo sunku kovoti su jau kadaise įsitvirtinusia mokesčių nemokėjimo kultūra.

Fung S. (2017) savo straipsnyje pasisako, kad BEPS projektas turi teigiamą poveikį ekonomikos augimui skatinti, gerinti žmonių socialinę gerovę visame pasaulyje, atkurti tikėjimą vyriausybėmis, taip pat ir atkuriant sąžiningumą – tarptautinių mokesčių sistemų suderinamumą ir galiausiai visiškai sustabdyti piktnaudžiavimą pelno mokesčiu.

Folkvord B. ir Riis J. M. (2014) savo straipsnyje taip pat išsako nuomonę, kad BEPS projektas susidurs su stipria konkurencija tarp šalių, siekiant pritraukti investicijas ir verslo veiklą, nes išryškino esminę tarptautinės mokesčių teisės problemą. Dėl padidėjusios mokesčių konkurencijos, tarptautinio kapitalo mobilumas ir tarptautinis pelno perkėlimas padarė spaudimą nacionalinėms pelno mokesčio bazėms ir susilpnino valstybių suverenitetą savo vidaus mokesčių sistemose. Per pastaruosius dešimtmečius pelno mokesčio tarifai buvo sumažinti EBPO ir Šiaurės šalyse. Ir tai reiškia, kad tema „Įmonių apmokestinimas ir tarptautiniai iššūkiai“ yra labiau aktuali dabar nei prieš dešimtmetį.

Globalizacija nepaprastai prisidėjo prie augimo ir klestėjimo. EBPO duomenimis, tarptautinė prekyba prekėmis ir paslaugomis išaugo beveik trigubai, o tarpvalstybinių investicijų ženkliai padaugėjo nuo 1995 m. (žr. 1 pav.).



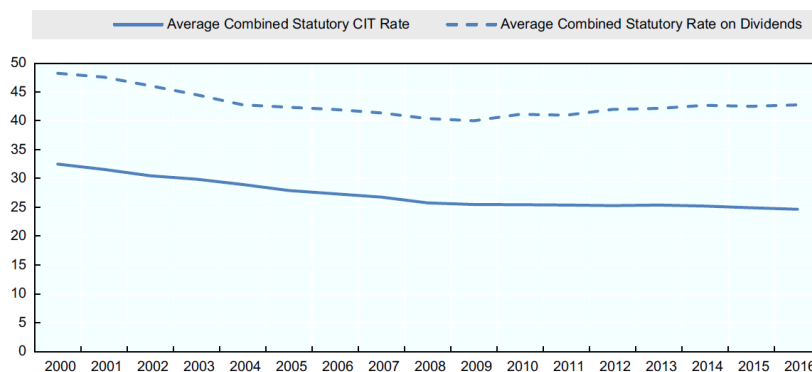
1 pav. Tarptautinės prekybos ir investicijų tendencijos nuo 1995 m. (Šaltinis: OECD)

Autoriai išskiria, kad nuolat didėjanti prekyba, tarpvalstybinės investicijos, gamybos veiksnių mobilumas, technologijų mainai bei skaitmeninė technologijos bei elektroninės prekybos didėjimas lemia vis labiau didėjantį susirūpinimą dėl globalizacijos klausimų: kaip paskirstyti padidintos gamybos gerovę, kaip išsaugoti aplinką bei klimatą, kaip reguliuoti tarptautinį verslą, kaip apmokestinti tarptautinio mobiliojo ryšio gamybos veiksmus ir tarptautinio mobiliojo ryšio pelną. Ir tai lemia vis didesnę iššūkių mokesčių politikos formuotojams.

Folkvord B. ir Riis J. M. (2014) taip pat akcentuoja, kad didesnis mokesčių bazių mobilumas padidina pelno mokesčio svarbą tarptautinių įmonių sprendimuose dėl investicijų. Kartu su teisinėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo priemonėmis pamažu atsirado ir tarptautinio dvigubo neapmokestinimo problema. Atsakydama į BEPS, Europos Komisija 2015 m. priėmė „AntiTax“ vengimo paketą, kuriame pateikiama Kovos su mokesčių vengimu direktyva (ATAD). 2016 m. birželio 20 d šią direktyvą pasirašė visos valstybės narės ir pritarė, kad šios priemonės turi būti pradėtos taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d.

Pieretti P. ir Pulina G. (2020), pasisako, kad iš tikrųjų grynas pelno perkėlimas nėra vienintelis būdas įmonėms susimąžinti savo mokesčius išsipareigojimus. Jos gali pasinaudoti mažais mokesčiais perkeldamos realią veiklą užsienyje, kai šiuo metu yra naudojama teritorinė mokesčių sistema daugelyje EBPO šalių. Autorių nuomone, svarbu tai, kad BEPS projektas atsižvelgia į nematerialiojo turto klausimą, svarstant galimybę prisidėti prie agresyvaus pelno perkėlimo. Kovos su mokesčių vengimu direktyva taip pat numato mokesčių išėjimo taisyklės, kad įmonės negalėtų vengti mokesčio, kai bus pakeistas turto (pvz., vertingo nematerialiojo turto) priskyrimas kitai jurisdikcijai. Jų nuomone, po BEPS ir ATAD pasaulis labiau sutelks dėmesį į ekonominę esmę, nei į teisėtą nematerialiųjų daiktų nuosavybę. Atitinkamai ir dukterinės įmonės turės teisę į grąžą iš nematerialiojo turto, atsižvelgiant į ekonominio kriterijaus esmę, o ne teisinę nuosavybę. Kitaip tariant, didžiausias dėmesys skiriamas dirbtiniam pelno perkėlimui mokesčių tikslais, o ne dėl mokesčių konkurencijos. 2014 m. lapkričio 14 d interviu „Sydney Morning Herald“, EBPO mokesčių vadovas sakė, kad BEPS projektas „padarys galą žalingai mokesčių konkurencijai, bet ne mokesčių konkurencijai“.

Bradbury D. ir O'Reilly P. (2018) nuomone, pastaraisiais dešimtmečiais didėjanti globalizacija ir tarptautinis kapitalo mobilumas padidino ekonominius iškraipymus, susijusius su mobiliojo kapitalo pajamų apmokestinimu, ypač padidėjo išsisukinėjimo ir vengimo rizika. Kita vertus, keitimasis informacija sustiprina vyriausybės galimybes efektyviai apmokestinti mobilųjį kapitalą pagal gyvenamąją vietą, sumažindamas šiuos iškraipymus ir sustiprindamas mokesčių sistemos darną. Keitimasis informacija ir sumažintos galimybės vengti kapitalo apmokestinimo mažiau iškraipo realią padėtį. Kai įmonių pajamų mokesčių tarifai krinta, mažesnė mokesčių našta tenka įmonės lygiui (žr. 2 pav.). Tai pabrėžia mokesčių svarbą akcininkų ar gavėjų lygmeniu. Kapitalo pajamų apmokestinimas yra ypač svarbus, nes kapitalo pajamas labiau linkę uždirbti didesnes pajamas gaunantys asmenys ir todėl, kad kapitalo pajamos yra paskirstytos netolygiau nei darbo pajamos.



2 pav. Pelno mokesčio tarifų ir pajamų tendencijos (Šaltinis: OECD mokesčių duomenų bazė, OECD pajamų statistika)

EBPO BEPS projekte siūloma sugriežtinti kontroliuojamų užsienio korporacijų (CFC) taisykles, kaip vieną iš kelių veiksmų siekiant panaikinti dvigubą neapmokestinimą ir pažaboti mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo galimybes. Bjerkestuen H.M. ir Wille, H. G. (2015) nuomone, rengdama galutines rekomendacijas dėl kontroliuojamų užsienio korporacijų taisyklių stiprinimo, EBPO turėtų atsižvelgti į ypatingus besivystančių šalių rūpesčius. Autorių nuomone, „mokestinių atostogų“ pajamų neapmokestinimas turėtų būti priimtinas tol, kol neapmokestinamos pajamos sukuriama dėl ekonominės verslo veiklos priimančioje šalyje ir atsižvelgiant į numatytą „mokestinių atostogų“ tikslą. Kita vertus, pelno perkėlimo susitarimai, pagal kuriuos apmokestinamos pajamos atskiriamos nuo jas generuojančios veiklos, turėtų būti apmokestinamos.

Apibendrinus autorių išsakytas mintis, galima teigti, kad BEPS projektas yra reikšmingas ir turintis teigiamos įtakos ekonomikos augimui bei žmonių socialinės padėties skatinimui, taip pat didina sąžiningą tarptautinių mokesčių mokėjimą, ir tikima, kad ateityje bus galima pakankamai stipriai apriboti piktnaudžiavimą pelno mokesčiu. Globalizacija, skaitmenizavimas ir vis didėjantis mobilumas parodė, kad tarptautinės įmonės puikiai sugebėjo pasinaudoti ekonominiu iškraipymu, ir pasinaudoti mokesčių lengvatomis.

2.2. BEPS projekto veiklos apžvalga ir įgyvendinimo vertinimo metodai

Pasak autorių De Graaf A. ir Visser K. J. (2018) nei vienas mokesčių specialistas dar 2011 m., nebūtų galėjęs net įsivaizduoti, kad šalys kada nors galės susitarti dėl mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo BEPS projektas, ir kad dalis to, ką jie susitars bus perkelta į daugiašalę konvencija (ang. Multilateral instrument MLI). Kadangi 2012 m. birželio mėn. G20 lyderiai pirmiausia paragino EBPO

parengti planą kovai su BEPS. Buvo labai akivaizdu, kad EBPO sekretoriatas ir Europos Komisija patiria didžiulį visuomenės spaudimą ir susidomėjimą valstybių skolų lygio didėjimu iki pradėdant kovoti su mokesčių planavimu tarptautinėse įmonėse. EBPO, G20 ir ES šalys buvo linkusios bendradarbiauti, autorių teigimu, dar ir dėl to, kad visa mokesčių politika grindžiama principu, kad „kiekvienas yra linkęs turėti žemesnes nei aukštesnes apmokestinamąsias pajamas“. Ir tai savo ruožtu darė dar didesnę spaudimą kokybiškai ir socialiai teisingai mokesčių politikai. Būtent EBPO 2013 m. nustatė iš viso penkiolikos punktų veiksmų planą, kuriuos reikia išspręsti norint efektyviai kovoti su BEPS.

De Graaf A. ir Visser K. J. (2018) kritiškai vertina, tai, kad EBPO ir G20 šalys po dviejų metų derybų galėjo paskelbti tik būtiniausių standartų įgyvendinimo veiksmus, pagal kuriuos šalys įsipareigojo:

- 1) įgyvendinti kovos su piktnaudžiavimu veiksmų nuostatas (BEPS projekto veiksmų planas 6);
- 2) pristatyti standartizuotą pagal šalis ataskaitą (BEPS projekto veiksmų planas 13);
- 3) atnaujinti tarpusavio peržiūros procesą siekiant kovoti su žalinga mokesčių praktika. Tai apima atnaujintą požiūrį į intelektinę nuosavybę ir privalomą keitimasis informacija (BEPS projekto veiksmų planas 5);
- 4) įvesti veiksmingą tarpusavio ginčų sprendimo procedūrą (BEPS projekto veiksmų planas 14).

Shelepov A. (2017) nuomone, pagrindinis EBPO ir G20 projekto rezultatas yra 15 veiksmų BEPS planas, kuriame numatoma įgyvendinti priemonių rinkinį, leidžiantį valstybėms narėms kovoti su BEPS. Jo teigimu, būtent BEPS plane sukurtas bendras požiūris neutralizuoti hibridinius neatitikimų susitarimus (BEPS veiksmų planas 2), nustatyti nauji reikalavimai palūkanų atskaitymui (BEPS veiksmų planas 4), priimtas susitarimas dėl geriausios praktikos taikymo ir privalomas agresyvių mokesčių struktūrų atskleidimas (BEPS veiksmų planas 12) ir yra stipriausias šio plano pusės. Autoriaus nuomone, šių priemonių įgyvendinimas reikalauja kruopštaus svarstymo, nes skubotas ir per didelis reikalavimų sugriežtinimas gali sukelti neigiamų padarinių verslo aplinkai atitinkamose šalyse. BEPS veiksmų plano įgyvendinimas yra savanoriškas šalis, kurios nėra EBPO narės, todėl pasak Shelepov A. (2017) tokių šalių, kaip Rusijos, Brazilijos, Indijos, Indonezijos, Kinijos, Pietų Afrikos, patirtis įgyvendinant BEPS yra ypač svarbi.

De Graaf A. ir Visser K. J. (2018) pabrėžia, kad būtent pasirinkta EBPO ir G20 stebėsenos ir tarpusavio vertinimo modelio sistema leis užtikrinti, kad šalys laikytųsi BEPS projekto įsipareigojimų.

Shelepov A. B. (2016) savo straipsnyje akcentuoja, BEPS veiksmų plano 7 punkto svarbą ir pabrėžia, kad jau pribrendo būtinybė pakoreguoti nuolatinės buveinės statuso apibrėžimą ir užkirsti kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso vengimui.

EBPO patobulinus BEPS paketą ir augant sutarimui tarp dalyvaujančių šalių buvo pakeisti kai kurie „bendri metodai“, „minimalūs reikalavimai“ ir „geriausia praktika“. Įvairūs BEPS veiksmų įgyvendinimo būdai šalies lygiu nurodyti 2 lentelėje.

BEPS projekto rengimo procese, buvo pasiūlyta patikslinti nuolatinės buveinės termino apibrėžimą dėl to, kad daugelyje pasaulio šalių nacionaliniai įstatymai leidžia naudoti vadinamuosius „komisinius susitarimus“ ir įvesti išimtis iš nuolatinės buveinės statuso parengiamosios ir papildomos veiklos laikotarpiui, taip sukuriant galimybes atsiimti pelną iš mokesčių jurisdikcijų, kuriose prekės

ar paslaugos iš tikrųjų parduodamos. Papildytas pelno priskyrimo nuolatiniam atstovui sąvokos komentaras, prisidės prie dirbtinio nuolatinės buveinės išvengimo (OECD, 2015).

2 lentelė. BEPS projekto veiksmų planas, jo vykdymas ir įgyvendinimas šalies lygiu (Sudaryta autorės, šaltiniai: De Graaf A., Visser K. J., 2018; Shelepov A., 2017)

BEPS projekto veiksmas	EBPO/G20	EU	Šalių reakcija į BEPS projektą
1. Skaitmeninė ekonomika	Bendras požiūris, apibūdinamas kaip tolesnio svarstymo veiksmas; kontrolės ir stebėjimo sistema.	-	-
2. Hibridiniai neatitikimų susitarimai	MLI įgyvendinimas + 2017 m. OECD modelio atnaujinimas; įgyvendinimo stebėjimas/bendras požiūris	Direktyvos apie patrunuojančios/dukterinės įmonės pakeitimas; str. 9-9b ATAD	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas ir sutarčių pataisymas
3. Kontroliuojamos užsienio įmonės (CFC taisyklės)	Įgyvendinimo stebėjimas/geriausia praktika	Str. 7 ir 8 ATAD	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas (privaloma ES valstybėms narėms)
4. Palūkanų atskaitymai	Įgyvendinimo stebėjimas/bendras požiūris	Str. 4 ATAD	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas (privaloma ES valstybėms narėms)
5. Kenksminga mokesčių praktika	Kenksmingos mokesčių praktikos stebėjimo įgyvendinimas atliekant tarpusavio vertinimą; modifikuotas patentų režimas; minimalus standartas	ES elgesio kodeksas; administracinė bendradarbiavimo direktyvos pakeitimas	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas (privaloma BEPS įsipareigojusioms šalims)
6. Piktnaudžiavimas mokesčių sutartimis	MLI įgyvendinti minimalų standartą + 2017 m. OECD modelio atnaujinimas; minimalus standartas	EB rekomendacija įterpti PPT rekomendacijas į sutartis	Sutarčių pakeitimas (sutarčių „shopping“ privalomas BEPS įsipareigojusioms šalims)
7. Nuolatinė buveinė	MLI įgyvendinimas + 2017 m. OECD modelio atnaujinimas	EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos straipsnio atnaujinimas	Sutarčių pataisymas
8-10. Sandorių kainodara	Standartų rengimo ir standartų administravimo įgyvendinimo gairės mokesčių mokėtojams.	ES sandorių kainodaros peržiūra ir atnaujinimas	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas
11. BEPS duomenų analizė	Kontrolės ir stebėjimo sistema.	-	-
12. Agresyvaus mokesčių planavimo atskleidimas	Įgyvendinimo stebėjimas/geriausia praktika	Pasiūlymas pakeisti administracinę bendradarbiavimo direktyvą	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas
13. Sandorių kainodaros dokumentacija	Bendras požiūris (sandorių kainodaros dokumentai) ir minimalūs standartai (pagal šalis)	Administracinio bendradarbiavimo direktyvos pakeitimas	Vienašalis nacionalinis įgyvendinimas (privaloma BEPS įsipareigojusioms šalims)
14. Ginčų sprendimas	MLI įgyvendinti minimalų standartą + 2017 m. OECD modelio atnaujinimas; minimalus standartas	Ginčų sprendimo direktyva	Sutarčių pataisos (privalomas visoms BEPS įsipareigojusioms šalims) ir vienašališkas nacionalinis ES direktyvos įgyvendinimas
15. Daugiašalė konvencija	MLI pasirašė septyniasdešimt viena šalis	-	-

Shelepov A. B. (2016) nuomone, svarbiausias pasiekimas ir BEPS projekto pranašumas yra sandorių kainodaros taisyklių tobulinimas. Esamos taisyklės daugeliu atvejų yra naudojamos paimti pelną iš jurisdikcijos, kurioje vykdoma ekonominė veikla. Jo teigimu, dažniausiai pelnas perduodamas perduodant „nematerialųjį“ turtą ir kitą mobilųjį turtą mažesnėmis sąnaudomis; įmonių grupių, kurioms taikomi mažesni mokesčiai, kapitalizacija; ir sudarant sandorius, kurie vargu ar būtų vykdomi tarp nepriklausomų šalių. BEPS projekto veiksmų plano 8–10 priemonėmis siekiama pašalinti šiuos trūkumus.

Spies S. ir Van Heerden L. (2018) savo straipsnyje irgi nagrinėjo, kaip BEPS veiksmų plano 7 punkte nustatyta tarptautinė mokesčių planavimo strategija, vengia pelno mokesčio vartotojiškoje šalyje, bandydama išvengti joje esančios nuolatinės buveinės pripažinimo. Tai ypač aktualu Pietų Afrikoje, kur vyraujanti internetinės mažmeninės prekybos pramonė, remiantis tuo, kad internetinių mažmenininkų ne rezidentų apmokestinimas priklauso nuo Pietų Afrikos nuolatinės buveinės, egzistavimo.

Globalizacija ir nuolatinis informacinių technologijų tobulinimas leido naudoti labai skaitmenizuotą verslo struktūrą, leidžiančią tarptautinėms įmonėms sumažinti jų skaičių ir taip sumažinant pasaulinę mokesčių naštą (OECD, 2015). Nustatyta, kad internetinė mažmeninės prekybos struktūra paprastai išvengia pelno mokesčio, užkertant kelią nuolatinės buveinės sukūrimui, kaip apibrėžta EBPO konvencijos modelio 5 straipsnyje dėl pajamų ir kapitalo.

Kayis-Kumar A. (2016) nuomone, nors BEPS veiksmų planas ir sumažina skolų ir nuosavo kapitalo apmokestinimo iškraipymus, akivaizdu, kad tiek BEPS projektas, tiek kapitalizacijos taisyklės, visų pirma yra susijusios su nacionalinių pajamų mokesčių bazių apsauga. Autorius savo atliktame tyrime atskleidžia, kad tarptautinės įmonės gali santykinai lengvai perkelti išlaidas ir pajamas iš šaltinių šalių, kad sumažintų mokėtiną pelno mokestį. Autoriaus teigimu, tai ypač aktualu mažoms, atviroms ekonomikoms, tokioms kaip Australija ir Naujoji Zelandija, kurios yra grynosios kapitalo importuotojos. Tai galima pasiekti įsikišus dukterinėms įmonėms mažų mokesčių jurisdikcijose, tokiose kaip Airija ar Nyderlandai, ir tada pasinaudojant mokesčių sutartimis pajamas perkelti į tokius mokesčių rojus kaip Bermudai ar Britanijos Mergelių salos, kur pelnas gali būti saugomas metų metus.

Apibendrinant galime teigti, kad iki BEPS projekto įgyvendinimo, tarptautinė mokesčių sistema skatino išlaidų išdėstymą aukštesnių mokesčių jurisdikcijose ir pajamas mažų ar be mokesčių jurisdikcijose, nes taip įmonėms pavykdavo žymiai sumažinti mokesčius. BEPS projekto 7 veiksmas parodo, kad buvo būtinybė koreguoti nuolatinės buveinės apibrėžimą ir užkirsti kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso vengimui. Be to, pasaulyje vykstanti globalizacija ir nuolatinis informacinių technologijų tobulinimas leido sukurti skaitmenizuotą verslo struktūrą, kas ir vėl sukuria naujus iššūkius atsirasti BEPS galimybėms.

2.3. Mokesčių vengimo sampratos analizė

Svazic T. (2019) teigimu, kenksmingos mokesčių praktikos diferencijavimas yra vienas pagrindinių kovos su mokesčių vengimu ir mokesčių slėpimo klausimų. Tokie terminai, kaip mokestinis sukčiavimas, mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, agresyvus mokesčių planavimas, turi tiek apibrėžimų, kiek yra šios srities autorių. Autorės nuomone, daugelis nesusipratimų kyla dėl netinkamo ar netikslaus šių sąvokų vartojimo bei interpretavimo, tačiau yra nustatytos aiškios gairės:

- mokesčių vengimas (pasinaudojama teisinės sistemos landomis / spragomis siekiant sumažinti mokestinę prievolę). Mokesčių vengimas atsiranda dėl trinties išnaudojimo tarp formos ir esmės siekiant apeiti mokesčių nuostatos taikymo sritį;
- mokesčių slėpimas (paprastai yra draudžiami taikomais įstatymais (pvz., nurodomos klaidingos pajamų ir / ar išlaidų sumos mokesčių institucijai, siekiant išvengti taikomo mokesčio);
- agresyvus mokesčių planavimas reiškia mokesčių sistemų privalumo pasinaudojimą siekiant mažesnės mokestinės naštos. Paprastai jis susideda iš tarpvalstybinių mokesčių skirtumų

išnaudojimo, perkeliant pelną iš vertės kūrimo šalies, į mažų mokesčių jurisdikcijas, pasinaudojant tarptautinių mokesčių taisyklių spragomis bei neatitikimais tarp skirtingų mokesčių sistemų.

Evertsson N. (2016) teigė, kad mokesčių vengimas laikomas globalizacijos nusikaltimu. Jo įsitikinimu, pelno mokesčio vengimas yra praktika, apimanti skirtingas korporacijas ir skirtingas teritorijas tuo pačiu metu ir turi pasaulinių padarinių, nes šios korporacijos nemoka teisingo mokesčio tose šalyse, kuriose veikia.

Svazic T. (2019) akcentuoja, kad pelno mokesčio išvengimo spragų naudojimas neabejotinai laikoma nesąžininga mokesčių praktika. Šiuo metu visuotinai pripažinta, kad mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo tarptautinėse įmonėse strategijos naudojimas, sukuria nesąžiningas konkuravimo sąlygas įmonėms. Tarptautinės korporacijos, pasinaudojusios savo grupių įmonėmis, lengvai gali perkelti savo pelną į kitas įmones, tuo sumažindama arba išvengdama mokesčių naštos, o tos įmonės, kurios veikia vienoje šalyje tokio pranašumo neturi. Autorės nuomone, toks veiklos modelis sukuria iškreiptą paskatą plėstis tarptautiniu mastu, be jokios verslo ekonominės priežasties tik tam, kad būtų pasiekta didesnė graža, o tai daro neigiamą poveikį sąžiningai bei teisingai mokesčių sistemai, ir tai buvo viena iš paskatų parengti kovos su BEPS strategijos politiką.

Kundelis ir Legenzova (2019) teigė, kad mokesčių bazės sumažinimas ir pelno perkėlimas (BEPS) yra susijęs su tarptautiniu pelno mokesčio vengimu, t. y. pasinaudojimu mokesčių spragomis, naudojant skirtingų šalių mokesčių sistemų skirtumus. Tarptautinių korporacijų BEPS problema buvo diskutuojama iš skirtingų perspektyvų, nes ji turi daug įtakos pagrindiniams ekonomikos veikėjams. Autoriai savo straipsnyje rašo, kad tyrimai nurodo jo teigiamą poveikį įmonėms per sutaupytus pelno mokesčius (Devereux, 2006; Dharmapala, 2014), tačiau neigiamą poveikį vyriausybėms dėl mažesnio mokesčių surinkimo (Clausing, 2009; Fuest & Riedel, 2010; OECD, 2015; Murciego & Laborda, 2017). Kundelis ir Legenzova (2019) taip pat rašo, kad daugybė empirinių tyrimų, atliktų skirtingose šalyse, patvirtino nuomonę, kad BEPS poveikis įmonės veiklai yra reikšmingas. Tačiau ataskaitų teikimo mastai skiriasi. Toliau autoriai pratęsia mintį, kad Hines (2014) teigia, kad, nepaisant daugybės mokesčių vengimo galimybių, mokesčių vengimas yra ribotas dėl nustatytų institucinių priemonių (mokesčių audita, baudos už nesilaikymą) ir didelių įgyvendinimo išlaidų.

EBPO pasirinko strategiją, kuria siekiama kovoti su dirbtiniu mokesčių planavimo tvarkos, kurią, taiko tarptautinės korporacijos, pažeidimais. Savo tikslus ji bando pasiekti:

- ✓ jei neįmanoma išvengti, tai bent jau apsunkinti galimybes, kad tarptautinės korporacijos galėtų išnaudoti skirtumus tarp nacionalinių mokesčių sistemų bei pasinaudoti tarptautinėmis mokesčių sistemomis. Tam, kad tokios įmonės negalėtų pasinaudoti nacionalinių mokesčių sistemos skirtumais, BEPS projekte ir buvo numatyti tokie veiksmai, kaip neutralizuoti hibridinių neatitikimų struktūrų poveikį, sugriežtinant užsienio kontroliuojamų įmonių taisykles, apribojant palūkanų atskaitymą iki konkrečios EBITDA procentinės dalies, naudojant pakoreguotas sandorių kainodaros gaires, kovoti, kad sandorių kainodaros rezultatai atitiktų vietą, kur realiai ir sukuriama pridėtinė vertė. Tarptautinių mokesčių sistemos skirtumų pasinaudojimo galimybės sumažintos aiškiai nustatant kriterijus dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso išvengimui bei apsisaugant nuo taip vadinamo „sutarčių pirkimo“ (angl. *treaty shopping*);
- ✓ taip pat skatindama tarptautines korporacijas ir nacionalines mokesčių institucijas užtikrinti skaidrumo reikalavimus, bei būti atsargesniems vertinant mokesčių taisyklės ar schemas. Tarptautinės korporacijos privalo atskleisti mokesčių institucijoms savo agresyvią mokesčių

planavimo struktūrą; teikti informaciją apie savo pasaulinių sandorių kainodaros politiką bei rengti ataskaitas pagal kiekvieną šalį.

Nacionalinės mokesčių institucijos privalo reikalauti, kad su kitomis šalimis būtų automatiškai keičiamasi informacija apie šių tipų sprendimus:

1. sprendimus, susijusius su lengvatinais režimais;
2. tarpvalstybiniai vienašaliai APAs (angl. *Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure*);
3. neformalūs kapitalo sprendimai;
4. nuolatinės buveinės nutarimai;
5. kiti EBPO kenksmingos mokesčių praktikos forumo sprendimai.

Šios BEPS projekto priemonės turi vienintelį tikslą užkirsti kelią tarptautinių korporacijų, kurios naudoja teisėtus, bet dirbtinius susitarimus, kad surastų jų funkcijoms, valdomam turtui ir prisiimamai rizikai palankiausių mokesčių sistemos jurisdikciją. Iš to seka, kad EBPO palaiko bendrą teisinės formos mokesčių taisyklių principo suderinimo taikymą. Šio principo norima atsisakyti tik tokiu atveju, jei teisinė tikrovė visiškai prieštarauja ekonominei tikrovei (OECD, 2015).

Skirtumas tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo paprastai yra gana aiškus. Nors mokesčių vengimas yra atviras mokesčių įstatymų pažeidimas, kuris gali virsti rimtesne forma – mokestiniu sukčiavimu, esant veiksams, kuriais siekiama paslėpti pažeidimą. Dramatiški pokyčiai susiję su BEPS projektu, sustiprino tarptautinį mokesčių koordinavimą, siekiant kovoti su agresyviu mokesčių planavimu.

Autoriai De Graaf A. ir Visser K. J. (2018) pastebi, kad šioje vietoje BEPS priemonių rinkinys iš karto susiduria su tiesioginės įtakos neturėjimu, kai tarptautinės įmonės planuoja mokesčių našta, jei, pavyzdžiui, vykdoma veikla nesukelia nuolatinės buveinės statuso arba jei kaip vengimo būdas naudojami vidaus grupės sandoriai norint pasinaudoti mokestiniais skirtumais. Vienintelė situacija, kurioje BEPS priemonės paveiks mokesčių planavimo struktūras, jei šios struktūros bus pripažintos dirbtinėmis. Štai kodėl autoriai mano, kad tarptautinių korporacijų apmokestinimui turėtų galioti kiti struktūriniai sprendimai. De Graaf A. ir Visser K. J. (2018) nuomone, sandoriai turėtų atspindėti ekonominę, o ne teisinę tikrovę, atsižvelgiant į tai, kad pastaraisiais galima manipuliuoti, kaip matyti iš įvairių BEPS projekto ataskaitų ir TVF darbuotojų „Spillovers“ ataskaitos. Neigiamas BEPS poveikis galėtų būti radikaliau pašalintas, jei konsoliduotas pasaulinis Tarptautinių korporacijų pelnas būtų nustatomas vienodai („vieningu ir konsoliduotu pagrindu“) ir paskui tinkamai paskirstytas įvairiose šalyse („visuotinis formulių paskirstymas“). Remiantis TVF „Spillovers“ ataskaita, toks apmokestinimas apribotų „įprastinį sandorių kainodaros perkėlimą“, tačiau sukeltų naujų sunkumų nustatant veiksnius, naudojamus pelno paskirstymui tarp jurisdikcijų ir nebūtinai pakeistų mokesčių bazę besivystančių šalių atžvilgiu. Autoriai pratęsia mintį, kad manipuliavimų būtų galima išvengti pasirinkus vienintelį kriterijų „pardavimas“ (taigi neįtraukiant kapitalo ir darbo jėgos, t. y. darbo užmokesčio ir darbuotojų) ir siūlo pereiti prie apmokestinimo pagal paskirties vietą vietoj kilmės.

Mańczyński D. (2018) tvirtina, kad nei vienas iš veiksnių, numatytų BEPS veiksnių plane, tiesiogiai nesusijęs su programos stiprinimu dėl keitimosi informacija mokesčių klausimais. Plėtodama BEPS veiksnių planą, EBPO tai padarė tik pastebėjus tam tikrų pakeitimų poreikį. Tačiau užsibrėžti tikslai BEPS veiksnių plane nebus pasiekti, kol nebus žymiai pagerinti mainai tarp mokesčių administratorių skirtingose šalyse.

Pastaraisiais metais, pastebimas akivaizdus, reikšmingas progresas informacijos keitimosi mokesčių klausimais srityje. Mańczyński D. (2018) išskiria pagrindines šio progreso priežastis:

- 1) vis dažniau sudaromi susitarimai dėl keitimosi informacija mokesčių klausimais;

2) konvencijos dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje vaidmuo gerokai išaugo;

3) pačiame BEPS projekte sustiprintas 5–as veiksmų planas – kova su kenksminga mokesčių praktika, numatyta atsižvelgiant į skaidrumą ir turinį, įskaitant privalomą spontanišką keitimąsi informacija mokesčių klausimais, o BEPS projekto 13–ame veiksmų plane aprašytas tikslų, susijusių su sandorių kainodaros dokumentais, įgyvendinimas.

