



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimas

Baigiamasis magistro studijų projektas

Aistė Butkevičienė

Projekto autorė

Doc. dr. Kristina Kundelienė

Vadovė

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimas

Baigiamasis magistro studijų projektas

Apskaita ir auditas (6211LX037)

Aistė Butkevičienė

Projekto autorius

Doc. dr. Kristina Kundelienė

Vadovė

Prof. Borisas Seminogovas

Recenzentas

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Aistė Butkevičienė

BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimas

Akademinio sąžiningumo deklaracija

Patvirtinu, kad:

1. baigiamąjį projektą parengiau savarankiškai ir sąžiningai, nepažeisdama(s) kitų asmenų autoriaus ar kitų teisių, laikydamasi(s) Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo nuostatų, Kauno technologijos universiteto (toliau – Universitetas) intelektinės nuosavybės valdymo ir perdavimo nuostatų bei Universiteto akademinės etikos kodekse nustatytų etikos reikalavimų;
2. baigiamajame projekte visi pateikti duomenys ir tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti teisėtai, nei viena šio projekto dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar elektroninių šaltinių, visos baigiamojo projekto tekste pateiktos citatos ir nuorodos yra nurodytos literatūros sąrašė;
3. įstatymų nenumatytų piniginių sumų už baigiamąjį projektą ar jo dalis niekam nesu mokėjęs (-usi);
4. suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo ar kitų asmenų teisių pažeidimo faktui, man bus taikomos akademinės nuobaudos pagal Universitete galiojančią tvarką ir būsiu pašalinta(s) iš Universiteto, o baigiamasis projektas gali būti pateiktas Akademinės etikos ir procedūrų kontrolieriaus tarnybai nagrinėjant galimą akademinės etikos pažeidimą.

Aistė Butkevičienė

Patvirtinta elektroniniu būdu

Butkevičienė Aistė. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimas. 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: EBPO, BEPS projektas, pelno mokestis, tarptautinis apmokestinimas, skaitmenizacija, skaitmeninis verslas.

Kaunas, 2021. 76 p.

Santrauka

Pasaulio finansų krizė (2007-2008 m.) ypatingai paskatino tarptautines kompanijas ieškoti mokesčių sistemų spragų siekiant išvengti prievolės mokėti pelno mokestį ten, kur vykdoma pagrindinė ekonominė veikla. Šiandieniniame pasaulyje vis labiau įsigalint skaitmeninei ekonomikai, šalys bando apmokestinti užsienio kompanijų pajamas, be jų fizinio buvimo tų šalių jurisdikcijoje. Tarptautinės organizacijos ir jų valstybės narės siekia patobulinti tarptautinio mokesčių režimo taisykles ir spręsti skaitmeninės ekonomikos keliamus iššūkius. EBPO iniciatyva reaguojant į pasaulyje vykstančius mokesčių vengimo atvejus - 2015 metais patvirtintas 15 veiksmų BEPS projektas, kurio 1-asis veiksmas skirtas spręsti apmokestinimo iššūkius, kylančius dėl skaitmenizacijos, tačiau šiai dienai dar nėra priimtas visuotinis susitarimas kaip turėtų būti apmokestinamas skaitmeninis verslas. Dėl to atskiros šalys jau patvirtino ar ruošiasi priimti savo sukurtus skaitmeninių paslaugų mokesčius, dėl ko tampa dar sunkiau įvertinti būtent BEPS projekto 1-ojo veiksmo numatytų priemonių poveikį skaitmeninio verslo apmokestinimui.

Šio baigiamojo projekto tikslas yra ištirti kokį poveikį skaitmeninio verslo apmokestinimui ir pelno mokesčio surinkimui Lietuvoje turėjo EBPO patvirtinto BEPS projekto 1-ojo veiksmo priemonės.

Pagrindiniai projekto rezultatai:

- Atlikta mokslinės literatūros analizė atskleidė, kad pastaraisiais metais skaitmenizacijos mastas ir tempas sąveikauja su agresyviomis mokesčių planavimo schemomis, skirtomis tarptautinių įmonių pelnui perkelti į mažų mokesčių jurisdikcijas.
- Atlikus tyrimą nustatyta, jog dalis BEPS projekto 1-ajame veiksmo numatytų priemonių yra perkelta į Lietuvos nacionalinę teisę, t. y. į Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymą, kurių nuostatos įsigaliojo nuo 2019-01-01. Mokesčių ekspertai rekomenduoju Lietuvai palaukti visuotinio EBPO ar ES sprendimo dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio, o ne imtis individualių veiksmų. Nuo 2016 metų didėja ir pateikiamų pelno deklaracijų skaičius, ir vidutinis vieno mokesčio mokėtojo deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydis, kai veiklos rūšis pagal EVRK red.2 priskiriama J sekcijai „Informacija ir ryšiai“. MOSS sistemos dalyviai, užsienio vienetai, kurie vykdo skaitmeninį verslą Lietuvoje – šalyje pelno mokesčiu nėra apmokestinami.

Tyrime naudoti metodai: mokslinės literatūros analizė ir sisteminimas, teisės aktų analizė, dokumentų analizė, lyginamoji duomenų analizė, pusiau struktūruotas interviu su ekspertais.

Butkevičienė Aistė. Study of the BEPS Project Action 1 Impact on Digital Business Taxation in Lithuania. Master's Final Degree Project / supervisor assoc. prof. dr. Kristina Kundelienė; School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

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

Keywords: OECD, BEPS project, Corporate income tax, International taxation, Digitalisation, Digital business.

Kaunas, 2021. 76.

Summary

The global financial crisis (2007-2008) led multinational companies look for gaps in tax systems in purpose to avoid paying corporate income tax, where the main economic activity takes place. Nowadays, when the digital economy is gaining ground, countries are trying to tax income earned by foreign business companies without physical presence within their jurisdiction. International organizations and their member countries are seeking to improve the rules of the international tax regime and to solve these challenges presented by the digital economy. In response to ongoing global tax evasion cases, OECD initiated 15-action BEPS project, which was approved in 2015 with Action 1 addressed for tax challenges arising from digitalisation. Global agreement on how digital business should be taxed still hasn't been reached yet; therefore, individual countries have already approved or are in the process of adopting their own digital service taxes. These circumstances make difficult to assess the impact of the measures provided in BEPS project Action 1 on the taxation of digital businesses.

The aim of this Master's final degree project is to investigate the impact of the OECD approved BEPS Action 1 measures on digital business taxation and corporate income tax collection in Lithuania.

The main results of the project:

- An analysis of the scientific literature revealed that in recent years the scale and pace of digitization has been interacting with aggressive tax planning schemes to shift the profits of multinational companies to low-tax jurisdictions.
- The study results revealed that a part of measures provided for in Action 1 of the BEPS project have been transposed into Lithuanian national law, i. e. to the Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania (the provisions of the order came into force on the 1st of January, 2019). The tax experts would recommend for Lithuania wait for a global OECD or EU decision on a digital services tax, rather than take individual actions. Since 2016, the number of submitted corporate income tax declarations has been increasing and the average income tax rate declared in a single tax return has also been increasing, when the activity is classified in Section J “Information and communication” according to classification of economic activities. MOSS system participants, foreign units executing digital business in Lithuania, - are not subject of corporate income tax in the country.

Research methods: analysis and systematization of scientific literature, legal acts analysis, documents analysis, comparative data analysis, semi-structured interviews with experts.

Turinys

Lentelių sąrašas	7
Paveikslų sąrašas	8
Įvadas.....	9
1. Iššūkiai tarptautiniame apmokestinime.....	11
1.1. BEPS samprata ir EBPO patvirtinto projekto veiksmų plano atsiradimo priežastys	11
1.2. BEPS projekto 1-asis veiksmas: mokesčių iššūkiai, atsirandantys dėl skaitmenizacijos.....	12
1.3. BEPS plano veiksmų poveikio įvertinimo poreikis.....	15
2. BEPS veiksmų plano poveikio tarptautiniam apmokestinimui teoriniai aspektai.....	17
2.1. Mokesčių vengimo ir slėpimo samprata.....	17
2.2. BEPS veiksmų plano priemonių efektyvumo vertinimas.....	18
2.3. Pelno mokesčio įtaka mokesčių konkurencijai.....	23
2.4. BEPS projekto 1-ojo veiksmo įtaka skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkių sprendimui	27
2.5. BEPS projekto 1-ojo veiksmo priemonės sprendžiant apmokestinimo iššūkius kylančius dėl skaitmenizacijos Europos Sąjungoje	38
2.6. Pelno ir PVM mokesčio sąveika apmokestinant skaitmeninį verslą.....	43
2.7. Priemonės skaitmeninio verslo apmokestinimui	47
2.8. Hipotezės ir konceptualus tyrimo modelis	48
3. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimo metodika.....	50
4. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimas	52
4.1. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio kaitos analizė 2015-2020 metais	52
4.2. Ekspertų apklausa	55
4.3. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio surenkamo pelno mokesčio dydžiui Lietuvoje tyrimas	
59	
4.3.1. Lietuvos vienetų pelno mokesčio (2016-2019 m.) analizės rezultatai	59
4.3.2. Užsienio vienetų, veikiančių Lietuvoje, pelno mokesčio (2016-2019 m.) analizės rezultatai	62
4.3.3. MOSS sistemos dalyvių Lietuvoje (2015-2020 m.) analizės rezultatai	66
4.4. Tyrimo rezultatų apibendrinimas.....	69
Išvados	71
Literatūros sąrašas	73

Lentelių sąrašas

1 lentelė. JAV tarptautinių kompanijų tiesioginių investicijų dalis mokesčių rojui priskiriamose šalyse 2011 metais per joms priklausančius užsienio filialus ir dukterines įmones (sudaryta autorės, šaltinis: Dharmapala, 2014).....	19
2 lentelė. BEPS veiksmų planas sudarytas iš 15 konkrečių veiksmų (sudaryta autorės, šaltinis: Juruš ir Kūma, 2016).....	20
3 lentelė. Skirtingų autorių apskaičiuotas didžiojo septyneto (G-7) šalių pajamų praradimas procentais nuo surinkto pelno mokesčio dėl pelno perkėlimo (sudaryta autorės, šaltinis: TVF ataskaita, 2019).....	22
4 lentelė. Bendrojo šalies vidaus produkto (BVP) dalį sudarančios pelno mokesčio pajamos procentais, 2010-2019 metais (sudaryta autorės, šaltinis: EBPO,2021).....	25
5 lentelė. Skaitmeninio verslo dalis 2010-2019 metais (sudaryta autorės, šaltinis: Euromonitor).....	35
6 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijose (PLN204 forma) 2016-2019 metais deklaruotas pelno mokestis (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI).....	60
7 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijas (PLN204 forma) 2016-2019 metais pateikusių juridinių asmenų skaičius (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI).....	61
8 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijose (PLN204U forma) 2016-2019 metais deklaruotas pelno mokestis (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI).....	65
9 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijas (PLN204U forma) 2016-2019 metais pateikusių juridinių asmenų skaičius (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI).....	66
10 lentelė. Duomenys apie užsienio asmenis, kurie įsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI).....	69
11 lentelė. Duomenys apie užsienio vienetus MOSS sistemos dalyvius, registravusius vykdomą veiklą Lietuvoje (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI).....	70

Paveikslų sąrašas

1 pav. Skaitmeninė (angl. <i>digital</i>) ekonomika ir skaitmenizuota (angl. <i>digitalized</i>) ekonomika (šaltinis: Infobalt).....	13
2 pav. Pelno mokesčio tarifo kitimas G-7 šalyse (šaltinis: TVF ataskaita, 2019).....	24
3 pav. Bendrojo šalies vidaus produkto (BVP) dalį sudarančių pelno mokesčio pajamų procentais kitimas 2010-2019 metais (sudaryta autorės, šaltinis: EBPO, 2021).....	26
4 pav. Bendros pridėtinės vertės augimas atskiruose sektoriuose Lietuvoje (šaltinis: Infobalt).....	36
5 pav. ES vyriausybės pajamų iš mokesčių procentinė dalis BVP (šaltinis: Bauer, 2018).....	39
6 pav. Didžiausių pasaulio skaitmeninių korporacijų visų mokesčių išlaidų dalies vidurkis visose ES mokesčių pajamose, surinktų iš korporacijų pelno mokesčio 2012-2016 metais (šaltinis: Bauer, 2018).....	39
7 pav. „Įtraukiančios sistemos“ 30 didžiausių eksporto ir 30 mažiausiai eksportuojančių ekonomikų pasaulyje 2015-2019 metais (šaltinis: Bauer, 2020).....	41
8 pav. Top-30 „Įtraukiosios sistemos“ su aukščiausiu ir žemiausiu šalių eksporto indeksu šalių pelno mokesčio medianos pokytis 1990-2019 metais (šaltinis Bauer, 2020).....	42
9 pav. EBPO šalyse surenkamų atskirų mokesčių pajamų dalis visose mokesčių pajamose 2018 metais (šaltinis EBPO, Tax Foundation).....	43
10 pav. Šalių vyriausybės planuojama surinkti pajamų dalis iš patvirtinto skaitmeninio mokesčio visų mokesčių pajamose 2018 metais (šaltinis EBPO, Tax Foundation).....	43
11 pav. Skaitmeninių paslaugų mokesčiai Europoje 2019 m. spalio mėn. (šaltinis: Tax Foundation).....	47
12 pav. Tyrimo konceptualus modelis (sudaryta autorės).....	49
13 pav. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimo eigos schema (sudaryta autorės).....	50
14 pav. Vieno mokesčio mokėtojo PLN204 deklaruoto pelno mokesčio vidurkio kitimas 2016-2019 metais.....	62
15 pav. pateiktų PLN204 pelno mokesčio deklaracijų skaičiaus padidėjimas %.....	62
16 pav. Vieno mokesčio mokėtojo PLN204U deklaruoto pelno mokesčio vidurkio kitimas 2016-2019 metais.....	65
17 pav. Pateiktų PLN204U pelno mokesčio deklaracijų skaičiaus pokytis %.....	66
18 pav. MOSS sistemos dalyvių, kurie teikia paslaugas Lietuvoje, skaičiaus ir deklaruojamų apmokestinamųjų pajamų pokytis 2015-2020 metais.....	68
19 pav. Vidutinė vieno mokėtojo per metus deklaruota PVM apmokestinamųjų pajamų suma.....	69
20 pav. Pateiktų PLN204U ir MOSS sistemos dalyvių skaičiaus pokytis 2016-2019 metais.....	69

Įvadas

Temos aktualumas. Pasak Bradbury'io ir O'Reilly'io (2018) pastaraisiais metais tarptautinis apmokestinimas sulaukė reikšmingo visuomenės ir mokslo dėmesio ir sulaukė daug dėmesio tarptautinės politikos darbotvarkėje.