Todėl neabejotina, kad veiksmingas keitimasis informacija mokesčių klausimais yra viena iš pagrindinių priemonių, be kurių būtų labai apsunkintas BEPS projekto veiksmų plano įgyvendinimas. Pasak Maćczyński D. (2018), tarptautinis keitimasis informacija yra būtina veiksminga sąlyga, siekiant sumažinti mokesčių bazės sumažinimą. Ryšium su ekonominiais procesais globalizuotas, veiksmingas apmokestinimas neįmanomas išimtinai vienai jurisdikcijai. Tam tikrų šalių organų bendradarbiavimas yra būtinas, kurio rezultatas – gauti duomenis, reikalingus tinkamam mokesčių apskaičiavimui ir efektyviam mokesčių išskaičiavimui. Dėl to informacijos mainų vaidmuo nuolat didėja.

Popović D. ir Popov G. (2017) straipsnyje teigia, kad BEPS projektas daugiašalės konvencijos tema ir tikslas yra greitas ir nuoseklus sprendimo, kurio tikslas - užkirsti kelią mokesčių vengimui tarptautiniu mastu, keičiant galiojančias dvišales mokesčių sutartis, įgyvendinimas. Autoriai remiasi hipoteze, kad iki šiol plėtojant tarptautinę mokesčių teisę daugiašaliai susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo buvo labai reti, pirmiausia dėl skirtingų susijusių valstybių interesų derinimo problemos. Tačiau daugiašalė BEPS konvencija žymi visiškai naują priemonę, atitinkančią globalizacijos sąlygas, nes ji parodo beveik šimto jos rengime dalyvavusių šalių ketinimą į dvišales mokesčių sutartis įtraukti nuostatas, kurios slopins mokesčių vengimą. Konvencijoje yra du būtiniausi standartai, kuriuos kiekvienas pasirašęs asmuo turi įtraukti tam tikrais siūlomais būdais į savo mokesčių susitarimus: vienas yra susijęs su „sutarčių pirkimo“ susitarimų prevencija, o kitas - dėl mokesčių institucijų bendro susitarimo procedūros tobulinimo. Lankstumą suteikia kiekvienos valstybės ir jurisdikcijos teisė pasirinkti, kurias mokesčių sutartis „įtraukti į sąrašą“.

Zhu J. (2016) nuomone, BEPS nurodo mokesčių planavimo strategijas, kuriose išnaudojamos mokesčių taisyklių spragos ir neatitikimai dirbtinai pervesti pelną į mažas arba visai neapmokestinamas vietas, kuriose ekonominė veikla vykdoma mažai arba visai nėra veiklos, todėl bendras pelno mokestis yra mokamas nedidelis arba visai nemokamas. Įvertinant pelno perkėlimo nuostolius konservatyviai, manoma, kad tai sudarytų nuo 4% iki 10% viso pasaulio pelno mokesčio pajamų, t. y. 100-240 mlrd. JAV dolerių per metus. Van Apeldoorn L. (2019) manymu, EBPO pateikiami skaičiai apie prarandamas sumas dėl mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo neatspindi tikrosios situacijos pasaulyje. Zhu J. (2016) straipsnyje rašė, kad nors tarptautinė bendruomenė nesureikšmino šio klausimo svarbos, kova su mokesčių slėpimu buvo EBPO mokesčių darbotvarkėje nuo 1998 m., tačiau tik nuo 2012 m. aukščiausiojo lygio susitikimo G20 lyderiai tvirtai reagavo ir įvertino mokesčių vengimą, kaip vieną iš esminių klausimų, kurių reikėtų skubiai spręsti po pasaulinio masto finansų krizės ir paprašyti EBPO spręsti šį klausimą.

Analizuojant mokslinius straipsnius susiduriama su skirtingu mokesčių vengimo ir slėpimo sąvokų aiškinimu. Mokesčių vengimas – siekimas išvengti ar sumažinti mokestinius įsipareigojimus pasinaudojant mokesčių įstatymais arba išnaudojant mokesčių neatitikimo spragas. Mokesčių slėpimas – nusikalstamas mokesčių vengimas. Įmonės naudodamos mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo taktiką iš esmės turi vieną tikslą – gauti mokestinę naudą, tik skirtumas kaip tai yra daroma. Apibendrinus mokslinėje literatūroje pateikiamas autorių nuomones galima padaryti išvadą, kad mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, ir agresyvus mokesčių planavimas turi didelį poveikį tiek

pačioms valstybėms, tiek ir valstybių gyventojams. Individualių asmenų mokestinė našta tampa sąlyginai vis didesnė nei verslo subjektų, nes didžiausioms tarptautinėms kompanijoms pavyksta išvengti pelno mokesčio mokėjimo nuo didelės sukuriama pelno vertės, visų pirma išvengiant nuolatinės buveinės susidarymo, antra, perkeliant / padalijant savo pelnus į užsienį ar susijusias įmones ir iš esmės, galima būtų teigti, kad įmonės sugebėjo pasinaudoti tarptautinio apmokestinimo sistema, kuri kai kuriais atvejais sukuria net ir dvigubo neapmokestinimo situacijas.

2.4. BEPS projekto įtaka nuolatinės buveinės vengimui

Brauner Y. (2014) teigimu, BEPS projektas pagrįstai apibūdinamas, kaip „tobula audra“. Kitaip tariant, masinis žiniasklaidos priemonių susidomėjimas apie mokesčių planavimo schemas, kurios naudojamos tarptautinėse įmonėse sukėlė platesnį politinį susidomėjimą, kuris dar labiau sustiprėjo pasaulio ekonomikos nuosmukio metu.

2013 m. rugsėjo mėn. po EBPO ataskaitos buvo priimtas veiksmų planas, kuriame nustatyta 15 veiksmų, kuriuos vienija trys pagrindiniai ramsčiai:

- 1) įvesti nuoseklumą vidaus rinkos taisyklėse, turinčiose įtakos tarpvalstybinei veiklai;
- 2) sustiprinti esamų tarptautinių standartų reikalavimus;
- 3) pagerinti skaidrumą ir tikrumą.

Nors BEPS projektas sulaukė kritikos dėl to, kad projekte nėra aiškumo dėl tikslų, taikymo apimties bei trumpų terminų, tačiau tiek Brauner Y. (2014), tiek Schmidt P. K. (2017) vis dėlto teigia, kad BEPS projektas gali būti ambicingiausia visų laikų reforma tarptautinių mokesčių srityje. Schmidt P. K. (2016) pasisakė, kad BEPS priemonių paketas yra pirmoji esminė tarptautinių mokesčių taisyklių peržiūra beveik per šimtmetį, turinti bendrą tikslą suderinti apmokestinimą su ekonomine veikla ir vertės kūrimu. Jis akcentuoja, kad BEPS projektas yra svarbus ir reikalauja išskirtinio dėmesio ir tai pagerins tarptautinę mokesčių sistemą, padidins pačių verslininkų atsakomybę prieš bendruomenę. Pasak Schmidt P. K. (2016) nepaisant to, kad planuojama sąlyginai nedidelė BEPS projekto įtaka, ypač tai pastebima atsižvelgiant į palyginti nedidelį kiekį susijusių pajamų planavimo metodų ir alternatyvių mokesčių planavimo, bei to, kad empiriniai tyrimai dėl BEPS projekto įtakos nėra platūs ir išsamūs, tačiau yra pakankamai reikšmingi, kad suaktyvintų veiksmus. Prie veiksmų pranašumo reikėtų pridėti galimybę pagerinti ne tik ribotesnes BEPS neigiančias pasekmes, bet ir apskritai tarptautinį mokesčių režimą. Galiausiai, trūksta diskusijų apie Europos Sąjungos teisėtumą ir stabilumą tarptautinių mokesčių režime.

Apžvelgus moksliniuose straipsniuose išdėstytas autorių mintis, galima teigti, kad vieni bandė sumažinti BEPS projekto svarbą, teigdami, kad žiniasklaidos poveikis yra tik populistinis, kaip ir politiniai interesai ir greičiausiai išnyks kai atsiras kitos naujienos, kiti teigė, kad vis dėlto BEPS planas nėra toks reikšmingas, kad galėtų paveikti žalingą mokesčių vengimo politiką, dar kiti teigė, kad vyriausybės palaiko savo „įmones“, konkuruojančias rinkoje ir užsimerkia, kai jos pasinaudoja mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo galimybėmis. Bendradarbiavimas dėl BEPS neigiančių priemonių turėtų sukurti mechanizmus koordinavimui ir bendradarbiavimui mokesčių klausimais. Pilietinės visuomenės dalyvavimas ir bendras skaidrumas galėtų padėti pasiekti didesnę pažangą.

2.4.1. BEPS projekto veiksmų plano 7 punktą – sustabdyti dirbtinį nuolatinės buveinės vengimą

Šis diskusijų projektas visų pirma apima nuolatinės buveinės, atsirandančias iš EBPO konvencijos 5 straipsnio 5 dalies, įskaitant prekių pardavimo komisinių struktūros, internetinės reklamos pardavimo struktūros ir pirkimų struktūros pavyzdžius. Svarbu pažymėti, kad nustačius nuolatinės buveinės statusą pagal 5 straipsnio 5 dalį, nebūtinai reiškia, kad visas pelnas, gautas vykdant šias sutartis, turėtų būti priskirtas nuolatinėi buveinei. Nuolatinėi buveinei priskiriamas pelno, atsirandančio taikant 5 straipsnio 5 dalį, nustatymą reglamentuos 7 straipsnio taisyklė; aišku, tam reikia, kad už kitų įmonių ir likusios įmonės, kuriai priklauso nuolatinė buveinė, vykdomą veiklą būtų tinkamai atlyginama, kad pagal 7 straipsnį nuolatinėi buveinei priskirtinas pelnas būtų tik tas, kurį nuolatinė buveinė uždirbtų, jei tai būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanči veiklą, kurią priklausomas agentas vykdo įmonės ne rezidentės vardu. Todėl pelnas, priskirtinas 5 straipsnio 5 dalyje nurodytai nuolatinėi buveinei, turi būti nustatytas pagal atitinkamos mokesčių sutarties 7 straipsnį. 7 straipsnis grindžiamas pagrindiniu principu, kad nuolatinės buveinės priskiriamas pelnas yra tas, kurį nuolatinė buveinė gautų, jei tai būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanči tą pačią ar panašią veiklą tomis pačiomis ar panašiomis sąlygomis.

Kai laikoma, kad nuolatinė buveinė pagal 5 straipsnio 5 dalį egzistuoja dėl tarpininko veiklos, ši veikla yra svarbi priimančiosios šalies mokesčių mokėtojams: tarpininkui, kuris gali būti priimančiosios šalies rezidentas ir nuolatinėi buveinei (įmonė ne rezidentė). Neapibrėžtas atlygis tarpininkui už paslaugas, kurias jis teikia įmonei ne rezidentei, yra vienas iš elementų, kurį reikia nustatyti ir atimti apskaičiuojant pelną, priskirtiną nuolatinėi buveinei pagal 7 straipsnį.

Šio plano tikslas buvo parengti nuolatinės buveinės apibrėžimo pakeitimus, kad būtų išvengta dirbtinio nuolatinės buveinės statuso vengimo, susijusio su BEPS, įskaitant agentinius susitarimus ir konkrečių veiklų išimtis. Pajamų apmokestinimui pagal mokesčių sutartis svarbų vaidmenį vaidina būtent nuolatinės buveinės susidarymo faktas. Kai BEPS kontekste dėmesio centre atsidūrė nuolatinės buveinės apibrėžimas, EBPO vykdė svarbų nuolatinės buveinės koncepcijos tyrimą. Šis tyrimas apėmė du atskirus projektus: 7 straipsnio ir jo komentaro peržiūra pagal „Patvirtintą EBPO metodą“ (angl. *Authorised OECD Approach – AOA*) ir iš naujo 5 straipsnio (nuolatinė buveinė) įvertinimą, ir buvo tikimasi, kad bus atlikta reikšminga 5 straipsnio komentarų peržiūra. Pastarasis projektas buvo sustabdytas, pirmenybę teikiant BEPS projektui, ypač 7 veiksmo punktui. BEPS veiksmų plano 7 punkto (nuolatinė buveinė) tyrimo problematika pateikta 3 lentelėje.

Šiame BEPS projekte nustatyti aktualiausi nagrinėjimo aspektai:

1. šalis interpretavo agentų nuolatinės buveinės susiformavimo taisykles, taip, kad būtų galima derėtis dėl prekių pardavimo, išvengiant apmokestinimo prie šaltinio. Tai leido tarptautinėms korporacijoms pakeisti šaltinio valstybės distributorius agentiniais susitarimais, ir šių susitarimų operacijose praktiškai mažai kas pasikeitė;
2. tarptautinės įmonės dirbtinai suskaido savo veiklą tarp kelių grupės subjektų, kad galėtų prisitaikyti „Parengiamosios ir pagalbinės“ nuolatinės buveinės statuso išimtis.

Atkreiptinas dėmesys, kad EBPO nustatė labai konkrečius buveinės atvejus, kai ji matė piktnaudžiavimą, tačiau tik 5 straipsnio, 7 straipsnio bei šių straipsnių sąveikos atžvilgiu, kurie galbūt priklauso sandorių kainodaros veiksmo elementams ir jų buvo visiškai nepaisoma. 7 veiksmo plane laikomasi bendros šaltinių apmokestinimo apsaugos krypties (OECD, 2015, 2017).

3 lentelė. BEPS projekto veiksmų plano 7 punkto (nuolatinė buveinė) problematika ir pavyzdžiai (sudaryta autorės, šaltiniai: OECD; Svazic T. (2019).

BEPS projekto veiksmų planas 7. Nuolatinė buveinė	
Problema	Pavyzdžiai
<p>Dirbtinis nuolatinė buveinės vengimas dažnai naudojamas išvengti mokesčių. Buvęs NB apibrėžimas leido įmonėms išvengti nuolatinės buveinės statuso susiformavimo ir tokiu būdu nemokėti mokesčių tose šalyse, kur jos realiai vykdavo savo veiklą. Pagrindė, remiantis ankstesniu NB apibrėžimu buvo taikomos išimties, kai tam tikras ekonominis buvimas nebuvo laikomas NB susiformavimu ir nebuvo apmokestinamas toje rinkoje (pvz. pagalbinė veikla (sandėlis, rinkodara, parodos) ir trumpalaikiai projektai statybų versle. Tarptautinės įmonės įprastinius savo veiklos modelius pakeisdavo į darbą per tarpininkus ar agentūras, perduodamos visas esmines paskirstymo funkcijas kitoms susijusioms įmonėms. Taip buvo galima išvengti pelno mokesčio nuo pardavimo pajamų, pakeičiant jį komisiniu agentūros mokesčiu. Agentūrų komisinės pajamos dažnai dar labiau sumažinamos, mokant įvairius valdymo ir priežiūros mokesčius (IT, draudimo mokesčiai).</p> <p>Veiksmų plane pabrėžiama, kad kur tokie funkcijų perkėlimai yra dirbtiniai, nuolatinės buveinės statusas negali būti išvengiamas. Pateiktos NB apibrėžimo ribos, ir numatyta, kad jei nustatytos funkcijos yra svarbios ir formuoja nuoseklią veiklą su kitomis subjekto veiklomis, todėl tai negali būti laikoma pagalbine veikla.</p>	<p>„Amazon“ yra tarptautinis internetinis mažmenininkas, kuris savo verslo modelį grindžia sandėliavimu ir greitu pristatymu klientams. Šalyse, kuriose „Amazon“ laikė sandėlį, ji vengė nuolatinės buveinės susiformavimo ir tai buvo traktuojama, kaip pagalbinė veikla tuo išvengdama apmokestinimo ten, kur buvo jos sandėliai. Taigi dabar pagal 7 BEPS veiksmo planą – tokia veikla negali būti laikoma pagalbine, kai ji formuoja nuoseklią veiklą su kitomis funkcijomis. Taigi dabar 7 BEPS veiksmo plane rekomenduojama įgyvendinti kovos su suskaidymo taisyklę, kad būtų išvengta tokios praktikos.</p>

Brauner Y. (2014) straipsnyje atskiedė labai svarbų pastebėjimą, kad iki BEPS projekto, nepakankamas dėmesys buvo skiriamas 5 straipsnio (nuotolinės buveinės statusas) detaliam išaiškinimui, EBPO nepateikė detalių komentarų dėl 5 ir 7 straipsnių (verslo pelnas) sąveikos, neapibrėžė „subrangovų“, „valdymo vietos“, „sudaryti sutartis įmonės vardu“ sąvokų, laiko reikalavimų, užsienio personalo buvimo priimančioje šalyje ir kt. Taip pat nebuvo svarstoma apie paslaugų nuolatinės buveinės koncepciją, nediskutuota apie statybos nuolatinės buveinės taisyklių pakeitimus, nėra užsiminta apie skaitmeninį nuolatinės buveinės variantą, nors BEPS veiksmų plane išskirtas skaitmeninės ekonomikos iššūkis ir galiausiai nereikalaujama iš naujo įvertinti agentūros ar dukterinės įmonės nuolatinės buveinės sąvokos. Autorius įvardija, kad didžiausias dėmesys turėtų būti skiriamas agentūros nuolatinės buveinės klausimui, tam, kad būtų išvengiama komisinių susitarimų, kas leistų apeiti apmokestinimą prie šaltinių.

Galutinis BEPS projekto paketas suteikia šalims ir taupo reikalingas priemones, kad būtų užtikrintas pelnas apmokestinimui ten, kur vykdoma ekonominė veikla, kur gaunamas pelnas, ir kuriama vertė, ir tuo pačiu metu suteikia įmonėms didesnę tikrumą mažinant ginčų dėl tarptautinių mokesčių taisyklių taikymo skaičių ir standartizuojant atitikties reikalavimus (OECD, 2017). Daugelis siūlomų priemonių pagal 15 veiksmų planą susiję su valstybių vidaus teisės planavimu, todėl daroma prielaida, kad vidaus įstatymai yra keistini, nes tai dar neatitinka rekomendacijų, kurias pateikė EBPO. Daugeliu atvejų valstybės vidaus įstatymas, pagrįstas EBPO rekomendacijomis, yra skirtas padidinti šios valstybės apmokestinimo teises siekiant panaikinti mokesčių lengvatas (OECD, 2017).

Pasak Kleist D. (2018), tam, kad BEPS projekto priemonės būtų visiškai įgyvendintos turi būti įgyvendinta keletas pakeitimų projekte dalyvaujančių valstybių mokesčių sutartyse. Paprastai to galima tikėtis pasikeitus EBPO pajamų ir kapitalo pavyzdinei mokesčių konvencijai, kuri tada atsispindės mokesčių sutartyse, nes dėl jų deramasi iš naujo.

Schulte S. K. ir Watrin C. (2020) teigimu, BEPS projekto 7 veiksmas panaikina dirbtinį nuolatinės buveinės statuso vengimą bei patobulina NB apibrėžimą padarant EBPO 5 straipsnio pakeitimus, kurie labiausiai užkirto komisiniams / agentiniams ar panašioms susitarimams likti neapmokestintiems veiklos šalyje. Autorės kaip vieną iš privalumų pabrėžia tai, kad šie pakeitimai sumažino nuolatinės buveinės apibrėžties išimtis.

Apibendrinant galima teigti, kad BEPS veiksmų plano 7 punkto atsiradimas buvo įtakotas būtinybės peržiūrėti taikomą nuolatinės buveinės apibrėžimą ir padaryti pakeitimus, kad nebūtų galimybės išvengti nuolatinės buveinės, pasinaudojant agentiniais susitarimais ar prisidengiant nuolatinės buveinės išimtimis, taikomomis parengiamajai ar pagalbinei veiklai. BEPS projekto veiksmų plano 7 punkto tikslas užtikrinti, kad nuolatinė buveinė susiformuotų ten kur yra vykdoma ekonominė veikla ir pelnas būtų apmokestinamas būtent toje šalyje.

2.4.2. Pelno priskyrimas nuolatinei buveinei

Nuolatinė buveinė yra teisinis argumentas, leidžiantis šaltinio valstybei apmokestinti verslo pelną, gautą per jos teritoriją. Kitaip tariant, pagal standartines tarptautinio apmokestinimo taisykles valstybė gali teisėtai apmokestinti tik tą užsienio įmonių verslo pelną, kuris ne tik kyla jos teritorijoje, tačiau taip pat atitinka tam tikrus teisinius reikalavimus, kurie patys sudaro nuolatinės buveinės sąvoką. Šie teisiniai reikalavimai yra tam tikri ekonominiai įmonės ir šaltinio valstybės ryšiai. Šis ekonominis ryšys gali būti fizinis („fiksuta verslo vieta“) arba įtakos („priklausomas agentas“). Jeigu užsimezga nuolatinis ekonominis ryšys laikoma, kad nuolatinė buveinė egzistuoja, todėl šaltinio valstybė įgauna teisę apmokestinti nuolatinę buveinę, tačiau dar reikia nustatyti konkretų apmokestinimo modelį.

Degešys R. (2002) savo straipsnyje rašė, kad vadovaujantis tarptautinio apmokestinimo principais, įtvirtintais EBPO pavyzdinės konvencijos 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. Taigi užsienio įmonių apmokestinimo tikslais svarbu nustatyti, ką laikyti įmonės pelnu, priskirtinu užsienio įmonės nuolatinei buveinei.

Pelno priskyrimo klausimas paprastai nagrinėjamas trimis modeliais:

- 1) „traukos jėgos“ modelis. Atspindi primityviausią požiūrį į pelno priskyrimą nuolatinei buveinei. Tai reiškia, kad šis modelis suteikia leidimą valstybei apmokestinti visą įmonės pelną, gaunamą iš nuolatinės buveinės, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra faktiškai ir ekonomiškai susijusios su nuolatine buveine. Tačiau šis modelis neatitinka įgyvendinamų principų pagal EBPO modelį, neteisingai veikia mokesčių mokėtojus ir tokiu būdu neproporcingai apkrauna juos. Tiesą sakant, tai prieštarauja pavyzdinės mokesčių konvencijos 7 straipsnio 1 dalies formuluotei, kuri teigia, kad: „pelnas, priskirtinas nuolatinei buveinei gali būti apmokestinamas toje kitoje valstybėje“ (OECD, 2017);
- 2) „atitinkamos verslo veiklos“ modelis. Pasak Degešio R. (2002) pagal šį metodą prie nuolatinės buveinės apmokestinamojo pelno priskiriamas įmonės pelnas, gautas iš veiklos, kurioje dalyvauja nuolatinė buveinė, t. y. pelnas iš atitinkamos veiklos. Tai reiškia, kad jeigu atitinkamoje veikloje dalyvauja keletas įmonės padalinių ir jų veikla nuostolinga, tai nuostoliai, patirti kitų įmonės padalinių, akivaizdžiai mažintų pelną, priskirtiną tam tikrai nuolatinei buveinei, nes atskirų padalinių nuostoliai mažintų bendrąsias įmonės pajamas iš atitinkamos veiklos. Kita vertus, kitų įmonės padalinių nuostoliai iš veiklos, nelaikomos

atitinkama veikla, nuolatinės buveinės apmokestinamajam rezultatui įtakos neturėtų. Kaip matyti, taikant šį metodą svarbu, kaip plačiai suprantama atitinkamos veiklos sąvoka.

Autorius savo straipsnyje pateikia pavyzdį: tarkime, turime įmonę, kurios pagrindinė būstinė gamina naują produktą. Šį produktą paskirsto ir platina įmonės nuolatinė buveinė kitoje valstybėje. Kuriant naują produktą turėta daug išlaidų, kurių naujo produkto pardavimo pajamos nekompensavo, nes naujas produktas sunkiai priimamas užsienio rinkoje. Dėl to naujo produkto verslas yra nuostolingas. Jeigu atitinkama veikla laikysime ištiesą procesą, apimančią produkto gamybą, produkto sukūrimą ir t. t., minėtu atveju nuolatinės buveinės pajamos iš distribucijos neturėtų būti apmokestinamos (net jeigu nuolatinės buveinės vykdoma distribucijos veikla yra pelninga), nes apskaičiuojant nuolatinės buveinės veiklos rezultatą jai reikėtų priskirti ir nuostolius iš visos atitinkamos veiklos, t. y. nuostolius, patirtus dėl produkto gamybos, tyrinėjimų ir pan. Paskirstymo metodas gali būti toks, kuris apsvarsto dalyvavimą programoje „Atitinkama verslo veikla“ (EBPO 7 straipsnio 2 dalis) arba kitu konkrečiai nustatytu pagrindu (EBPO 7 straipsnio 4 dalis). Jei ūkio subjektas tam tikrą laikotarpį patiria nuostolių, tai nuolatinė buveinė neturėtų būti traktuojama kaip pelninga tą patį laikotarpį;

- 3) „funkciškai atskiro subjekto“ modelis. Nuolatinei buveinei priskirtinas pelnas (EBPO 7 straipsnis) yra pelnas, kurio galima tikėtis, jei tai būtų atskira nepriklausoma įmonė, užsiimanti ta pačia ar panašia veikla, veikianti tomis pačiomis ar panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į atliekamas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką. Pasak Degesio R. (2002) pagal funkcionaliai atskiro subjekto metodą apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tikslais nuolatinėms buveinėms suteikiamas hipotetinis atskiros įmonės statusas, nors iš tikrųjų nuolatinės buveinės atskiro teisinio subjektiškumo neturi, o yra tik nuolatinė užsienio įmonės veiklos vieta kitoje valstybėje, įskaitant vadovybės buvimo vietą, filialą, įstaigą, gamyklą ir kita. Vadovaujantis funkcionaliai atskiro subjekto metodu, jeigu užsienio įmonės pagrindinė būstinė perduoda nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje, naudotis ilgalaikį turtą, kurį, įvertinus nuolatinės buveinės vykdomas funkcijas ir prisiimtą riziką, nuolatinė buveinė naudoja kaip nuosavą, laikoma, kad šis ilgalaikis turtas yra nuolatinės buveinės, kaip atskiros įmonės, turtas. Būtent nuolatinųjų buveinių ekonominių sandorių pripažinimas yra vienas esminių funkcionaliai atskiro subjekto metodo požymių.

Funkcionaliai atskiro subjekto metodas leidžia apmokestinti nuolatinės buveinės gautą pelną net ir tuo atveju, kai bendras užsienio įmonės, įskaitant kitus įmonės padalinius, rezultatas yra nuostolis. Vokietija, Jungtinė Karalystė, Danija, Vengrija, Italija, Japonija, Lietuva, Liuksemburgas, Lenkija, Nyderlandai ir daugelis kitų šalių taiko būtent šitą modelį.

EBPO pažymi, kad BEPS projekto susirūpinimas dėl nuolatinės buveinės koncepcijos negali būti sėkmingai išspręstas, nesuderinus darbo nuolatinės buveinės statusu su kitais veiksmais, ypač su 10 veiksmu, kuris susijęs su didelės rizikos sandorių kainodara. 10 veiksmas susijęs su didelės rizikos sandorių kainodara, kuris yra svarbus NB, yra pagrindinės buveinės išlaidų mažinimas (OECD, 2015). Kadangi nuolatinė buveinė yra laikoma pagrindinės buveinės dalimi, o ne atskiru juridiniu asmeniu, EBPO 7 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad šaltinio valstybėje būtų apmokestinamas tik nuolatinei buveinei priskirtinas pelnas. Kalbant apie šį požiūrį, pelnas priskiriamas nuolatinei buveinei bendraujant su kitomis įmonės dalimis kaip „tarsi tai būtų atskira ir nepriklausoma įmonė“ – tarsi tai būtų visiškai atskira įmonė, vykdanči veiklą įprastinėje rinkoje vyraujančiomis sąlygomis ir kainomis; atsižvelgiant į vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir riziką, kurią įmonė prisiima per NB ir per kitas įmonės dalis.

Oguttu A. (2017) kritiškai vertina pelno priskyrimą nuolatinei buveinės remiantis „funkciškai atskirto subjekto“ modeliu ir teigia, kad šis požiūris yra absurdiškas, nes nuolatinės buveinės yra jos pagrindinės buveinės dalis, todėl neįmanoma sutartyje paskirstyti riziką tame pačiame subjekte. Jis pabrėžia, kad šis metodas gali sukelti išnaudojimą, nes jis leidžia atskaityti fiktyvius vidinius mokėjimus, viršijančius mokesčių mokėtojų faktiškai patirtas išlaidas, lemia mokesčių pajamų praradimą, ypač leidžiant finansinių paslaugų įmonėms atskaityti tariamus mokėjimus už vidaus paskolas ir išvestines finansines priemones, susijusias su nuolatine buveine.

Pelno priskyrimo nuolatinei buveinei sunkumus padidina ekonomikos skaitmeninimas, dėl kurio keičiasi gamyba, suskaidomos funkcijos, sukuriamos tiekimo grandinės ir pereinama prie paslaugos, kai interneto įmonės moka nedaug arba visai nemoka mokesčio už pelną iš prekių pristatymo ar paslaugų tose šalyse, kur jų pardavimai yra dideli, tai reiškia, kad pelnas gali būti priskirtas dukterinėms įmonėms tose šalyse, kuriose įmonės mokesčių našta žema.

Siekdama išspręsti šias problemas, EBPO siūlo, kai bus priimtas ryšys, pagrįstas dideliu ekonominiu dalyvavimu mokesčių skaitmeninei ekonomikai, pelno priskyrimo skaitmeninei ekonomikai taisyklės turės būti pakeistos, kad atitiktų šį ryšį, kartu užtikrinant tradicinių įmonių, kurios apmokestinamos taikant nuolatinės buveinės fizinio buvimo faktą. Šiuo atžvilgiu EBPO pateikė šiuos alternatyvius pelno priskyrimo nuolatinei buveinei pasiūlymus:

- a) Metodai, pagrįsti daliniu paskirstymu: EBPO apsvarstė visos įmonės pelno paskirstymo skaitmeniniam buvimui metodą remdamasi iš anksto nustatyta formule arba remdamasi kintamais paskirstymo koeficientais, nustatytais kiekvienu atveju atskirai. EBPO atkreipė dėmesį į tai, kad esant dideliam ekonominiam buvimui priklausančiam ryšiui, norint įgyvendinti dalinį paskirstymą, reikės: apibrėžti mokesčio bazę, nustatyti paskirstymo raktus, kad būtų padalyta ta mokesčių bazė, ir svorį šių paskirstymo raktų, kuriuos visus nustatyti būtų sudėtinga. EBPO pažymėjo, kad kadangi daugumos šalių vidaus įstatymuose naudojami pelno paskirstymo metodai, pagrįsti atskiromis nuolatinės buveinės sąskaitomis, o ne dalimis, dalinio paskirstymo metodo svarstymas nebus tęsiamas toliau (OECD, 2015);
- b) modifikuotas tariamo pelno metodas: atsižvelgiant į ryšį, pagrįstą reikšmingu ekonominiu buvimu, EBPO pažymi, kad vienas iš galimų būdų būtų laikyti buvimą lygiaverčiu fiziniam buvimui, kurį vykdo įmonė ne rezidentė komercinį verslą ir nustatyti laikomas grynąsias pajamas taikant numanomų išlaidų santykį su įmonės ne rezidentės pajamomis, gautomis iš sandorių, sudarytų su klientais šalyje (OECD, 2015).

Išanalizavus pelno priskyrimo modelius, reikia akcentuoti, kad pajamų šaltinio valstybė gali apmokestinti, tik tas pajamas, kurios priskiriamos užsienio įmonės nuolatinei buveinei, esančiai toje valstybėje. Taip pat diskutuotinas aspektas yra ir patiriamų išlaidų, kurios gali būti priskirtos nuolatinei buveinei klausimas. Nuolatinės buveinės šaliai, nuolat iškyla abejonės kokios administracinės bei valdymo išlaidos, patiriamos užsienio įmonės rezidavimo šalyje, gali būti priskiriamos prie nuolatinės buveinės išlaidų ir kokia apimtimi. Tokių išlaidų priskyrimas prie nuolatinės buveinės atitinkamai sumažina nuolatinės buveinės toje šalyje apmokestinamąjį pelną.

2.4.3. Problemos, susijusios su dirbtiniu nuolatinės buveinės statuso vengimu, nagrinėjamos BEPS projekte

BEPS projektu bandoma išspręsti susikaupusias problemas, tokias kaip nuolatinės buveinės vengimas sudarant komisinius susitarimus, rangovų dalijimasis sutartimis, kad būtų galima apeiti nuolatinės buveinės laiko apribojimus, taip pat paslaugų sutarčių dalijimas į smulkesnius darbus, dirbtinis

vengimas vykdyti fizinę veiklą bei bandymai išvengti nuolatinės buveinės skaitmeninėje ekonomikoje. Toliau šios problemos bus aptariamoms išsamiau.

1. Užkirsti kelią nuolatinės buveinės statuso vengimui sudarant komisinius EBPO pavyzdinės konvencijos modelio 5 straipsnio 5 dalis numato, kad nuolatinė buveinė laikoma, jei priklausomas agentas turi teisę sudaryti sutartis, prekes tiekiančios įmonės vardu. Tačiau ši nuostata gali būti apeinama, jei ji aiškinama taip, kad atstovas privalo turėti teisinius įgaliojimus įpareigoti tiekėją pasibaigus deryboms dėl sutarties, kad egzistuotų nuolatinė buveinė, nepaisant agento veiklos šaltinyje. Agentiniai susitarimai gali būti struktūrizuoti taip, kad agento užmegzti kontaktai nebūtų sudaryti tiekėjo vardu, nes jie įpareigoja tik atstovą, net jei prekes tiekia agento sutartomis sąlygomis. Tai reiškia, kad tiekėjas techniškai neturėtų NB šaltinio šalyje, todėl pardavimo šalyje būtų apmokestinama tik marža, gaunama nuo pardavimo pajamų, o ne realus pelnas parduodant prekes. Siekdama užkirsti kelią BEPS, atsirandančiam dėl agentų susitarimų, rekomenduoja, kad vykdant politiką, kai tarpininko vykdoma veikla gali sudaryti sąlygas reguliariam sutarčių sudarymui, kurias vykdys užsienio įmonė, turėtų būti laikoma, kad ta įmonė yra apmokestinama toje šalyje, nebent tarpininkas šią veiklą vykdo vykdydamas nepriklausomą verslą (OECD, 2015).

Trachuk V. ir Franchuk K. (2018) pagrįstai sprendžia, kad mokesčių institucijos retai kvestionuoja užsienio kompanijų agentų ar komisionierių / brokerių susitarimus. Jų teigimu, priklausomas agentas laikomas, kad turi nuolatinę buveinę, kai užsienio įmonės naudoja vietinius agentus prekėms ar paslaugoms parduoti šaltinio valstybėje tinkamai neprisidedant prie pastarosios ekonomikos, dažnu atveju mokant grynuosius pinigus, ypač tai aktualu trečiosiose šalyse. Kalbant apie priklausomo agento „nuolatinės buveinės statusą“, atrodo, kad, nepaisant aktyvaus agresyvių mokesčių vengimo schemų taikymo, susijusių su komisionierių / brokerių susitarimais ir panašiomis strategijomis, mokesčių institucijos neteikia tiek dėmesio, kiek turėtų priklausomiems agentams. Iš dalies tai gali išprovokuoti aiškaus priklausomo agento apmokestinimo mechanizmo nebuvimas.

2. Rangovai dalijasi sutartis, kad apeitų nuolatinės buveinės laiko apribojimus EBPO 5 straipsnio 3 dalyje numatyta speciali nuolatinės buveinės taisyklė statybvietėms, statybos ir montavimo projektams, kurie trunka ilgiau nei 6, 9 ar 12 mėnesių. Tačiau rangovai ir subrangovai, ypač tie, kurie užsiima žvalgyba ir eksploatavimu žemyniniame šelfe, dažnai piktnaudžiauja 6, 9 ar 12 mėnesių fizinės veiklos terminu, padalindami sutartis į kelias dalis, kurių kiekviena apima trumpesnę nei numatytą mėnesių laikotarpį, tačiau visi jie priklauso tai pačiai grupei. Norint išspręsti šias problemas, EBPO 5 straipsnio komentaro 18 dalyje rekomenduojama užkirsti kelią tokiam piktnaudžiavimui taikant vidaus įstatymų ar teismines kovas su vengimu taisykles; šalys taip pat gali rasti sprendimus dvišalių derybų metu.

3. Paslaugų sutarčių padalijimas siekiant išvengti nuolatinės buveinės statuso Tai kelia susirūpinimą tarptautinėms įmonėms, vykdančioms paslaugų veiklą, pavyzdžiui, konsultavimo paslaugas, nes dažnai teigiama, kad konsultantų ar inžinierių veikla yra laikino pobūdžio. Siekiant išspręsti šias problemas, šiuo metu EBPO 5 straipsnio 4 dalies komentare rekomenduojama, kad būtų užkirstas kelias tokiam piktnaudžiavimui įstatymų ar teisminių kovos su vengimu taisyklių pagalba. EBPO 5 straipsnio komentare taip pat siūloma alternatyvi „paslaugų teikimo nuolatinės buveinės statuso“ nuostata, kurią šalys gali įtraukti į savo sutartis. Paslaugų sutarčių padalijimo klausimai aktualūs, nes tarptautinės įmonės gali išvengti nuolatinės buveinės statuso, jei įmonė suskaido savo veiklą tarp susijusių įmonių arba jei naudojasi susijusiomis ne rezidentų įmonėmis vykdydama susijusius projektus. EBPO rekomendacija dėl sutarčių padalijimo

BEPS projektui tokia: siekiant užkirsti kelią nuolatinės buveinės piktnaudžiavimui, kai sutartys yra padalijamos tarp glaudžiai susijusių įmonių. BEPS projekto galutinėje 7 veiksmo ataskaitoje rekomendavo, kad pagrindinių tikslų patikrinimo taisyklė būtų įtraukta į EBPO modelį (OECD, 2018). Atvirksčiai, EBPO konvencija teikia pirmenybę paslaugų apmokestinimui pagal 5 straipsnį, taip suteikdama didelių tarptautinių įmonių, kurios specializuojasi didelės vertės paslaugų srityje, gyvenamosioms šalims suteikiama didesnė teisė į pelno apmokestinimą.

4. Dirbtinis vengimas vykdyti fizinę veiklą

a) 5 straipsnio 4 dalies a ir b punktuose žodis „nuolatinė buveinė“ neapima:

- patalpų naudojimą tik įmonei priklausančių prekių sandėliavimui, demonstravimui ar pristatymui;
- įmonei priklausančių prekių ar prekių atsargų laikymas tik sandėliavimo, demonstravimo ar pristatymo tikslais.

EBPO pripažįsta, kad sunku pagrįsti abiejų išimčių taikymą nuolatinės buveinės koncepcijai, kai įmonė turi labai didelį sandėlį, kuriame nemaža dalis darbuotojų dirba pagrindiniu tikslu – tiekti prekes, kurias įmonė parduoda internetu (OECD, 2015). Tačiau EBPO laikosi nuomonės, kad net jei prekių pristatymas traktuojamas kaip nuolatinės buveinės sukėlėjas, šiai veiklai būtų galima tinkamai priskirti tik nedidelę pajamų dalį ir kad, jei klausimas nebus atidžiai nagrinėjamas, mokesčių institucijos gali galų gale šiai veiklai priskirti per daug pajamų, dėl ko užsitęsia bylinėjimasis ir apsunkinamas nuoseklus mokesčių sutarčių taikymas. Taigi EBPO galutinėje ataskaitoje dėl BEPS plano 7 veiksmo toliau nesvarsto šio klausimo.

Kalbant apie EBPO konvencijos modelį, priklausomo agento veikla būtų nesukelianti nuolatinės buveinės statuso, nes 5 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad priklausomas agentas laikomas egzistuojančiu tik tuo atveju, jei jis paprastai sudaro sutartis kitos sutarties šalies įmonės vardu.

- b) prekių atsargų tvarkymas perdirbimo tikslais: 5 straipsnio 4 dalies c punkte nuolatinės buveinės sąvoka netaikoma „įmonei priklausančių prekių ar prekių atsargų laikymui tik tam, kad jas galėtų perdirbti kita įmonė“. Svarbus BEPS klausimas yra tai, ar dėl įmonės rinkliavos, kurią taiko rinkliavos gamintojas, rinkliavos gamintojo veikla bus įmonės nuolatinė buveinės vieta. Iš esmės rinkliavos gamintojas yra įmonė, kuri mainais už rinkliavą perdirba žaliavas ar iš dalies sukomplektuotas prekes kitai įmonei. Pagal dabartines nuolatinės buveinės taisykles, jei rinkliavos gamintojas turi perdirbimui skirtų prekių atsargas ir jas saugo, pristatymas į įmonę nesukurtų NB statuso. Tačiau šiuolaikiniuose verslo modeliuose rinkliavos gamintojas galėtų būti tarptautinių įmonių grupės dalis, todėl būtina nustatyti, ar prekių priežiūra atliekant perdirbimą sukuria tarptautinės įmonės nuolatinės buveinės statusą;
- c) daiktų ar prekių pirkimas ar informacijos rinkimas įmonei: 5 straipsnio 4 dalies d punkte nuolatinės buveinės sąvoka neapima „pastovios verslo vietos palaikymo tik prekių ar prekių pirkimui ar informacijos rinkimui, įmonei“. Tačiau šiuolaikiniai verslo modeliai, ypač skaitmeninės tarptautinės įmonės, gali rinkti informaciją įmonei ir ją užmaskuoti parengdami toms įmonėms specialias ataskaitas, taip išvengdami nuolatinės buveinės statuso (OECD, 2015). Būtina, kad jei tarptautinė įmonė turi susijusią dukterinę įmonę šaltinio šalyje, kuri renka informaciją, susijusią su visu verslu, tokia dukterinė įmonė turėtų būti laikoma tarptautinės įmonės nuolatine buveine;
- d) parengiamoji arba pagalbinė veikla: 5 straipsnio e ir f punktai neleidžia kitai valstybei apmokestinti įmonės mokesčiais, jei ji vykdo tik grynai parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio veiklą. Vis dėlto galimybės interpretuoti „parengiamasis ar pagalbinis“ neišvengiama.

Parengiamosios ar pagalbinės veiklos, nurodytos 5 straipsnio 4 dalies e punkte, pavyzdys yra nuolatinės verslo vietos išlaikymas tik reklamos ar informacijos tiekimo arba mokslinių tyrimų tikslais. Tačiau šiuolaikiniame pasaulyje tikrąją vertę galima sukurti atliekant mokslinius tyrimus, taip pat kuriant ir išbandant produktus nuolat vykstant naujovių ir tobulinimo procesams. Daugelyje įmonių išlaidos naujovėms ir yra pagrindinė sėkmė šiandieniniame versle. Tačiau pagal galiojančias taisykles tarptautinė įmonė galėtų tvirtinti, kad jos mokslinių tyrimų ir plėtros veikla, susijusi su galutinių produktų pardavimu, yra parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio. Kadangi EBPO BEPS projektas susijęs su pelno apmokestinimu ten, kur vykdoma ekonominė veikla, kuria gaunamas pelnas, ir kuriama vertė (OECD, 2015), svarbu pripažinti, kad tikroji tarptautinių įmonių pelno vertė negali būti nustatyta neatsižvelgiant į tą vertę, kuri sukuriama, prisidedant ir atliekant mokslinius tyrimus, plėtrą arba kuriant produktus kilmės šalyse. Priešingu atveju „parengiamosios ar pagalbinės“ veiklos sąvoka tarnauja tik kaip veiklos spraga, išvengiant nuolatinės buveinės statuso šaltinyje.

EBPO BEPS projekto ataskaitoje pripažįstama, kad, atsižvelgiant į aplinkybes, verslo veikla, kuri anksčiau buvo laikoma tik parengiamuoju ar pagalbiniu pobūdžiu, šiais laikais gali būti pagrindinė įmonės verslo veikla. Siekdama užtikrinti, kad pelnas, gautas iš pagrindinės veiklos, vykdomos šalyje, galėtų būti apmokestinamas toje šalyje, EBPO pakeitė 5 straipsnio 4 dalį, siekdama užtikrinti, kad kiekviena iš nuolatinės buveinės koncepcijos išimčių, o ne tik e ir f punktai apsiriboja veikla, kuri yra parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio (OECD, 2015).

Anksčiau terminų „parengiamasis ar pagalbinis“ reikšmė nebuvo aiški, todėl kildavo nesutarimų, kaip nustatyti pagrindinę įmonės veiklą. Atsižvelgiant į BEPS projekto 7 veiksmą, EBPO 5 straipsnio 4 dalies komentare paaiškinta, kas laikoma parengiamąja ar pagalbine veikla. Parengiamoji veikla būtų tokia, kuri eina prieš pagrindinę veiklą, kuri vykdoma trumpą laiką, arba veikla, kurią lemia įmonės pagrindinės veiklos pobūdis. Pavyzdžiui, darbuotojų mokymas prieš pradėdant statybas būtų vertinamas kaip parengiamoji veikla.

- e) veiklos susiskaidymas tarp susijusių šalių: tarptautinės įmonės gali išvengti nuolatinės buveinės statuso, suskaidydamos veiklą ir pasinaudodamos 5 straipsnio 4 dalies f punktu, pagal kurią į nuolatinės buveinės sąvoką neįtraukiama „pastovios verslo vietos palaikymas tik bet kokiam deriniui a–e papunkčiuose nurodytos veiklos, jei visa derinamo verslo vieta, atsirandanti dėl šio derinio, yra parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio“. Tačiau plačiai taikant 5 straipsnio 4 dalies f punktą, kuris apima veiklos derinį, šaltinio šalyje dažnai atsiranda ryšys, kuris nėra parengiamasis ar pagalbinis. Tai taip pat skatina susiskaidyti operacijas, paprastai vykdamas rangos ir klientų pristatymo veiklą, taip pat gamybinę veiklą, siekiant užtikrinti, kad neproporcingas pelnas būtų priskirtas dukterinėms įmonėms šalyse, kuriose taikomi mažesni faktiniai mokesčių tarifai. Veiklos susiskaidymas taip pat dažnai pasitaiko, kai gamyba yra perduodama kitoms šalims, todėl atrodo, kad gamyba vykdoma žemų mokesčių jurisdikcijose (nors tokioje veikloje gali būti nedaug turinio), tačiau užsakomosios paslaugos yra tik užtikrinamos, kad pelnas būtų apmokestinamas mažesniais mokesčiais. Šiuo metu EBPO 5 straipsnio 4 dalies f punkto komentare pripažįstama, kad įmonė negali suskaidyti darnios verslo veiklos į kelias mažas operacijas, norėdama teigti, kad kiekvienas iš jų užsiima tik parengiamąja ar pagalbine veikla.

5. Dirbtinis nuolatinės buveinės statuso vengimas skaitmeninėje ekonomikoje

Nuolatinės buveinės koncepcijos taikymas susiduria su iššūkiais dėl skaitmeninės ekonomikos pokyčių, nes ši koncepcija grindžiama fiziniu buvimu kaip pagrindiniu apmokestinimo pagrindu. EBPO BEPS projekto ataskaitoje apie skaitmeninę ekonomiką pažymima, kad „šiais laikais galima

stipriai įsitraukti į kitos šalies ekonominį gyvenimą“, pvz. įmonė vykdydama verslą su klientais, esančiais toje šalyje, internetu, neturėdama ten apmokestinamojo buvimo. Pavyzdžiui, skaitmeninės įmonės pakeitė platinimo struktūras, kurios anksčiau naudojos vietos prekybos biuru, internetine svetaine, kurioje parduodamas produktas tiesiogiai pristatomas, taip pašalinant visas pardavimo pajamas iš šalies mokesčių bazės. Panašiai paslaugas, kurios paprastai būdavo siūlomos per biurą, dabar galima teikti jūroje ir siūlyti elektroniniu būdu. Taigi akivaizdu, kad dabartinis nuolatinės buveinės sąvokos apibrėžimas yra neveiksmingas siekiant apriboti BEPS skaitmeninėje ekonomikoje. Kalbant apie priklausomų agentų nuolatinės buveinės, sutartis galima sudaryti nuotoliniu būdu, naudojant technologines priemones, nedalyvaujant atskiriems darbuotojams ar priklausomiems agentams. Tai kelia susirūpinimą dėl to, ar esama agento NB taisyklė, kurioje daugiausia dėmesio skiriama priklausomų agentų sutarčių sudarymui, vis dar yra tinkama. Nuolatinės buveinės koncepcijos išimtimis taip pat galima lengvai manipuliuoti skaitmeninėje ekonomikoje. Veikla, kuri anksčiau buvo laikoma parengiamąja ar pagalbine veikla (ir todėl jai naudingos NB apibrėžimo išimtys), vis labiau gali būti svarbi ir pagrindinė skaitmeninės ekonomikos verslo dalis. Pvz., 5 straipsnio 4 dalies a punktas, kuriame saugojimas ir pristatymas neįtrauktas į NB sąvoką, kelia didelį BEPS susirūpinimą, nes pristatymo sandėlių naudojimas yra didelė dalis tarptautinių skaitmeninių kompanijų, kurių verslo modeliai dažnai remiasi palaikydami tam tikrą atsargų kiekį tikslinėje šalyje. Produktai ar atsargos klientams dažnai pristatomi iš vietinio sandėlio, kuris nėra jo kontroliuojamas ir kuriame nėra savo darbuotojų klientų šalyje. Remiantis dabartiniu nuolatinės buveinės apibrėžimu pagal EBPO modelį, tai nebūtų NB, nes sandėlis būtų laikomas sandėliavimo tikslais. Atsižvelgiant į 5 straipsnio 4 dalies d punktą, pagal kurį į nuolatinės buveinės koncepciją neįtraukiama pastovios verslo vietos priežiūra tik siekiant rinkti informaciją įmonei, elektroniniais produktais prekiaujančios įmonės, pvz., „Google“, gali rinkti duomenis apie vartotojų pageidavimus rinkos jurisdikcijoje stebint skaitmeninį srautą ir tada parduodant tuos duomenis trečiųjų šalių reklamuotojams kitose šalyse, taip užtikrinant tikslinę reklamą jų rinkodaros strategijose. Pajamas, surinktas iš reklamos tiksliniams vartotojams vienoje šalyje, galima panaudoti per dukterines įmones mažų mokesčių jurisdikcijose, taip išvengiant nuolatinės buveinės statuso toje šalyje, kurioje reklamuojami produktai ar paslaugos (OECD, 2015).

EBPO pateikė tris skaitmeninių sandorių apmokestinimo galimybes, kurias galima taikyti atskirai arba kartu.

- a) „ryšys (angl. *nexus*)“, pagrįstas reikšmingo ekonominio buvimo samprata: ši galimybė sukurtų apmokestinamą buvimą šalyje, kai įmonė ne rezidentė turi didelę ekonominę veiklą šalyje, remdamasi veiksniais, kurie įrodo tikslingą ir ilgalaikę sąveiką su tos šalies ekonomika, pasitelkiant technologijas ir kitas automatizuotas priemones (OECD, 2015).
- b) išskaičiuojamasis mokestis už skaitmenines operacijas: išskaičiuojamasis mokestis galėtų būti nustatytas kaip atskiras bendrasis galutinis šaltinio mokestis už tam tikrus mokėjimus, atliktus internetu užsakytų prekių ir paslaugų teikėjams ne rezidentams, arba kaip pirminis surinkimo mechanizmas ir vykdymo priemonė, padedanti taikyti pirmiau aprašytą „ryšys“ variantą (OECD, 2015).
- c) išlyginimo mokestis: siekiant suteikti aiškumo, tikrumo ir teisingumo visoms suinteresuotosioms šalims ir išvengti nepagrįstos naštos mažoms ir vidutinėms įmonėms, išlyginimo mokestis būtų taikomas tik tais atvejais, kai nustatoma, kad ne įmonės rezidento ekonominė padėtis yra reikšminga (OECD, 2015).

Oguttu A. (2017) pasisako, kad nuolatinės buveinės statuso vengimo klausimas bene aktualiausias besivystančiose šalyse, pavyzdžiui, Afrikos šalyse, kurių apmokestinimo šaltinis sumažėtų, jei

užsienio investuotojai išvengtų nuolatinės buveinės statuso. Taigi tikslus nuolatinės buveinės apibrėžimo turinys yra labai svarbus besivystančioms šalims, jei jos nori apriboti piktnaudžiavimą. Apskritai, nuolatinės buveinės koncepcija yra sukurta siekiant apriboti šaltinių šalių mokesčių jurisdikciją užsienio įmonėms, todėl ji paprastai veikia šalių, kuriose gyvena, naudai (OECD, 2015). EBPO pažymi, kad nuolatinės buveinės koncepcija jau daugelį metų buvo puolama tiek iš tarptautinių bendrovių, kurios ja piktnaudžiauja dalydamos, tiek iš besivystančių šalių, norinčių išplėsti jos parametrus, kad susigrąžintų savo mokesčių jurisdikciją.

Apibendrinant galima teigti, kad dabartinis nuolatinės buveinės aiškinimas vis dėlto yra nepakankamas sprendžiant BEPS strategijas besikeičiančioje tarptautinėje mokesčių aplinkoje. Nors EBPO ir yra pateikusi nemažai papildomų komentarų, bet jos standartai nėra iki galo veiksmingi teisingai paskirstant apmokestinimo teises tarp šaltinio ir rezidavimo valstybės.

2.5. Konceptualusis tyrimo modelis

Iš atliktos mokslinės literatūros analizės galima išskirti tris pagrindinius BEPS projekto 15-os veiksmų plano tikslus:

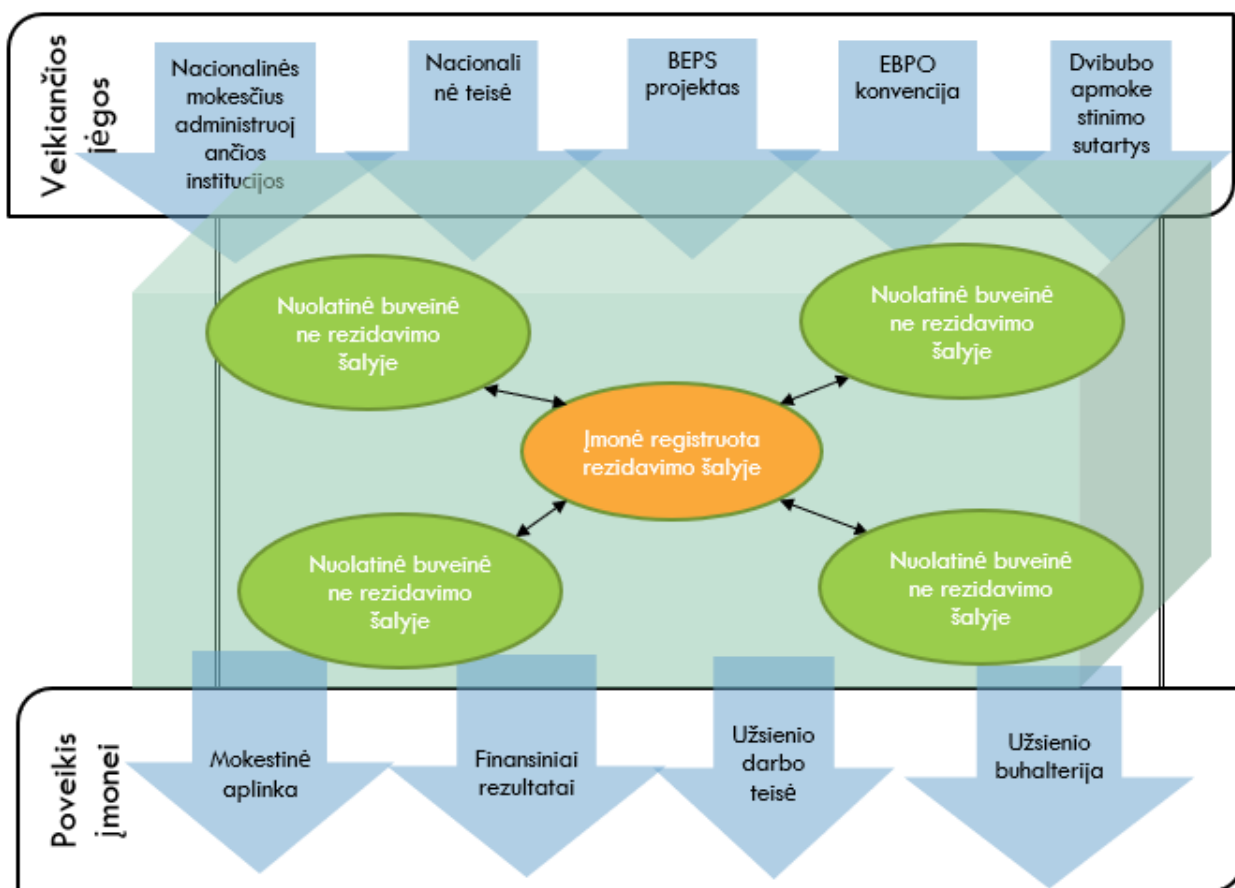
1. sukurti naujas tarptautines mokesčių apmokestinimo taisykles, kurios padėtų visų pirma išvengti dvigubo neapmokestinimo;
2. pertvarkyti esamą tarptautinę mokesčių sistemą, pakeičiant sandorių kainodaros tarp susijusių grupių taisykles, apribojant „treaty shopping“ bei pakoreguojant nuolatinės buveinės sąvoką;
3. didinti skaidrumo politiką – spartesnis tarptautinių mokesčių institucijų informacijos apsikeitimas, automatizavimas bei pagal kiekvieną šalį ataskaitų, kuriose pateikiami apibendrinti duomenys apie bendrąsias pajamų, pelno, sumokėtų mokesčių ir ekonominės veiklos paskirstymą mokesčių jurisdikcijose, kuriose tarptautinės įmonės veikia rengimas.

Nagrinėjant BEPS projekto įtaką dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui, darbo autorė išskiria pagrindinius penkis elementus, kurie daro įtaką įmonės ir jos nuolatinėms buveinėms veiklos specifikai. Pagrindiniai elementai (veikiančios jėgos), kaip matyti iš pateikto konceptualus tyrimo modelio (žr. 3 pav.), yra šie: BEPS projektas, EBPO konvencija, dvigubo apmokestinimo sutartys, nacionalinė teisė bei nacionalinės mokesčius administruojančios institucijos. Įmonei vykdant veiklą skirtingose šalyse tam tikrą laiką, gali susiformuoti nuolatinės buveinės statusas ir tada tenka derinti ne tik įmonei rezidavimo šalyje taikomus teisinius, mokestinius reglamentavimus, bet tuo pat metu išpildyti ir tos šalies, kurioje susiformuoja nuolatinė buveinė, reikalavimus. Pati įmonė kartu su nuolatinėmis buveinėmis skirtingose šalyse yra vientisas objektas. Susiformavus nuolatinėi buveinei šalyje, įmonė turi atsižvelgti į pasikeitusią situaciją ir įsivertinti savo galimybes dirbti toje rinkoje, idealiau atveju, tai turėtų būti padaryta dar iki įmonei pradėdant veiklą užsienio šalyje. Atsižvelgiant į pasikeitimus, konceptualiame modelyje išskiriamos keturios poveikio grupės:

1. mokestinė aplinka. Susiformavus nuolatinėi buveinei įmonei atsiranda pareiga mokėti pelno mokestį, gyventojų pajamų mokestį bei priklausomai nuo įmonės veiklos gali atsirasti ir pridėtinės vertės mokestis;
2. finansiniai rezultatai. Pasikeitus mokestiniams ir teisiniams reikalavimais, paprastai pasikeičia ir finansiniai įmonių rezultatai, kadangi įmonės patiria didesnių sąnaudų (mokesčiai, komandiruočių sąnaudos, darbo užmokesčio ir su tuo susiję mokesčiai, mokesčių / darbo teisės konsultantų paslaugos bei kt. papildomos išlaidos);
3. užsienio darbo teisė – įmonė privalo laikytis darbo teisės reikalavimų;

- užsienio buhalterija – įmonė dažnu atveju turi pirkti šalies, kurios rinkoje veikia per nuolatinę buveinę buhalterines paslaugas.

Kadangi BEPS projekto veiksmų plano 7 punkto (nuolatinė buveinė) įtaką galima išmatuoti pelno mokesčio dydžiu, todėl pasirinkta nagrinėti atitinkamų įmonių finansinius rodiklius ir pajamų mokesčio sumokėjimo dydį užsienio valstybėse.



3 pav. Konceptualusis tyrimo modelis (sudaryta autorės)

BEPS projekto efektyvus įgyvendinimas, smarkiai pristabdys mokesčių vengimo atvejus, mokesčiai bus sumokami būtent tose valstybėse, kuriose iš tikrųjų ir sukuriama ekonominė vertė. Pasikeitusi mokesstinė aplinka palies ne tik verslus ir jų apmokestinimą, bet kartu ir pačias valstybes bei turės įtakos įmonių moralinei atsakomybei bei ateityje priimamiems verslo sprendimams.

3. BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo metodologija

Trečioji baigiamojo darbo dalis skirta apibrėžti tyrimo metodiką, kuria remiantis bus siekiama išanalizuoti, kokią įtaką BEPS projektas daro nuolatinės buveinės vengimo praktikai.

Tyrimo iškelta problema: ar BEPS projektas prisidėjo prie dirbtinio nuolatinės buveinės išvengimo? Kaip keitėsi situacija įmonėse po BEPS projekto įvedimo? Ar keičiasi įmonių turimų nuolatinių buveinių skaičius po BEPS projekto įvedimo? Kaip keitėsi įmonių sumokamų mokesčių dydis užsienio šalyse? Kokių papildomų išlaidų įmonės patiria vykdydamos veiklą per nuolatinę buveinę užsienio rinkose? Su kokiais iššūkiais įmonės susiduria tais atvejais, kai nuolatinė buveinė susiformuoja atgaline data?

Tyrimo objektas: Numatyto tyrimo pagrindiniai objektai, kurie bus analizuojami – BEPS projekto veiksmų plano 7 punktą, įmonių finansinių ataskaitų duomenys – įmonių apmokestinamos pajamos, išlaidos, kurios priskiriamos nuolatinėi buveinei, ir pelno mokesčiai, sumokamas užsienio valstybėse, kuriose veikiama per nuolatinę buveinę.

Tyrimo uždaviniai – nustatyti, kaip ir kada susiformavo nuolatinė buveinė; kaip keičiasi situacija įmonėse po to, kai susiformuoja nuolatinė buveinė; kokie pasikeitimai įvyko įmonių finansiniuose rezultatuose po BEPS projekto įvedimo; su kokiais iššūkiais įmonė susiduria, kai nuolatinė buveinė susiformuoja atgaline data. Tyrimui planuojama pasirinkti Lietuvoje registruotas įmones, kurios ne mažiau kaip 10 metų vykdo veiklą skirtingose užsienio šalyse ir atlikti atvejų analizę. Tyrimo įmonių pavadinimai nebus atskleidžiami. Tyrimo metu bus analizuojami duomenis už laikotarpį nuo 2008 m. iki 2019 m. Kadangi BEPS projekto įtaką galima išmatuoti pelno mokesčio dydžiu, todėl pasirinkta nagrinėti atitinkamų įmonių finansinius duomenis ir pajamų mokesčio sumokėjimo dydį užsienio valstybėse.