Mokestinės pajamos yra pagrindinis valdžios sektoriaus poreikių finansavimo šaltinis, o pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių mokesčių daugelyje valstybių. Šio mokesčio reikšmė kasmet didėja ir Lietuvoje, kadangi šalyje ekonominę veiklą vykdo ne tik šalies, bet ir vis daugiau tarptautinių įmonių. Pasaulio finansų krizė (2007-2008) paskatino tarptautines kompanijas pasinaudoti mokestinių sistemų spragomis ir taip išvengti prievolės susimokėti įmonės pelno mokestį ten, kur vykdoma pagrindinė ekonominė veikla. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO, angl. *OECD*) iniciatyva reaguojant į pasaulyje vykstančius mokesčių vengimo atvejus ir gavus G20 šalių palaikymą, 2015 metais buvo patvirtintas penkiolikos veiksmų Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (toliau – BEPS, angl. *Base erosion and profit shifting*). BEPS veiksmų plano rekomendacijos yra laikomos šio dešimtmečio svarbiausiu tarptautinio apmokestinimo taisyklių modernizavimo įvykiu.

Pasak EBPO (2018), BEPS veiksmų planas yra aktyviai diegiamas daugelyje pasaulio šalių, o ypač besivystančiose, kuriose mokestinės sistemos turi daugiausiai spragų bei neatitikimų, lyginant su pažengusių šalių sistemomis. Tačiau, nors yra teigiama, kad BEPS veiksmų planas jau spėjo prisidėti prie skaidresnės mokesčių aplinkos, pati organizacija teigia, jog kasmet pasaulyje yra vis dar prarandama 100 – 240 milijardų JAV dolerių pajamų, o tai yra 4 – 10 % pasaulio pelno mokesčio. Todėl mokslinėje literatūroje nuolatos vyksta diskusija, ar tikrai BEPS veiksmų planas yra tinkamai sukurtas ir prisidės prie sąžiningo pelno mokesčio sumokėjimo bei suvienodins tarptautinius apmokestinimo standartus visame pasaulyje. Taigi praėjus penkeriems metams po BEPS plano patvirtinimo atsiranda poreikis įvertinti atskirų veiksmų poveikį šalies ekonomikai, t.y. kaip pasikeitė mokesčių sistema ir mokesčių surinkimas.

Dabartiniame pasaulyje vis didesnė ekonomikos dalis yra įgalinama skaitmeninių technologijų, tačiau sparti skaitmeninė visuomenės, verslo bei valstybės transformacija dažnai neatsispindi dabartinėje statistikoje ar politikos formavime. EBPO (2020) skelbia, jog ekonominė analizė rodo, kad pasiūlytas mokesčių iššūkių, kylančių dėl ekonomikos skaitmeninimo, sprendimas, turėtų didelį teigiamą poveikį pasaulio mokesčių pajamoms. Paskelbta analizė rodo, kad aptariamas dviejų ramsčių sprendimo bendras poveikis yra iki 4% pasaulinių pelno mokesčio pajamų arba 100 mlrd. USD per metus. Pažangiausiose skaitmeninės ekonomikos šalyse, tokiose kaip Jungtinė Karalystė, JAV, atliekami tyrimai, siekiant įvertinti, kokie yra skaitmeninės ekonomikos mastai jų šalyse, tačiau Lietuvoje kol kas tokie tyrimai neatlikti, kurie padėtų įvertinti BEPS plano 1-ojo veiksmo poveikį Lietuvos ekonomikai ir pelno mokesčio surinkimui.

Mokslinė problema formuluojama keliant tokius diskusinius klausimus:

- 1) kaip Lietuvai pavyko perkelti tam tikras BEPS projekto nuostatas į savo teisės sistemą?
- 2) kokį poveikį Lietuvos pelno mokesčio surinkimui padarė BEPS projekto 1-asis veiksmas?
- 3) koks skaitmeninių paslaugų mokestis būtų tinkamiausias Lietuvai?

Tyrimo objektas: BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikis skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje.

Tyrimo tikslas – ištirti kokią poveikį skaitmeninio verslo apmokestinimui ir pelno mokesčio surinkimui Lietuvoje turėjo EBPO patvirtinto BEPS projekto 1-ojo veiksmo priemonės.

Uždaviniai:

1. Atskleisti BEPS projekto esmę, atsiradimo priežastis, sprendžiamas problemas bei svarbą ir pagrįsti mokslinę problemą.
2. Remiantis Lietuvoje bei užsienyje atliktų mokslinių tyrimų rezultatais, atlikti BEPS veiksmų plano poveikio tarptautiniam apmokestinimui teorinių aspektų analizę, pagrindžiančią empirinių tyrimų poreikį.
3. Sudaryti metodiką, pagal kurią bus atliekamas BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio Lietuvos skaitmeninio verslo apmokestinimui tyrimas.
4. Atlikti BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio Lietuvos skaitmeninio verslo apmokestinimui ir pelno mokesčio surinkimui tyrimą. Pateikti gautus rezultatus bei įžvalgas.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė ir sisteminimas, teisės aktų analizė, dokumentų analizė, lyginamoji duomenų analizė, interviu.

1. Iššūkiai tarptautiniame apmokestinime

Kiser'is ir Karčevski'is (2019) teigia, jog apmokestinimas visada buvo pagrindinis politinis ekonomikos klausimas, nes apmokestinimas yra viena iš pagrindinių visų valstybių veiklų ir būtina sąlyga viskam, ką daro valstybės.

Darbo autorė pritaria Matsuoka (2018) nuomonei, kad mokesčiai yra kaštai: tarptautinės mokesčių vengimo schemos leidžia tarptautinėms įmonėms susigrąžinti pinigus, kuriuos jie nominaliai turi sumokėti vyriausybėms. Todėl turėtų nestebinti tai, kad daugiašalės įmonės naudoja tarptautiniu mokesčių vengimu savo verslui.

Szołno-Koguc'a ir Ołówko, N. (2019) teigia, jog mokesčių vengimo problema Europos Sąjungoje (ES) egzistuoja nuo pat ES vidaus rinkos pradžios ir yra svarbus aspektas tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiu. Tarp svarbiausių šio reiškinio priežasčių yra nenuoseklios atskirų šalių mokesčių sistemose taikomos normos ir sprendimai, įvairus ir sudėtingas finansinių priemonių ir struktūrų pobūdis, nepakankamas ES šalių mokesčių administracijų bendradarbiavimas ar žalingoji mokesčių konkurencija. Tokia padėtis lemia neigiamas pasekmes atskirų šalių biudžetams ir diskriminuojami sąžiningi mokesčių mokėtojai, nes dėl mokesčių vengimo gautas pelnas yra investuojamas į konkurencinę kovą su įmonėmis, kurios patikimai atsiskaito su mokesčių inspekcija.

1.1.BEPS samprata ir EBPO patvirtinto projekto veiksmų plano atsiradimo priežastys

Pasak Svažič (2019) per pastaruosius kelis dešimtmečius nepaprastai daug pagerėjo nacionalinių ekonomikų ir rinkų tarpusavio ryšiai ir sąveika. Susikūrusiems ir tradicinėms mokesčių sistemoms keliamas iššūkis pasikeisti, kai galiojančios taisyklės yra susijusios su sudarytomis galimybėmis tarptautinių įmonių mokesčių bazės mažėjimui ir pelno perkėlimui. Įstatymų leidėjams metamas iššūkis sukurti mokesčių sistemas, kurios įgalins ir užtikrins pelno apmokestinimą toje vietoje kur jis sukuriamas, t. y. vietoje kur vykdoma ekonominė veikla ir sukuriama vertė bei tokiu būdu būtų atkuriamas pasitikėjimas teisingu apmokestinimu. Tai tokios pelno paskirstymo problemos, kai pelnas, kurį tarptautinė įmonė gauna vienoje šalyje, yra perkeliama į kitą šalį, dažnai siekiant palankių sąlygų apmokestinti minėtą pelną ir sumažinti įmonių grupės mokesčių prievolę visame pasaulyje. Tokie veiksmai atima iš šalių ekonomikų tuos mokesčius, kurie turėjo būti surinkti už pelną uždirbtą jų teritorijoje. Garsiausi atvejai, kurie susiję su žalinga apmokestinimo praktika buvo tarptautinių įmonių, tokių kaip „Google“, „Amazon“, „Facebook“, „Apple“ ir kt.

Mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas atsiranda, kai tarptautinės įmonės perkelia pelną iš jurisdikcijų, kur jis buvo uždirbtas laikantis galiojančių mokesčių įstatymų, tačiau paprastai piktnaudžiaujant tų įstatymų spragomis. Toks pelno perkėlimas yra viena didžiausių tarptautinio apmokestinimo problemų. Šiomis dienomis tarptautinių įmonių pelno perkėlimo taktika yra įkurti „popierinį“ verslą užsienyje, kai yra steigiamos lengvatinio apmokestinimo įmonės, dar vadinamos ofšorinėmis įmonėmis. Skirtingai nuo kitų įmonių, ofšorinės įmonės yra registruojamos valstybėse ar zonose, kur pelno ir kiti tiesioginiai mokesčiai yra žymiai mažesni, negu kitose valstybėse, arba jų iš viso nėra. Tą pastebi ir pažymi Dobre ir Munteanu (2019) teigdami, jog valstybių finansų sistemų efektyvumas labai priklauso nuo mokesčių srities įstatymų suderinimo. Dėl naujoviškų tarpvalstybinių finansinių operacijų atlikimo mechanizmų valstybės mokesčių institucijoms tampa vis sunkiau atsekti mokesčių bazes.

Taip pat svarbu pažymėti, kad tarptautinių įmonių pelnų perkėlimas ir mokesčių vengimas ypač išryškėjo per ir po 2008 metų pasaulinės finansų krizės, kuri paskatino tarptautines kompanijas ieškoti būdų, kaip sumažinti mokesstinę naštą, kad išsaugotų kuo didesnę pelno dalį. Mokesčių jurisdikcijos, kurios pažymėjo, kad tarptautinės kompanijos jų teritorijoje mažina mokesčio bazę ir perkelia pelną, paskelbė kovą su žalinga apmokestinimo praktika, t. y. buvo iškeltas tikslas sumažinti BEPS galimybes. Į kovą su mokesčio bazės mažėjimu ir pelno perkėlimu stojo tokios organizacijos kaip EBPO ir Europos Sąjunga (toliau ES). Svažič (2019) taip pat teigia, jog šių organizacijų veiksmus motyvavo paskutinė finansų krizė ir įvairūs skandalai, kuriuos sukėlė keletas duomenų nutekėjimo atvejų, susijusių su tarptautinių įmonių verslu (pvz., „LuxLeaks“, „Panama Leaks“). Taip pat pabrėžiama, kad visuomenė susidomėjo šia mokesčių vengimo tema ir šalių vadovai pažadėjo imtis veiksmų. EBPO reaguodama į pasaulyje vykstančius mokesčių vengimo atvejus 2015 metais pasiūlė iniciatyvą, kuria buvo patvirtintas penkiolikos veiksmų Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (toliau – BEPS). BEPS veiksmų plano rekomendacijos yra laikomos šio dešimtmečio svarbiausiu tarptautinio apmokestinimo taisyklių modernizavimo įvykiu.

BEPS veiksmų planu siekiama gerinti tarptautines mokesčių taisykles, nustatant minimalius standartus kovoje su žalinga mokesčių praktika, taip pat piktnaudžiavimo sutartimis, atskirų šalių ataskaitų teikimo (angl. *country-by-country reporting*) bei ginčų sprendimo srityse. BEPS planas yra susilaukęs plataus tarptautinio palaikymo.

Tarpusavio BEPS minimalių standartų apžvalgos yra pagrindinė priemonė, užtikrinanti veiksmingą BEPS paketo įgyvendinimą. Pagal EBPO / G20 įtraukiančią BEPS sistemą daugiau nei 135 šalys bendradarbiauja siekdamos panaikinti mokesčių vengimo strategijas, kurios išnaudoja mokesčių taisyklių spragas ir neatitikimus, kad būtų išvengta mokesčių (EBPO, 2020).

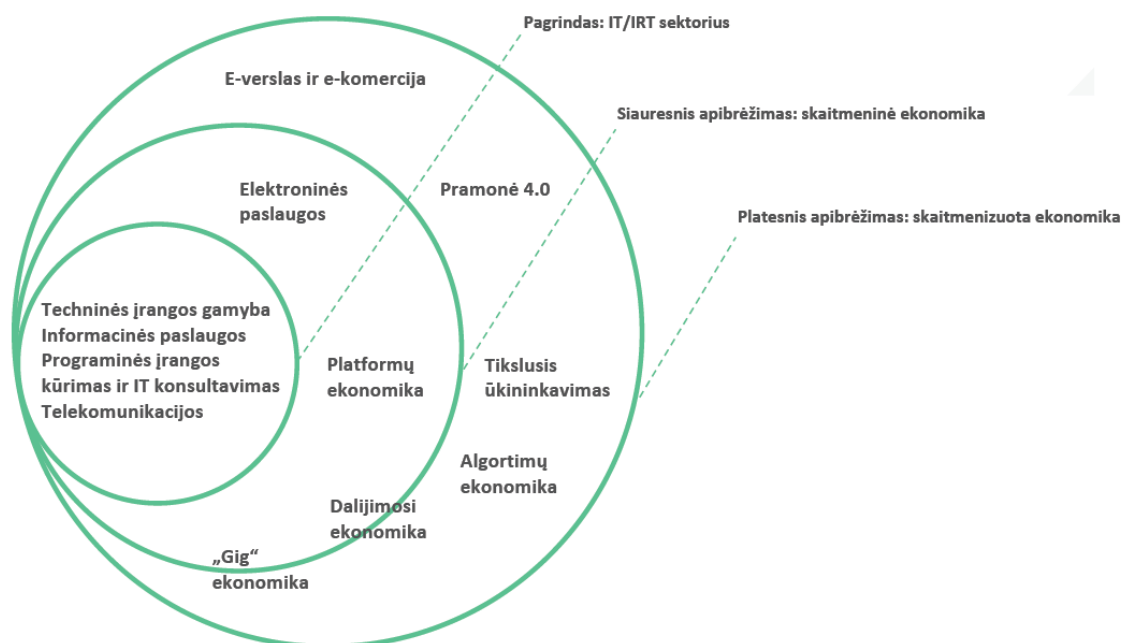
EBPO pranešime (2020 vasaris) keliama prielaida, kad pelnas bus perkeltas, kai jis yra lokalizuotas (uždirbtas) jurisdikcijoje, kurioje: santykinai didelės tiesioginės užsienio investicijos ir santykinai mažas efektyvus mokesčių tarifas.