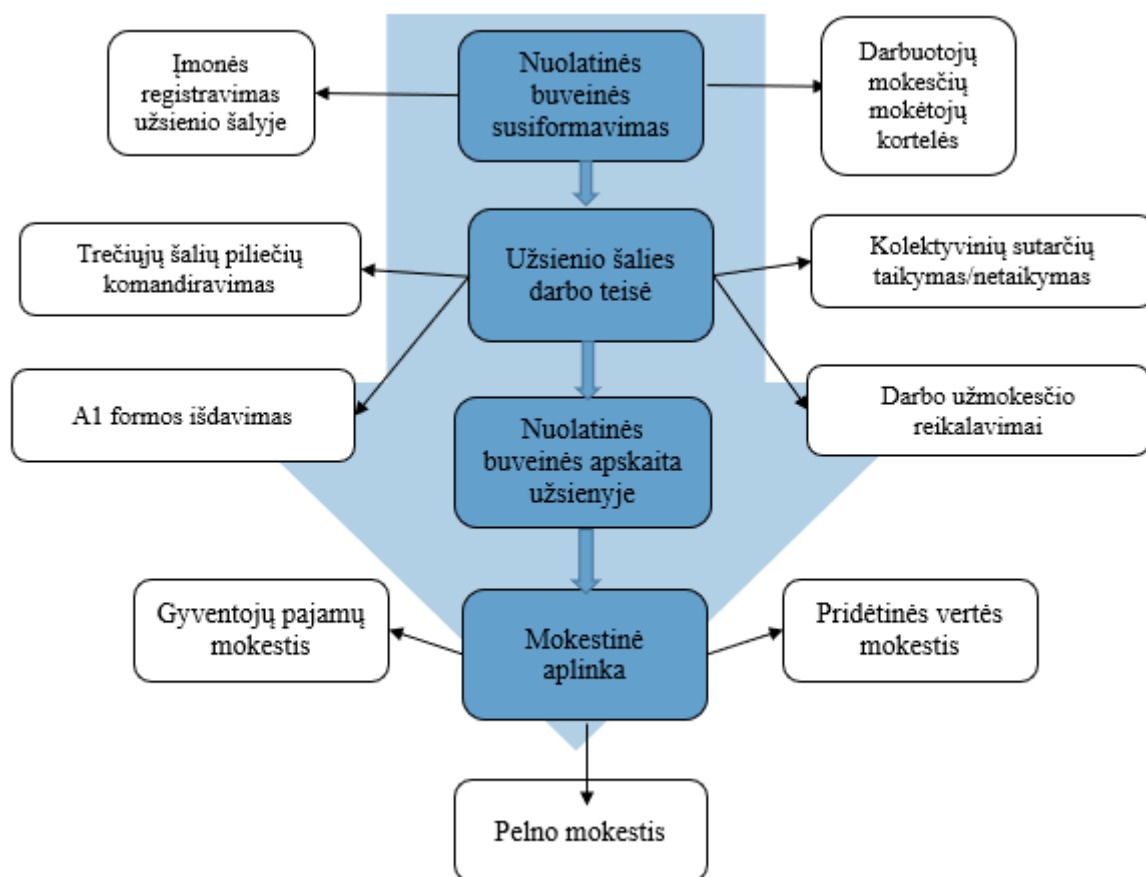
Tyrimui atlikti bus naudojama atvejų analizės metodas, EBPO puslapyje pateikiamos statistikos duomenys, BEPS projekto veiksmų plano veiklos metinės ataskaitos bei papildomi pranešimai, taip pat viešai prieinama, analizuojamų įmonių statistikos departamento duomenų bazė bei vidinė įmonių dokumentacija, įmonių teikiamos finansinės ataskaitos nuolatinės buveinės šalių mokesčių institucijoms, įmonių gautos auditorių ataskaitos, mokesčių bei darbo inspekcijų patikrinimo išvados.

Siekiant atlikti tyrimą kryptingai, pradžioje yra nusistatomi pagrindiniai aspektai, kuriuos įmonei reikia įsivertinti prieš planuojant pradėti dirbti užsienio rinkose (žr. 4 pav.), o po to numatyti tyrimo eigos etapai.

Tyrimo eigos etapai:

1. norint pasirinkti tinkamus atvejus tyrimui, visų pirma numatytuose šaltiniuose bus atliekama duomenų analizė, kad tyrimo būtų analizuojami tik tie atvejai, kurių visi reikalingi duomenys yra prieinami;
2. įvertinus pradinius surinktus duomenis, detaliau bus nagrinėjama informacija, kuriose užsienio šalių rinkose įmonė veikia, koks veiklos pobūdis (trumpalaikiai ar ilgalaikiai kontraktai), kuriose šalyse jau iki BEPS projekto įmonė turėjo nuolatinę buveinę, kokiose šalyse nuolatinės buveinės atsirado po BEPS projekto įvedimo ir kodėl;
3. atlikus 1–2 punkte numatytus veiksmus bus pasirenkami konkretūs atvejai ir nagrinėjamos šalys;

4. naudojant įmonių finansinių ataskaitų rinkinius ir vidinę dokumentaciją bei viešai prieinamą statistikos duomenų bazę atliekama analizė pagal anksčiau išvardytus nusistatytus aspektus;
5. iš tyrime gautų rezultatų padaromas apibendrinimas ir identifikuojama, ar BEPS projektas daro įtaką dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui;
6. pateikiami gauti tyrimo rezultatai ir parašomos išvados, atsižvelgiant į tyrime nusimatytus tikslus.



4 pav. Pagrindinių aspektų nagrinėjamų tyrime loginis modelis (sudaryta autorės)

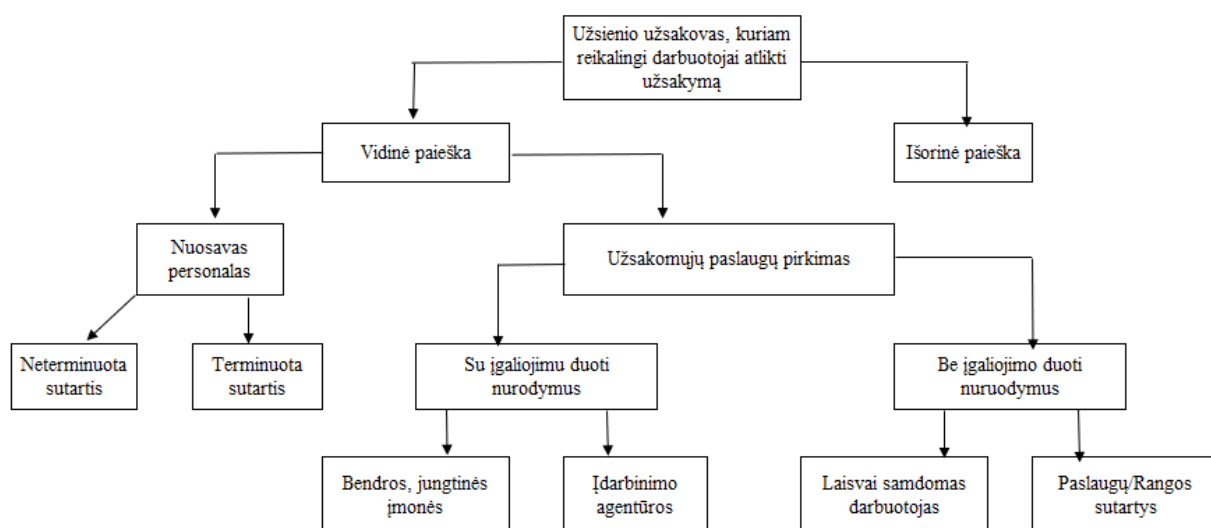
Atlikus visus tyrimo žingsnius, iš gautų rezultatų bus įvertinama:

1. Ar BEPS projektas prisideda prie nuolatinės buveinės vengimo sumažinimo praktikos?
2. Ar galime teigti, kad BEPS projektas padarė įtakos nuolatinių buveinių skaičiaus augimui?
3. Kokių papildomų išlaidų įmonės patiria vykdydamos veiklą per nuolatinę buveinę užsienio rinkose bei su kokiais iššūkiais įmonės susiduria tais atvejais, kai nuolatinė buveinė susiformuoja atgaline data?
4. Kaip BEPS projektas prisidėjo prie įmonių didesnio pelno mokesčio sumokėjimo, jeigu taip, tai kokio dydžio ta įtaka?

4. BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo rezultatai

Šioje darbo dalyje aprašomi tyrimo rezultatai kaip BEPS projektas prisidėjo prie dirbtinio nuolatinės buveinės vengimo, kaip keitėsi situacija įmonėse po BEPS projekto įvedimo, kaip keitėsi įmonių turimų nuolatinė buveinių skaičius po BEPS projekto įvedimo, kaip keitėsi įmonių sumokamų mokesčių dydis užsienio šalyse, kokių papildomų išlaidų įmonės patiria vykdydamos veiklą per nuolatinę buveinę užsienio rinkose bei su kokiais iššūkiais įmonės susiduria, kai nuolatinė buveinė susiformuoja atgaline data.

Šiame tyrime nagrinėjami Lietuvoje registruotų įmonių, kurios veiklą vykdo užsienio šalyse pagal paslaugų tiekimo sutartis, pavyzdžiai. Darbus atliekantys darbuotojai dirba pagal lietuvišką darbo sutartį ir yra komandiruojami į užsienį atlikti įmonės prisiimtų užsakymų – paslaugų. Tyrime nagrinėjamų įmonių nuolatinės buveinės egzistuoja šiose šalyse: Belgijoje, Suomijoje, Nyderlanduose, Norvegijoje ir Vokietijoje. Toliau darbe plačiau apžvelgiami tyrimo metodologijoje įsivardyti aspektai ir pateikiama konkrečių atvejų analizė. 5 pav. pateikiami galimi darbo veiklos pobūdžio variantai, bendradarbiaujant užsienio užsakovui ir Lietuvoje registruotoms įmonėms. Darbe bus nagrinėjami atvejai, kai įmonės užsienio šalyje veikia kaip paslaugų tiekėjos, t. y. atlieka projektinius darbus pagal rangos sutartis.

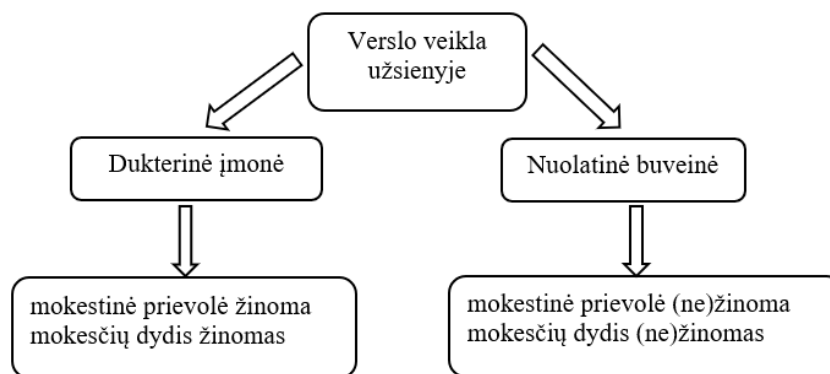


5 pav. Galimi darbo veiklos pobūdžio variantai (sudaryta autorės)

Reikia suprasti, kad vykdant veiklą užsienyje per nuolatinę buveinę, kyla ne tik pelno mokesčio mokėjimo ir jo dydžio klausimas. Mokslinėje literatūroje daugelis autorių, tokie kaip Svazic T. (2019), Brauner Y. (2014) ir kt. nagrinėja nuolatinės buveinės išvengimo klausimą tik teoriniu lygmeniu, o detalių empirinių tyrimų, kurie parodytų, kaip iš tiesų pasikeičia įmonėje finansinė padėtis ir kokių papildomų išlaidų įmonė patiria bei kokie reikalavimai įmonių laukia, nepavyko rasti.

Prieš pradėdama dirbti užsienio rinkoje Lietuvos įmonė turėtų atidžiai pasidomėti toje šalyje galiojančiais teisiniais aspektais, darbo bei mokestiniais reikalavimais, įsivertinti ir atsakyti sau, koku būdu tinkamiausia vykdyti veiklą ir kokių išlaidų galima tikėtis, bei teisingai įsivertinti galimą uždarbį. Įmonė, nusprendusi vykdyti veiklą užsienyje, gali rinktis iš kelių variantų. Kaip matyti iš 6 paveikslo, dažniausiai sutinkami įmonės verslo veiklos modeliai, kai nuolat dirbama užsienio rinkoje,

yra du: arba veikla vykdoma per dukterinę įmonę, kuri registruota toje šalyje, arba per nuolatinę buveinę.



6 pav. Verslo veiklos modeliai užsienio rinkoje (sudaryta autorės)

Tuo atveju, kai nusprendžiama, kad veikla bus vykdoma per dukterinę įmonę mokestinės prievolės ir mokesčių dydžiai yra iš anksto žinomi ir pasirinkus šį veiklos modelį telieka išsiaiškinti užsienio šalies įstatymus ir jais vadovautis. Tais atvejais, kai įmonės veikla vykdoma per nuolatinę buveinę, kas kartą susiduriama su nežinomybe ar neapibrėžtumu. Visų pirma įmonei sunku suprasti ar susidarys nuolatinė buveinė toje užsienio šalyje ar ne, kiek ilgai tęsis darbai pagal pasirašytas sutartis ir sudėtingiausias klausimas yra įsivertinti kokios galimos papildomos išlaidos bei susiplanuoti kokio dydžio pelno mokestis turės būti mokamas. Nuolatinės buveinės, pelno apskaičiavimo ir mokesčių jurisdikcijos klausimai yra labai glaudžiai susiję.

4.1. Nuolatinės buveinės susiformavimas

Įmonė prieš pasirašydama sutartį su užsienio klientu ar sudarydama rangos / subrangos sutartį turėtų išsiaiškinti, kokius darbus atliekant ir kiek ilgai juos vykdant susiformuoja nuolatinė buveinė toje šalyje, kokiam sektoriui planuojami atlikti darbai yra priskiriami, kokie to sektoriaus privalomi reikalavimai turi būti įvykdomi ir pan. Įmonė turi suprasti ar ji užsienio šalyje atliks projektinius darbus ar bus vykdoma žmonių nuoma (laikinis įdarbinimas). Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad kai kuriuose šalyse laikinojo įdarbinimo (ang. Leased employee) sutartys yra visiškai negalimas dalykas, kaip pvz. Belgijoje, arba tokiai veiklai papildomai reikia gauti tos šalies atsakingos institucijos leidimą (licenciją), kaip yra taikoma Vokietijoje.

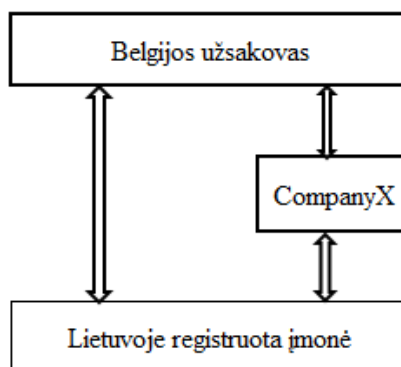
Toliau darbe bus atliekama 5 atvejų analizė pasirinktose šalyse (Belgijoje, Suomijoje, Norvegijoje, Vokietijoje ir Nyderlanduose) bei nagrinėjama, kada ir kodėl įmonėms susiformavo nuolatinė buveinė.

Belgija (1 atvejis)

Lietuvoje registruota įmonė, užsiimanti plieninių konstrukcijų gamybos ir suvirinimo darbais, nuo 2008 m. iki 2013 metų teikė paslaugas Belgijos kompanijoms. Tuo laikotarpiu buvo sudaromos 6–8 mėn. rangos sutartys su Belgijos užsakovais, arba sudaromos subrangos sutartys. Darbo schema pateikiama 7 paveiksle. Nors darbai buvo atliekami toje pačioje gamykloje, bet turint trumpalaikius kontraktus, todėl pagal iki BEPS projekto įsigaliojimo egzistavusią nuolatinės buveinės sąvoką ir trumpalaikių sutarčių sudarymo praktiką nuolatinės buveinės įmonei pavykdavo išvengti ir tokiu būdu pelno mokestis buvo mokamas Lietuvoje. Tuo metu Lietuvoje pelno mokestis buvo 15 %, tuo

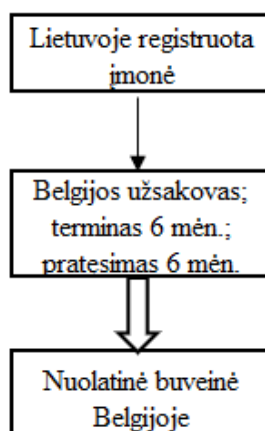
tarpu Belgijoje – 33 %. Šiuo laikotarpiu Belgija galėjo tik tikėtis apmokestinti gaunamas pajamas tik šiais atvejais:

- jei darbuotojas išbūna daugiau nei 183 dienas ir tampa tos šalies mokesčiu mokėtoju;
- darbdavys yra tos šalies rezidentas;
- užsienio įmonė turi nuolatinę buveinę toje šalyje.



7 pav. Įmonės darbo veiklos schema Belgijoje 2008–2013 m. (sudaryta autorės)

Dar iki EBPO oficialaus BEPS projekto patvirtinimo Belgijos institucijos pradėjo ruošti sutarčių apjungimui ir gilinimuisi, kas iš tikrųjų yra naudos gavėjas ir kur realiai yra vykdomi darbai, ar vykdomi darbai yra tarpusavyje susiję, kokia rangovų ir subrangovų grandinė dalyvauja visame procese, bei labai didelis dėmesys buvo pradėtas skirti, tam, kad išsiaiškinti ir identifikuoti galutinį užsakovą. Todėl įmonei sugrįžus į Belgijos rinką 2016 metais, jau nekilo net diskusijų apie galimybę išvengti nuolatinės buveinės skaidant sutartis ar sudarant sutartis su skirtingais užsakovais. Belgijos mokesčių inspekcija ir buhalterinės apskaitos kompanijos labai griežtai laikosi nuostatos, kad nuolatinė buveinė susiformuoja ten, kur ilgiau nei 9 mėn. vykdoma nuolatinio pobūdžio veikla. Nuo noro piktnaudžiauti ar kitaip bandyti išvengti nuolatinės buveinės statuso sulaiko ir tai, kad pagal vietinius Belgijos įstatymus iškart yra taikoma ir baudžiamoji atsakomybė įmonės vadovui. Įmonė 2016 m. pasirašė sutartį su Belgijos užsakovu 6 mėn. (žr. 8 pav.), vėliau ši sutartis pratęsta 6 mėn. Įmonė sutarties pratęsimą pasirašė įsivertinus faktą, kad, kad suėjus 9 mėn. laikotarpiui nuo sutarties pradžios, susiformuos nuolatinė buveinė Belgijoje.



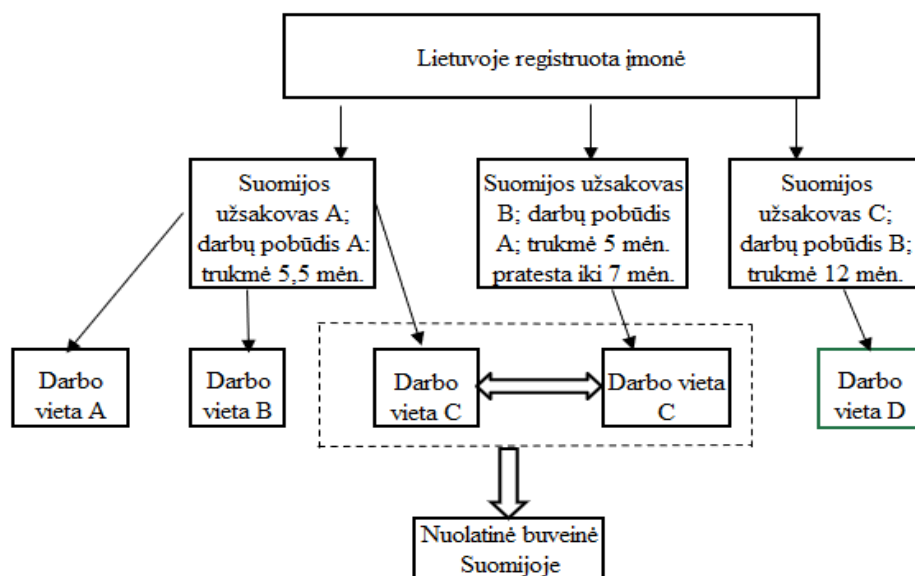
8 pav. Įmonės darbo veiklos schema Belgijoje nuo 2016–2020 m. (sudaryta autorės)

Nuo 2016 iki šiol įmonė sėkmingai dirba Belgijos rinkoje, dažniausiai sudaromos sutartys tiesiogiai su Belgijos užsakovais ir sutarčių terminas – 12 mėn.

Suomija (2 atvejis)

Lietuvoje registruota įmonė, užsiimanti laivų statyba ir remontu, plieno konstrukcijų suvirinimo darbais, nuo 2010 m. iki 2016 m. teikė paslaugas Suomijos užsakovams, neturėdama nuolatinės buveinės. Darbai buvo vykdomi nuolat su trumpomis pertraukomis, skaidant atliekamus projektus į trumpalaikius kontraktus iki 5 mėn. ir pasirašant sutartis tai tiesiogiai su Suomijos užsakovais, tai su rangovais / subrangovais ar tarpininkais. Įmonei nuolatinės buveinės susiformavimo pavykdavo išvengti dar ir dėl to, kad pritaikius išlygą nuolatinė buveinė nesusiformuoja, jei darbai atliekami pačiame laive. Iki BEPS projekto patvirtinimo Suomijos mokesčių institucijos nebuvo linkusios apjunginėti kontraktų, gilintis į visą užsakovų – rangovų – subrangovų grandinę, ir tokiu būdu ne tik nagrinėjama įmonė, bet ir daugelis kitų, išvengė nuolatinės buveinės statuso Suomijoje ir pelno mokestis tuo laikotarpiui buvo mokamas Lietuvoje. Tuo metu Lietuvoje pelno mokestis buvo 15 %, tuo tarpu Suomijoje – 26 %.

Toliau plačiau bus analizuojama įmonės veikla Suomijoje 2017–2019 metais ir momentas, kada ir kaip susiformavo nuolatinė buveinė. 2017 metais įmonė turėjo pasirašiusi tris sutartis su Suomijos užsakovais dėl 5 projektų įgyvendinimo (žr. 9 pav.)



9 pav. Įmonės darbo veiklos schema Suomijoje 2017 metais (sudaryta autorės)

Pagal su Suomijos užsakovu A sudarytu kontraktu, kurio laikotarpis 5,5 mėn. buvo atliekami konstrukcijų suvirinimo darbai trijose skirtingose gamyklose, kurios nuosavybės teise priklauso užsakovui A, t. y. galime traktuoti šias darbo vietas kaip skirtingas darbo vietas A, B ir C. Projektai Suomijoje yra vertinami atskirai pagal kiekvienos sutarties terminą. Šiuo atveju darbo vietos A, B, C buvo skirtingose Suomijos miestuose ir tai buvo vertinama, kaip atskiri projektai. Artėjant sutarties terminui į pabaigą įmonė pasirašė trumpalaikį kontraktą su Suomijos užsakovu B dėl konstrukcijų suvirinimo bei ardymo darbų, kurie buvo atliekami darbo vietoje C. Užsakovas B darbo vietą C nuomojosi iš užsakovo A, kadangi jo atliekamų darbų pobūdis yra sezoniškas, trunkantis apie 4–5 mėn. Įmonė taip pat turėjo 2017 metais pasirašiusi ilgalaikį kontraktą su Suomijos užsakovu C, dėl darbo jėgos teikimo, kai komandiruojamiems žmonėms vadovauja užsakovas (angl. – *leased employees*). Pagal šį kontraktą įmonė Suomijos teritorijoje veikė kaip įdarbinimo agentūra (žr. 5 pav.). Papildomų reikalavimų ar apribojimų tokiai veiklai Suomijoje nėra. Šiuo atveju nuolatinė buveinė nesusiformuoja, tačiau gyventojų pajamų mokestis privalo būti mokamas nuo pirmos

darbuotojo darbo dienos ir ataskaitos dėl darbuotojų darbo užmokesčio ir kitų su tuo susijusių išlaidų priskaitymas turi būti deklaruojamas Suomijoje, tačiau pelno mokestis Suomijoje už šį projektą nėra mokamas.

Pasibaigus kontrakto terminui su užsakovu A, darbuotojai buvo perkelti atlikti darbus pagal su užsakovu B, sudarytą sutartį. Įmonė tikėjo, kad šiuo atveju nuolatinė buveinė nesusiformuoja, nes numatyti darbai yra 5 mėn. laikotarpiui, pasirašyta sutartis su kitu Suomijos užsakovu, darbai nors ir atliekami toje pačioje vietoje, bet nuomojamose patalpose, bei atliekami ne tik konstrukcijų suvirinimo, bet ir ardymo darbai. Tačiau visų numatytų darbų pagal sutartį laiku nepavykus įvykdyti, sutarties terminas buvo pratęstas pradžioje 1 mėn., o po to dar 1 mėn. Iš viso sutarties terminas buvo pratęstas iki 7 mėn. ir kaip tik tuo metu Suomijos užsakovą B tikrino mokesčių inspekcija. Neišvengiamai mokesčių institucijos atstovai pasidomėjo ir subrangovų įmonėmis, jų veiklos pobūdžiu bei trukme Suomijoje. Po BEPS projekto įgyvendinimo Suomijos mokesčių inspekcija traktuoja, kad jeigu projektai komerciškai ir geografiškai sudaro vientisą visumą, projektai gali būti laikomi vienu vienetu, o trukmės gali būti sumuojamos kartu. Patikrinimo atveju mokesčių inspekcija konstatavo, kad nuolatinė buveinė įmonei susiformavo nuo to momento, kai ji pratęsė darbus pagal su užsakovu B pasirašyta sutartimi dėl darbų darbo vietoje C. Suomijos mokesčių inspekcija apjungė kontraktus dėl darbų darbo vietoje C, traktuodami taip: nors ir Lietuvos įmonė pasirašė du kontraktus su skirtingais Suomijos užsakovais, tačiau darbų pobūdis yra akivaizdžiai vienodas, tik sutartyse aprašyta šiek tiek skirtingai (turinio prieš formą viršenybė), bei darbai atliekami toje pačioje vietoje, akivaizdu, kad susiformuoja ekonominis interesas ir yra sukuriama vertė būtent toje vietoje, todėl ir nuolatinė buveinė susiformuoja. Be to mokesčių inspekcijai atliekant užsakovo B patikrinimą išaiškėjo, kad pats užsakovas yra susijęs su užsakovu A, yra atlikęs ir pasirašęs nemažai sutarčių dėl darbų atlikimo užsakovo A naudai. Ir paskutinis argumentas buvo tai, kad dėl tokio paties pobūdžio sezoniškų darbų atlikimo Lietuvos įmonė su užsakovu B darbuojasi jau nuo 2014 metų, darbai buvo atliekami toje pačioje darbo vietoje C ir panagrinėjus anksčiau pasirašytas sutartis, bei jų pratęsimus paaiškėjo, kad būta atvejų, kai darbai užsitęsėdavo ilgiau nei 6 mėn., nors kontraktai buvo pasirašomi arba su užsakovu B arba toje pat vietoje dirbama pagal subrangos sutartis. Atlikus atvejo analizę galima daryti išvadą, kad po BEPS projekto patvirtinimo ir jo įgyvendinimo, apjungiant kontraktus, nagrinėjant kas yra galutinis užsakovas ir kokia ekonomine nauda ir vertė sukuriama, nuolatinių buveinių išvengti nebepavyksta.

Nuo 2017 m iki dabar įmonė sėkmingai vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Suomijoje.

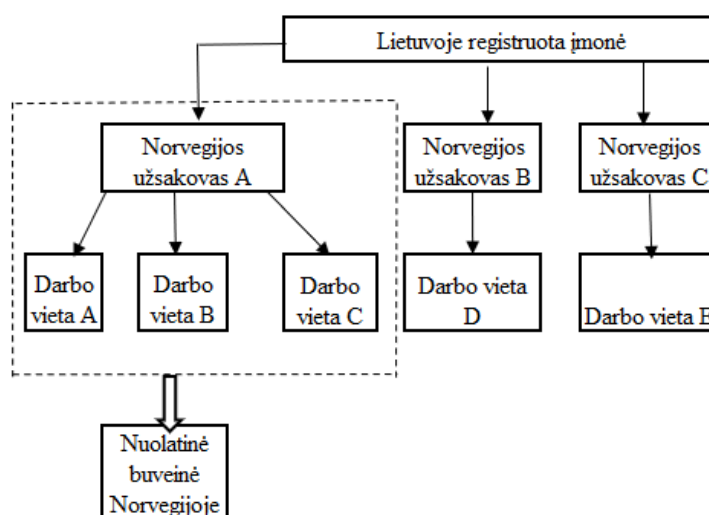
Norvegija (3 atvejis)

Lietuvoje registruota įmonė, užsiimanti plieno konstrukcijų suvirinimo ir montavimo darbais, nuo 2009 m. iki 2013 metų teikė paslaugas Norvegijos užsakovams neturėdama nuolatinės buveinės. Iki 2013 metų darbai buvo vykdomi pagal analogišką schemą kaip ir Belgijoje (žr. 7 pav.), kai kontraktai pakaitomis sudaromi tai su tiesioginiu Norvegijos užsakovu, tai su subrangovu ar tarpininku. Tuo metu Lietuvoje pelno mokestis buvo 15 %, tuo tarpu Norvegijoje – 28 %.

Kai G20 ir EBPO pradėjo diskusiją dėl BEPS projekto, Norvegija buvo viena iš pirmųjų šalių, kurios aktyviai pasisakė apie reikalingas permainas keičiant nuolatinės buveinės sąvoką ir sujungiant kontraktus. Nors BEPS projektas buvo dar tik ankstyvos diskusijos stadijoje, tačiau Norvegijos mokesčių inspekcija jau net ir anksčiau iškeldavo mintį, kad nuolatinės buveinės statuso išvengiama, kai sutartys yra skaidomos ir sudaromos trumpam laikotarpiui. Nors Norvegijoje egzistavo reikalavimas, kad tiek Norvegijos užsakovai, tiek rangovai bei subrangovai teiktų ir registruotų pasirašytas sutartis Norvegijos mokesčių inspekcijai, tačiau tai buvo daroma popieriniu būdu ir informacija mokesčių inspekciją pasiekdavo pavėluotai arba visai nepasiekdavo. 2015 metų

pabaigoje Norvegijos mokesčių inspekcijai įdiegus internetinę sistemą, mokesčių institucijoms tapo kur kas lengviau kontroliuoti informacijos srautus ir įvertinti, ar įmonės veikla, jos pobūdis ir veiklos trukmė sukuria nuolatinės buveinės statusą.

Plačiau paanalizuokime 2014 metų įmonės veiklą Norvegijoje, kai susiformavo nuolatinė buveinė (žr. 10 pav.). 2014 metais įmonė darbavosi pagal 3 sutartis su skirtingais Norvegijos užsakovais, trijuose skirtinguose Norvegijos regionuose. Užsakovas A turėjo 3 gamyklos padalinius skirtingose to paties regiono vietose, kuriose ir buvo vykdomi darbai. Sutartys dėl darbų buvo pasirašomos trumpalaikės, keičiant pakaitomis darbo vietas, t. y. pirmas kontraktas buvo sudarytas su užsakovu A dėl darbų darbo vietoje 4 mėn., po to antras kontraktas 5 mėn. laikotarpiui buvo sudarytas su užsakovu A dėl darbų darbo vietoje B, trečias kontraktas – sudarytas 2 mėn. laikotarpiui dėl darbų darbo vietoje C. Norvegijos mokesčių inspekcija patikrinimo metu laikėsi pozicijos, kad įmonei nuolatinė buveinė susiformuoja, kadangi darbo vietos yra tame pačiame regione, nutolusios viena nuo kitos tik 30–50 km. atstumu, užsakovas yra ta pati Norvegijos įmonė, atliekami darbai yra analogiški visose darbo vietose ir ankstesniais metais Lietuvos įmonė jau daugiau nei 6 mėn. dirbo pagal tokią pačią schemą.