1.2. BEPS projekto 1-asis veiksmas: mokesčių iššūkiai, atsirandantys dėl skaitmenizacijos

Anot Szcepinsky (2020) akademinė literatūra ir tarptautinės organizacijos, tokios kaip Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, Tarptautinis valiutos fondas ir Jungtinės Tautos nustatė pagrindinius skaitmeninės ekonomikos mokesčių iššūkius. Pirmiausia - internetinis verslas gali būti atliekamas be jokio fizinio buvimo, tuo metu, kai iš pradžių buvo galiojančios mokesčių taisyklės sukurta „plytų ir skiedinio“ tipo verslui, arba, kitaip tariant, tiems, kurie turi nuolatinę buveinę. Apskritai dauguma mokesčių sutarčių yra grindžiamos JT pavyzdine mokesčių konvencija arba EBPO pavyzdinė mokesčių konvencija, kurios abi naudoja „nuolatinės buveinės“ sąvoką nustatant, ar įmonė yra apmokestinama. Užsienio įmonė yra apmokestinama tik tuo atveju, jei ji turi buveinę, prilyginamą nuolatinę buveinei, kuri plačiai apibrėžiama kaip vieta, kur tam tikros įmonės verslas yra visiškai ar iš dalies vykdomas. Jurisdikcija įmones gali apmokestinti tik tuo atveju, jei nustatoma, kad „mokesčių sąsaja“ egzistuoja tam tikroje jurisdikcijoje.

Skaitmeninė ekonomika yra plačiai paplitusio ir permainingo proceso, kurį inicijavo informacinės ir ryšių technologijos (toliau IRT), rezultatas. IRT technologijos pakeitė visus sektorius, pradedant mažmenine prekyba, finansinėmis paslaugomis, baigiant švietimo, transliavimo ir žiniasklaidos

priemonėmis. Tiek, kad skaitmeninė ekonomika vis labiau tampa pačia ekonomika. Todėl būtų sunku, jei net neįmanoma, atskirti skaitmeninę ekonomiką nuo likusios ekonomikos mokesčių tikslais. Mokesčių iššūkių, kuriuos kelia skaitmeninimas, sprendimas šiuo metu yra svarbiausias OECD / G20 įtraukiančio programos prioritetas ir nuo pat jo pradžios buvo tam buvo skiriamas pagrindinis BEPS projekto dėmesys (EBPO, 2020).



1 pav. Skaitmeninė (angl. digital) ekonomika ir skaitmenizuota (angl. digitalized) ekonomika (šaltinis: Infobalt)

Skaitmeninė ekonomika yra ne tik IRT sektorius, bet ji apima ir visą skaitmeninių technologijų pagrindu kuriamą ekonomiką. Pagal Europos Komisiją (2013) pagrindiniai skaitmeninės ekonomikos bruožai yra šie:

- inovacijos kuriamos naudojant naujus finansavimo šaltinius (rizikos kapitalą);
- didelė nematerialiojo turto reikšmė; naudojant informacines technologijas kuriami nauji verslo modeliai;
- vykdoma tarpvalstybinė elektroninė veikla ir prekyba.

Tai jog skaitmeninės ekonomikos apimtis plečiasi, ji vis labiau susipina su „fizine“ ekonomika, tad darosi vis sunkiau ją atskirti nuo ekonomikos bendrai patvirtina ir Europos Parlamentas¹ (2015). Taip pat skelbia, jog kad, deramai atsižvelgiant į nacionalines kompetencijos sritis, siekiant apsaugoti

¹ Europos parlamentas. Pranešimas dėl kuriamo Bendrosios skaitmeninės rinkos akto (2015-12-21). [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-03]. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0371_LT.html

rinką nuo iškraipymų, mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo ir siekiant sukurti tikrą Europos bendrąją skaitmeninę rinką, apmokestinimo srityje reikia daugiau koordinavimo, be kita ko nustatant ES masto bendrą konsoliduotąją pelno mokesčio bazę.

Didžiojo dvidešimtuko šalių (G20)² paskelbtoje (2016) skaitmeninės ekonomikos, plėtros ir bendradarbiavimo iniciatyvoje skaitmenine ekonomika taip pat laikoma platus ekonominių veiklų spektras, kurių pagrindiniai gamybos veiksniai yra suskaitmeninta informacija ir žinios, pagrindinė veiklos erdvė yra tinklas, o pagrindinis darbo našumo gerinimo veiksnys yra veiksmingas informacijos ir ryšių technologijų panaudojimas. Skaitmeninės, tinklinės ir intelektualiosios informacinių ryšių technologijos leidžia šiuolaikinei ekonominei veiklai būti lankstesnei, judresnei ir protingesnei.

Pasak Lee-Makiyama'o ir Verschelde'o (2016) 1-asis veiksmas skirtas iššūkiams, kuriuos kelia naujas skaitmeninis verslas, o sandoriai atsineša į tradicines mokesčių sistemas. Svarstomas didelis pasitikėjimas nematerialiaisiais ištekliais, internetu ir technologijomis. Manoma, kad daug skaitmeninių kompanijų geba optimizuoti savo įmonių struktūras naršydami tarp nacionalinių mokesčių režimų, siekiant sumažinti mokesčių bazes faktinės vertės kūrimo vietose. Tam tikru mastu tai yra netgi apibūdinama kaip nesąžininga konkurencija tarp tradicinių pramonės šakų įmonių ir įmonių, įdiegusių naujausias technologijas.

Diskusijos centre yra tai, ar tarptautinės pajamų mokesčio taisyklės, kurios buvo sukurtos „plytų ir skiedinių“ ekonominėje aplinkoje daugiau nei prieš šimtmetį, tebėra tinkamos šiuolaikinėje pasaulio ekonomikoje. Pagrindiniai visuotinės mokesčių sistemos elementai, kurie nustatė, kur turi būti sumokėti mokesčiai („nexus“ taisyklės, pagrįstos fiziniu buvimu) ir kokia pelno dalis turėtų būti apmokestinta („pelno paskirstymo“ taisyklės, pagrįstos nesusijusių šalių principu), atitiko jų principus. Būtent jie užtikrino mokesčių tikrumą ir padėjo panaikinti dvigubą apmokestinimą, skatinant pasaulinę prekybą.

Tačiau šiandien trys svarbūs skaitmeninimo palengvinti reiškiniai - masto neturėjimas, priklausomybė nuo nematerialaus turto ir duomenų centriškumas - kelia rimtų iššūkių globalios mokesčių sistemos pagrindų elementams. Viena vertus, atsiradę nauji ir dažnai nematerialios vertės veiksniai sukėlė revoliuciją ištisuose sektoriuose, kurdami naujus verslo modelius, ir tuo pačiu mažindami fizinio artumo prie tikslinių rinkų poreikį. Tai nuolat ginčija esamų pelno paskirstymo ir sąsajų taisyklių veiksmingumą paskirstant apmokestinimo teises už pajamas, gautas iš tarpvalstybinės veiklos, taip, kad tai būtų priimtina visoms mažoms ir didelėms, išsivysčiusioms ir besivystančioms šalims (vadinamasis apmokestinimo teisių paskirstymas). sutrikimas).

Kita vertus, naujosios technologijos palengvino mokesčių vengimą perkeldamos pelną iš daugianacionalinių įmonių į daugiašalių mokesčių jurisdikciją arba jos netaikydamos. Tai yra bazinės erozijos ir pelno keitimo (BEPS) projekto esmė ir išlieka svarbiausiu „Inclusive Framework“ darbo prioritetu.

² Tarptautinis forumas, kuriam priklauso 19 ekonomiškai stipriausių arba sparčiai ekonomiškai besivystančių valstybių bei Europos Sąjunga (angl. *The Group of Twenty*, sutr. G20)

Barefoot'o, Curtis'o ir kitų (2018) teigimu kompiuteriai dabar yra visur, o ekonomika remiasi skaitmeninėmis ir interneto technologijomis, tokiais būdais, kurių žmonės negalėjo numatyti net prieš kelerius metus. Šios technologijos ir toliau keičia žmonių būdus dirbti, bendrauti, pirkti prekes ir paslaugas ir atlikti kasdienes užduotis. Svarbu įvertinti skaitmeninės ekonomikos poveikį, suprasti bendrą ekonomiką, atsižvelgiant į tai, kad įmonės ir vartotojai vis labiau veikia naudodamiesi skaitmeniniais produktais ir paslaugomis. Darbo autorė pritaria šių autorių teiginiui, jog skaitmeninio poveikio ekonomikai tyrimas nėra nauja idėja, tačiau prie šios minties prideda, kad skaitmeninio poveikis tarptautiniam apmokestinimui nėra iki galo iširtas.

Tai jog kyla iššūkių apmokestinimo srityje patvirtina ir tai, kad skaitmeninė ekonomika kasmet tik didėja ir jai kol kas pranašaujamas tik augimas. Autorės nuomone, temos aktualumą ir problematiką patvirtina ir tai, jog Europos Tarybos ir Europos Parlamento derybininkai 2020 metų gruodžio mėnesį sudarė preliminarų susitarimą dėl naujos programos „Skaitmeninė Europa“, kuria bus skatinamas plataus masto pažangiausių technologijų, tokių kaip dirbtinis intelektas ir naujausios kibernetinio saugumo priemonės, diegimas, kad paspartinti Europos visuomenės ir ekonomikos skaitmeninę transformaciją. Programa bus vykdoma 2021–2027 m. Daugiametės finansinės programos biudžetas numatomas 7.588 mln. EUR.³

Taip pat skaitmeninei ekonomikai didelę įtaką padarė pasaulinė COVID-19 viruso pandemija (2020). COVID-19 protrūkis paveikė visus gyvenimo aspektus, dėl COVID-19 protrūkio buvo peržiūrėtos pasaulio ekonomikos augimo prognozės. Pandemijos poveikis ekonominei veiklai yra labai platus: nuo dramatiškai sumažėjusių vartotojų išlaidų iki verslo veiklos sustabdymo. Autorės nuomone, šioje situacijoje pakilimas gali būti informacinių ir ryšių technologijų pramonėje. Taip pat svarbu atsižvelgti į tai, kad COVID-19 pandemija dar labiau paskatino įmones perkelti savo veiklą į internetinę erdvę ir skaitmenizuoti savo veiklą, taip iškeliant dar didesnius iššūkius rasti sprendimus dėl apmokestinimo, kuriuos kelia skaitmenizacija.

Atsižvelgiant į šių iššūkių pobūdį ir į tai, kad sunku nustatyti sienas, susijusius su skaitmenizuota ekonomika, požiūris šioje kritinėje situacijoje yra aiškus: išsamus konsensuso pagrindu pagrįstas sprendimas, apimantis ir mokesčių teisių paskirstymą, ir likusias BEPS problemas. Tai užtikrintų ir palaikytų tarptautinę pajamų mokesčio sistemą ir padidintų tradicinio ir skaitmeninio verslo apmokestinimą.

1.3.BEPS plano veiksmų poveikio įvertinimo poreikis

Apeldoorn'as (2016) pažymi, kad EBPO ir Didžiojo dvidešimtuko šalių iniciatyva dėl bazinės erozijos ir pelno perkėlimo žymi svarbų tarptautinio mokesčių režimo reformos progresą. Tačiau tvirtina, kad iniciatyva vis dėlto nepateikia nuoseklaus pranešimo apie tai, ko reikia pasauliniam teisingumui fiskalinės politikos srityje. Nors akivaizdus EBPO tikslas padidinti ir apsaugoti valstybių mokestinį suverenitetą yra pagirtinas, santykinio mokesčių suvereniteto paskirstymui nepakanka

³ Europos Taryba. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-03]. Prieiga per internetą: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/12/14/digital-europe-programme-informal-agreement-with-european-parliament>

dėmesio. Savo tyrime parodo, kad dabartinė pasaulio pajamų nelygybė yra susijusi su reikšminga mokesčių suvereniteto nelygybe, kad ši nelygybė yra neteisinga, atsižvelgiant į pagrįstą požiūrį, ko reikia visuotiniam teisingumui, ir kad mažai tikėtina, kad BEPS iniciatyva prasmingai pašalins šią neteisybę.

Iš visų priimtų anti-BEPS veikslių Svažič (2019) daro išvadą, jog tarptautinių įmonių grupėje tos įmonės, kurios išgyvena tik dėl mokesčių planavimo, greičiausiai taps neefektyvios ir palaispniui atsisakys savo verslo šalyse, kur jų ekonominis buvimas yra skirtas mokesčiams arba daugiausia mokesčių tikslais.

Pažangiausiose skaitmeninės ekonomikos šalyse, tokiose kaip Jungtinė Karalystė, JAV, atliekami tyrimai, siekiant įvertinti, kokie yra skaitmeninės ekonomikos mastai jų šalyse, tačiau Lietuvoje kol kas tokie tyrimai neatlikti, kurie padėtų įvertinti BEPS plano 1-ojo veiksmo poveikį Lietuvos ekonomikai ir pelno mokesčio surinkimui. Taip pat vertinant skaitmenizacijos išskeltus iššūkius tarptautiniam apmokestinimui reikia įvertinti ir strategijas, naudojamas siekiant išvengti apmokestinimo buvimo jurisdikcijoje pagal mokesčių sutartis, kurios paprastai numato, kad užsienio įmonės verslo pelnas yra apmokestinamas jurisdikcijoje tik tiek, kiek įmonė toje jurisdikcijoje turi nuolatinę buveinę, kuriai priskiriamas pelnas. Dėl to svarbu įvertinti taip pat ir BEPS plano 7 veiksmo įtaką pelno mokesčio surinkimui, nustatyti ar yra ryšys tarp skaitmeninio verslo apmokestinimo ir tarptautinių kompanijų nuolatinės buveinės įregistravimo Lietuvoje.