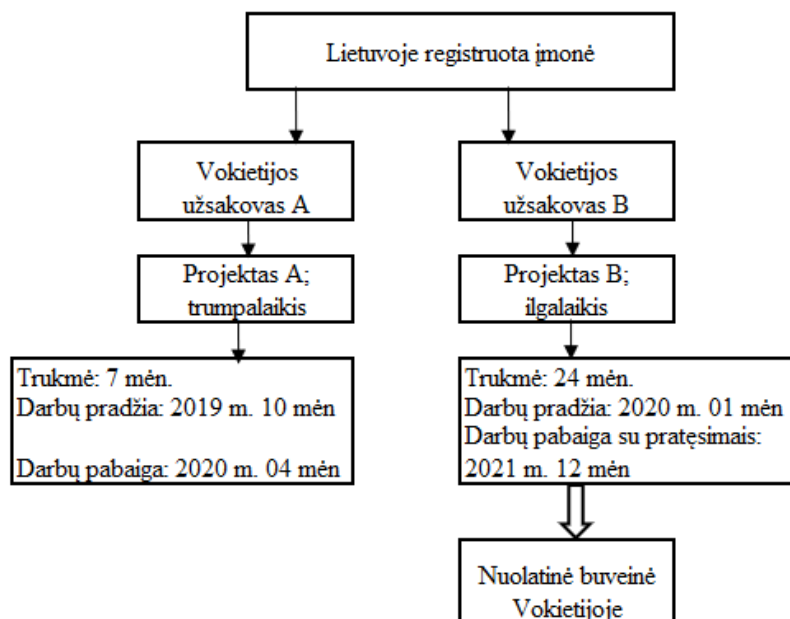
10 pav. Įmonės darbo veiklos schema Norvegijoje 2014 metais (sudaryta autorės)

Nuo 2014 iki 2019 metų įmonė nuolat tęsė veiklą Norvegijoje per nuolatinę buveinę.

Vokietija (4 atvejais)

Lietuvoje registruota įmonė pradėjo vykdyti veiklą Vokietijoje 2019 m. spalio mėn. Pagal sutartį su Vokietijos užsakovu įmonė įsipareigojo iki 2020 m. balandžio mėn. atlikti baržų metalinių korpuso dalių supjaustymo ir demontavimo darbus. Sutarties terminas buvo numatytas 7 mėn., todėl nuolatinė buveinė įmonei nesusiformuoja. Nuo 2020 m. sausio mėn. įmonė pasirašė naują sutartį su kitu Vokietijos užsakovu dėl didelės talpos saugyklų suvirinimo ir montavimo darbų, kuriuos įsipareigojo atlikti iki 2020 m. birželio mėn. Dėl iš anksto nenumatytų priežasčių (medžiagų vėlavimo, konstrukcinių brėžinių koregavimo) darbų atlikimo procesas užsitęsė ir paslaugų tiekimo sutartis buvo pratęsta iki 2020 m. rugsėjo mėn. Pagal dvigubo apmokestinimo sutartį tarp Lietuvos ir Vokietijos bei Vokietijos teisės aktus nuolatinė buveinė susiformuoja tik tuo atveju, jei darbai toje pačioje konkrečioje vietoje vykdomi ne trumpiau kaip 9 mėnesius. Įmonė tikėjosi darbus užbaigti laiku ir tokiu atveju būtų išvengusi nuolatinės buveinės susiformavimo. Visgi nepavykus įgyvendinti darbų iki numatyto termino, bei pačiam užsakovui B gavus papildomų užsakymų, sutartis buvo

pratęsta dar 6 mėn., o šiuo metu pratęsta iki 2021 m. gruodžio mėn. Įmonei nuolatinė buveinė susiformavo atgaline data nuo pirmos darbo dienos Vokietijoje pagal su užsakovu B sudarytą sutartį (žr. 11 pav.), t. y. nuo 2020 m. sausio mėn.



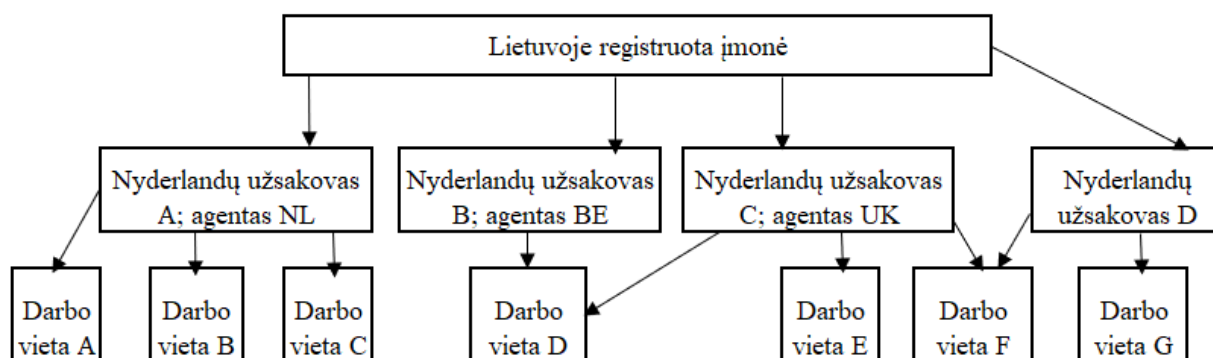
11 pav. Įmonės darbo veiklos schema Vokietijoje nuo 2019 metų (sudaryta autorės)

Jeigu tokia situacija būtų įvykusi iki BEPS projekto įgyvendinimo, tai šiuo atveju, tikėtina, kad įmonė tiesiog būtų pasirašiusi naują sutartį, galbūt sudariusi subrangos sutartį ir nuolatinė buveinė nesusiformuotų. Po BEPS projekto įgyvendinimo, kai nuolatinės buveinės nepavyksta išvengti atlikus sutarčių padalijimą, lieka imtis veiksmų registruoti nuolatinę buveinę Vokietijoje. Nuolatinės buveinės susiformavimo faktui paaiškėjus tik metų pabaigoje, įmonei teko susidurti su dideliu iššūkiu ir laiko apribojimu, randant žmogiškųjų resursų, kad operatyviai būtų organizuotas nuolatinės buveinės registravimas, darbuotojų, dirbusių Vokietijoje, mokesčių mokėtojų numerių gavimas, darbo užmokesčio perskaičiavimas jau vadovaujantis Vokietijos minimalaus darbo užmokesčio ir kitomis su tuo susijusiomis išmokomis reikalavimais, darbuotojų gautų pajamų deklaravimas atgaline data, gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimas ir sumokėjimas Vokietijoje bei darbuotojų pajamų ir sumokėtų mokesčių Lietuvoje perdeklaravimas bei sumokėto gyventojų pajamų mokesčio Lietuvoje susigrąžinimas.

Nyderlandai (5 atvejis)

Lietuvoje registruota įmonė, užsiimanti laivų statybos ir remonto darbais, plieninių konstrukcijų suvirinimo bei montavimo darbais, įskaitant aukštalipių darbus, nuo 2010 m. teikia paslaugas Nyderlandų užsakovams, neturėdama nuolatinės buveinės. Taip jau istoriškai yra susiklostę, kad Nyderlanduose labai plačiai yra paplitęs būdas, užsiimti veikla per brokerį ar per atstovą (angl. *representative*). Įmonės atstovai Nyderlanduose yra skirtingi agentai (žr. 12 pav.), kurių įmonės yra registruotos – Nyderlanduose (NL), Belgijoje (BE) ar Jungtinėje Karalystėje (UK) ar kt. Pagal šias sutartis darbai nuolat vykdomi įvairiose gamyklose ar laivų statyklose. Taip pat įmonė sudaro sutartis ir tiesiogiai su Nyderlandų užsakovais. Pasitaiko atveju, kai pas tą patį galutinį Nyderlandų užsakovą įmonė dirba per kelis agentus, kaip pvz. darbo vieta D arba per agentą ir tuo pat metu, turi pasirašiusi ir tiesioginę sutartį su užsakovu, kaip pvz. darbo vieta F.

Remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi tarp Lietuvos ir Nyderlandų, įmonė nelaikoma turinčia nuolatinę buveinę, kai ji toje valstybėje tik užsiima veikla per brokerį ar per atstovą, jeigu tokie asmenys veikia savo įprastinės komercinės-ūkinės veiklos ribose. Taip pat sutartyje yra numatyta, kad nuolatinė buveinė susiformuoja tik statybos teritorijai arba statybos ar įrangos objektui, arba su tuo susijusiai ir šioje teritorijoje ar objekte vykdoma priežiūros ar konsultacinei veikla, kai ji egzistuoja ilgiau negu devynis mėnesius. Nagrinėjamu atveju įmonė Nyderlanduose neturi nei savo filialo, nei gamyklos, nei vadovybės buvimo vietos, nei įmonės adreso šalyje, atliekami darbai traktuojami kaip surinkimo ar montavimo objektai, todėl nuolatinė buveinė įmonei nesusiformuoja. Kadangi įmonė neturi nuolatinės buveinės Nyderlanduose, tai pelno mokestis yra mokamas Lietuvoje. Lietuvoje pelno mokestis 15 %, tuo tarpu Nyderlanduose – 25 %. Tačiau gyventojų pajamų mokestis mokamas Nyderlanduose nuo pirmos darbuotojo darbo dienos.



12 pav. Įmonės darbo veiklos schema Nyderlanduose nuo 2010 metų (sudaryta autorės)

Įmonės registravimas užsienio šalyje, darbuotojų nacionalinių mokesčių mokėtojų numerių gavimas
 Susiformavus nuolatinėi buveinei užsienio šalyje įmonės pirmas žingsnis yra užregistruoti įmonės veiklą šalies atitinkamose institucijose. Jei įmonės veikla yra trumpalaikė, tai daugelyje šalių, išskyrus Suomiją, įmonės veiklos registravimas toje šalyje nėra būtinas, bet dažnai pasitaiko atvejų, kai užsakovai to pageidauja. Įmonės registracija paprastai trunka nuo 2 iki 8 savaičių. Antras žingsnis yra nacionalinių mokesčių mokėtojų numerių gavimas darbuotojams. Tokios šalys kaip Norvegija, Suomija reikalauja, kad darbuotojas asmeniškai atvyktų į tos šalies mokesčių inspekciją, bei pateikęs dokumentus, įrodančius jo darbo santykius toje šalyje, gauna tos šalies mokesčio mokėtojo numerį bei mokesčių mokėtojo kortelę. Nyderlandai šiuo atveju tik reikalauja, kad asmuo asmeniškai atvyktų į atitinkamą instituciją ir gautų mokesčio mokėtojo numerį, o tuo tarpu Vokietijoje tai gali padaryti įmonės atstovas šalyje, paprastai tai būna buhalterinė kompanija. Belgijoje belgiškas mokesčių mokėtojo kodas suteikiamas darbuotoją užregistravus internetinėje sistemoje.

Atlikus atvejų analizę galima teigti, kad visose nagrinėtose šalyse, išskyrus Nyderlandus, iki BEPS projekto įgyvendinimo praktika skaidyti sutartis į trumpalaikius projektus ar sutartis ir jas pasirašyti tai su klientu, tai sudaryti subrangos sutartis dėl tokio paties pobūdžio darbų buvo labai plačiai paplitusi, ir tokiu būdu Lietuvos įmonės išvengdavo pelno mokesčio mokėjimo užsienio šalyse ir šį mokestį mokėdavo Lietuvoje. Po BEPS projekto įgyvenimo akivaizdžiai stebima tendencija, kad nuolatinių buveinių skaičius didėja, šalių mokesčius administruojančios institucijos stengiasi apjungti kontraktus ir siekia apmokestinti pajamas ten, kur sukuriama ekonominė vertė.

Šioje vietoje išskirtinė situacija susiklosto Nyderlanduose: nors įmonės ir nuolat dirba šalyje, tačiau dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra numatyta išimtis dėl darbo per brokerius ar agentus,

kas leidžia įmonėms išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo, taip išvengiant ir pelno mokesčio mokėjimo Nyderlanduose. Tačiau kadangi darbas per brokerius yra traktuojamas kaip darbo jėgos nuoma, tai daugeliu atvejų gyventojų pajamų mokestis yra mokamas nuo pirmos darbo dienos Nyderlanduose.

Nors BEPS projekto veiksmų planas yra nukreiptas būtent į siekį apmokestinti pajamas ten, kur jos uždirbamos, Nyderlandų mokesčių administratorius neskuba apjunginėti kontraktų ar bandyti ieškoti ekonominės naudos, tam kad galėtų konstatuoti nuolatinės buveinės susiformavimo faktą.

Neoficialiose diskusijose tarp auditorių, Nyderlandų mokesčių institucijos bei įmonių atstovų vis dažniau iškeliamas klausimas dėl nuolatinės buveinės susiformavimo, tačiau drastiškai keisti istoriškai susiformavusios sistemos neskubama. Galima daryti išvadą, kad Nyderlandų atžvilgiu, BEPS veiksmų plano įgyvendinimas nepadarė įtakos nuolatinės buveinės susiformavimui ir tai vis dėlto yra pačios šalies pozicija. Kitas argumentas gali būti tas, kad olandai tikisi iš jau esamos sistemos gauti daugiau naudos, nei tuo atveju, jei įmonė turėtų nuolatinę buveinę šalyje. Nauda: EU ir trečiųjų šalių piliečiai sumoka didesnę gyventojų pajamų mokestį, nėra reikalavimo nerezidentams teikti metines pajamų deklaracijas, tokiu būdu nėra perskaičiuojami mokesčiai ir nėra susigražinama permokėta mokesčių suma.

4.2. Užsienio šalies darbo teisė

Prieš pasirašydamos sutartis su užsienio klientais įmonės turi susirinkti kuo daugiau informacijos, apie toje šalyje galiojančius darbo teisės aktus ir susipažinti su trečiųjų asmenų komandiravimo aspektais, A1 formos išdavimu, pasidomėti kokia kolektyvinė sutartis yra taikoma būtent toje darbo vietoje, atidžiai perskaityti kolektyvinės sutarties reikalavimus ir pasigilinti į darbo užmokesčio ir su tuo susijusių išmokų mokėjimų klausimus. Toliau šie klausimai bus aptariami išsamiau.

Trečiųjų šalių darbuotojų komandiravimas į užsienio šalį

Visi komandiruojami darbuotojai, prieš pradėdami dirbti užsienio šalyje turi būti deklaruoti atitinkamos šalies komandiruočių internetinėje deklaravimo sistemoje. Vienose šalyse, tokiose kaip Belgija, ši sistema veikia jau daugiau nei dešimt metų, kitos šalys tik po BEPS projekto patvirtinimo įsivedė, kaip Norvegija, o pavyzdžiui Nyderlanduose ši internetinė sistema pradėjo veikti tik nuo 2020 m. kovo 1 d.

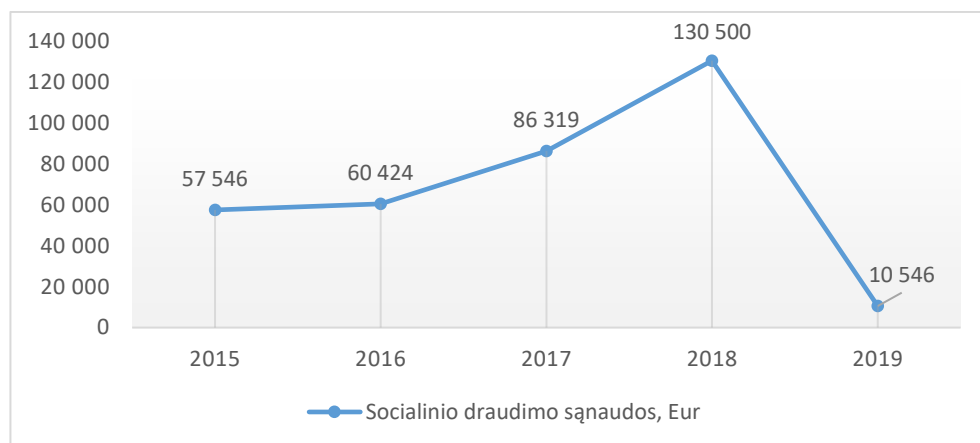
Kai kuriose šalyse gali būti taikomos papildomos sąlygos trečiųjų šalių darbuotojų komandiravimui. Prieš komandiruoiant trečiųjų šalių pilietį į Vokietiją, reikalinga papildomai tokiam darbuotojui gauti Vander Elst visa. Belgijoje trečiųjų šalių piliečiai, turintys D-vizą negali dirbti, nes Belgijos mokesčių inspekcija šio dokumento nepripažįsta, ir tokio darbuotojo nustatymas darbo vietoje gali būti traktuojamas, kaip nelegalaus darbo atvejis. Trečiųjų šalių piliečiai, turintys išduotą leidimą nuolat gyventi Lietuvoje, užsienyje gali dirbti ne daugiau kaip 90 dienų per 180 kalendorinių dienų laikotarpį. Šio reikalavimo ypatingai laikomasi Suomijoje, nes pagal Suomijos įstatymus užsakovas privalo tokius asmenis deklaruoti ir nurodyti jų darbo šalyje laikotarpį.

A1 formos išdavimas

A1 pažymėjimas – dokumentas, įrodantis, kad žmogus yra draustas socialiniu draudimu Lietuvoje ir kitoje valstybėje (į kurią jis komandiruojamas) už jį nereikės mokėti šio draudimo įmokų. Šis pažymėjimas reikalingas Lietuvos įmonių darbuotojams, darbdavio siunčiamiems dirbti į užsienį. Tačiau prieš komandiruoiant darbuotoją, ypatingai trečiųjų šalių pilietybę turinčius darbuotojus, reikia atsižvelgti į tarptautinių sutarčių dėl socialinio draudimo išimtis. Sodros įmokų mokėjimas

daugeliu atveju lieka Lietuvoje, išskyrus atvejus, kai A1 forma neišduodama trečiųjų šalių pilietybę turintiems asmenims, komandiruojamiems į Norvegiją, Lichtenšteiną, Daniją, Islandiją, Šveicariją, bei Jungtines valstijas ir socialinio draudimo įmokų mokėjimas persikelia į komandiruojamą šalį.

Atlikus įmonės, turinčios nuolatinę buveinę Norvegijoje (3 atvejis, nagrinėta 4.1. skyriuje), pelno (nuostolių) ataskaitos už 2015–2019 metus (žr. 5 priedą) duomenų analizę nustatyta, kad neįprastai kito socialinio draudimo sąnaudos (žr. 13 pav.).



13 pav. Įmonės socialinio draudimo sąnaudos Norvegijoje 2015–2019 metais (sudaryta autorės)

Iš pateikto grafiko (žr. 13 pav.) matyti, kad 2018 m. įmonės socialinio draudimo sąnaudos išaugo net iki 50 %, kadangi Norvegijos mokesčių inspekcija atsisakė pripažinti A1 formų galiojimą trečiųjų šalių piliečiams, todėl įmonei teko sumokėti socialinio draudimo įmokas ir Norvegijoje. Įmonė apskundė Norvegijos socialinio draudimo institucijos (NAV) nutartį ir bylinėjosi dėl A1 formų pripažinimo galiojančiomis. 2019 metų pabaigoje įmonei skundą pavyko laimėti ir ji susigrąžino Norvegijoje sumokėtas socialinio draudimo įmokas.

Kai kuriose šalyse socialinio draudimo įmokos dydis priklauso ir nuo regiono, kuriame įmonė registruota ir kur vykdo veiklą, kaip pvz. Norvegijoje. Tam, kad įmonė gautų A1 formą, reikia atitikti Lietuvos Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (SODRA) keliamus reikalavimus. Vienas iš daugiausiai rūpesčių keliančių reikalavimų yra tas, kad bent jau 10 proc. įmonės apyvartos turi būti vykdoma Lietuvoje.

Kolektyvinių sutarčių taikymas / netaikymas

Užsienio šalyse kolektyvinės sutartys ir profsąjungų veikla yra daug labiau išplitusios nei Lietuvoje, todėl prieš sudarant sutartį su užsienio užsakovu įmonė būtinai turėtų pasidomėti kokia kolektyvinė sutartis yra taikoma to užsienio kliento įmonėje dirbantiems darbuotojams. Kolektyvinės sutarties daugelis nuostatų privalomos vykdyti ir komandiruojamų darbuotojų atžvilgiu, todėl labai svarbu išsiaiškinti kokios nuostatos ir kokia apimtimi turės būti įvykdomos ir tai yra labai svarbu padaryti iki pasirašant sutartį su užsakovu. Dažnai praktikoje pasitaiko atveju, kai kolektyvinių sutarčių nuostatų taikymas pradėdamas aiškintis po sutarčių sudarymo, ir tuomet paaiškėja, kad užsakovui pasiūlyta paslaugos kaina yra per maža, kas gali atnešti įmonei nuostolių, arba ženkliai sumažinti įmonės planuotą uždirbti pelną.

Darbo užmokesčio reikalavimai

Reikia nepamiršti, kad įgyvendinant Europos sąjungos direktyvas bei kitus teisės aktus, komandiruojamiems darbuotojams turi būti suteikiamos tokios pačios darbo bei apmokėjimo sąlygos, kaip ir užsienio šalyje dirbančiam darbuotojui. Išimtys gali būti taikomos tik darbo sutarties sudarymui, nutraukimui bei pensijų kaupimo sutarčių sąlygoms.

Pagrindiniai reikalavimai, kurie turi būti įvykdyti atsižvelgiant į galiojančius tos šalies įstatymus ir kolektyvines sutartis:

1. minimalus darbo užmokestis, įskaitant viršvalandžių apmokėjimą;
2. maksimalus darbo laikas ir minimalus poilsio laikas;
3. minimalus atostoginių apmokėjimas;
4. sveikatos, saugumo ir higienos reikalavimai;
5. kitos sąlygos, kurios yra numatytos kolektyvinėse sutartyse (papildomų atostogų apmokėjimas, 13–tas atlyginimas, metų pabaigos premijos ir kt.).

Minimalaus valandinio tarifo palyginimas pagal šalis pateikiamas 4 lentelėje. Atkreiptinas dėmesys, kad kai kuriose šalyse minimalus darbo užmokesčio dydis gali skirtis priklausomai nuo regiono, kaip pavyzdžiui Belgijoje, Vokietijoje.

4 lentelė. Minimalaus valandinio tarifinio atlygio palyginimas pagal šalis ir (jei taikoma) pagal šalies regionus (sudaryta autorės, remiantis internete skelbiama viešai prieinama informacija)

Šalis	Min. valandinis tarifinis atlygis, Eur/val.	Metalo darbų sektorius, Eur/val.	Metalo-elektros darbų sektorius, Eur/val.	Statybos darbų sektorius, Eur/val.
Belgija	10,70	Antverpenas – 13,035 Brabant – 12,4211 Limburg – 12,4399 West–Vlaanderen – 13,2018–16,3772 Oost–Vlaanderen – 13,1444 iki 16,3056*	Kvalifikuoti darbuotojai – 14,4782–14,4782*	Nekvalifikuoti darbuotojai – 13,1544–13,674 Kvalifikuoti darbuotojai – 13,8256–14,6588
Vokietija	9,50	9,5	12,10	Vakarų Vokietijos regionai, išskyrus Berlyną 12,55–15,40 Berlynas 12,55–15,25 Rytų Vokietijos regionai – 12,55
Suomija	Vyriausybės nėra nustatyta, bet taikoma pagal kolektyvines sutartis 10,20	12,42	13,05	10,90–17,24, priklausomai nuo darbuotojo kvalifikacijos
Norvegija	Vyriausybės nėra nustatyta, bet taikoma pagal kolektyvines sutartis, apie 13,40	Kvalifikuoti darbuotojai – 178,55 NOK/val. Pusiau kvalifikuoti darbuotojai – 170,53 NOK/val. Nekvalifikuoti darbuotojai – 162,60 NOK/val.	Kvalifikuoti darbuotojai – 217,63 NOK/val. Kiti darbuotojai – 189,52 NOK/val.	Kvalifikuoti darbuotojai – 209,70 NOK/val. Nekvalifikuoti darbuotojai – 188,40 NOK/val. Nekvalifikuoti, bet turintys 1 metų stažą, darbuotojai – 196,50 NOK/val.
Nyderlandai	10,24	15,30	15,48	16,25

Iš pateiktos 4 lentelės matyti, kad Vyriausybės nustatyto minimalaus valandinio darbo užmokesčio tarifo nėra Suomijoje ir Norvegijoje, tačiau yra taikomi kolektyvinėse sutartyje nustatyti tarifai. Mažiausias valandinis tarifas yra taikomas Vokietijoje, didžiausias – Belgijoje. Galima pastebėti, kad didžiausi valandiniai tarifai yra taikomi statybos sektoriaus darbams.

Kiekvienoje šalyje taikomi skirtingi reikalavimai maksimaliai darbo valandų savaitei, galioja skirtingi viršvalandžių, savaitgalių ir šventinių dienų apmokėjimo tarifai (žr. 5 lentelė).

5 lentelė. Darbo valandų, viršvalandžių, darbo savaitgaliais ir šventinėmis dienomis palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės, remiantis internete skelbiama viešai prieinama informacija)

	Normalios valandos	Viršvalandžiai	Darbas šeštadieniais	Darbas sekmadieniais / šventinėmis dienomis	Max. dienos darbo laikas	Max. darbo laikas per savaitę
Belgija	38 val/sav.	50 %	50 %	Draudžiama, bet extra atveju 100% už viršvalandžius sekmadienį	11 val	50 val/sav.*
Vokietija	48 val/sav, įskaitant ir darbą šeštadieniais	20 %	20 %	15 sekmadienių laisvų per metus. Jei dirbama sekmadienį per 2 sav. turi būti suteikiama papildoma poilsio diena	10 val	60 val/sav.**
Suomija	40 val/sav.	50 % pirmos 2 valandos; 100 % visos likusios	50 %	200 %	12 val	48 val/sav.***
Norvegija	37,5 val/sav.	50 %	50 %	100 %	11 val.	54 val/sav.
Nyderlandai	40 val/sav.	50 % pirmos 2 valandos; 100% likusios	47 %	13 sekmadienių laisvų per metus; 84 %	12 val	60 val/sav*

* - privalo būti išlygintas išdirbtų valandų skaičius per atitinkamą laikotarpį (4, 6 savaites)

** - privalo būti išlygintas išdirbtų valandų skaičius per 6 mėn. laikotarpį

*** - privalo būti išlygintas išdirbtų valandų skaičius per 4 mėn. laikotarpį

Iš pateiktos 5 lentelės matyti, kad didžiausias leidžiamas maksimalus darbo valandų skaičius per savaitę yra galimas Nyderlanduose ir Vokietijoje, o tai yra labai patrauklu užsienio įmonėms, kurių komandiruojami darbuotojai gali dirbti daugiau valandų per savaitę.

4.3. Nuolatinės buveinės apskaita užsienio šalyje

Nuolatinės buveinės buhalterinė apskaita turi būti atskirta nuo buhalterinės apskaitos Lietuvoje ir kasmet pateikiamos nuolatinės buveinės pelno (nuostolių) ataskaitos ir balansai toje šalyje, laikantis tos šalies finansinių ataskaitų pateikimo terminų. Daugelyje šalių įmonėms privaloma pateikti ir darbuotojų metines deklaracijas, kaip pvz. Belgijoje, Vokietijoje. Suomijoje ir Norvegijoje metinės darbuotojų deklaracijos mokesčių administratoriaus suformuojamos automatiškai. Nyderlanduose tokio reikalavimo nerezidentams nėra, todėl ir metinės deklaracijos paprastai nėra teikiamos. Įmonė turi įsivertinti ir papildomas išlaidas, tenkančias apskaitos, buhalterijos, bei finansinių ataskaitų pateikimui atitinkamoms šalių institucijoms. Užsienio šalių buhalterinių įkainių palyginimas pateikiamas 6 lentelėje.

6 lentelė. Buhalterinių, teisinių bei apskaitos paslaugų kainos (sudaryta autorės, remiantis internete skelbiama viešai prieinama informacija)

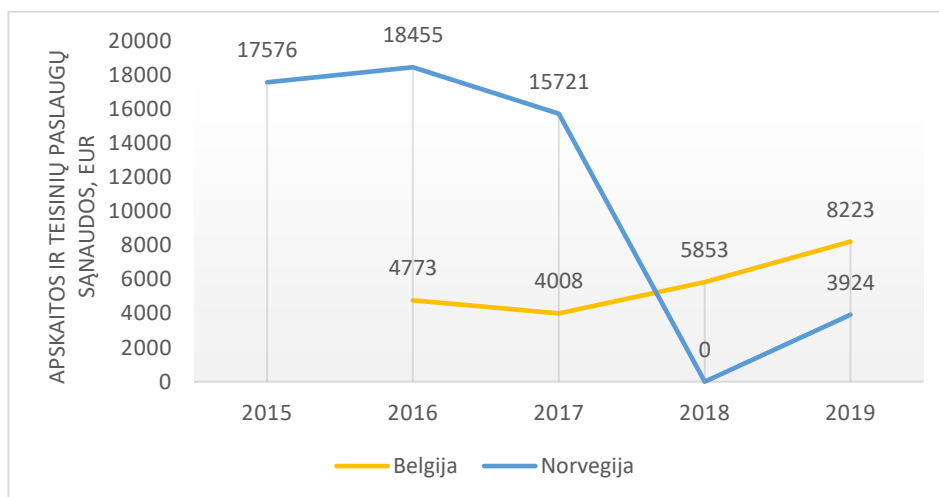
	Belgija	Olandija	Norvegija	Suomija	Vokietija
Konsultantų valandiniai įkainiai, Eur/val.					
Konsultantai teisiniais klausimais	nuo 290		nuo 320		260
Mokesčių konsultantai	140–180	nuo 170	nuo 160	120–150	180–230
Apskaitos specialistai	95–120	nuo 120		70–90	120–150
Buhalterijos ir finansinių ataskaitų ruošimo įkainiai*					
Buhalterija, Eur/mėn.					400–11000
Finansinių ataskaitų ruošimas, Eur/metus	3000-6000		nuo 3500	2500-5000	2750–8000
Darbo užmokesčio apskaitos įkainiai**					
Mokestis už darbuotojo registravimą, vienkartinis	15–17	25–31	45–65	15-17	
Mokestis už vieną darbuotojo algalapį, Eur/vnt.	16–25	20–30	40–45	21–25	14,50–20
Bazinis mokestis, Eur/mėn.					0–100

* - priklausomai nuo įmonės apyvartos

** kaina mažėja didėjant darbuotojų skaičiui

Iš pateiktų duomenų matyti, kad didžiausi buhalteriniai įkainiai taikomi Norvegijoje, tačiau įmonės turinčios nuolatinę buveinę Norvegijoje dažnai darbo užmokesčio apskaitai vesti įsigyja norvegišką apskaitos programą, kurios pagalba ne tik apskaičiuojamas darbo užmokestis, bet ir vykdomas mėnesinis gyventojų pajamų mokesčio deklaravimas, taip mažinant įmonės išlaidas.