Daugelis autorių analizuoja ir aptaria BEPS projekto atsiradimo priežastis bei tikslus, tačiau nedaugelis dar vertina šio projekto pasiektą poveikį: kaip pasikeitė šalių mokesčių sistemos, kokią realią naudą atnešė atskirų šalių ekonomikoms, kaip pasikeitė pelno mokesčio surinkimas.

2. BEPS veiksų plano poveikio tarptautiniam apmokestinimui teoriniai aspektai

2.1. Mokesčių vengimo ir slėpimo samprata

Reaguodama į pasaulyje vykstančius mokesčių vengimo atvejus 2015 metais Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos iniciatyva ir gavus G20 šalių palaikymą, buvo patvirtintas penkiolikos veiksų Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas. Šio BEPS projekto rekomendacijos ir priemonės turėtų padėti šalims kovoti su tarptautinių kompanijų mokesčių vengimu.

Pasak Steponavičienės (2018), sąvoka „kovos su mokesčių vengimu taisyklė“ apibūdina du ją sudarančius elementus: a) taisyklės objektą – mokesčių vengimą, kaip teisinės realybės reiškinį, į kurį nukreiptas taisyklės veikimas, ir b) taisyklės paskirtį – kovą su mokesčių vengimu. Taisyklės objektas yra mokesčių vengimas, kuris skirtingose teisinėse sistemose gali būti suvokiamas skirtingai, todėl labai svarbu mokesčių vengimą (angl. *tax avoidance*) atskirti nuo mokesčių slėpimo (angl. *tax evasion*). Pagal EBPO mokesčių terminų žodyną⁴ mokesčių vengimas – tai terminas, kurį sunku apibrėžti, tačiau kuris paprastai vartojamas apibūdinant mokesčių mokėtojo veikimą, kuris skirtas sumažinti jo mokestinę prievolę, ir nors susitarimas galėtų būti griežtai teisėtas, jis paprastai prieštarauja įstatymo, kurio siekiama laikytis, tikslams (intencijai). O mokesčių slėpimas – tai terminas, kuris paprastai vartojamas reiškiant neteisėtus susitarimus, kai atsakomybė už mokesčius yra paslėpta arba ignoruojama, t. y. mokesčių mokėtojas sumoka mažiau mokesčių, nei yra teisiškai įstatymų įpareigotas sumokėti, slėpdamas pajamas ar informaciją nuo mokesčių institucijų.

Mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas yra susijęs su tarptautinių kompanijų pajamų mokesčio vengimu, t. y. pasinaudojimu mokesčių spragomis, naudojant skirtumus skirtingų šalių mokesčių sistemose. Didžiosios tarptautinės kompanijos, norėdamos išgyventi didžiąją 2008 metų finansų krizę, pasinaudojo skirtingų šalių mokestinių sistemų spragomis, kad galėtų sumažinti mokestinę naštą išvengiant pelno mokesčio. Todėl Gravelle'o (2009) teigimu vyriausybės praranda tiek gyventojų, tiek įmonių pelno mokesčio pajamas dėl pelno ir pajamų perkėlimo į mažų mokesčių šalis. Šis autorius pažymi, kad EBPO jau 1998 metais apibrėžė mokesčių rojų, kaip vietą, kur labai maži mokesčiai arba jų nėra, kur yra trūkumas skaidrumo ir veiksmingo keitimosi informacija bei nereikalaujama esminės veiklos vykdymo jų šalies teritorijoje. EBPO 2000 metais sudarė pradinį mokesčių rojų šalių sąrašą. Šis EBPO sudarytas sąrašas, kuris yra žymiausias iš tokių sąrašų, laikui bėgant keitėsi, kadangi EBPO vėliau sutelkė dėmesį į keitimąsi informacija ir pašalindavo šalis iš savo sudaryto „juodojo sąrašo“ jeigu jos sutikdavo bendradarbiauti. Gravelle'as (2009) savo straipsnyje teigia, kad tuo metu EBPO turėjo tris skirtingus sąrašus: „baltąjį sąrašą“ šalių, kurios gyvendina sutartą standartą, „pilkąjį sąrašą“ šalių, kurios įsipareigojo taikyti standartą, bei „juodąjį sąrašą“ šalių, kurios neįsipareigojo to daryti. Šiuo metu EBPO skelbia sąrašą⁵ jurisdikcijų, kurios įsipareigojo padidinti skaidrumą ir sukurti veiksmingą keitimąsi informacija mokesčių klausimais.

⁴ OECD. Glossary of Tax Terms. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-23]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

⁵ EBPO skelbiamas sąrašas organizacijos interneto svetainėje [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-22]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/countries/niue/jurisdictions-committed-to-improving-transparency-and-establishing-effective-exchange-of-information-in-tax-matters.htm>

Šiame sąrašė (2020) yra 38 šalys. Papildant apie sudarytus tokio tipo sąrašus, reikia paminėti, jog Europos sąjunga taip pat siekia pagerinti tarptautinę mokesčių valdymą. Atsižvelgiant į pasaulinį nesąžiningos mokesčių konkurencijos pobūdį, vadinasi ir išorinių problemų, susijusių su ES šalių mokesčių baze, sprendimą, taigi 2020 m. vasario 18 d. ES Ekonomikos ir finansų reikalų taryba priėmė patikslintą ES juodąjį nebendradarbiaujančių jurisdikcijų sąrašą mokesčių tikslais. Po šios paskutinės peržiūros ES juodąjį sąrašą⁶ sudaro šios dvylika jurisdikcijų: Amerikos Samoa, Kaimanų salos, Fidžis, Guamas, Omanas, Palau, Panama, Samoa, Seišeliai, Trinidadas ir Tobagas, JAV Mergelių salos. ir Vanuatu.

EBPO teigimu⁷, mokesčių bazės mažėjimas ir pelno perkėlimas vyksta dėl to, kad tarptautinės įmonės naudojami skirtingų šalių mokesčių sistemų spragomis ir neatitikimais, o tai paveikia visas šalis ir ypač nuo BEPS nukenčia besivystančios⁸ šalys. Verslas veikia tarptautiniu mastu, todėl vyriausybės turi veikti kartu, siekdamos išspręsti BEPS ir atkurti pasitikėjimą vidaus ir tarptautinėmis mokesčių sistemomis. Pasak EBPO dėl BEPS praktikos šalys kasmet praranda 100 – 240 mlrd. USD pajamų, o tai atitinka 4 – 10% pasaulio pelno mokesčio pajamų. Dirbdamos kartu su EBPO ir G20 pagal BEPS sistemą, daugiau nei 135 šalys įgyvendina 15 veiksmų planą, siekiant sumažinti mokesčių vengimą, pagerinti tarptautinių mokesčių taisyklių darną ir užtikrinti skaidresnę mokesčių aplinką.

EBPO ir G 20 lygmens diskusijos vyksta jas suskirsčius pagal du „ramsčius“ (angl. *pillars*): pirmuoju ramsčiu nustatomas naujas apmokestinimo teisių paskirstymas taikant naują sąsają ir naujas pelno paskirstymo taisykles, o antruoju ramsčiu sprendžiamos likusios BEPS problemos, nustatant minimalaus apmokestinimo lygio užtikrinimo priemonės.

2.2. BEPS veiksmų plano priemonių efektyvumo vertinimas

BEPS problema ir EBPO priimto 15 veiksmų plano įgyvendinimas buvo diskutuojamas įvairių autorių iš skirtingų perspektyvų dėl jo efektyvumo ir poveikio šalių mokesčių sistemoms ir ekonomikai plačiąją prasme.

Pasak Dharmapala'os (2014), pagrindinis EBPO BEPS projekto tikslas yra „geriau suderinti teises į mokesčius su ekonomine veikla“. Ši autorė pateikia empirinės literatūros apie pajamas, pagrįstas mokesčiais, apžvalgą tarptautinių firmų viduje. Pagrindinis dėmesys skiriamas diskusijoms apie empirinius metodus, kurie buvo naudojami literatūroje aprašant kas yra žinoma apie BEPS dydį ir aiškinant šių išvadų pasekmės. Jame daugiausia dėmesio skiriama dominuojančiam metodui literatūroje apie pajamų perkėlimą, kuris vadinamas – „Hines'o ir Rice'o“ – metodu (Hines and Rice,

⁶ Šaltinis [žiūrėta 2020-12-22]: prieiga per internetą <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#>

⁷ EBPO skelbiama informacija organizacijos interneto svetainėje [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-22]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/beeps/>

⁸ Jungtinių tautų Organizacijos (JTO) skelbiamame 2020 metų leidinyje „Pasaulio ekonominė padėtis ir perspektyvos“ analizės tikslais klasifikuojamos visos pasaulio šalys į vieną iš trijų plačių kategorijų: išsivysčiusios, pereinamosios ir besivystančios ekonomikos šalys. Leidinyje pateikti šių šalių sąrašai. JTO [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-22]. Prieiga per internetą: https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2020_Annex.pdf

1994). Taip pat apžvelgti ir kiti požiūriai į ekonomiką ir apskaitą, įskaitant metodus, kuriuos pasiūlė Dharmapala ir Riedel'is (2013) ir Dyreng'as ir Markle (2013). Straipsnyje autorė taip pat apžvelgia esamus įrodymus (arba kai kuriais atvejais jų trūkumus) keliais konkrečiais klausimais, susijusiais su BEPS, kuriais pastaruoju metu buvo diskutuojama vykusiose politinėse ir akademinėse diskusijose. Galiausiai, dokumente siekiama pateikti sistemą, kurioje būtų galima konceptualizuoti BEPS dydį ir jo pasekmes. Autoriai teigia, jog visų pirma, apskaičiuotas BEPS dydis yra akivaizdžiai mažesnis nei nustatytas 2007 metais ankstyvųjų tyrimų, ir dėl politinių tikslų nėra aišku, ar į šį dydį reikėtų žiūrėti kaip į „didelį“ ar „mažą“. Dharmapala (2014) savo straipsnyje teigia, jog pagrindinis požiūris į empirinį BEPS vertinimą ekonominėje literatūroje tiesiogiai gaunama iš ankstyvųjų novatoriškų tyrimų apie tarptautinių pajamų perkėlimą, ypač atliktų Grubertas'o ir Mutti (1991) bei Hines'o ir Rice'o (1994). Šie svarbūs ir plačiai cituojami tyrimai nustatė konceptualią sistemą, kuri ir toliau daro didelę įtaką naujiems tyrimams. Autorės teigimu taip pat nėra visuotinai priimto pagrindo, leidžiančio spręsti, ar mokesčių skirtumų poveikis yra „didelis“ ar „mažas“. Tačiau būtų naudinga šį klausimą susieti su paprastos aprašomosios statistikos duomenimis, kuri buvo plačiai cituojama bendrame viešajame diskurse ir politinėse diskusijose. Visų pirma vis dažniau nurodoma tarptautinių kompanijų pajamų dalis, kuri yra mokesčių rojui priskiriamose šalyse, ir tai įrodo BEPS egzistavimą ir didelį jo dydį. Iliustruoti tokio tipo statistiką 1 lentelėje parodomos vietos, kurioms tenka JAV tarptautinių kompanijų tiesioginės užsienio investicijos per joms priklausančius užsienio filialus (dukterines įmones, kurių valdoma dauguma akcijų). Penkta 1 lentelės eilutė parodo, kad 42,6 procentų grynujų JAV užsienio pajamų (užsienio) yra nurodoma mokesčių rojų jurisdikcijose. Ši didelė grynujų pajamų dalis rojuose įrodo ir pritaria teiginiui, kad mokesčių bazės mažėjimas ir pelno perkėlimas yra didelio masto ir kad jis yra svarbi vyriausybės problema.

1 lentelė. JAV tarptautinių kompanijų tiesioginių investicijų dalis mokesčių rojui priskiriamose šalyse 2011 metais per joms priklausančius užsienio filialus ir dukterines įmones (sudaryta autorės, šaltinis: Dharmapala, 2014)

	Visos šalys, mlrd USD	Dalis „mokesčių rojuose“, procentais
Visas turtas	20 699	32,2
Grynasis materialus turtas ir įranga	1 202	11,1
Kapitalo išlaidos	190	8,8
Pardavimai	5 969	21,8
Grynosios pajamos	1 115	42,6
Pridėtinė vertė	1 445	14,5
Tyrimai ir plėtra	46	10,1
Išlaidos darbuotojams	536	7,3
Darbuotojų skaičius, tūkst.	11 785	4,9

Pasak Svažič (2019) tradicinėms mokesčių sistemoms dabar yra keliamas iššūkis pasikeisti, kai galiojančios taisyklės yra susijusios su sudarytomis galimybėmis tarptautinių įmonių mokesčių bazės mažėjimui ir pelno perkėlimui. Įstatymų leidėjams metamas iššūkis sukurti mokesčių sistemas, kurios įgalins ir užtikrins pelno apmokestinimą toje vietoje kur jis sukuriamas, t. y. vietoje kur vykdoma ekonominė veikla ir sukuriama vertė bei tokiu būdu būtų atkuriamas pasitikėjimas teisingu apmokestinimu. Tai tokios pelno paskirstymo problemos, kai pelnas, kurį tarptautinė įmonė gauna

vienoje šalyje, yra perkeliama į kitą šalį, dažnai siekiant palankių sąlygų apmokestinti minėtą pelną ir sumažinti įmonių grupės mokesčių prievolę visame pasaulyje. Tokie veiksmai atima iš šalių ekonomikų tuos mokesčius, kurie turėjo būti surinkti už pelną uždirbtą jų teritorijoje. Garsiausi atvejai, kurie susiję su žalinga apmokestinimo praktika buvo tarptautinių įmonių, tokių kaip „Google“, „Amazon“, „Facebook“, „Apple“ ir kt. Autorė taip pat teigia, jog mokesčių jurisdikcijos, kurios savo teritorijoje pastebėjo tarptautinių kompanijų mokesčių bazės mažėjimą ir pelno perkėlimą paskelbė ryžtingą kovą su žalinga mokesčių praktika, t. y. kovą su BEPS, kuomet būtų sumažinamos galimybės mokesčių vengimui ir su tuo susijusiems tarptautinių kompanijų manevrams. Šalių kova tokiose tarptautinėse organizacijose kaip EBPO ir Europos Sąjunga yra vieninga. Dėl tokių trumpai aprašytų priežasčių EBPO 2015 m. spalio mėn. priėmė 15 veiksmų, kurie turėtų arba yra rekomenduojami įgyvendinti šalims, jog užkirsti kelią ar bent jau apriboti BEPS. Iš 15 priemonių tik 4, kurios įpareigoja EBPO priklausančias ir prisijungusias prie šio projekto šalis jas priimti ir taikyti, yra privalomos. Kitos 11 priemonių yra rekomenduojamos.