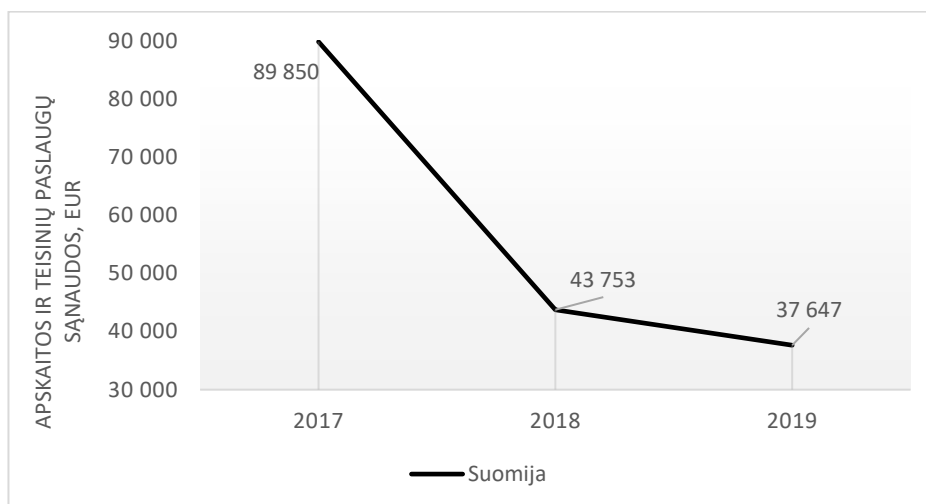
Iš įmonės, turinčios nuolatinę buveinę Belgijoje (1 atvejis, nagrinėta 4.1. skyriuje), pelno (nuostolių) ataskaitos už 2016-2019 metus (žr. 2 priedą) matome, kad išlaidos, susijusios su užsienio buhalterija Belgijoje, nuolat auga ir tai yra susiję su tuo, kad įmonei vykstant veiklą per nuolatinę buveinę daugiau nei 6 metus, neišvengiama vis dažnesnių mokesčių bei darbo inspekcijų patikrinimų. Dažnu atveju įmonei tenka papildomai konsultuotis ir su užsienio teisininkais. Iš pateikto grafiko (žr. 14 pav.) matome, kad apskaitos ir teisinių paslaugų sąnaudos nuo 2016 m. iki 2019 m. išaugo beveik dvigubai.



14 pav. Įmonių apskaitos ir teisinių paslaugų sąnaudų kitimas Belgijoje 2016-2019 metais ir Norvegijoje 2015-2019 metais (sudaryta autorės)

Iš įmonės, turinčios nuolatinę buveinę Norvegijoje (3 atvejis, nagrinėta 4.1. skyriuje), pelno (nuostolių) ataskaitos už 2015-2019 metus (žr. 5 priedą) matome, kad išlaidų, susijusių su užsienio buhalterijos paslaugomis Norvegijoje 2018 metais nebuvo. Įmonė 2017 metų pabaigoje įsigijo norvegišką buhalterinės apskaitos programą, įdiegė ją ir pati turėjo galimybę, tiek apskaičiuoti darbo užmokesį, tiek pateikti visas reikalingas deklaracijas Norvegijos mokesčių institucijai.

Iš įmonės, turinčios nuolatinę buveinę Suomijoje (2 atvejis, nagrinėta 4.1. skyriuje), pelno (nuostolių) ataskaitos už 2017-2019 metus (žr. 4 priedą) matome, kad išlaidos, susijusios su užsienio buhalterijos paslaugomis Suomijoje ženkliai sumažėjo (žr. 15 pav.).



15 pav. Įmonių apskaitos ir teisinių paslaugų sąnaudų kitimas Suomijoje 2017-2019 metais (sudaryta autorės)

Iš pateikto grafiko (žr. 15 pav.) matome, kad per nagrinėjamą laikotarpį įmonės apskaitos ir teisinių paslaugų sąnaudos sumažėjo nuo 89 850 EUR iki 37 647 EUR ir tam įtakos turėjo ne tik 30 % mažesni pardavimai, bet ir didžiąją dalimi tai, kad įmonė pakeitė buhalterinės apskaitos kompaniją Suomijoje, kas leido ženkliai sutaupyti išlaidas.

Apibendrinant galima teigti, kad buhalterinės įmonės pasirinkimas nuolatinės buveinės susiformavimo šalyje yra labai svarbus ir atsakingas žingsnis, dažnu atveju tenka vadovautis rekomendacijomis. Patikimo partnerio pasirinkimas leidžia tikėtis ne tik gauti išsamią ir savalaikę informaciją, bet ir sutaupyti lėšas.

4.4. Mokestinė aplinka

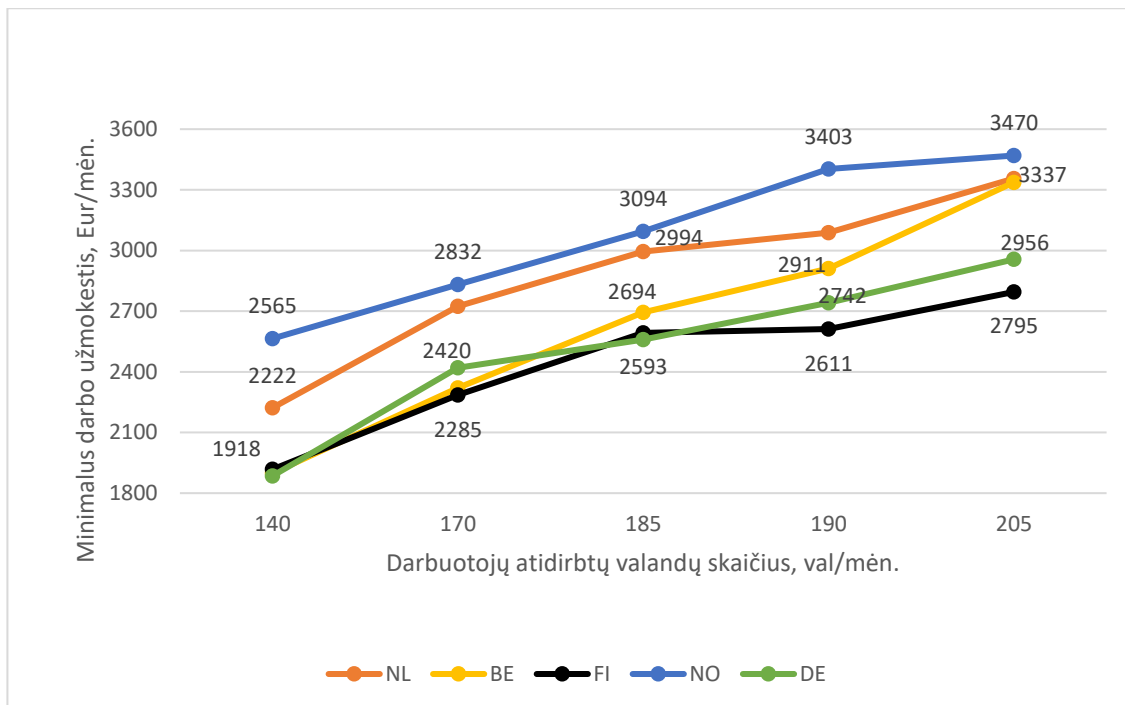
Susiformavus nuolatinėi buveinei užsienio šalyje, mokesčių mokėjimas (gyventojų pajamų, pridėtinės vertės, pelno, turto, kelių mokesčiai ir kt.), susijęs su veikla toje šalyje, persikelia į tą šalį. Atsižvelgiant į analizuojamų įmonių veiklos pobūdį, darbe bus nagrinėjami tik gyventojų pajamų, pridėtinės vertės ir pelno mokesčiai.

Gyventojų pajamų mokesčiai

Susiformavus nuolatinėi buveinei gyventojų pajamų mokesčio mokėjimas persikelia į užsienio šalį. Praktiškai visose Europos sąjungos šalyse yra taikomi progresiniai mokesčiai. 1 priede yra pateikiamas minimalaus darbo užmokesčio, gyventojų pajamų mokesčio ir minimalaus darbo užmokesčio po mokesčių palyginimas pagal šalis.

Iš 16 paveikslą matyti, kaip keičiasi minimalus darbo užmokestis šalyse pagal darbuotojo atidirbtų valandų skaičių per mėnesį. Visose šalyse yra taikomas skirtingas minimalus valandinis tarifas (žr. 4 lent.). Iš pateikto grafiko (žr. 16 pav.) matome, kad jeigu darbuotojas per mėnesį išdirbo 170 val., tai mažiausias minimalus darbo užmokestis, kurį darbuotojui privalo įmonė priskaičiuoti, yra Suomijoje – 2285 Eur/mėn., Belgijoje – 2320 Eur/mėn., Vokietijoje – 2420 Eur/mėn., Nyderlanduose – 2724

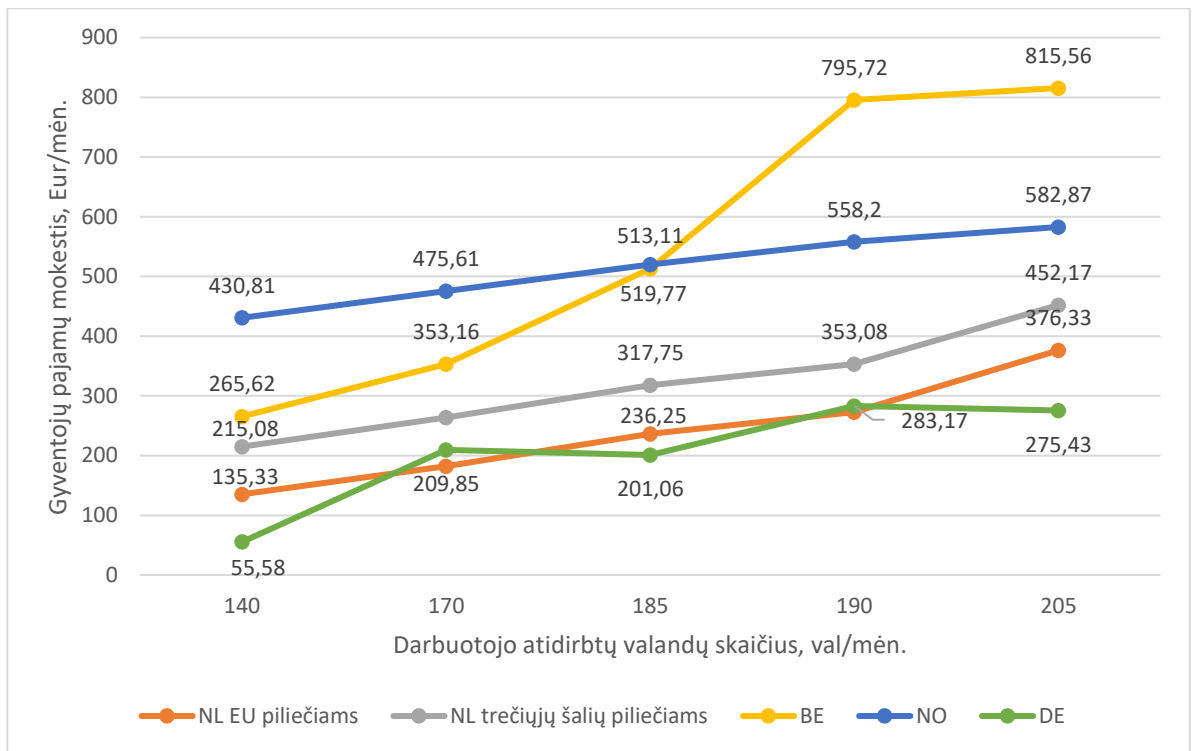
Eur/mėn., o didžiausias Norvegijoje – 2832 Eur/mėn. Jeigu darbuotojas per mėnesį išdirbo 205 val., tai mažiausias minimalus darbo užmokestis, kurį darbuotojui privalo įmonė priskaičiuoti, yra Suomijoje – 2795 Eur/mėn., Vokietijoje – 2956 Eur/mėn., Belgijoje – 3337 Eur/mėn., Nyderlanduose – 3356 Eur/mėn., o didžiausias Norvegijoje – 3470 Eur/mėn. Iš pateiktų duomenų akivaizdu, kad didžiausias minimalus darbo užmokestis yra taikomas Norvegijoje, mažiausias Suomijoje.



16 pav. Minimalaus darbo užmokesčio palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės)

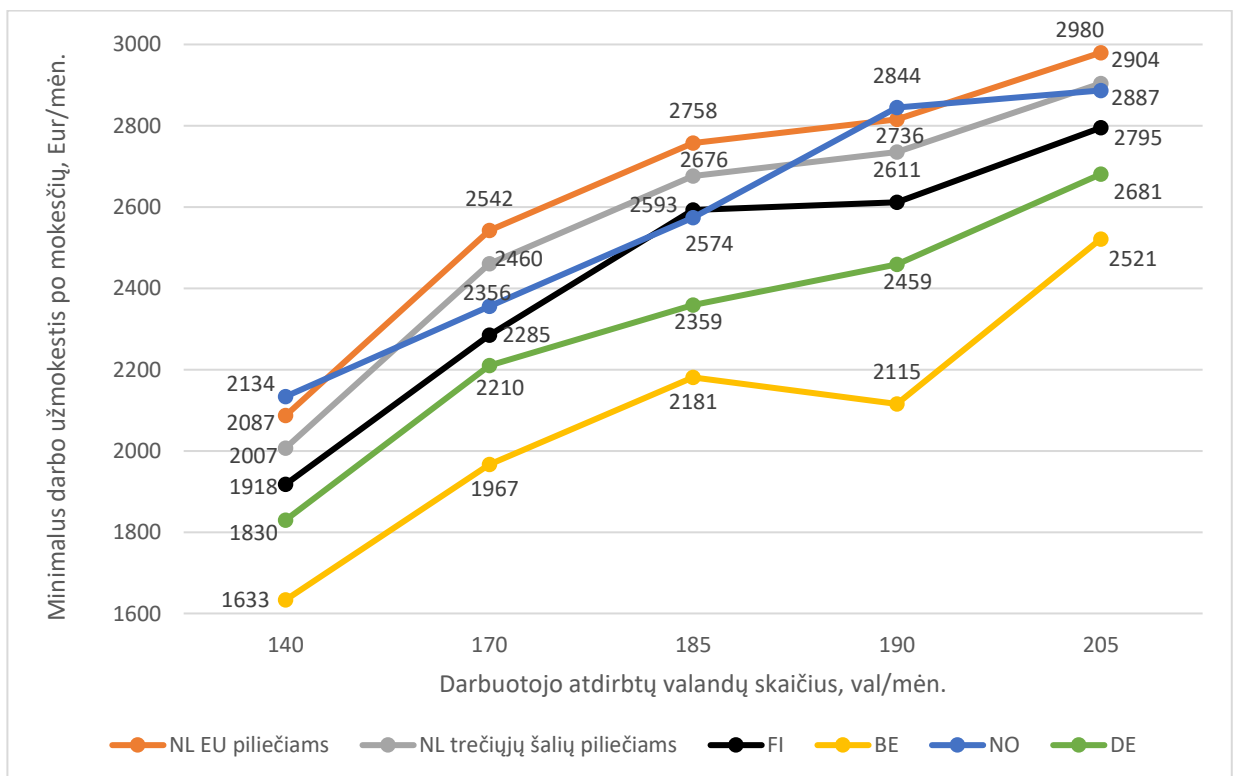
Visose šalyse yra taikomas progresinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas (žr. 4 lent.). Iš pateikto grafiko (žr. 17 pav.) matome, kad jeigu darbuotojas per mėnesį išdirbo 170 val., tai mažiausias gyventojų pajamų, kuris išskaičiuojamas iš darbuotojo yra Suomijoje – 0 Eur/mėn., Nyderlanduose – 182,08 Eur/mėn., jei darbuotojas yra EU pilietis, ir 264,00 Eur/mėn., jei darbuotojas yra trečiųjų šalių pilietis, Vokietijoje – 209,85 Eur/mėn., Belgijoje – 353,16 Eur/mėn., o didžiausias Norvegijoje – 475,61 Eur/mėn. Jeigu darbuotojas per mėnesį išdirbo 205 val., tai mažiausias gyventojų pajamų, kuris išskaičiuojamas iš darbuotojo yra Suomijoje – 0 Eur/mėn., Vokietijoje – 275,43 Eur/mėn., Nyderlanduose – 376,33 Eur/mėn., jei darbuotojas yra EU pilietis, ir 452,17 Eur/mėn., jei darbuotojas yra trečiųjų šalių pilietis, Norvegijoje – 528,87 Eur/mėn., o didžiausias Belgijoje – 815,56 Eur/mėn.

Suomijoje taikomas progresinis pajamų mokestis, tačiau pajamos pradamos apmokestinti tik viršijus neapmokestinamų pajamų dydį (apie 13 000 Eur), kai tuo tarpu kitose šalyse neapmokestinamų pajamų dydžio suma yra pritaikoma kiekvieną mėnesį. Iš pateiktų duomenų akivaizdu, kad didžiausias gyventojų pajamų mokestis taikomas Belgijoje, o mažiausias Vokietijoje. Apmokestinamos pajamos Belgijoje, gali būti mažinamos atėmus Lietuvoje sumokamo Sodros įmokos dydį. Taip pat Belgijoje įmonei ir pačiam darbuotojui gali būti pritaikytos darbuotojo ir darbdavio nuolaidos ir tokiu atveju realus mokėtinas gyventojų pajamų mokestis gali būti sumažintas iki 60 %.



17 pav. Gyventojų pajamų mokesčio palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės)

Iš pateikto grafiko (žr. 17 pav.) taip pat matyti, kad tik Nyderlandai nerezidentų atžvilgiu taiko skirtingus gyventojų pajamų mokesčio tarifus Europos sąjungos ir trečiųjų šalių piliečiams. Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčių palyginimas pagal šalis pateikiamas 18 paveiksle.



18 pav. Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčių palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės)

Iš grafiko (žr. 18 pav.) matyti, kad jeigu darbuotojas per mėnesį išdirbo 170 val., tai mažiausias minimalus darbo užmokestis po mokesčių yra Belgijoje – 1967 Eur/mėn., Vokietijoje – 2210 Eur/mėn., Suomijoje – 2285 Eur/mėn., Norvegijoje – 2356 Eur/mėn., o didžiausias – Nyderlanduose – 2460 Eur/mėn., jei darbuotojas yra trečiųjų šalių pilietis, ir 2542 Eur/mėn., jei darbuotojas yra EU pilietis. Jeigu darbuotojas per mėnesį išdirbo 205 val., tai mažiausias minimalus darbo užmokestis po mokesčių yra Belgijoje – 2521 Eur/mėn., Vokietijoje – 2681 Eur/mėn., Suomijoje – 2795 Eur/mėn., Norvegijoje – 2887 Eur/mėn., o didžiausias – Nyderlanduose – 2904 Eur/mėn., jei darbuotojas yra trečiųjų šalių pilietis, ir 2980 Eur/mėn., jei darbuotojas yra EU pilietis.

Vokietijoje ir Belgijoje veiklą vykdančios užsienio įmonės privalo pateikti metines darbuotojų deklaracijas, ir darbuotojai turi galimybę susigrąžinti visą ar dalį tose šalyse sumokėtą gyventojų pajamų mokestį. Norvegijoje ir Suomijoje metines darbuotojų deklaracijas suformuoja automatiškai tų šalių mokesčių administratorius. Nyderlanduose reikalavimo, kad nerezidentų įmonių darbuotojai pateiktų metines pajamų deklaracijas, nėra.

Pridėtinės vertės mokestis

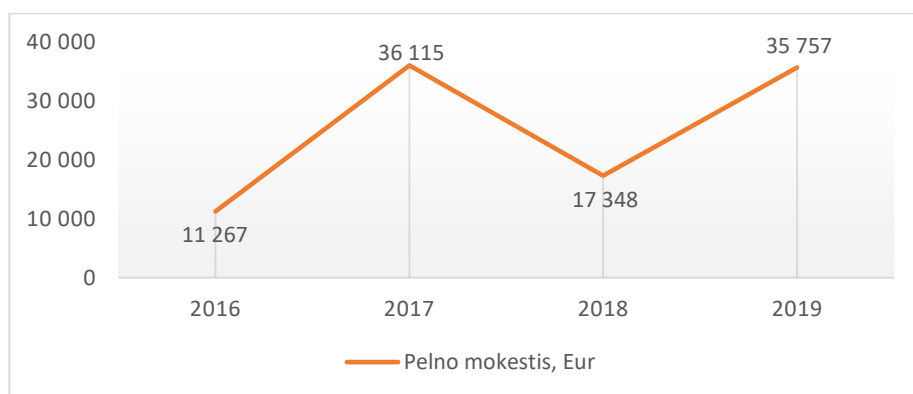
Susiformavus nuolatinėi buveinei, sąskaitos privalo būti išrašomos vadovaujantis tos šalies pridėtinės vertės mokesčio įstatymu. Nagrinėtų įmonių paslaugos teikiamos su 0 % PVM. Apgyvadinimo bei šalies viduje kelionių išlaidų sąskaitos yra gaunamos su PVM. Įmonės per EPRIS sistemą vieną kartą per metus, teikia prašymus PVM susigrąžinimui. Daugeliu atveju, jei grąžintinos sumos yra didesnės nei 70 000 Eur, paprastai sulaukiama didesnio ar mažesnio mokesčius administruojančių institucijų patikrinimo.

Pelno mokestis

Įmonė privalo pateikti finansines ataskaitas – pelno (nuostolių) ataskaitą bei balansą, pagal šalis, kuriose turi nuolatinę buveinę. Nemažai diskusijų sukelia klausimas, kokios administracinės išlaidos ir kokia apimtimi gali būti priskirtos prie nuolatinės buveinės išlaidų? Skirtingose šalyse gali būti tam tikri niuansai. Tik pateikus finansinius duomenis tos šalies buhalterinės apskaitos specialistas gali įvertinti įtraukiamas administracines išlaidas ir kai kurios iš jų gali būti atmestos kaip netinkamos tuo pagrindu, kad vadovaujantis vietinės apskaitos principais ir vidiniais mokesčių inspekcijų išaiškinimais po ankščiau atliktų auditų tokios išlaidos negali būti priskiriamos nuolatinės buveinės išlaidoms.

Toliau bus nagrinėjama 4.1. skyriuje pateiktų įmonių nuolatinių buveinių Belgijoje, Suomijoje, Norvegijoje pelno (nuostolių) ataskaitos, kurios yra pateiktos 2–6 prieduose.

Iš įmonės, nagrinėtos Belgijoje (1 atvejis) nuolatinės buveinės pelno (nuostolių) ataskaitos (žr. 2 priedą) sumokamas pelno mokestis (žr. 19 pav.) nuo 2016 m. iki 2019 m. išaugo daugiau nei 3 kartus, vienos atidirbtos valandos savikaina (žr. 20 pav.) išaugo nuo 22,37 Eur/val. iki 29,20 Eur/val., o pelnas, tenkantis vienai atidirbtai valandai, įvertinant ir subrangovų dirbtas valandas, išaugo nuo 1,62 Eur/val. iki 4,13 Eur/val. Pelno mokesčio tarifas nuo 2016 m. iki 2019 m. sumažėjo nuo 33 % iki 29,58 %. Nuo 2018 m. įmonė Belgijoje naudojami lengvata ir prisitaiko darbdavio nuolaidą mokėtinam gyventojų pajamų mokesčiui ir remiantis Belgijoje galiojančiais įstatymais, šios nuolaidos dydis yra įtraukiamas į apskaitą, kaip kitos veiklos rezultatas ir apmokestinamas Belgijoje.

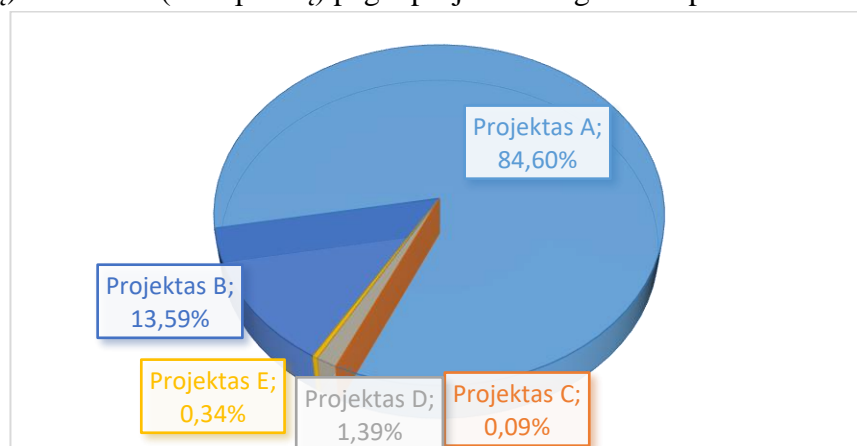


19 pav. Įmonės pelno mokesčio kitimas Belgijoje 2016-2019 metais (sudaryta autorės)



20 pav. Pardavimo kainos ir išlaidų Belgijoje kitimas 2016-2019 metais (sudaryta autorės)

Pelno augimas susijęs ne tik su pardavimo kainos padidėjimu, bet ir su tuo, kad paskutiniaisiais metais subrangovai teikė tik darbuotojus, o visas administracinis darbas buvo atliekamas pačios įmonės, kuri per ilgą darbo laiką Belgijoje jau turi gerai išdirbtą sistemą, patraukliomis kainomis gauna apgyvendinimą bei kelionių kainas ir pati rūpinasi darbuotojų nuvežimu ir parvežimu į/iš objektus. Įmonės, nagrinėtos Suomijoje (2 atvejais) nuolatinės buveinės pelno (nuostolių) ataskaitos (žr. 3 priedą) pardavimų apimčių pasiskirstymas pagal projektus pateikiamas 21 pav. ir nuolatinės buveinės pelno (nuostolių) ataskaitos (žr. 3 priedą) pagal projektus fragmentas pateikiamas 7 lentelėje.



21 pav. Pardavimų pasiskirstymas pagal projektus procentais Suomijos rinkoje 2017 metais (sudaryta autorės)

Kaip matyti iš 21 paveikslo projekto A dalis sudaro beveik 85 % nuo visų įmonės pardavimų Suomijos rinkoje, o projektai B ir C sudaro bendrai paėmus tik 13,68 %.

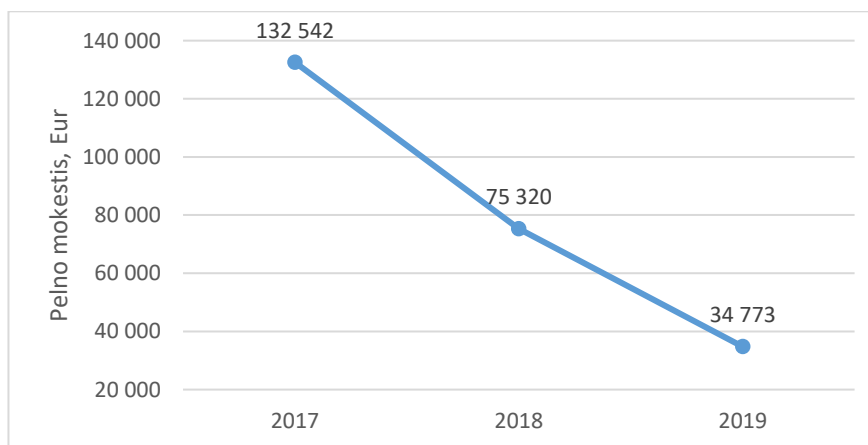
Iš 7 lentelės duomenų matome, kad projektai B ir C buvo nuostolingi, ir bendrą įmonės pelną prieš mokesčius sumažino net 31,78 %. Projektas E sudaro 0,34 % pardavimo pajamų Suomijoje ir šio projekto pajamos nėra neapmokestinamos, kadangi šis projektas traktuojamas kaip darbo jėgos nuoma.

7 lentelė. Įmonės nuolatinės buveinės Suomijoje pelno (nuostolių) ataskaitos už 2017 metais pagal projektus fragmentas

	Bendra suma, Eur	Projektas A, Eur	Projektas B, Eur	Projektas C, Eur	Projektas D, Eur	Projektas E, Eur
.....						
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	668 178	854 681	-200 748	-11 643	20 420	5 469
Apsimokestinami tik projektai A, B, C, ir D	662 710					
Pelno mokestis	132 542					
Pelno mokesčio tarifas	20,00 %					
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	535 636					

Iš pateikto grafiko (žr. 22 pav.) matyti, kad nors ir augant pardavimo pajamoms (žr. 4 priedą), pelno mokesčio sumos mažėja, o tai reiškia, kad įmonės sąnaudos, tokios kaip darbuotojų darbo užmokestis, dienpinigiai, komandiruočių sąnaudos ir pan., ženkliai išaugusios.

Žinant faktą, kad nuolatinė buveinė įmonėje susiformavo 2017 m., ir sumokėtas pelno mokestis siekė net 132 542,00 Eur, o jau 2018 metais pelno mokestis sumažėjo dvigubai, o dar po metų vėl krito beveik per pusę, tai šioje vietoje taip pat galima išvelgti, kad įmonė galėjo savo pelną dirbtinai susumažinti.

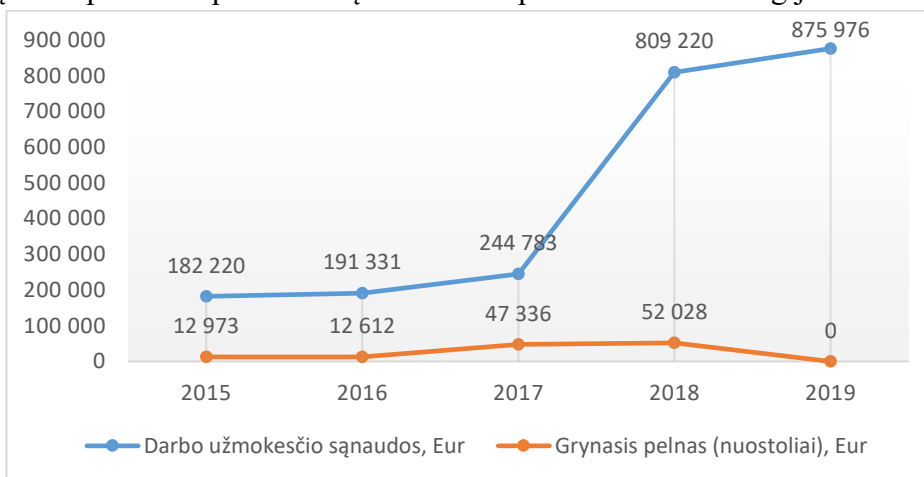


22 pav. Įmonės pelno mokesčio kitimas Suomijoje 2017-2019 metais (sudaryta autorės)

Įmonės, nagrinėtos Norvegijoje (3 atvejis) nuolatinės buveinės pelno (nuostolių) ataskaita už 2015-2019 metus pateikiama 5 priede. Kaip matyti iš pateikto grafiko (žr. 23 pav.), nagrinėjamu laikotarpiu pelno mokestis sumažėjo nuo 27 iki 22 %, tačiau net keletą kartų išaugo darbuotojų darbo užmokesčio bei socialinio draudimo sąnaudos.

Tam įtakos turėjo 2018 m. Norvegijos mokesčius administruojančios institucijos patikrinimas, kuriuo metu buvo konstatuota, kad įmonė nevisiškai teisingai apskaitė darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudas, neteisingai skaičiavo atlyginimą, taikė per mažą valandinį tarifą, t. y. netaikė visų gamykloje galiojančioje kolektyvineje sutartyje numatytų priedų ir neteisingai deklaravo atostoginius

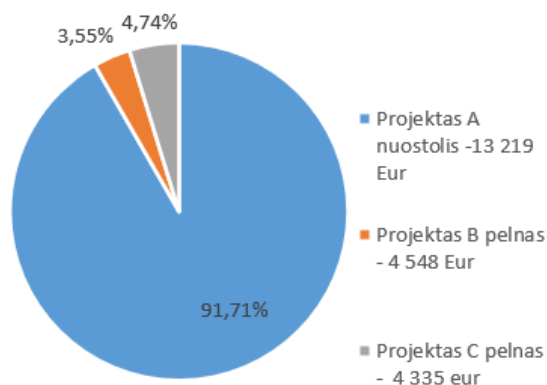
Norvegijoje. Įmonei taip pat papildomai teko susimokėti Sodros mokesčius Norvegijoje, kadangi Norvegijoje buvo priimtas sprendimas, kad trečiųjų šalių piliečiams A1 išduotos formos negalioja. Vyko ilgi teisminiai procesai dėl A1 formos pripažinimo Norvegijoje. Įmonė patyrė papildomų išlaidų samdant advokatus, kurie atstovautų įmonės interesams Norvegijos mokesčių inspekcijoje ir Norvegijos Socialinio draudimo institucijoje (NAV), kad darbuotojų turimos A1 formos, išduotos darbui keliose šalyse, galiotų ir būtų pripažintos. Atsižvelgiant į visą patirtį ir įsivertinus galimą uždirbti pelną buvo priimtas sprendimas įmonei visai pasitraukti iš Norvegijos rinkos.