2 lentelė. BEPS veiksmų planas sudarytas iš 15 konkrečių veiksmų (sudaryta autorės, šaltinis: Jurušs ir Kūma, 2016)

Veiksmas	Apibūdinimas (veiksmas skirtas)	Turinys (output)
1 veiksmas	Įveikti apmokestinimo iššūkius kylančius dėl skaitmeninės ekonomikos	Rekomendacijos su galimais veiksmais
2 veiksmas	Neutralizuoti hibridinių susiarimų neatitikimus	Pavyzdinės mokesčių konvencijos pakeitimai Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams
3 veiksmas	Sukurti efektyvias kontroliuojamų užsienio bendrovių taisykles	Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams
4 veiksmas	Apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis	Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams Sandorių kainodaros gairių pakeitimai
5 veiksmas	Efektyviau stabdyti žalingas mokesčių praktikas skaidrumo ir turinio reikalavimais	Lengvatinių režimų apžvalga Ne EBPO šalių įtraukimo strategija Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams
6 veiksmas	Prevencija dėl piktnaudžiavimo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis	Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams Pavyzdinės mokesčių konvencijos pakeitimai
7 veiksmas	Prevencija dėl dirbtinio nuolatinės buveinės statuso vengimo	Pavyzdinės mokesčių konvencijos pakeitimai
8-10 veiksmas	Susieti sandorių kainodaros rezultatus su ekonominės vertės kūrimu	Sandorių kainodaros gairių pakeitimai Pavyzdinės mokesčių konvencijos pakeitimai
11 veiksmas	BEPS išmatavimas ir monitoringas	Rekomendacijos su galimais veiksmais
12 veiksmas	Privalomo atskleidimo taisyklės	Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams
13 veiksmas	Kainodaros dokumentacija ir atskirų šalių atskaitos	Sandorių kainodaros gairių pakeitimai Rekomendacijos nacionalinių (teisės) taisyklių projektams
14 veiksmas	Užtikrinti efektyvesnius ginčų sprendimo mechanizmus	Pavyzdinės mokesčių konvencijos pakeitimai
15 veiksmas	Daugiašalio instrumento sukūrimas dvišalių sutarčių pakeitimui	Daugiašalės priemonės kūrimas

Jurušs'as ir Kūma (2016) teigia, jog „globalizacija paskatino prekybą ir investicijas daugelyje šalių, taip pat parėmė naujų darbo vietų kūrimą, naujovių diegimą ir ekonomikos augimą. Nuo praėjusio amžiaus pradžios vyriausybės suprato, kad vidaus mokesčių sistemos sąveika gali sukelti dvigubą apmokestinimą, turintį neigiamą poveikį augimui ir pasaulio klestėjimui ir šalys, turinčios diplomatinę įtaką, sutiko panaikinti dvigubą apmokestinimą ir padaryti mokesčių sistemą labiau nuspėjamą pagal bendrus tarptautinės mokesčių teisės principus. <...> Dėl globalizacijos sumažėjo tarptautinių įmonių išlaidos restruktūrizuojant verslo modelį, valdymo organizavimą, tiekimo grandines ar persikirstant kitas funkcijas, taip pat perkeliant pelną ar paskirstant turtą žemų mokesčių valstybėms, arba atvirkščiai - išlaidų paskirstymas į šalis su dideliais mokesčiais. Taigi mokesčių planavimas suteikė tarptautinėms įmonėms daugiau pasitikėjimo užimant agresyvias mokesčių pozicijas. Tokio tipo agresyvus mokesčių planavimas nėra tas, ko šalys tikisi iš globalizacijos, nes jis sukuria didelius nuostolius nacionalinei ekonomikai ir šalių biudžeto pajamoms“. Jurušs'as ir Kūma (2016) siekia įvertinti, kaip BEPS projektas paveiks verslo aplinką Latvijoje. Autoriai analizuoja BEPS veiksmų planą ir pagrindines rekomendacijas, taip pat įvertina, kaip veiksmų planas veikia esamą situaciją Latvijoje. Šio tyrimo metodas pagrįstas ekspertų apklausa ir stalo tyrimais, taip pat diskusijomis su didžiausiu Latvijoje mokesčių konsultavimo įmonių mokesčių konsultantais.

Remeur (2019) teigia, BEPS veiksmų planas yra daugiašalis susitarimas, į kurį neįtraukiamos tiesiogiai taikomos privalomos nuostatos. BEPS veiksmų plano efektyvumas priklauso nuo susitariančių šalių nuoseklaus jo įgyvendinimo, kadangi tai šis susitarimas priimtas bendro sutarimo būdu. Bendrasis BEPS veiksmų planas yra neprivalomų įstatymų priemonė (teisiškai neįpareigojanti) ir jam gyvendinti reikalingas pritaikymas nacionalinėje teisėje. Tačiau tikimasi, kad šalys, kurios laikosi bendro sutarimo, juos įgyvendins savo vidaus įstatymuose ir mokesčių sutartyse. Dar vienas susitarimo pobūdis yra tas, kad jis turi būti priimtinas visoms jame dalyvaujančioms šalims. Remeur (2019) pažymi, jog rekomendacijos neturi teisinės privalomos galios, tačiau jos yra labai reikšmingos, kadangi jomis išreiškiama susitariančių šalių politinė valia.

Veiksmus įgyvendinančios priemonės susideda iš:

- minimalių standartų, tarp kurių yra sudarytų iš dvigubų taisyklių: bendrųjų (pagrindinių) ir apsauginių (gynybinių), kurios skirtos spręsti problemoms, kylančioms, kai kita mokesčių jurisdikcija nusprendžia netaikyti tam tikros taisyklės;
- gerosios praktikos, skirtos tiems atvejams, kai minimalūs standartai nenustatyti ir mokesčių jurisdikcijos (susitariančiosios šalys) vadovaujasi geraja praktika kurdamos nacionalines priemones konkrečioms situacijoms spręsti;
- bendro požiūrio (angl. *common approaches*), kuris laikui bėgant turėtų palengvinti nacionalinių praktikų konvergenciją. Toliau turėtų būti apsvaistyta, ar nustatytos priemonės turėtų tapti minimaliais standartais ateityje;
- daugiašalės priemonės (angl. *multilateral instrument*), kuriomis siekiama pakeisti dvišales mokesčių sutartis (daugiašalė konvencija).

Taip pat ir Tarptautinis valiutos fondas⁹ (toliau TVF) (2019) tvirtina, kad dar anksti pasakyti, koki poveikį turės BEPS naujausios EBPO iniciatyvos, nes vis dar atsiranda reikšmingų pelno perkėlimo galimybių (žr. 3 lent.) – ypač, bet ne tik, atsižvelgiant į paskirstymo riziką tarptautinėse įmonėse, nematerialiojo turto vertinimą ir fizinio buvimo vengimą ar ribojimą. Didėjant sudėtingų, nematerialių ir technologijoms sunkių verslo modelių, šie sunkumai tik didės.

3 lentelė. Skirtingų autorių apskaičiuotas didžiojo septyneto (G-7) šalių pajamų praradimas procentais nuo surinkto pelno mokesčio dėl pelno perkėlimo (sudaryta autorės, šaltinis: TVF ataskaita, 2019)

Tyrimo autoriai ir tyrimo metai	Clausing (2016)	Beer, de Mooij ir Liu (2019)	Tørsløv, Wier, and Zucman (2018)
Naudotų duomenų laikotarpis (metai)	2012	2015	2015
Kanada	-	-	9
Prancūzija	23	6	21
Vokietija	28	2	28
Italija	16	-6	19
Japonija	18	3	6
Jungtinė Karalystė	-	-12	18
JAV	26	15	14

TVF (2019) teigia, jog pažanga padaryta besivystančioms šalims svarbiose srityse, tačiau tikrai dar nėra viskas išspręsta apmokestinimo srityje. Daugeliui besivystančiųjų šalių ir mažų valstybių gali būti labai sunku įgyvendinti naujus pasaulinius standartus ir bendrą požiūrį į BEPS paketą ar net suvokti visas jų pasekmes. TVF (2019) pozicija dėl skaitmeninimo keliamų klausimų daugumoje sutampa su darbo autorės ir kitų darbe minimų autorių pozicija: skaitmeninimas tapo pagrindiniu diskusijų klausimu dėl ateities tarptautinio pelno mokesčio. Kontekstas – vis didesnis skaitmeninių technologijų naudojimas visame versle ir naujų verslo modelių atsiradimas, kaip pavyzdys rodomas kelios žinomos firmos („Apple“, „Alphabet“, „Microsoft“, „Amazon“, „Facebook“, „Tencent“, „Berkshire Hathaway“, „Alibaba“, „Johnson & Johnson“ ir kitos), kurios labai priklauso nuo skaitmeninių technologijų – daugelis jų teikia paslaugas be mokesčio (nors tiksliau vertinamas kaip mainų forma: galimybė naudotis paslauga mainais už asmeninę informaciją, pateiktą jos naudojimo akte). Daugelis šių įmonių kol kas yra labai pelningos, tačiau daugeliu atvejų bet kurioje šalyje sumokėjo palyginti nedaug mokesčių.

Anot Steponavičienės (2018), didėjant tarptautinės bendruomenės nepakantumui agresyviai tarptautiniam mokesčių planavimui, siekiant koordinuotai įgyvendinti EBPO prieš mokesčių vengimą nukreiptas rekomendacijas ES lygiu ir atsižvelgiant į tai, kad „ES tapo būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje, nes atskirai veidamos valstybės negali tinkamai užtikrinti ir didinti visos ES vidaus rinkos atsparumo

⁹ Tarptautinis valiutos fondas (angl. *International Monetary Fund*) yra tarptautinė organizacija, kuri vykdo nuolatinę jai priklausančių šalių priežiūrą ir teikia rekomendacijas kaip vykdyti tokią ekonominę ir finansų politiką, kuri užtikrintų šalies ir globalų finansinį ir ekonominį stabilumą.

tarpvystybinio mokesčių vengimo praktikai, kadangi nacionalinės pelno mokesčio sistemos yra skirtingos ir nepriklausomi valstybių narių veiksmai tik padidintų esamą vidaus rinkos susiskaidymą tiesioginio apmokestinimo srityje, todėl, sąveikaujant skirtingoms nacionalinėms priemonėms, trūkumai ir iškreipimai išliktų, ir rezultatas būtų nepakankamas koordinavimas“, ir buvo priimta Kovos su mokesčių vengimu direktyva. Minėta autorė tirdama ES teisės poveikį nacionalinėms kovos su mokesčių vengimu (mokestiniu piktnaudžiavimu) taisyklėms tiesioginių mokesčių srityje naudoja lingvistinį, sisteminę analizę, lyginamąjį, loginį, istorinį, teleloginį ir kitus tyrimo metodus. Analizuoja nacionalinius teisės aktus (pvz., Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Pelno mokesčio įstatymas), ES direktyvas tiesioginio apmokestinimo srityje, EBPO dokumentus, Lietuvos mokesčių administratoriaus apibendrintus mokesčių įstatymų komentarus, susijusių Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Teisingumo Teismo praktiką.

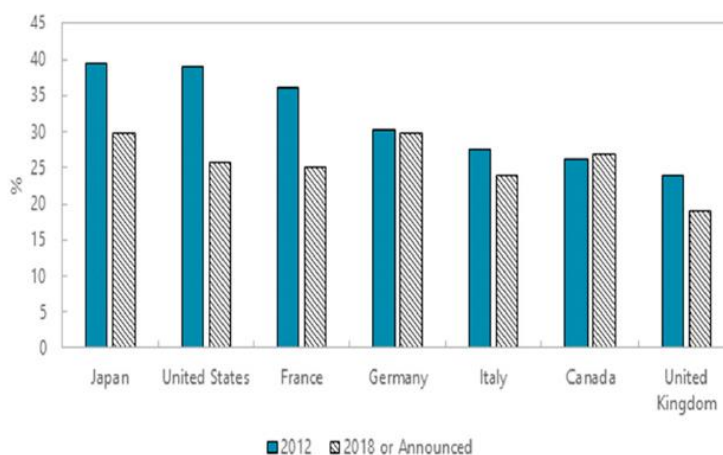
Pasak Kundelio ir Legenzovos (2019) atlikti BEPS projekto poveikio tyrimai nurodo jo teigiamą poveikį įmonėms per sutaupytus pelno mokesčius, tačiau pastebimas neigiamas jo poveikis vyriausybėms dėl sumažėjusio mokesčių surinkimo. Darbo autorė pritaria šiam pastebėjimui, kadangi įmonės išvengdamos didesnių pelno mokesčių perkelia savo mokesčių bazę į kitas šalis, kur paprastai mokesčio tarifas mažesnis, o šalys praranda galimybę surinkti mokesčius, taip prarasdamos dalį valstybės pajamų. Nemažai empirinių tyrimų atlikta skirtingose šalyse patvirtina didelį BEPS poveikį įmonių rezultatams, bet pateikia ataskaitas, kuriose jo reikšmingumas skiriasi. Autoriai atliko tyrimą, kad įvertinti bazės erozijos ir pelno perkėlimo poveikį tarptautinių korporacijų dukterinių įmonių veiklai Baltijos šalyse. Šiuo tyrimu, paremtu Baltijos šalių duomenimis, buvo siekiama nustatyti egzistavimą pelno perkėlimo ir bazinės erozijos iš didesnių ir labiau išsivysčiusių šalių su didesniais pelno mokesčio tarifais į šalis, kurios mažiau išsivysčiusios ir jose pelno mokesčio tarifai mažesni. Autoriai pasirinko Baltijos šalis, nes jų nuomone šioms šalims būdingi mažesni pelno mokesčio tarifai ir jose dominuoja daugianacionalinių patronuojančių bendrovių dukterinės įmonės iš didesnių ir labiau išsivysčiusių šalių, kuriose yra didesni mokesčių tarifai. Empiriniai tyrimai buvo atliekami remiantis Hines'o ir Rice'o (1994) naudojama sistema, kad įvertinti BEPS įtaką įmonės rezultatams. Regresijos analizė su fiksuotais efektais buvo pritaikyta 3 422 daugianacionalinių Latvijos, Lietuvos ir Estijos dukterinių įmonių pavyzdžiu, kurioms būdingi maži pelno mokesčio tarifai. 2007–2015 m. laikotarpio duomenys buvo gauti iš „Amadeus“ duomenų bazės. Analizuotu laikotarpiu standartiniai pelno mokesčio tarifai Baltijos šalyse: Lietuvoje – 15%, Latvijoje – 15%, Estijoje – 21%. Autorių atliktame tyrime aprašomoji statistika parodo, kad mokesčių tarifų skirtumuose vyrauja neigiamas mokesčių tarifų skirtumas, o tai rodo, kad Baltijos šalyse mokesčių tarifai yra mažesni nei šalyse akcininkėse ir tai gali būti pagrindas pelnui perkelti. Teigiami mokesčių skirtumai yra gana maži, o neutralus mokesčių skirtumas (5 proc. visų atvejų) yra nereikšmingas, dažniausiai atsirandantis Latvijoje, kurios mokesčio tarifas yra panašus kaip ir Lietuvoje. Koreliacijos analizė parodė, kad mokesčių lengvatų koreliacija su BVP vienam gyventojui yra palyginti maža (0,23), o stipriausia koreliacija (0,53) tarp pelningumo ir ilgalaikio turto.