23 pav. Įmonės darbo užmokesčio ir pelno mokesčio kitimas Norvegijoje 2016-2019 metais (sudaryta autorės)

2019 metais įmonė turėjo 3 projektus (žr. 6 priedą), iš kurių du projektai (projektai B ir C) buvo darbo jėgos nuoma. Įmonė privalo mokėti gyventojų pajamų mokestį nuo pirmos darbo dienos, jei darbai vykdomi pagal tokio tipo sutartis, ir šios pajamos nėra apmokestinamos Norvegijoje. Norvegijos mokesčių inspekcija laikosi nuostatos, kad nerezidentų pajamos apmokestinamos tik tuo atveju, jei jos uždirbtos per nuolatinę buveinę Norvegijoje. Šiuo atveju galimas pajamų apmokestinimas Norvegijoje tik nuo projekto A.

Iš pateikto grafiko (žr. 24 pav.) matyti, kad projektai B ir C, kurie sudarė tik 8,29 % sugeneravo pelną, o projektas A, kuris sudarė net 91,71 % visų pardavimo pajamų buvo nuostolingas. Šiuo atveju įmonei „pasisėkė“, kadangi pelningi projektai, buvo vykdomi pagal darbo jėgos sutartis, pelno mokesčio nuo jų nereikėjo mokėti. O projektas A būtų buvęs apmokestintas Norvegijoje tuo atveju, jei būtų buvęs pelningas.



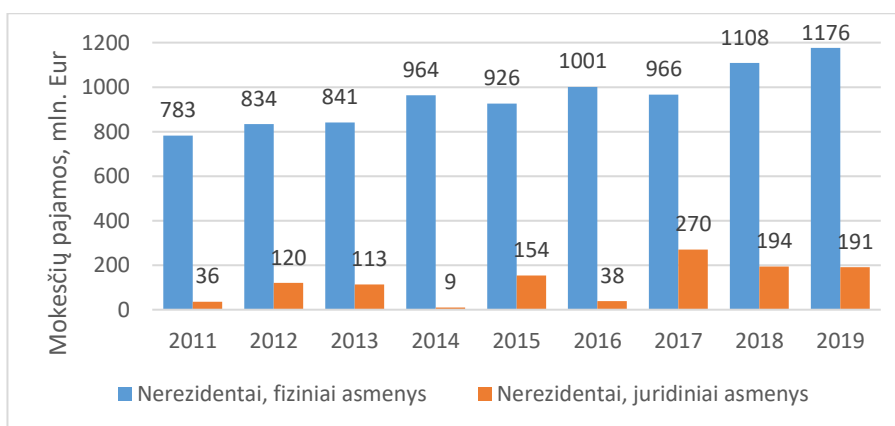
24 pav. Projektų pardavimų dalys Norvegijos rinkoje ir sugeneruotas pelnas (nuostolis) 2019 metais (sudaryta autorės)

Atlikus įmonių atvejų analizę pastebėta, kad iki BEPS projekto įvedimo retai kuri įmonė turėdavo nuolatinę buveinę užsienio šalyje, nors ir dirbdavo toje šalyje nuolat ar su trumpomis pertraukomis. Prasidėjus pasaulinėms diskusijoms apie BEPS veiksmų planą, 2013–2015 metais įmonės jau turėjo 1–2 nuolatinės buveinės užsienio šalyse, įprastai tai Belgijoje ir Norvegijoje. Šios dvi šalys vienos pirmųjų kovai su mokesčių vengimu pradėjo taikyti principą, kad pelnas būtų apmokestinamas „ten, kur vyksta ekonominė veikla ir kuriama vertė“. Po BEPS veiksmų plano įgyvendinimo pastebima tendencija, kad pastebimai išaugo įmonių nuolatinių buveinių skaičius. Nagrinėtuose atvejuose įmonių nuolatinių buveinių skaičius po BEPS projekto įgyvendinimo svyruoja nuo 1 iki 5. Praktiškai visose šalyse yra tikimybė turėti nuolatinę buveinę, jei įmonės veikla stabili ir tęstinė.

4.5. Nagrinėtų šalių mokesčių pajamų duomenų analizė

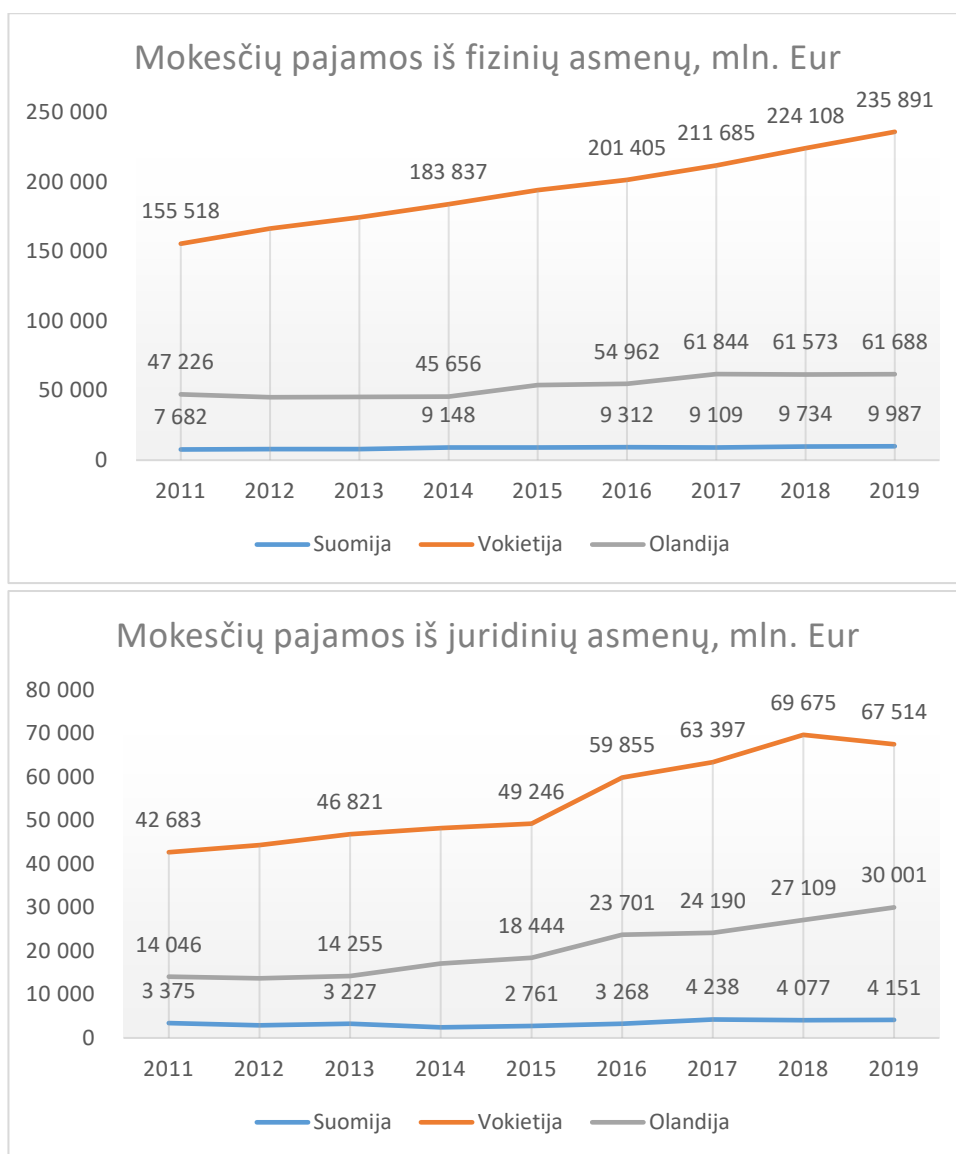
EBPO savo pranešimuose akcentuoja šalių informacijos apsikeitimo svarbą ir naudą, todėl toliau bus analizuojama iš EBPO statistikos puslapio surinkta informacija apie mokesčių pajamų tendencijas. Šio darbo 7-11 prieduose yra pateikiami mokesčių pajamų Belgijoje, Suomijoje, Vokietijoje, Nyderlanduose bei Norvegijoje EBPO duomenys už 2011 – 2019 metus. Palyginus šių šalių duomenis pastebima, kad nėra vieningos informacijos pateikimo formos. Kiekviena šalis pateikia informaciją pagal savo turimą formą. Iš visų aukščiau paminėtų šalių, tik Belgijos ataskaitoje yra išskiriama nerezidentų, tiek fizinių, tiek ir juridinių asmenų mokesčių pajamų sumos (žr. 25 pav.).

Kaip matyti iš pateikto grafiko (žr. 25 pav.), Belgijoje nerezidentų fizinių asmenų mokesčių pajamų suma nuo 2011 m. iki 2019 m. padidėjo beveik 50 %, o juridinių asmenų net 430 %. Nerezidentų juridinių asmenų mokesčių pajamų sumos padidėjimas nuo 36 iki 191 mln. Eur per pastaruosius metus leidžia daryti prielaidą, kad būtent BEPS projekto sėkmingas įgyvendinimas stabdo nuolatinių buveinių vengimo praktiką, ko pasekoje, užtikrinamas sąžiningas bei teisingas mokesčių mokėjimas šalyje, kurioje ir vykdoma ekonominė veikla bei uždirbamos pajamos.



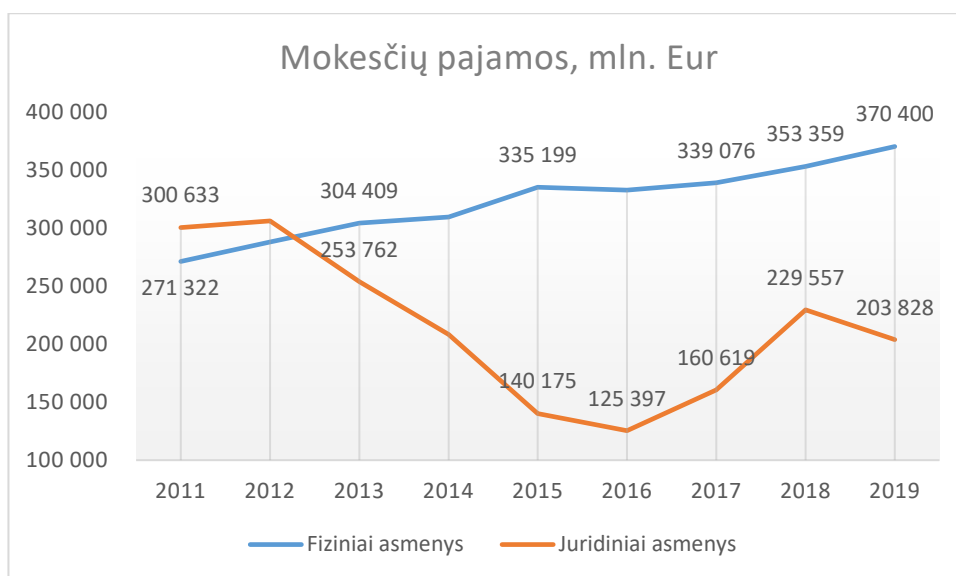
25 pav. Mokesčių pajamos iš nerezidentų (fizinių ir juridinių asmenų) Belgijoje 2011-2019 m. (sudaryta autorės, remiantis OECD duomenimis)

Suomijos, Vokietijos ir Nyderlandų pateikiamose mokesčių pajamų ataskaitose, nėra išskiriama nerezidentams priskiriamų mokesčių sumos, todėl nors ir pastebima mokesčių didėjimo tendencija, tiksliai negalima įvardinti tokio augimo priežasčių. Iš pateikto 26 paveikslo matome, kad mokesčių pajamos pastaraisiais metais nuolat didėja ir galima daryti prielaidą, kad prie šio didėjimo prisideda ir BEPS projekto 7-to plano veiksmo įgyvendinimas – įmonėms vis sunkiau yra dirbtinai išvengti nuolatinės buveinės ir tai įtakoja mokesčių didėjimo tendenciją, o tuo pačiu ir fizinių asmenų sumokamų mokesčių augimą.



26 pav. Mokesčių pajamos iš fizinių ir juridinių asmenų Suomijoje, Vokietijoje ir Nyderlanduose 2011-2019 m. (sudaryta autorės remiantis OECD duomenimis)

Norvegijos pateikiamoje mokesčių ataskaitoje, kitaip nei anksčiau nagrinėtose šalyse pastebima, kad nors ir mokesčių pajamos, surenkamos iš fizinių asmenų 2011-2019 m. laikotarpiu nuolat didėja, tačiau tuo pat metu pastebimas įmonių pelno mokesčio sumažėjimas (žr. 27 pav.) beveik 32 %. Tai galima paaiškinti tuo, kad paskutinius penkerius metus vis griežtėjant reikalavimams, didėjant minimaliam darbo užmokesčiui bei kitoms su tuo susijusioms išmokoms, pajamų mokestis, kurį sumoka darbuotojai, didėja. Reiktų paminėti ir tai, kad Norvegijos užsakovai nėra linkę didinti kainų ir / ar mokėti Lietuvoje registruotoms įmonėms, dirbančioms Norvegijoje, tokių pačių kainų, kaip Norvegijoje registruotoms įmonėms, todėl nemažai įmonių yra priverstos trauktis iš šios rinkos. Dažniausia pasitraukimo priežastis ta, kad išvertinus visus kaštus bei riziką, uždirbama marža yra palyginti maža, todėl įmonės renkasi patrauklesnes rinkas, tokias, kaip Nyderlandai, Belgija, Suomija ar Vokietija.



27 pav. Mokesčių pajamos iš fizinių ir juridinių asmenų Norvegijoje 2011-2019 m. (sudaryta autorės, remiantis OECD duomenimis)

Apibendrinant galima teigti, kad nors EBPO puslapyje ir yra skelbiama šalių mokesčių pajamų dydžių sumos, tačiau atliekant analizę pastebėta, kad duomenų pateikimo išsamumas ir pateikimo forma skiriasi. Tik Belgijos pateikiamoje ataskaitoje yra išskiriamos nerezidentų fizinių ir juridinių asmenų mokesčių sumos, kas leidžia patvirtinti teiginį, kad BEPS projektas prisidėjo prie dirbtinio nuolatinės buveinės išvengimo praktikos naudojimo sumažinimo, nes Belgijoje nerezidentų įmonių sumokėto pelno mokesčio dydis per pastarąjį dešimtmetį išaugo net 5,3 karto. EBPO savo pranešimuose akcentuoja informacijos pasikeitimo tarp šalių svarbą ir naudą, tačiau vieningos ataskaitos nebuvimas rodo, kad dar reikia įdėti daug darbo ir pastangų, kad būtų prieita prie vieningos ir visiems priimtinos sistemos, kadangi tai liečia visų šalių, jų vidinių tvarkų bei deklaruotinos informacijos pasikeitimus.

4.6. BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo rezultatų apibendrinimas

Atlikus BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimo tyrimą nustatyta, kad įmonės iki BEPS projekto patvirtinimo pakankamai lengvai išvengdavo nuolatinės buveinės susiformavimo, panaudojant ilgalaikių sutarčių skaidymą į trumpalaikes sutartis bei nuolat keičiant sudaromas trumpalaikes sutartis tai su rangovais, tai su subrangovais ar tarpininkais.

Pagal atlikto tyrimo rezultatus identifikuota, kad nuolatinės buveinės susiformavimas sukuria šiuos reikalavimus įmonei:

1. įmonės registracija užsienio šalies institucijoje, kuri atsakinga už įmonių registravimą;
2. atskira nuolatinės buveinės apskaita;
3. gyventojų pajamų mokesčio mokėjimas užsienio šalyje;
4. mokesčių deklaracijų ir ataskaitų pateikimas, remiantis tokiais pačiais kriterijais ir reikalavimais, kaip ir vietinėms tos šalies įmonėms;
5. pelno pridėtinės vertės, nekilnojamojo turto ir kt. mokesčių mokėjimas užsienio šalyje.

Apibendrinant tyrime gautus rezultatus galima teigti, kad BEPS projektas prisideda prie nuolatinės buveinės vengimo sumažinimo praktikos. Po BEPS projekto patvirtinimo ir jo įgyvendinimo, apjungiant kontraktus, nagrinėjant kas yra galutinis užsakovas ir kokia ekonomine nauda ir vertė sukuriamą, nuolatinė buveinė išvengti nebepavyksta. Todėl akivaizdu, kad BEPS projekto

įgyvendinimas yra labai aktualus, reikšmingas ir reikalingas. Iš atlikto tyrimo rezultatų galima konstatuoti, kad BEPS projektas daugelyje šalių yra sėkmingai įgyvendinamas ir galima teigti, kad BEPS projekto daroma įtaka yra pastebima, tačiau vis dar trūksta EBPO pateikiamos informacijos suvienodinimo, kad būtų galima įvertinti tikslią BEPS projekto įtaką, daromą nuolatinės buveinės vengimo pasaulinei praktikai.

Atlikus nagrinėtų atvejų analizę nustatyta, kad Belgijoje, Suomijoje, Norvegijoje iki BEPS projekto įgyvendinimo plačiai buvo paplitusi praktika skaidyti sutartis į trumpalaikes, neperžengiant nuolatinės buveinės susiformavimo termino ribos. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis yra numatyta, kad surinkimo ar montavimo objektas, arba su tuo susijusi priežiūros veikla tik tada yra nuolatinė buveinė, jei tokia veikla egzistuoja ilgesnį negu devynių mėnesių laikotarpį Belgijoje ir Vokietijoje, ilgiau negu 6 mėnesius Suomijoje ir Norvegijoje.

Nors BEPS projektas yra būtent nukreiptas į siekį apmokestinti pajamas, būtent ten kur jos sukuriamos, Nyderlandų mokesčių inspekcija neskuba apjunginėti kontraktų ar bandyti ieškoti ekonominės naudos, tam kad galėtų konstatuoti faktą, kad įmonei nuolatinė buveinė susiformuoja. Galima daryti išvadą, kad Nyderlandų atžvilgiu, BEPS projekto įgyvendinimas nepadarė įtakos nuolatinės buveinės susiformavimui ir tai vis dėlto yra paties šalies pozicija. Kitas argumentas gali būti, tas, kad olandai tikisi iš jau esamos sistemos gauti daugiau naudos, nei tuo atveju, jei įmonė turėtų nuolatinę buveinę šalyje. Nauda: EU ir trečiųjų šalių piliečiai sumoka didesnę gyventojų pajamų mokesčių, nėra reikalavimo nerezidentams teikti metines pajamų deklaracijas, tokiu būdu nėra perskaičiuojami mokesčiai ir nėra susigrąžinama permokėta mokesčių suma.

Apibendrinant tyrimo rezultatus daroma išvalga, kad BEPS projektas padarė įtakos nuolatinių buveinių skaičiaus augimui visose tirtose šalyse, išskyrus Nyderlandus, kur yra istoriškai susiformavusi praktika dirbti per komisionierius ar brokerius.

Pagal atlikto tyrimo rezultatus nustatyta, kad įmonės, siekdamos sėkmingai dirbti užsienio rinkose, dar iki pasirašydamos sutartis su užsienio klientais turi susirinkti kuo daugiau informacijos apie toje šalyje galiojančius darbo teisės aktus, susipažinti su trečiųjų asmenų komandiravimo aspektais, A1 formos išdavimu, pasidomėti kokia kolektyvinė sutartis yra taikoma būtent toje darbo vietoje, atidžiai išsinagrinėti kolektyvinės sutarties reikalavimus ir pasigilinti į darbo užmokesčio ir su tuo susijusių išmokų mokėjimų klausimus. Neatlikus šių namų darbų, įmonė gali susidurti su faktu, kad užsakovui pasiūlyta paslaugos kaina yra per maža, kas gali atnešti įmonei nuostolių, arba ženkliai sumažinti įmonės planuotą uždirbti pelną.

Iš atlikto tyrimo rezultatų nustatyta, kad mažiausias valandinis tarifas yra taikomas Vokietijoje, didžiausias – Belgijoje, o didžiausias leidžiamas maksimalus darbo valandų skaičius per savaitę yra galimas Nyderlanduose ir Vokietijoje, o tai yra labai patrauklu užsienio įmonėms, kurių komandiruojami darbuotojai gali dirbti daugiau valandų per savaitę.

Buhalterinės įmonės pasirinkimas nuolatinės buveinės susiformavimo šalyje taip pat yra labai svarbus ir atsakingas žingsnis, dažnu atveju tenka vadovautis rekomendacijomis. Patikimo partnerio pasirinkimas leidžia tikėtis ne tik gauti išsamią ir savalaikią informaciją, bet ir sutaupyti lėšas.

Apibendrinant tyrimo rezultatus nustatyta, kad įmonės, vykdydamos veiklą per nuolatinę buveinę užsienio rinkose, papildomai daugiausiai patiria apskaitos ir teisinių paslaugų, audito paslaugų išlaidų, apskaičiuojant darbo užmokesčių tenka vadovautis užsienio šalyje galiojančiais darbo apmokėjimo, atostoginių mokėjimo ir kt. reikalavimais, daugeliu atveju didesni gyventojų pajamų bei pelno mokesčiai užsienio šalyje.

Nagrinėjant Vokietijos atvejį nustatyta, kad nuolatinei buveinei susiformavus atgaline data įmonei tenka ne tik skubiai organizuoti nuolatinės buveinės registravimą, bet taip pat imtis priemonių randant žmogiškųjų resursų, kurie skubos tvarka galėtų organizuoti darbuotojų, dirbusių Vokietijoje, mokesčių mokėtojų numerių gavimą, atlikti darbo užmokesčio perskaičiavimą vadovaujantis Vokietijos minimalaus darbo užmokesčio ir kitomis su tuo susijusiomis išmokomis reikalavimais, deklaruoti darbuotojų gautas pajamas atgaline data, apskaičiuoti bei antrą kartą sumokėti gyventojų pajamų mokestį Vokietijoje, perdeklaruoti darbuotojų pajamas ir sumokėtus mokesčius Lietuvoje bei susigražinti sumokėtą gyventojų pajamų mokestį Lietuvoje.

Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, kad nuolatinės buveinės susiformavimas atgaline data yra labai didelis iššūkis įmonei ir didelės papildomos išlaidos.

Iki BEPS projekto Lietuvos įmonės išvengdavo pelno mokesčio mokėjimo užsienio šalyse, ir ši mokestį mokėdavo Lietuvoje. Po BEPS projekto įgyvenimo akivaizdžiai pastebima tendencija, kad nuolatinių buveinių skaičius didėja, o tai reiškia, kad ir pelno mokestis yra mokamas užsienio šalyse. Šioje vietoje išskirtinė situacija susiklosto Nyderlanduose, nors ir įmonės dirba nuolat šalyje, tačiau dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyta išimtis, dėl darbo per brokerius ar agentus, leidžia įmonėms išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo, taip išvengiant ir pelno mokesčio mokėjimo Nyderlanduose. Tačiau gyventojų pajamų mokestis daugeliu atveju yra mokamas nuo pirmos darbo dienos Nyderlanduose, kadangi darbas per brokerius yra traktuojamas, kaip darbo jėgos nuoma.

Gyventojų pajamų mokesčio analizė atskleidė, kad tik Nyderlandai diferencijuoja gyventojų pajamų mokesčio tarifo dydį atsižvelgdami į darbuotojo tautybę ir jo socialinius interesus šalies atžvilgiu. Nyderlanduose ir yra taikomi skirtingi mokesčių tarifai – rezidentams, EU piliečiams bei trečiųjų šalių piliečiams. Kitos šalys taipogi, taiko skirtingus gyventojų pajamų mokesčio tarifus šalies rezidentams ir nerezidentams, bet dažniausia diferencijuoja atsižvelgiant į šeimos sudėtį, vaikų skaičių, neįgalumą ir pan. Tyrimo metu nustatyta, kad didžiausias gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas Belgijoje, mažiausias – Suomijoje ir Vokietijoje.

Apibendrinant galima teigti, kad BEPS projektas prisideda prie įmonių pelno mokesčio sumokėjimo užsienio šalyse, nes anksčiau įmonės dažniausiai mokėdavo pelno mokestį Lietuvoje ir daugeliu atveju tik po BEPS projekto įvedimo pradėjo mokėti pelno mokestį užsienio šalyse.

Todėl galima teigti, kad šis tyrimas ir parodo svarbią BEPS projekto įtaką nuolatinės buveinės vengimo praktikos sumažinimui. Atliekant tyrimą, taip pat iškeltas diskusinis klausimas – jeigu nuolatinė buveinė susiformuotų ne atgaline data, o po to, kai įmonės toje rinkoje jau išdirbo 6 ar 9 mėn., galbūt tai paskatintų įmones nevengti nuolatinės buveinės susiformavimo?

Išvados

1. Atlikus nuolatinės buveinės sampratos analizę nustatyta, kad BEPS projektas buvo pradėtas kurti, po to, kai pasaulį sukrėtė skandalai dėl tarptautinių įmonių mokesčių vengimo, pelno perkėlimo į mažų mokesčių tarifų šalis, ar pasinaudojant mokesčių spragomis ir neatitikimais visiškai išvengiant pelno apmokestinimo. BEPS projekto 7-o veiksmo tikslas buvo suteikti aiškumo ir tikslumo apibrėžiant nuolatinės buveinės sąvoką, bei pateikti aiškias nuorodas į bendruosius nuolatinės buveinės sąvokos susiformavimo principus, kurie pateikiami EBPO rekomendacijose bei papildomuose išaiškinimuose. Tačiau niekur nėra kalbama apie tai, kad nuolatinės buveinės atsiradimas gali labai padidinti mokesčių administravimo išlaidas, susijusias su naujų nuolatinių buveinių, kurias reikės užregistruoti, kiekiu bei jų patikrinimais. Todėl labai svarbu, kad mokesčių institucijos galėtų sutelkti dėmesį į tai, kaip tikrinant veiklą faktiškai padidinti mokesčių surinkimą. Mokslinėje literatūroje daugelis autorių, nagrinėja nuolatinės buveinės išvengimo klausimą tik teoriniu lygmeniu, o detalių empirinių tyrimų, kurie parodytų, kaip iš tiesų pasikeičia įmonėje finansinė padėtis ir kokių papildomų išlaidų įmonė patiria bei kokie reikalavimai įmonių laukia, nepavyko rasti. Būtent tai pagrindžia tyrimo reikalingumą.
2. Atlikus mokslinės literatūros analizę įžvelgta, kad BEPS projektas mokslinių straipsnių autorius padalino į dvi grupes: vienuj nuomone, tai labai reikšmingas projektas, kuris leis sustiprinti tarptautinę mokesčių sistemą ir sudarys sąlygas sąžiningam pelno mokesčio apskaičiavimui ir mokėjimui, ten kur sukuriamas ekonominis interesas, kitų nuomone – tai tik politinė iniciatyva, kuri taip niekada ir nebus įgyvendinta iki galo.
BEPS projektu siekiama kovoti su mokesčių vengimu, užtikrinant, kad pelnas būtų apmokestinamas „ten, kur vyksta ekonominė veikla ir sukuriama vertė“. Visgi apibendrinus mokslinę literatūrą analizuojama tema galima teigti, kad nors BEPS projekto tikslas yra imtis griežtų priemonių žalingai mokesčių konkurencijai pažaboti, tačiau nuolatinės buveinės sąvoka nėra idealiai sukurta šiuolaikinei verslo aplinkai, vis dar yra palikta pakankamai didelė erdvė interpretacijoms, kai EBPO konvencija ir jos komentarai nevisiškai sutampa su vidiniais šalių teisės aktais ir jų komentarais. Todėl įmonių, kurios iš dalies veiklą vykdo užsienyje strategijose vis dar pastebimas mokesčių planavimas, mokesčių spragų išnaudojimas ir galimybių ieškojimas pasinaudoti mokesčių taisyklių neatitikimais, tam, kad dirbtinai būtų galima išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo.
3. Tyrimui atlikti buvo sudaryta metodologija, pagal kurią yra nustatoma ar BEPS projektas padėjo sumažinti nuolatinės buveinės vengimo praktiką ar prisideda prie nuolatinių buveinių skaičiaus susiformavimo tose šalyse, kuriose ir vykdoma įmonės veikla, ar daroma įtaka surenkamo pelno mokesčio dydžiui yra ženkliai pastebima. Tyrimas buvo suskirstytas į tris pagrindinius etapus:
 - Lietuvoje reziduojančių įmonių, vykdančių veiklą užsienio šalyse, atvejų analizė remiantis įmonių statistikos departamento duomenų baze bei vidine įmonių dokumentacija, įmonių teikiamomis finansinėmis ataskaitomis nuolatinės buveinės šalių mokesčių institucijoms, įmonių gautomis auditorių atskaitomis, mokesčių bei darbo inspekcijų patikrinimo išvadomis;
 - tyrime nagrinėtų šalių mokesčių pajamų duomenų analizė, remiantis EBPO statistikos duomenimis, šalių mokesčių pajamų kitimo tendencijos analizė ir BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimo praktikai įvertinimas;

- BEPS projekto įtakos nuolatinės buveinės vengimui tyrimo reikšmingumo įvertinimas ir apibendrinimas.
4. Atlikus BEPS projekto įtakos dirbtiniam nuolatinės buveinės vengimui tyrimą nustatyta, kad:
- po BEPS projekto įgyvendinimo įmonėms vis sunkiau išvengti nuolatinės buveinės susiformavimo užsienio šalyse, taip užkertant kelią žalingai praktikai bei pelno mokesčio mokėjimas perkeliamas į nuolatinės buveinės šalį, o tai ir yra BEPS projekto pagrindinis tikslas, kad pelnas būtų mokamas ten kur sukuriama ekonominė vertė, todėl aiškiai matomas BEPS projekto aktualumas ir reikalingumas;
 - nors BEPS projektas yra nukreiptas į siekį apmokestinti pajamas, būtent ten kur jos sukuriamos, tačiau Nyderlandų atžvilgiu, šio projekto įgyvendinimas nepadare įtakos nuolatinės buveinės susiformavimui ir tai galima teigti yra paties šalies pozicija;
 - nuolatinės buveinės susiformavimas atgaline data yra labai didelis iššūkis įmonei ir ženklios papildomos išlaidos;
 - nuolatinės buveinės susiformavimas sukuria šiuos reikalavimus įmonei:
 - ✓ įmonės registracija užsienio šalies institucijoje, kuri atsakinga už įmonių registravimą;
 - ✓ atskira nuolatinės buveinės apskaita;
 - ✓ gyventojų pajamų mokesčio mokėjimas užsienio šalyje;
 - ✓ mokesčių deklaracijų ir ataskaitų pateikimas, remiantis tokiais pačias kriterijais ir reikalavimais, kaip ir vietinėms tos šalies įmonėms;
 - ✓ pelno, pridėtinės vertės, nekilnojamojo turto ir kt. mokesčių mokėjimas užsienio šalyje;
 - atliekant tyrimą, taip pat iškeltas diskusinis klausimas – jeigu nuolatinė buveinė susiformuotų ne atgaline data, o po to, kai įmonės toje rinkoje jau išdirbo 6 ar 9 mėn., galbūt tai paskatintų įmones nevengti nuolatinės buveinės susiformavimo?