2.3. Pelno mokesčio įtaka mokesčių konkurencijai

Mokesčiai – pagrindinė kiekvienos valstybės fiskalinės sistemos dalis, užtikrinanti nuolatinę ir nenutrūkstamą biudžeto pajamas, kurias vėliau perskirsčius formuojamos ir dengiamos tos pačios valstybės išlaidos siekiant plėtoti ekonominę bei socialinę šalies gerovę. Kiekvienoje valstybėje vyksta nuolatinės diskusijos mokesčių politikos klausimais, kadangi sudėtinga rasti konsensų dėl

„teisingos“ mokesčių naštos fiziniams ir juridiniams asmenims, mokesčių tarifų, apmokestinimo bazės ir kitų mokesčio instrumentarijaus elementų. Darbo autorė sutinka su Budrionytės, Senkaus ir Snitkienės (2018) nuomone, kad stabili ir gerai struktūrizuota mokesčių sistema yra vienas svarbiausių veiksnių, lemiančių ekonomikos augimą bei investicijų pritraukimą, užtikrinanti lėšas valstybės funkcijų vykdymui. Jų teigimu Lietuvos mokesčių sistema neretai kritikuojama dėl per aukštų mokesčių tarifų, painios mokesčių administravimo sistemos, nuolat besikeičiančių mokesčius reglamentuojančių teisės aktų ir per didelės mokestinės naštos. Pasak autorių ypač daug kritikos sulaukia vienas svarbiausių ir tuo pačiu – vienas sudėtingiausių verslo įmonių mokamų mokesčių – pelno mokestis, kurį reglamentuojantis Pelno mokesčio įstatymas per pastaruosius 15 metų buvo keistas net 61 kartą.

TVF ataskaitoje (2019) teigiama, jog BEPS projekte ir kitose pastarosiose daugiašalėse iniciatyvose didžiausias dėmesys buvo skiriamas mokesčių vengimui, o ne tam, kas, TVF manymu, kelia dar didesnę rūpestį: mokesčių konkurencija. Tokia konkurencija akivaizdžiausia nustatoma pagal įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifo tendenciją (žr. 2 pav.), nors jis gali būti ir kitų formų (specialios mokesčių lengvatos). Dėl to gali sumažėti šalių mokesčių pajamos bei įtikinti tuos verslus, kurie vengia mokesčių, pelną perkelti. Pavyzdžiui, EBPO (2015) apskaičiuojamas bendras pajamų nuostolis dėl vengimo sudaro iki 10 procentų pelno mokesčio. TVF (2019) manymu apsunkinus mokesčių vengimą, mokesčių konkurencija gali tapti vis didesnė intensyvesnė, ypač realioms investicijoms. Ar ketinama sustiprinti mokesčių konkurenciją, lieka neaišku, nors yra tikimybė, kad JAV federalinis pelno mokesčio tarifas sumažinimas skatintų tarifų mažinimą kitur.



2 pav. Pelno mokesčio tarifo kitimas G-7 šalyse (šaltinis: TVF ataskaita, 2019)

Įmonių pelno apmokestinimas yra ganėtinai sudėtingas procesas, priklausantis nuo daugelio aplinkybių, tokių kaip mokesčio tarifas, mokesčio bazė, taikomos lengvatos ir kt. Darbo autorė pastebi, kad surenkamo pelno mokesčio dalis Bendrajame vidaus produkte įvairiose šalyse vertinant laikotarpį nuo 2010 iki 2019 metų turi tendenciją didėti, išskyrus tokias šalis kaip Norvegija ir Jungtinės Amerikos valstijos, kur pastebima mažėjimo tendencija (žr. 4 lent.).

4 lentelė. Bendrojo šalies vidaus produkto (BVP) dalį sudarančios pelno mokesčio pajamos procentais, 2010-2019 metais (sudaryta autorės, šaltinis: EBP, 2021¹⁰)

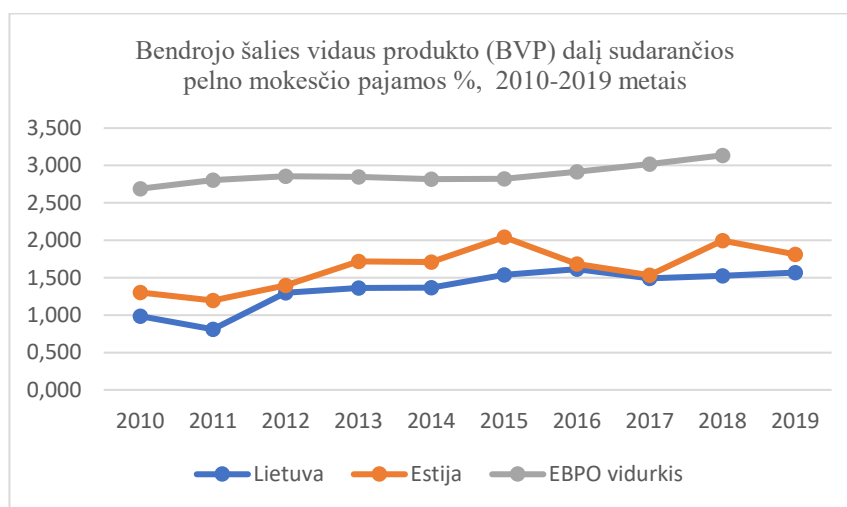
Šalis	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Airija	2.352	2.197	2.264	2.379	2.370	2.615	2.706	2.759	3.210	3.137
Australija	4.519	5.000	4.974	4.761	4.490	4.252	4.549	5.272	5.482	-
Austrija	1.865	1.993	2.002	2.150	2.105	2.225	2.348	2.463	2.707	2.711
Belgija	2.547	2.838	3.010	3.103	3.123	3.274	3.403	4.058	4.295	3.738
Čekija	3.211	3.193	3.307	3.390	3.497	3.569	3.726	3.685	3.624	3.449
Čilė	3.990	4.935	5.818	4.382	4.170	4.286	4.216	4.260	4.664	4.836
Danija	2.254	2.167	2.595	2.736	2.775	2.757	2.819	3.242	2.865	3.032
Estija	1.304	1.195	1.398	1.716	1.708	2.042	1.683	1.532	1.997	1.811
Graikija	2.529	2.069	1.092	1.146	1.875	2.144	2.486	1.948	2.164	0.000
Islandija	0.873	1.677	1.845	2.066	3.222	2.291	2.495	3.057	2.430	2.141
Ispanija	1.835	1.776	2.146	2.003	1.993	2.204	2.215	2.236	2.464	2.074
Italija	2.280	2.171	2.377	2.554	2.174	2.026	2.134	2.079	1.865	1.935
Izraelis	2.642	2.959	2.728	3.467	3.152	2.973	3.086	3.301	3.228	3.077
Japonija	3.078	3.230	3.521	3.821	3.914	3.777	3.684	3.714	4.122	4.198
JAV	1.771	1.752	2.009	2.099	2.260	2.113	1.949	1.566	0.998	0.957
Jungtinė Karalystė	2.852	2.572	2.530	2.562	2.849	2.842	2.817	2.647	2.625	2.494
Kanada	3.247	3.160	3.169	3.278	3.347	3.411	3.768	3.873	3.767	3.760
Kolumbija	3.751	4.218	5.352	5.432	5.300	5.145	4.903	4.886	4.922	4.815
Korėja	3.085	3.567	3.525	3.230	3.001	3.109	3.377	3.612	4.209	4.301
Latvija	0.977	1.400	1.614	1.621	1.538	1.591	1.692	1.595	1.059	0.156
Lenkija	1.946	2.020	2.078	1.771	1.746	1.839	1.837	1.928	2.090	2.234
Lietuva	0,988	0,810	1,299	1,362	1,368	1,538	1,614	1,493	1,527	1,567
Liuksemburgas	5.751	4.977	5.117	4.759	4.295	4.408	4.482	5.107	6.315	5.921
Meksika	1.846	2.067	1.823	2.410	2.526	3.194	3.484	3.510	3.447	3.315
Naujoji Zelandija	3.696	3.943	4.519	4.368	4.184	4.425	4.900	4.635	5.125	4.011
Nyderlandai	2.282	2.160	2.098	2.158	2.545	2.673	3.346	3.277	3.503	3.703
Norvegija	9.867	10.765	10.333	8.263	6.636	4.506	4.047	4.874	6.501	5.743
Portugalija	2.739	3.135	2.747	3.252	2.849	3.124	3.043	3.201	3.329	3.138
Prancūzija	2.336	2.627	2.583	2.637	2.308	2.084	2.029	2.323	2.099	2.237
Slovakija	2.437	2.386	2.334	2.848	3.284	3.657	3.477	3.461	3.284	3.087
Slovėnija	1.837	1.648	1.231	1.188	1.405	1.462	1.597	1.777	1.936	2.118

¹⁰ EBPO skelbiami duomenys. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart>

Suomija	2.423	2.603	2.096	2.349	1.912	2.151	2.206	2.712	2.540	2.523
Švedija	3.240	3.032	2.532	2.615	2.657	2.908	2.729	2.781	2.847	2.889
Šveicarija	2.669	2.792	2.766	2.768	2.770	2.953	3.129	3.052	3.204	3.269
Turkija	1.792	1.921	1.835	1.590	1.572	1.420	1.636	1.688	2.093	1.825
Vengrija	1.209	1.193	1.276	1.335	1.597	1.729	2.277	1.992	1.341	0.723
Vokietija	1.499	1.689	1.721	1.770	1.731	1.721	1.974	2.025	2.142	2.013
EBPO vidurkis	2,69	2,81	2,86	2,85	2,82	2,82	2,92	3,02	3,14	

Darbo autorė pritaria Budrionytei, Senkui ir Snitkienei (2018), kurie teigia, kad ženklus pelno mokesčio tarifų sumažėjimas EBPO šalyse per pastaruosius keletą dešimtmečių nesumažino pelno mokesčio pajamų palyginti su BVP, netgi atvirkščiai – pastebėtas šio rodiklio padidėjimas.

Budrionytė, Senkus ir Snitkienė (2018) atkreipia dėmesį, jog viešojoje erdvėje pasigirsta raginimų atsisakyti pelno mokesčio, arba bent jau sekti Estijos pavyzdžiu, tačiau šio mokesčio šalininkų teigimu, atsisakius pelno mokesčio valstybės biudžetas netektų vieno iš svarbiausių pajamų šaltinio, o ir Estijos pelno mokesčio sistema yra patraukli verslui, bet ne valstybės biudžeto pajamų surinkimo prasme. Darbo autorė apžvelgdama EBPO skelbiamus duomenis atkreipė dėmesį, kad EBPO priklausančių šalių pelno mokesčio pajamų dalis Bendrajame vidaus produkte nėra labai didelė ir taip pat didėjo 2010-2019 metų laikotarpyje. Darbo autorė laikytusi nuomonės, kad apmokestinimas Estijoje yra draugiškas ir suteikia įmonėms galimybę optimizuoti mokestines išlaidas. Estijos mokesčių sistema numato pelno mokesčio mokėjimą tik tuo atveju, kai jis yra paskirstomas. Tai leidžia užsienio įmonėms pasinaudoti Estijos bendrovėmis reinvestavimo tikslais. Jeigu įmonė dividendų neišmokėjo, o gautą pelną nusprendė investuoti į verslo plėtrą, indėlius, vertybinius popierius, įrengimus ar nekilnojamąjį turtą – tokiu atveju, pelno mokestis Estijoje nėra mokamas. Pajamos yra apmokestinamos pelno mokesčiu tik tuo atveju, jei pelnas yra paskirstomas. Tačiau įvertinus tai, kad Estijoje yra tikrai didesnės galimybės nemokėti pelno mokesčio nei Lietuvoje, 3 paveiksle matome, jog pajamų surenkamų iš sumokėto pelno mokesčio dalis Bendrajame Estijos BVP sudaro didesnę dalį nei Lietuvoje.



3 pav. Bendrojo šalies vidaus produkto (BVP) dalį sudarančių pelno mokesčio pajamų procentais kitimas 2010-2019 metais (sudaryta autorės, šaltinis: EBPO, 2021)

Šie autoriai atliko tyrimą siekdami identifikuoti ekonominius veiksnius, turinčius įtakos pelno mokesčio surinkimui Baltijos šalyse, šios įtakos stiprumą ir pobūdį. Autoriai naudodami tokius tyrimo metodus kaip mokslinės literatūros, teisės aktų analizė ir apibendrinimas, statistinė duomenų analizė, lyginimo, grupavimo, grafinio vaizdavimo metodai, koreliacinė – regresinė analizė. Autoriai nustatė, kad tiriamu laikotarpiu pelno mokesčio tarifas nukrito visose EBPO šalyse, daugeliu atveju kritimas buvo ypatingai didelis: jei 1981 m. 18 iš 21 šalių mokesčio tarifas viršijo 40 proc. (didžiausias tarifas buvo Suomijoje – 61,5 proc., mažiausias – Ispanijoje ir Šveicarijoje, po 33 proc.), tai 2018 m. didžiausių mokesčio tarifų šalių - Belgijos ir Prancūzijos tarifai buvo tik 33,99 proc. ir 33,33 proc. atitinkamai, o mažiausias – Šveicarijoje tesiekė 8,5 proc. 3 paveiksle nurodytų šalių pelno mokesčio vidurkis sumažėjo per pusę – nuo 47,5 proc. 1981 m. iki 23,01 proc. 2018 metais. Nors aukšti mokesčio tarifai nebūtinai reiškia dideles įplaukas, pelno mokesčio tarifas yra pakankamai svarus argumentas tarptautinėms kompanijoms sprendžiant kurioje šalyje reikėtų deklaruoti (ir apmokestinti) savo pajamas.

2.4. BEPS projekto 1-ojo veiksmo įtaka skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo iššūkių sprendimui

Skaitmeninimo reiškiny, kuris atsirado tik prieš maždaug 25 metus su pasauliniu tinklu (WWW), sukėlė didžiulę esamų pramonės šakų transformaciją, keisdamas naujovių pobūdį, produktų kūrimą, taip pat gamintojų ir vartotojų sąveiką. Europos Parlamentas (2017) skelbė, jog tikėtina, kad iki 2020 metų visame pasaulyje prijungtų įrenginių skaičius pasieks 30 mlrd. Pasaulio ekonomikos forumo duomenimis (2016), numatoma šios skaitmeninės transformacijos vertė iki 2025 metų sieks 100 trilijonų JAV dolerių.

EBPO (2020 m. vasaris) skelbia¹¹, jog nauja ekonominė analizė rodo, kad pasiūlytas mokesčių iššūkių, kylančių dėl ekonomikos skaitmeninimo, sprendimas, dėl kurio deramasi EBPO, turėtų didelį teigiamą poveikį pasaulio mokesčių pajamoms. paskelbta analizė rodo, kad aptariamam dviejų ramsčių sprendimo bendras poveikis yra iki 4% pasaulinių pelno mokesčio pajamų arba 100 mlrd. USD per metus.

Po 2008-2009 m. įvykusios finansų krizės ir daugelio atskleistų faktų apie įvairių mokesčių slėpimo, agresyvaus mokesčių planavimo ir mokesčių vengimo praktiką, G20 šalys susitarė spręsti šiuos klausimus EBPO lygmeniu ir BEPS projektą, kuriuo remiantis buvo parengtas BEPS veiksmų planas. Tačiau nebuvo pasiektas susitarimas, kaip spręsti dėl ekonomikos skaitmeninimo kylančias mokesčių problemas, todėl 2015 m. buvo paskelbta atskira ataskaita dėl BEPS 1-ojo veiksmo. Tarptautinės derybos buvo atnaujintos 2019 m., po to, kai EBPO ir G20 įtrauki sistema, kurioje dalyvauja daugiau kaip 130 šalių, ir EBPO pradėjo įgyvendinti darbo programą, kuria siekiama spręsti su skaitmeninimu susijusias mokesčių problemas.

¹¹ EBPO skelbiama informacija organizacijos interneto svetainėje [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-23]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-presents-analysis-showing-significant-impact-of-proposed-international-tax-reforms.htm>

Europos Parlamentas taip pat patvirtina (2020), jog ekonomikos ir visuomenės skaitmeninimas kelia naujų mokesčių politikos iššūkių. Vienas pagrindinių kylančių klausimų, kaip teisingai užfiksuoti vertę ir mokesčius verslui, kuriam būdingas pasitikėjimas nematerialiuoju turtu, fiziniu nebuvimu arba nereikšmingu buvimu mokesčių jurisdikcijose, kur vykdoma komercinė veikla (mastas be masės) ir yra didelis vartotojų vaidmuo kuriant vertę. Dabartinės mokesčių taisyklės stengiasi susidoroti su kylančia šių naujų ekonominių modelių realija. Europos parlamento nuomone, kuri sutampa su autorės nuomone, per pastaruosius kelerius metus EBPO vis dėlto padarė pažangą kurdama visuotinį sprendimą ir pasiūlė dviejų ramsčių sistemą: nors pirmasis ramstis suteiktų naujų apmokestinimų teisių ir peržiūrėtų dabartinės pelno paskirstymo bei verslo vietos apmokestinimo taisykles, antrąją siekiama sušvelninti riziką, kylančią dėl pelno perkėlimo į jurisdikcijas, kur pelnas gali būti neapmokestinamas arba labai mažai apmokestinamas. ES yra įsipareigojusi remti EBPO darbą, bet jei nebus rasta sprendimo iki 2020 m. pabaigos, parlamento teigimu ES vėl pateiks savo pasiūlymą dėl skaitmeninio mokesčio.

Autorė pritaria Szcepanski (2020), jog skaitmeninimas leidžia įmonės užsiimti reikšminga verslo veikla neatitinkant nuolatinės buveinės kriterijų jurisdikcijoje. Tai EBPO vadina „mastu be masės“. Toks komercinis buvimas neturi būti lydimas fizinio buvimo, kuris gali sukelti situaciją, kai mokesčiai neatspindi įmonės sukurtos vertės ir pelno. Skaitmeninį turtą ir veiklą verslas gali lengvai perkelti iš vienos jurisdikcijos į kitą, kad būtų išvengta apmokestinimo tose vietose, kur mokesčiai yra aukštesni. Be to, yra rizika, kad internetinių platformų pardavėjai praleis registraciją trečioje šalyje, kuriose jie faktiškai vykdo sandorius. Panašios nuomonės laikosi ir Limacher'is su Winzap'u (2020), nes teigia, jog daugelis skaitmeninės erdvės tarptautinių įmonių (pvz., „Google“, „Amazon“, „Instagram“ ir „Facebook“) gali išvengti apmokestinimo rinkos jurisdikcijose, nes jose trūksta fizinio buvimo, o turi didelę vartotojų ar vartotojų bazę šalyse, ženkliai prisidedančiose prie metinių pajamų. Tokios nuomonės laikosi ir Hadzhieva (2019), kadangi jos teigimu skaitmeninės prekės yra labai mobilios ar nematerialios, fizinio įmonės buvimo rinkos šalyje dažnai nereikia, o tai prieštarauja pasenusiai tarptautinei mokesčių sistemai, grindžiama sąsajos sąlyga, kad būtų galima tvirtinti jurisdikciją mokesčių tikslais. Tačiau bet koks nukrypimas nuo ryšio principo, „kuris yra bendros tarptautinės pajamų mokesčio jurisdikcijos teisės dalis“, gali suabejoti pačia valstybingumo ir valstybės suvereniteto esme. Pagrindiniai skaitmeninių bendrovių bruožai, tokie kaip polinkis į monopoliją, pasiklojimas tinklo efektais, vartotojų dalyvavimas ir vartotojų sukurtas turinys, tik sustiprina platesnes mokesčių problemas. Hadzhieva (2019) nuomone šie iššūkiai lieka neatsakyti, net laikantis naujų sandorių kainodaros gairių, kuriomis siekiama, kad sandorių kainodaros rezultatai atitiktų vertės kūrimą ir EBPO pavyzdinės konvencijos nuolatinės buveinės ribos pakeitimus. Be to, kai kurios skaitmeniniam sektoriui būdingos savybės gali dar labiau sustiprėti dėl naujų technologijų, nes pažangūs duomenys greičiausiai paskatins atsirasti kitų verslo modelių, kurie šiuo metu yra nenumatyti. Tai atitinka Szcepanski (2020) teiginius, jog įmonės gali sukurti vertę ar jos dalį skirtingoje jurisdikcijoje nei toje, kurioje jie yra fiziškai. Šios praktikos suteikia ryžto kompetetingoms jurisdikcijoms apmokestinti tarptautines ar skaitmenines bendroves ir dabartinės taisyklės gali lemti pastebimą veiklą be teisės į apmokestinimą. Kitas sunkumas kyla dėl didėjančio skaitmeninio ar tarptautinio verslo pasitikėjimo nematerialiuoju turtu, pvz., programinė įranga ir algoritmai, kurie yra labai svarbūs daugeliui naujų verslo modelių. Šį turtą lengva perkelti visame pasaulyje, o tai palengvina tokiu būdu įmonių restruktūrizavimo procesą, kad jų mokesčiai įsipareigojimai būtų kuo mažesni.

Darbo autorė pritaria Tien'o ir Odintz'o (2020) nuomonei, jog 2020 m. vasario 13 d. internetinės transliacijos metu¹² EBPO pateikė daug žadančių, tačiau labai preliminarių pasiūlymų. Ekonominės pažangos ataskaitoje pateikti duomenys, jog apskaičiuota iki 100 mlrd. USD papildomų mokesčių pajamų, derinant pirmąjį ir antrąjį ramstį. Pristatyme Bradbury'is, EBPO mokesčių politikos ir statistikos vadovas, paminėjo, kad kai kurie kritikavo, jog EBPO analizuoja pirmojo ir antrojo ramsčių poveikį per vėlai, o kiti nurodė, kad ši poveikio analizė buvo atlikta per anksti. Tien'as ir Odintz'as (2020) teigia, kad tam tikra prasme abi nuomonės yra teisingos. Tuo požiūriu, kad analizuojamas poveikis per vėlai, apie dviejų ramsčių įgyvendinimas turėjo būti kaip būdas 2020 metais pasiekti sutarimo. Kita vertus, šalių kovos su mokesčių vengimu vietinės priemonės, įskaitant anti-hibridines ir priimtus teisės aktus buvo įdiegti BEPS projekto metu, dėl ko tarptautinės įmonės keičia veiklos pobūdį, o rezultatai dar nėra užfiksuoti ekonominio poveikio vertinimo duomenyse, kuriais nustato tik momentą po BEPS, kai pasikeitimai vyksta vidury projekto greičiau nei jo pradžioje.

Baez'as ir Brauner'is (2019) teigia, jog skaitmeninė ekonomika leidžia daugiašalėms įmonėms – paprastai išsivysčiusių šalių rezidentams – visiškai veikti besivystančiose šalyse, pasinaudojant jų rinkomis be fizinio buvimo ir taigi be pakankamo apmokestinimo buvimo, taip suteikdamos sau palankų mokesčių rezultatą, kurį būtų daug sunkiau ir brangiau sukurti daugeliu senosios ekonomikos sąlygų. Todėl skaitmeninė ekonomika mokesčių mokėtojams suteikia galimybių iš esmės pasirinkti savo mokesčius. Toks mokesčių planavimo lankstumas daro įtaką ne tik besivystančioms šalims, bet ir išsivysčiusioms šalims, kurių mokesčių pajamos mažėja ir jos stengiasi apsaugoti savo mokesčių bazę. Šių autorių nuomone problemą dar labiau apsunkino BEPS tikslų dvilypumas: maksimaliai padidinti mokesčių surinkimą iš tarptautinių kompanijų, greičiausiai pirmenybę teikiant labiau išsivysčiusioms šalims; ir pagrindinių mokesčių bazės padalijimo taisyklių reforma, kuri gali būti naudinga mažiau išsivysčiusioms šalims. Skaitmeninė ekonomika pateikia ne tik naujus verslo modelius, kurie konceptualiai meta iššūkį dabartinėms mokesčių taisyklėms, bet ir rimtus praktinius iššūkius vyriausybės gebėjimui surinkti pajamas. Daugeliu atvejų vyriausybės paprasčiausiai nesurinko pajamų iš skaitmeninės ekonomikos, o kitais atvejais surinkimas buvo nepakankamas, net jau būnat aktyviam BEPS projektui. Todėl aš šioje vietoje sutinku su autoriais, kad viena svarbiausių užduočių yra administruoti skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo priemonės, reikalaujančias ypatingos priežiūros jas rengiant.

Limacher'is ir Winzap'as (2020) taip pat pritaria paplitusiai nuomonei, jog skaitmeninimas keičia verslo veiklą, o nauji verslo modeliai tapo vis didesniu iššūkiu esamoms tarptautinėms mokesčių sistemoms. Jų teigimu pagal BEPS projektą EBPO sprendžia sudėtingą klausimą, kaip pritaikyti tarptautines mokesčių sistemas, kad jos atitiktų skaitmeninį amžių. Atsižvelgdama į tai, 2020 m. sausio 31 d. EBPO paskelbė atnaujintą pareiškimą apie naujos tarptautinės sistemos sukūrimą, skirtą daliai tarptautinio verslo, kuris turi didelius skaitmeninio verslo požymius, pelno paskirstymui šalyse, kuriose jos turi daug vartotojų, bet nėra fizinio buvimo. Ataskaitos atnaujinime pateikiamos išvalgos apie potencialiai apimamas verslo linijas, taip pat daugiau informacijos apie ryšius ir pelno

¹² OECD. Webcast: Update on Economic Analysis and Impact Assessment [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-01-06]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/tax/beps/webcast-economic-analysis-impact-assessment-february-2020.htm>

paskirstymo taisyklės. Daugybė klausimų vis dar yra atviri, o tarptautinė bendruomenė, toliau siekė susitarimo dėl pagrindinių politikos ypatybių iki 2020 metų pabaigos. Autoriai pateikia atnaujinto pareiškimo apžvalgą ir apibūdina Šveicarijos poziciją šiuo klausimu. Pagal Limacher'į ir Winzap'ą (2020) EBPO ataskaitos atnaujinimas, išleistas 2020 m. sausio mėnesį suteikia daugiau žinių apie pirmąjį ramstį, daugiausia dėmesio skiriant apmokestinimo teisių paskirstymui, apibūdinant jo struktūrą ir siekiant į savo taikymo sritį įtraukti tiek automatizuotas skaitmenines, tiek su vartotojais susijusias įmones. Priešingai, antrojo ramsčio atveju buvo paskelbta tik aukšto lygio EBPO pažangos ataskaita. Autorių teigimu atnaujinime yra šie verti dėmesio nauji ar patikslinti elementai:

- „saugaus uosto“ režimas: turi būti išsamiau apsvarstytas JAV pasiūlymas padaryti pirmąjį ramstį neprivalomu „saugaus uosto“ režimu, o tai reiškia, kad įmonės turėtų turėti galimybę pasirinkti ar atsisakyti mokesčių teisių paskirstymo tarp šalių pakeitimų.
- taikymo sritis. Pirmasis ramstis skirtas:
 - automatizuotos skaitmeninės paslaugos (t. y. įmonės, kurios uždirba pajamas teikdamos automatizuotas ir standartizuotas skaitmenines paslaugas dideliame ir pasauliniame klientų ar vartotojų ratui, pvz., internetinės paieškos sistemos, socialinės žiniasklaidos platformos, internetinės prekyvietės, skaitmeninio turinio srautas, internetiniai žaidimai, debesų kompiuterijos paslaugos ir internetinės reklamos paslaugos); ir
 - vartotojams skirtas verslas (t. y. įmonės, kurios gauna pajamas parduodamos paprastai vartotojams parduodamas prekes ir paslaugas (t. y. asmenims, perkantiems daiktus asmeniniam naudojimui, o ne komerciniams ar profesiniams tikslams), pavyzdžiui, įmonės, parduodančios asmeninių kompiuterių produktus pvz., programinę įrangą ir mobiliuosius telefonus), drabužius, firminių maisto produktus ir gaiviuosius gėrimus, franšizės modelius ar automobilius, bet ne subjektus, kurie tik parduoda materialias plataus vartojimo prekes rinkos jurisdikcijoje be reikšmingo ir ilgalaikio buvimo atitinkamoje jurisdikcijoje).
- ribos. Naujosios taisyklės turėtų būti taikomos tik tarptautinėms įmonėms, kurios atitinka tam tikras ribas, būtent:
 - bendrųjų pajamų riba (kuri gali būti ta pati 750 mln. EUR riba, naudojama ataskaitoms apie šalis);
 - atskiroms situacijoms, kai visos bendros į taikymo sritį įeinančios pajamos neviršija tam tikros ribos;
 - atskiroms situacijoms, kai visas pagal naują apmokestinimo teisę paskirstytinas pelnas neatitiks tam tikros nustatytos minimalios sumos;
 - papildomos ribos, susijusios su faktiniu likutinio pelno, paskirstyto rinkos jurisdikcijoms, apskaičiavimu ir naujos taisyklės taikymu.
- „vieno langelio“ principas¹³: turėtų būti supaprastinti ataskaitų teikimo mechanizmai ir išskirtinis pateikimas pagrindinei jurisdikcijai (o ne visoms rinkos jurisdikcijoms).