Literatūros sąrašas

1. Apeldoorn v. L. (2018). BEPS, tax sovereignty and global justice, *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 21:4, 478-499, DOI: 10.1080/13698230.2016.1220149<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13698230.2016.1220149>
2. Avi-Yonah, R.S, & Xu, H. (2017). Evaluating BEPS. *Erasmus Law Review*, 10(1), 3–11. doi:10.5553/ELR.000080<https://repub.eur.nl/pub/101729>
3. Bjerkestuen, H. M.; Wille, H. G. (2015). Tax holidays in a BEPS-perspective; *Intertax, International Tax Review*, 2015, Vol.43 (1), p.106-121 <http://hdl.handle.net/11250/2382273>
4. Bradbury, D.; O'Reilly, P. (2018). Inclusive fiscal reform: ensuring fairness and transparency in the international tax system; *International Tax and Public Finance*, 2018, Vol.25(6), pp.1434-1448<https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-018-9507-2>
5. Brauner Y. (2014). BEPS: An Interim Evaluation; *World Tax Journal*, 2014 (Volume 6), No 1<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/WTJ-Free-Article-March-2015-Newsletter.pdf>
6. Burgers, I.; Mosquera, I. (2017). Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?; *Erasmus Law Review*, 2017, Vol.2017(08), pp.29-47 <http://hdl.handle.net/11370/46be51a7-95b0-4191-b8a8-63401d721126>
7. De Graaf, A.C.G.A.C; Visser, K.-J. (2018). BEPS: Will the current commitments and peer review model prove effective?. *EC Tax Review*, 27(1), 36–47<https://repub.eur.nl/pub/109113>
8. De Wilde, M.F. (2017). Taxing Multinationals 'Post-BEPS' - What's Next?. *Erasmus Law Review*, 10(1), 1–2. doi:10.5553/ELR.000084<https://repub.eur.nl/pub/101728>
9. Degesys R. (2002). Užsienio įmonių nuolatinių buveinių apmokestinimo metodų pasirinkimo dilema, *Jurisprudencija*, 2002, t. 34(26); 21–30<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3510>
10. Evertsson N. (2016). Corporate tax avoidance: a crime of globalization; *Crime, Law and Social Change*, 2016, Vol.66(2), pp.199-216. <https://link-springer-com.ezproxy.ktu.edu/article/10.1007/s10611-016-9620-z>
11. Folkvord B.; Riis J. M. (2014). Corporate income tax and the international challenge *Nordic tax journal*, 01 November 2014, Vol.2014(2), pp.55-87<https://doi.org/10.1515/ntaxj-2014-0019>
12. Fung, S. (2017). The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project. *Erasmus Law Review*, 10(2), 76–88. doi:10.5553/ELR.000085<https://repub.eur.nl/pub/103847>
13. Gribnau, J.L.M. (2017). The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility; *Erasmus Law Review*, 2017, Vol.10(1), pp.12-28<http://hdl.handle.net/1887/70679>
14. Kayis-Kumar, A. (2016). What's BEPS got to do with it? Exploring the effectiveness of thin capitalisation rules; *eJournal of Tax Research*, 14, 2, 359-386, 19 December 2016 https://www.researchgate.net/publication/311807016_What's_BEPS_got_to_do_with_it_Exploring_the_effectiveness_of_thin_capitalisation_rules

15. Kemmeren, E. C. C. M. (2014). Where is EU law in the OECD BEPS Discussion? *EC Tax Review*, 23(4), 190-193. [2014/4].<https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/where-is-eu-law-in-the-oecd-beps-discussion>
16. Kleist D. (2018). The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS—Some Thoughts on Complexity and Uncertainty; *Nordic Tax Journal | Volume 2018: Issue 1*<https://content.sciendo.com/view/journals/ntaxj/2018/1/article-p31.xml>
17. Kundelis E.; Legenzova L. (2019). Assessing impact of base erosion and profit shifting on performance of subsidiaries of multinational corporations in Baltic countries; *Equilibrium (Toruń)*, 01 June 2019, Vol.14(2), pp.277-293<https://doi.org/10.24136/eq.2019.013>
18. Lankhorst, P.; van Dam, H. (2017). Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring from a Tax Practitioner's View. *Erasmus Law Review*, 10(1), 60–74. doi:10.5553/ELR.000083<https://repub.eur.nl/pub/101733>
19. Maćzyński, D. (2018). The BEPS Influence on Tax Information Exchange; *Studia Iuridica Lublinensia*, 2018, Vol.27(2), pp.127-141 http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.ojs-doi-10_17951_sil_2018_27_2_127
20. Marisi, F.; Chaisse, J. (2017). Another conflict of norms : how BEPS and international taxation relate to investment treaties; ISSN: 2519-8467 *INVESTMENT TREATY NEWS*, 2017<https://biblio.ugent.be/publication/8555831>
21. Mihaylova-Goleminova Savina I. (2019). International initiatives in the field of taxation and European law; *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, 01 January 2019, Vol.58(85), pp.263-274<https://doaj.org/article/52932efa8af64fb4822781a78783ff7c>
22. OECD (2010, 2017). ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
23. OECD (2012). INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT) OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION<https://www.oecd.org/ctp/treaties/48836726.pdf>
24. OECD (2015). COMMENTS RECEIVED ON REVISED DISCUSSION DRAFT BEPS ACTION 7: PREVENT THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS 15 June 2015<https://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>
25. OECD (2015). Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 5.<https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>
26. OECD (2015). Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report<https://www.oecd.org/ctp/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>
27. OECD (2015). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status; ACTION 7: 2015 Final Report<http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

28. OECD (2017). Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), BEPS action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Compilation-public-comments-attribution-profits-to-permanent-establishments-2017.pdf>
29. OECD (2017). Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft, BEPS Action 7, Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>
30. OECD (2018). Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, 2018 March www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm
31. Oguttu, A. (2017). Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa" Part 2: A Critique of Some Priority OECD Actions from an African Perspective; IDEAS Working Paper Series from RePEc, 2017 <https://www.ictd.ac/publication/ictd-wp64/>
32. Pieretti, P.; Pulina, G. (2020). Does eliminating international profit shifting increase tax revenue in high-tax countries? *Economic modelling*, December 2020, Vol.93, pp.717-727 <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2020.01.020>
33. Popović, D.; Ilić Popov, G. (2017). ЗНАЧАЈ И ЕФЕКТИ БЕПС МУЛТИЛАТЕРАЛНЕ КОНВЕНЦИЈЕ У МЕЂУНАРОДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ; Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu, 2017, Vol.LVI(75), pp.13-31 <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=619346>
34. Ribeiro J. S. (2009). Outline of Article 5 of the OECD Model Convention; *Jurisprudencija*, 2009, 1(115), p. 295–312 <https://search.proquest.com/docview/1426947677?pq-origsite=primo>
35. Schmidt P. K. (2016). Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive – An Interim Nordic Assessment; *Nordic Tax Journal | Volume 2016: Issue 2* <https://content.sciendo.com/view/journals/ntaxj/2016/2/article-p87.xml>
36. Schmidt P. K. (2017). Permanent Establishment for Investors in Private Equity Funds—A Legal Analysis in Light of the Changes to the OECD Model; *Nordic tax journal*, 01 June 2019, Vol.2019(1), pp.16-40 <https://doaj.org/article/9ae065766953428f9ef6cebf19766fc2>
37. Schulte S. K.; Watrin Ch.; Falko W. (2020). The alignment between reported profits and real activity in times of the BEPS Action Plan; *Journal of international accounting, auditing & taxation*, September 2020, Vol.40 <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100330>
38. Shelepov A. (2017). Indonesia and the BRICS: Implementing the BEPS Action Plan, *International Organisations Research Journal*, 01 December 2017, Vol.12(3), pp.114-136 <https://doi.org/10.17323/1996-7845-2017-03-114>
39. Spies, S.; Van Heerden, L. (2018). Action 7 of the BEPS action plan and the permanent establishment status of non-resident online retailers in South Africa; *SA journal of accounting research*, 02 September 2018, Vol.32(2-3), pp.225-245 <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10291954.2018.1537158>

40. Svažič, T. (2019). Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises. *Naše gospodarstvo/Our Economy*, 65(4), 99–109. DOI: 10.2478/ngoe-2019-0023<https://content.sciendo.com/view/journals/ngoe/65/4/article-p99.xml>
41. Trachuk V.; Franchuk K. (2018). Taxation of Permanent Establishments in Ukraine: Unresolved Issues; *Kyiv-Mohyla Law and Politics Journal*, 01 September 2018, Vol.4, pp.159-174<https://doi.org/10.18523/kmlpj153258.2018-4.159-174>
42. Van Apeldoorn, L. (2019). Exploitation, international taxation, and global justice, *Review of social economy*, 03 April 2019, Vol.77(2), pp.163-183<https://doi.org/10.1080/00346764.2018.1525759>
43. Wilde, M. (2017). Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado about Nothing?, *Intertax: international tax review*, 2017, Vol.45(8/9 {2017}), pp.556-566<http://hdl.handle.net/1765/104846>
44. Wilde, M.; Wisman, C. (2016). The Meaning of Avoidance and Aggressive Tax Planning and the BEPS Initiative; *EATLP 2016 Congress (June 2016)*, Munich <http://hdl.handle.net/1765/99691>
45. Zhu, J. (2016). G20 institutional transition and global tax governance; *Pacific review*, 26 May 2016, Vol.29(3), pp.465-471 <https://doi.org/10.1080/09512748.2016.1154687>
46. Шелепов А. В. (2016). Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения; *Вестник международных организаций*. 2016. Т. 11. № 4. С.36-59. <https://iorj.hse.ru/2016-11-4/198185128.html>

Priedai

1 priedas. Minimalaus darbo užmokesčio, gyventojų pajamų mokesčio ir minimalaus darbo užmokesčio po mokesčių palyginimas pagal šalis (sudaryta autorės)

Atidirbtų valandų skaičius, val/mėn.	140	170	185	190	205
	Olandija*				
Minimalus darbo užmokestis, Eur/mėn.	2 222	2 724	2 994	3 089	3 356
Gyventojų pajamų mokestis EU piliečiams, Eur/mėn.	135,33	182,08	236,25	273,08	376,33
Gyventojų pajamų mokestis trečiųjų šalių piliečiams, Eur/mėn.	215,08	264,00	317,75	353,08	452,17
Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčio EU piliečiams, Eur/mėn.	2 086,81	2 542,02	2 757,75	2 815,52	2 979,85
Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčio trečiųjų šalių piliečiams, Eur/mėn.	2 007,06	2 460,10	2 676,25	2 735,52	2 904,01
	Belgija**				
Minimalus darbo užmokestis, Eur/mėn.	1 899	2 320	2 694	2 911	3 337
Gyventojų pajamų mokestis, Eur/mėn.	265,62	353,16	513,11	795,72	815,56
Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčio, Eur/mėn.	1 633,22	1 966,68	2 180,73	2 115,26	2 521,39
	Suomija***				
Minimalus darbo užmokestis, Eur/mėn.	1 918	2 285	2 593	2 611	2 795
Gyventojų pajamų mokestis, Eur/mėn.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčio, Eur/mėn.	1 917,72	2 284,94	2 592,89	2 611,37	2 794,98
	Norvegija				
Minimalus darbo užmokestis, Eur/mėn.	2 565	2 832	3 094	3 403	3 470
Gyventojų pajamų mokestis, Eur/mėn.	430,81	475,61	519,77	558,20	582,87
Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčio, Eur/mėn.	2 133,73	2 355,94	2 574,09	2 844,42	2 886,80
	Vokietija				
Minimalus darbo užmokestis, Eur/mėn.	1 885	2 420	2 560	2 742	2 956
Gyventojų pajamų mokestis, Eur/mėn.	55,58	209,85	201,06	283,17	275,43
Minimalaus darbo užmokesčio po mokesčio, Eur/mėn.	1 829,81	2 209,89	2 358,92	2 458,79	2 680,77

* - gyventojų pajamų mokestis skiriasi priklausomai nuo darbuotojo pilietybės.

** - apmokestinamos pajamos Belgijoje, gali būti mažinamos atėmus Lietuvoje sumokamo Sodros įmokos dydį. Taip pat gali būti taikomos nuolaidos darbuotojui ir darbdaviui.

*** - GPM priklauso nuo darbuotojo metinių pajamų dydžio, jei pajamos iki 13 000 Eur, GPM 0 proc.

2 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Belgijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2016–2019 metais

	2016 m., Eur	2017 m., Eur	2018 m., Eur	2019 m., Eur
Pardavimo pajamos	504 120	778 194	1 156 981	965 225
Pardavimo savikaina	402 668	614 016	1 032 831	764 424
Medžiagos ir įranga	20 704	25 983	25 387	42 791
Darbo užmokesčio sąnaudos	246 382	222 396	302 106	428 814
Subrangovų paslaugos	0	230 260	538 847	110 500
Kelionės išlaidos	28 709	27 744	35 202	32 281
Transporto priemonių eksploatavimas ir remontas	200	1 500	489	117
Kuro sąnaudos	4 647	3 743	5 698	5 255
Apskaitos ir teisinės paslaugos	10 294	9 909	12 622	11 036
Kitos tiesioginės išlaidos	91 732	92 481	112 480	133 629
BENDRASIS PELNAS	101 452	164 178	124 150	200 802
Administracinės išlaidos	67 309	54 739	82 532	89 578
Administracijos darbo užmokestis	27 506	25 102	33 727	39 788
Biuro sąnaudos	5 372	2 202	6 587	8 483
Komandiruočių sąnaudos	4 086	3 083	5 010	6 081
Transporto priemonių eksploatavimas ir remontas	1 394	779	1 710	2 327
Kuro sąnaudos	566	612	694	974
Apskaitos ir teisinės paslaugos	4 773	4 008	5 853	8 223
Reklamos išlaidos	10 414	7 927	12 769	9 759
Amortizacija ir nusidėvėjimas	1 430	1 250	1 754	1 179
Banko mokesčiai	680	528	834	751
Kitos administracinės išlaidos	11 087	9 248	13 595	12 012
Kitos veiklos rezultatai	0	0	17 031	9 658
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	34 143	109 438	58 649	120 882
Pelno mokesčio tarifas	33,00 %	33,00 %	29,58 %	29,58 %
Pelno mokestis	11 267	36 115	17 348	35 757
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	22 876	73 324	41 301	85 125

3 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Suomijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2017 metais pagal projektus

	Bendra suma, Eur	Projektas A, Eur	Projektas B, Eur	Projektas C, Eur	Projektas D, Eur	Projektas E, Eur
Pardavimo pajamos	13 159 271	11 132 222	1 787 881	11 841	183 012	44 314
Projekto dalis Suomijoje, %	1,0000	0,8460	0,1359	0,0009	0,0139	0,0034
Pardavimo savikaina	11 071 597	8 983 729	1 892 606	23 201	139 229	32 832
Medžiagos ir įranga	61 751	31 241	30 332	178	0	0
Darbo užmokesčio sąnaudos	354 259	266 225	73 961	2 736	9 223	2 113
Socialinio draudimo sąnaudos	224 540	168 287	47 390	1 723	5 807	1 333
Subrangovų paslaugos	9 125 264	7 675 086	1 352 068	2 668	74 807	20 635
Dienpinigių sąnaudos	832 047	507 846	264 894	13 144	39 538	6 625
Kelionės išlaidos	117 392	67 252	49 565	0	576	0
Kitos tiesioginės išlaidos	356 344	267 792	74 396	2 752	9 278	2 126
BENDRASIS PELNAS	2 087 675	2 148 493	-104 724	-11 359	43 783	11 482
Administracinės išlaidos	1 419 496	1 293 812	96 023	284	23 363	6 014
Administracijos darbo užmokestis	660 287	601 824	44 666	132	10 868	2 797
Administracijos socialinio draudimo sąnaudos	206 532	188 245	13 971	41	3 399	875
Biuro sąnaudos	151 333	137 934	10 237	30	2 491	641
Komandiruočių sąnaudos	48 779	44 460	3 300	10	803	207
Kelionės išlaidos	36 533	33 299	2 471	7	601	155
Transporto ir kuro sąnaudos	56 780	51 753	3 841	11	935	241
Apskaitos ir teisinės paslaugos	89 850	81 895	6 078	18	1 479	381
Reklamos išlaidos	28 217	25 719	1 909	6	464	120
Amortizacija ir nusidėvėjimas	55 255	50 363	3 738	11	909	234
Banko mokesčiai	6 398	5 832	433	1	105	27
Kitos administracinės išlaidos	79 531	72 489	5 380	16	1 309	337
Kitos veiklos rezultatai	0	0	0	0	0	0
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	668 178	854 681	-200 748	-11 643	20 420	5 469
Apsimokestinami tik projektai A, B, C, ir D	662 710					
Pelno mokestis	132 542					
Pelno mokesčio tarifas, %	20,00					
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	535 636					

4 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Suomijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2017–2019 metais

	2017 m., Eur	2018 m., Eur	2019 m., Eur
Suomijos dalis visose įmonės pardavimuose, %	0,5402	0,3570	0,3268
Pardavimo pajamos	13 159 271	6 249 533	9 175 472
Pardavimo savikaina	11 071 597	5 335 631	8 539 293
Medžiagos ir įranga	61 751	630 863	642 567
Darbo užmokesčio sąnaudos	354 259	181 988	397 042
Socialinio draudimo sąnaudos	224 540	50 627	8 314
Subrangovų paslaugos	9 125 264	3 481 306	5 727 790
Dienpinigių sąnaudos	832 047	283 317	675 656
Kelionės išlaidos	117 392	91 805	104 064
Kitos tiesioginės išlaidos	356 344	615 725	983 861
BENDRASIS PELNAS	2 087 675	913 903	636 179
Administracinės išlaidos	1 419 496	537 302	462 314
Administracijos darbo užmokestis	660 287	214 594	184 644
Administracijos socialinio draudimo sąnaudos	206 532	66 327	57 070
Biuro sąnaudos	151 333	74 093	63 752
Komandiruočių sąnaudos	48 779	14 968	12 879
Kelionės išlaidos	36 533	8 664	7 454
Transporto ir kuro sąnaudos	56 780	33 526	28 847
Apskaitos ir teisinės paslaugos	89 850	43 753	37 647
Reklamos išlaidos	28 217	34 277	29 493
Amortizacija ir nusidėvėjimas	55 255	19 626	16 887
Banko mokesčiai	6 398	5 962	5 130
Kitos administracinės išlaidos	79 531	21 513	18 511
Kitos veiklos rezultatai	0	0	0
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	668 178	376 601	173 864
Pelno mokestis	132 542	75 320	34 773
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	535 636	301 281	139 092

5 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Norvegijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2015–2019 metais

	2015, Eur	2016, Eur	2017, Eur	2018, Eur	2019, Eur
Norvegijos dalis visose įmonės pardavimuose	4,6 %	4,9 %	8,4 %	12,2 %	5,4 %
Pardavimo pajamos	1 189 246	1 248 708	2 106 750	2 141 287	1 503 188
Pardavimo savikaina	1 069 730	1 123 217	1 661 154	1 909 060	1 452 184
Medžiagos ir įranga	36 722	38 558	23 722	39 048	54 827
Darbo užmokesčio sąnaudos	182 220	191 331	244 783	809 220	875 976
Socialinio draudimo sąnaudos	57 546	60 424	86 319	130 500	10 546
Subrangovų paslaugos	229 213	240 674	644 672	491 875	314 629
Darbininkų dienpinigių sąnaudos	511 397	536 967	555 894	219 062	72 491
Kelionės išlaidos	15 195	15 955	36 921	32 287	49 161
Kitos tiesioginės išlaidos	37 436	39 308	68 843	187 068	74 555
BENDRASIS PELNAS	119 515	125 491	445 596	232 227	51 004
Administracinės išlaidos	71 469	75 042	248 361	6 020	55 340
Administracijos darbo užmokestis	17 240	18 102	115 527	529	22 615
Administracijos socialinio draudimo sąnaudos	6 087	6 391	36 136	165	404
Biuro sąnaudos	8 332	8 749	26 478	0	4 417
Komandiruočių sąnaudos	1 790	1 879	8 535	1 052	1 643
Kelionės išlaidos	1 472	1 545	6 392	1 659	327
Transporto ir kuro sąnaudos	3 605	3 786	9 934	0	3 000
Apskaitos ir teisinės paslaugos	17 576	18 455	15 721	0	3 924
Reklamos išlaidos	2 966	3 115	4 937	0	8 562
Amortizacija ir nusidėvėjimas	4 558	4 786	9 668	0	1 176
Banko mokesčiai	816	857	1 119	0	559
Kitos administracinės išlaidos	7 026	7 377	13 915	2 616	8 712
Kitos veiklos rezultatai					
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	48 047	50 449	197 235	226 207	-4 336
Pelno mokestis	27,00 %	25,00 %	24,00 %	23,00 %	22,00 %
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	12 973	12 612	47 336	52 028	0

6 priedas. Įmonės nuolatinės buveinės Norvegijoje pelno (nuostolių) ataskaita 2019 metais pagal projektus

	Norvegija, Eur	Projektas A	Projektas B	Projektas C
Pardavimo pajamos	1 503 188	1 378 585	53 370	71 233
Projekto dalis Norvegijoje, %	100,0%	91,71%	3,55%	4,74%
Pardavimo savikaina	1 452 184	1 349 668	42 410	60 106
Medžiagos ir įranga	54 827	53 598	166	1 063
Darbo užmokesčio sąnaudos	875 976	825 724	34 671	15 580
Socialinio draudimo sąnaudos	10 546	9 907	442	198
Subrangovų paslaugos	314 629	281 494	0	33 135
Dienpinigių sąnaudos	72 491	72 491	0	0
Kelionės išlaidos	49 161	43 908	3 163	2 090
Kitos tiesioginės išlaidos	74 555	62 547	3 968	8 040
BENDRASIS PELNAS	51 004	28 917	10 960	11 127
Administracinės išlaidos	55 340	42 136	6 411	6 792
Administracijos darbo užmokestis	22 615	17 219	2 620	2 776
Administracijos socialinio draudimo sąnaudos	404	308	47	50
Biuro sąnaudos	4 417	3 363	512	542
Komandiruočių sąnaudos	1 643	1 251	190	202
Kelionės išlaidos	327	249	38	40
Transporto ir kuro sąnaudos	3 000	2 284	348	368
Apskaitos ir teisinės paslaugos	3 924	2 988	455	482
Reklamos išlaidos	8 562	6 519	992	1 051
Amortizacija ir nusidėvėjimas	1 176	896	136	144
Banko mokesčiai	559	426	65	69
Kitos administracinės išlaidos	8 712	6 633	1 009	1 069
Kitos veiklos rezultatai	0	0	0	0
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	-4 336	-13 219	4 548	4 335
Pelno mokestis	0			
Pelno mokesčio tarifas	22 %			
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-4 336			

7 priedas. Mokesčių pajamos – Belgija, 2011–2019 metais

Government		Total								
Unit		Euro, Millions								
Year		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Taxe										
Total tax revenue		164 330	172 027	177 665	180 852	184 429	187 009	195 930	202 645	203 703
Total tax revenue	Total tax revenue exclusive of taxes collected for the EU	163 037	170 771	176 488	179 611	182 812	185 183	194 093	200 728	201 760
1000 Taxes on income, profits and capital gains		56 823	59 349	62 762	64 613	65 572	66 295	71 379	74 373	71 720
1100 Taxes on income, profits and capital gains of individuals		46 118	47 696	50 518	51 971	51 877	51 592	53 218	54 566	53 966
1110 On income and profits of individuals		46 118	47 696	50 518	51 971	51 877	51 592	53 218	54 566	53 966
1110 On income and profits of individuals	Immovable income withholding tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Movable income withholding tax	2 691	3 377	4 314	4 620	4 104	3 973	3 769	3 693	3 746
	Earned income withholding tax	42 190	43 398	44 686	45 590	45 658	45 298	46 889	47 575	47 419
	Advance payments PIT	1 513	1 412	1 508	1 497	1 547	1 513	1 593	1 663	1 585
	Non residents tax	783	834	841	964	926	1 001	966	1 108	1 176
	Assessments PIT	-2 153	-2 448	-1 988	-1 849	-1 512	-1 421	-1 252	-766	-1 264
	Special social contributions	1 069	1 094	1 117	1 116	1 106	1 198	1 209	1 253	1 262
	Other income taxes	25	30	41	33	48	29	44	39	42
1120 On capital gains of individuals		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates		10 670	11 624	12 192	12 585	13 644	14 640	18 098	19 736	17 683
1210 On profits of corporates		10 670	11 624	12 192	12 585	13 644	14 640	18 098	19 736	17 683
1210 On profits of corporates	Immovable income withholding tax (corporate)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Movable income withholding tax (corporate)	387	362	477	354	466	427	290	303	309
	Advance payments (corporate)	7 858	7 918	7 930	8 465	8 539	8 594	11 586	13 965	14 619
	Assessments (corporate)	2 379	3 211	3 662	3 750	4 466	5 571	5 936	5 276	2 571
	Non residents tax (corporate)	36	120	113	9	154	38	270	194	191
	Other income taxes (corporate)	10	12	10	7	19	9	15	-2	-7
1220 On capital gains of corporates		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200		35	29	52	57	51	63	63	71	71
1300 Unallocable between 1100 and 1200	Former income taxes	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Penalties	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Other	35	29	52	57	51	63	63	71	71

Data extracted on 06 Feb 2021 10:17 UTC (GMT) from OECD.Stat

8 priedas. Mokesčių pajamos – Suomija, 2011–2019 metais

Government		Total								
Unit		Euro, Millions								
Year		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Tax										
Total tax revenue		82 751	85 269	88 688	90 027	92 003	95 115	96 985	99 025	101 489
Total tax revenue	Total tax revenue exclusive of taxes collected for the EU	82 560	85 084	88 521	89 856	91 760	94 839	96 688	98 795	101 086
1000 Taxes on income, profits and capital gains		29 334	29 202	30 797	31 479	32 371	32 934	34 404	34 505	35 471
1100 Of individuals		24 181	24 989	25 998	27 523	27 824	28 136	28 277	28 569	29 402
1110 On income and profits		24 181	24 989	25 998	27 523	27 824	28 136	28 277	28 569	29 402
1110 On income and profits	Tax on income	7 682	7 890	7 903	9 148	9 138	9 312	9 109	9 734	9 987
	The final withdrawal tax on interest income	198	237	207	142	110	90	66	44	39
	Communal tax	16 301	16 862	17 888	18 233	18 576	18 734	19 102	18 791	19 376
	Seaman's tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	National pension contributions	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	National health insurance contributions	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1120 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1120 On capital gains	Tax on lottery prizes
1200 Corporate		5 153	4 213	4 799	3 956	4 547	4 798	6 127	5 936	6 069
1210 On profits		5 153	4 213	4 799	3 956	4 547	4 798	6 127	5 936	6 069
1210 On profits	Tax on income	3 375	2 906	3 227	2 433	2 761	3 268	4 238	4 077	4 151
	Communal tax	1 647	1 208	1 456	1 412	1 668	1 530	1 889	1 859	1 918
	Church tax	131	99	116	111	118	0	0	0	0
1220 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200		0	0	0	0	0	0	0	0	0

Data extracted on 06 Feb 2021 10:17 UTC (GMT) from OECD.Stat

9 priedas. Mokesčių pajamos – Vokietija, 2011–2019 metais

Government		Total								
Unit		Euro, Millions								
Year		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Tax										
Total tax revenue		971 984	1 010 707	1 038 902	1 077 655	1 127 631	1 182 487	1 232 001	1 293 678	1 338 656
Total tax revenue	Total tax revenue exclusive of taxes collected for the EU	967 392	1 006 241	1 034 587	1 073 098	1 120 820	1 175 602	1 225 214	1 286 710	1 331 567
1000 Taxes on income, profits and capital gains		284 069	305 823	319 926	333 141	351 473	376 298	400 672	423 781	436 377
1100 Of individuals		238 568	258 564	270 179	282 458	299 379	314 407	334 667	351 896	366 939
1110 On income and profits		238 568	258 564	270 179	282 458	299 379	314 407	334 667	351 896	366 939
1110 On income and profits	Taxes on wages and salaries	155 518	166 348	174 512	183 837	194 116	201 405	211 685	224 108	235 891
	Assessed income tax	32 478	37 777	42 586	45 881	48 902	54 035	59 784	60 927	63 772
	Withholding tax on dividends	18 136	20 060	17 258	17 424	17 944	19 452	20 918	23 196	23 486
	Supplementary tax	11 660	12 479	13 085	13 692	14 555	15 204	16 141	17 041	17 829
	Enterprise tax	15 543	16 472	17 305	17 104	18 570	20 528	21 294	22 518	22 387
	Stabilisation tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Withholding tax on interest	5 233	5 428	5 433	4 520	5 292	3 783	4 845	4 106	3 574
1120 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1200 Corporate		45 501	47 259	49 747	50 683	52 094	61 891	66 005	71 885	69 438
1210 On profits		45 501	47 259	49 747	50 683	52 094	61 891	66 005	71 885	69 438
1210 On profits	Corporation tax	16 348	17 250	19 762	20 246	20 224	27 598	29 832	34 216	32 330
	Supplementary tax	1 170	1 215	1 337	1 352	1 409	1 733	1 902	1 975	1 896
	Sacrifice for Berlin	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Enterprise tax	25 165	25 872	25 722	26 651	27 613	30 524	31 663	33 484	33 288
	Stabilisation tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Withholding tax on interest	2 818	2 922	2 926	2 434	2 848	2 036	2 608	2 210	1 924
1220 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200		0	0	0	0	0	0	0	0	0

Data extracted on 06 Feb 2021 10:17 UTC (GMT) from OECD.Stat

10 priedas. Mokesčių pajamos – Nyderlandai, 2011–2019 metais

Government		Total								
Unit		Euro, Millions								
Year		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Tax										
Total tax revenue		230	232	238	248	255	272	285	300	318
		507	372	488	790	348	038	671	298	698
Total tax revenue	Total tax revenue exclusive of taxes collected for the EU	228	230	236	246	252	268	282	296	315
		321	325	479	374	272	940	463	931	130
1000 Taxes on income, profits and capital gains		61 929	58 869	59 085	63 671	70 849	73 993	85 761	88 769	98 904
1100 Of individuals		47 883	45 172	44 830	46 581	52 405	50 292	61 571	61 660	68 903
1110 On income and profits		47 646	44 943	44 592	46 361	52 167	50 162	61 442	61 514	68 746
1110 On income and profits	Income tax	-533	-902	-1 337	-190	-2 566	-5 111	-1 183	-1 082	4 858
	Wage tax	47 226	45 207	45 546	45 656	53 953	54 962	61 844	61 573	61 688
	Dividend tax	953	638	383	895	780	311	781	1 023	2 200
	Directors tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Inhabited house tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1120 On capital gains		237	229	238	220	238	130	129	146	157
1120 On capital gains	Tax on games of chance	237	229	238	220	238	130	129	146	157
1200 Corporate		14 046	13 697	14 255	17 090	18 444	23 701	24 190	27 109	30 001
1210 On profits		14 046	13 697	14 255	17 090	18 444	23 701	24 190	27 109	30 001
1210 On profits	Corporate income and dividend taxes	14 046	13 697	14 255	17 090	18 444	23 701	24 190	27 109	30 001
1220 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200		0	0	0	0	0	0	0	0	0

Data extracted on 06 Feb 2021 10:17 UTC (GMT) from OECD.Stat

11 priedas. Mokesčių pajamos – Norvegija, 2011–2019 metais

Government		Total								
Unit		Norwegian Krone, Millions								
Year		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Tax										
Total tax revenue		1 170 725	1 227 372	1 222 890	1 216 995	1 195 354	1 204 483	1 277 949	1 397 206	1 417 202
1000 Taxes on income, profits and capital gains		571 955	594 389	558 171	518 015	475 374	458 170	499 695	582 916	574 228
1100 Of individuals		271 322	288 119	304 409	309 592	335 199	332 773	339 076	353 359	370 400
1110 On income and profits		271 322	288 119	304 409	309 592	335 199	332 773	339 076	353 359	370 400
1110 On income and profits		Employee social security contributions								
		0	0	0	0	0	0	0	0	0
		Income taxes								
		271 322	288 119	304 409	309 592	335 199	332 773	339 076	353 359	370 400
1120 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1200 Corporate		300 633	306 270	253 762	208 423	140 175	125 397	160 619	229 557	203 828
1210 On profits		300 633	306 270	253 762	208 423	140 175	125 397	160 619	229 557	203 828
1220 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200		0	0	0	0	0	0	0	0	0

Data extracted on 06 Feb 2021 10:17 UTC (GMT) from OECD.Stat