¹³ „Vieno langelio“ principas - tai paslaugų teikimo sistema, kuria siekiama šalies ar užsienio piliečiui vienoje vietoje suteikti visą reikiamą paslaugų ir informacijos paketą, siekiant optimizuoti „kontaktinių“ apsilankymų skaičių bei gerinti valstybinių paslaugų kokybę.

- vertinimas: konsoliduotos grupės finansinės sąskaitos turėtų būti likutinio pelno dalies, paskirstomos rinkos jurisdikcijoms, apskaičiavimo pagrindas ir turi būti nustatytos nuostolių vertinimo taisyklės.
- ginčų sprendimas: siekiant užkirsti kelią ginčams ir laiku išspręsti kilusius ginčus, reikėtų parengti privalomą požiūrį daugiašaliu pagrindu.
- daugiašalė priemonė: naujosios taisyklės turėtų būti įgyvendinamos daugiašaliu susitarimu, pakeičiančiu atitinkamą galiojančių mokesčių sutarčių nuostatą ir taikomomis tarp jurisdikcijų, kurios dar nėra sudariusios dvišalių sutarčių.

Kaip teigia Limacher'is ir Winzap'as (2020) Šveicarija laikosi pozicijos, kad tarptautinės bendrovės turėtų būti apmokestinamos ten, kur sukuriama pridėtinė vertė. Šiai nuomonei pritaria ir darbo autorė. Atitinkamai rinkos jurisdikcijoms paskirstytina pelno dalis turėtų išlikti proporcinga pridėtinės vertės daliai ir būti saikinga. Taip pat autorių nuomone, kad privalomas minimalus mokesčių lygis paprastai trukdo naujovėms ir augimui, o mokesčių konkurencija ir toliau turi būti leidžiama laikantis sąžiningų sąlygų. Taigi visos minimalių mokesčių rekomendacijos tarptautiniu lygiu turi būti saikingos. Minėti autoriai iškelia mintį, jog tikėtina, kad mažesnės, novatoriškos ir eksportu pagrįstos ekonomikos, tokios kaip Šveicarija, praras pajamų mokesčio pajamas, kai bus pritaikytos galiojančios tarptautinės pajamų mokesčio taisyklės.

Olbert'as ir Spengel'is (2017) taip pat ekonomikos skaitmeninimą laiko pagrindiniu ekonominių inovacijų augimo ir visuomenės pokyčių varikliu, ir pritaria paplitusiai nuomonei, jog tai yra didelis iššūkis tarptautinei mokesčių sistemai. Autorių teigimu EBPO (2015) sprendžia šį iššūkį savo 1-ojo veiksmo galutinėje ataskaitoje, kuri yra BEPS projekto dalis. BEPS darbu siekiama - kovoti su dirbtinėmis struktūromis ir pelno perkėlimu į mažų mokesčių jurisdikcijas ar neapmokestinimą, ir taip suderinti apmokestinimą su ekonominės veiklos vieta. Autoriai pateikia kritišką požiūrį į EBPO pasiūlymus dėl reformos ir verslo apmokestinimo skaitmeninėje ekonomikoje. Autoriai mano, kad EBPO sistemingai praleido galimybes apibrėžti vertės kūrimo paradigmą ir atitinkamai išanalizuoti skaitmeninio verslo modelius. Jų teigimu vykdydama BEPS projektą, EBPO išskyrė mokesčių skaitmeninės ekonomikos problemas kaip 1-ąjį veiksmą. Padaryta išvada, kad skaitmeninio verslo modeliai suteikia didelių galimybių (agresyviai) planuoti mokesčius, tačiau taip pat reikia atsižvelgti ir į mokesčių sistemos klausimus plačiau. Taip pat Olbert'o ir Spengel'io (2017) nuomone, nors EBPO vaizduoja kai kuriuos technologinius pagrindus ir naujoviškus skaitmeninės eros verslo modelius, atitinkamos pasekmės ir galimi mokesčių klausimai nebuvo išsamiai aptarti. Greičiau pabrėžiama naujausia ataskaita kaip gali tarptautinių kompanijų verslo modeliai IT ar elektroninės prekybos sektoriuje palengvinti nepageidaujamus rezultatus, kalbant apie mažą arba visai nemokamą mokesčių. Autorių teigimu EBPO (2015) aiškiai siekia pilną apmokestinimą pagal vertės kūrimą ir ekonominę veiklą. Olbert'as ir Spengel'is (2017) kelia klausimą, kaip įmonės skaitmeninės ekonomikos pridėtinė vertė ir jų pelnas atsirado taip anksti BEPS projekte. 2015 m. ataskaitoje apie skaitmeninės ekonomikos mokesčių iššūkius nepateikiama jokių apibrėžimų ir aiškinimų apie vertės sukūrimą, tačiau pabrėžia keletą klausimų ir pokyčių, susijusių su šia koncepcija skaitmenizuotame pasaulyje. Nematerialieji daiktai laikomi pagrindiniais vertės kūrimo veiksniais įmonių skaitmeninėje ekonomikoje. Nematerialusis turtas kartu su verslo operacijomis tampa mobilesnis, bei programinė įranga tampa vis svarbesne nematerialiųjų medžiagų kategorija daugelyje skaitmeninio verslo modelių.

Darbo autorė išanalizavusi įvairių autorių literatūrą apie skaitmenizacijos įtaką tarptautiniam apmokestinimui pritarė Olbert'ui ir Spengel'ui (2017), kad skirtingos viešųjų finansų srities literatūros sritys rodo, kad skaitmeninis sektorius struktūrizuoja savo verslą pagal mokesčius. Kiek šie autoriai 2017 metais žinojo, dar nebuvo kitų tyrimų, kuriuose būtų tiesioginis dėmesys skiriamas skaitmeninėms verslo formoms ir to pasekmėms mokesčiams, tik tai, kad neseniai buvo atlikta keletas mokesčių ir mokesčių lengvatų poveikio tyrimų apie IP adresą¹⁴. Kadangi IP adresas yra pagrindinis skaitmeninio verslo sėkmės veiksnys – verslo modelių, mokesčių poveikis jo vietai ir valdymui turėtų būti ypač svarbus.

Autorių atliktos šių tyrimų įžvalgos gali būti pirmas požymis, kad skaitmeninio verslo modelių turtas pirmiausia yra šalyse, kurios numato tam tikrą mokesčių patrauklumą. Nepaisant to, naujausi interviu su mokesčių specialistais atskleidžia, kad tokias išvadas reikia daryti atsargiai. Ekspertai teigia, kad ne visa veikla, susijusi su IP plėtra, yra tokia pastebima kaip patentų paraiškos ir tyrimų bei plėtros veikla. Šie autoriai daro išvadą, kad dosnios nuostatos dėl pajamų, gautų iš IP, apmokestinimo žymiai pritraukia patentų vietą, tuo tarpu mokslinių tyrimų ir plėtros veikla nėra jautri sumažintiems susijusių pajamų mokesčio tarifams. Be to, autoriai tai pripažįsta vertės kūrimo procesas, susijęs su verslo modeliais, pagrįstais IP, išskyrus patentus, tuo metu (2017) nebuvo stebimas atliekant tuometinius tyrimus.

Olbert'as ir Spengel'is (2017) pritaria Dharmapala'os (2014) požiūriui, kad tarptautinės kompanijos užsiima pelno perkėlimu dėl mokesčių. Nematerialiojo turto naudojimas yra pagrindinis kanalas pelno perkėlimui, užsimenant apie galimą pelno perkėlimo įmonių elgesio aktualumą su skaitmeninio verslo modeliais. Jų nuomone, ekonomikos skaitmeninimas kelia iššūkius apmokestinti įmones, kurios buvo pripažintos tarptautinės bendruomenės. Darbo autorė pritaria kitiems autoriams, jog EBPO sprendė šiuos iššūkius paskelbdama savo 1-ojo veiksmo ataskaitą, kurioje taip pat nurodomas kitų veiksmų poveikis sprendžiant šiuos iššūkius. Skaitmeninės ekonomikos bruožai yra laikomi agresijos skatintojais mokesčių planavime ir todėl pagrindinis EBPO būsimos mokesčių politikos tikslas yra suderinti apmokestinimą su vertės kūrimu. Literatūroje yra aptariami skirtingi požiūriai į šiuos iššūkius. Olbert'as ir Spengel'is (2017) daro prielaidą, kad žalinga mokesčių praktika yra sušvelninta anti-BEPS iniciatyvos ir vienašališki veiksmai turi norimą poveikį, tačiau liko platesnių iššūkių. Šių autorių atlikta atvejų analizė, taip pat mokslinės ir praktinės literatūros įžvalgos rodo, kad mokesčių politikos uždaviniai slypi tinkamame pelno paskirstyme, jei politikos formuotojai to nesiekia kaip esminės tarptautinės mokesčių sistemos reformos. Jų teigimu tuo metu mokslinių įrodymų apie mokesčių iššūkius buvo nedaug, todėl tikslas turėtų būti pasiekti, kad įmonių pelnas būtų apmokestinamas administruotinai ir kad tai neiškreiptų įmonių sprendimų bei atvertų kelią skaitmeninėms naujovėms. Šių autorių nuomone, toks požiūris galėtų padaryti skirtumą tarp kreipimosi ir sprendimo skaitmeninės ekonomikos mokesčių iššūkių.

Skaitmenizacijos mastas ir tempas Hadzhieva'os (2019) nuomone sąveikauja su agresyviomis mokesčių planavimo schemomis, skirtomis tarptautinių įmonių pelnui perkelti į mažų mokesčių jurisdikcijas. Šios mintys darbo autorės nuomone panašios į aukščiau minėtų autorių išsakytą

¹⁴ IP adresas – unikalus numeris, identifikuojantis kompiuterį tinkle ir internete.

nuomonę dėl skaitmenizacijos masto ir poveikio apmokestinimui. Taip pat Hadzhieva (2019) atkreipė dėmesį į „Luxembourg Leaks“ („LuxLeaks“), „Panama Leaks“ ir „Paradise Papers“, dėl ko yra daromas spaudimas mokesčių administratoriam siekti, jog būtų užtikrintas sąžiningas apmokestinimas. Autorės teigimu apskritai svarbiausių skaitmeninimo skaitmeninių veiksnių, pvz., 7 veiksmo dėl nuolatinės buveinės įsisteigimo ir 8–10 veiksmo dėl sandorių kainodaros, poveikis yra gana ribotas. Jie „nepakankamai sprendžia skaitmeninių platformų ir įmonių, teikiančių prekes ir paslaugas tose šalyse, kuriose nėra arba yra ribotas fizinis aktyvumas, apmokestinimo problemas.“ Jos nuomone blogiausia tai, kad BEPS priemonės gali sukelti ekonomikos iškraipymą ir sustiprinti mokesčių konkurenciją, jei daugiašalės įmonės nuspręstų perkelti savo tikrąsias paslaugas. ekonominę veiklą mažų mokesčių jurisdikcijose. Ir atvirksčiai, 2019 m. sausio pabaigoje EBPO įsipareigoja pasiekti sutarimu pagrįstą ilgalaikį atnaujintą sprendimą 2020 metams, kuris turėjo būti pateiktas per G20 susitikimą.

Ypatingos skaitmeninės ekonomikos ypatybės padidina BEPS riziką ir kelia iššūkių mokesčių politikai. Šie iššūkiai skaitmeniniame sektoriuje nėra nei nauji, nei unikalūs, nes tarpvalstybiniai pristatymo įmonių sandoriai kėlė panašių klausimų dėl mokesčių jurisdikcijos nustatymo. Tačiau šių sandorių mastas ir nuolat besiplečiantis pobūdis skatina mokesčių politikus ieškoti tinkamų ir savalaikių sprendimų jiems spręsti.

Hadzhieva (2019) įvardijo tokias skaitmeninės ekonomikos savybes ir jų poveikį mokesčiams:

- skaitmeninė ekonomika auga eksponentiškai, o visa ekonomika tampa skaitmenine. Skaitmenizacija transformuoja visas pramonės šakas pakeisdama naujovių pobūdį, produktų kūrimą ir gamintojų bei vartotojų sąveiką.
- skaitmeninis verslas linkęs į monopolizaciją dėl tinklo efektų, masto efektų, naudojimo apribojimų, galimybės diferencijuoti ir daugiašalių platformų. Vis dėlto jie yra nepastovūs ir lengvai užginčijami trikdančių naujokų, nes įėjimo ir išėjimo barjerai yra žemi.
- ketvirtoji pramonės revoliucija, pažymėta „daugybe naujų technologijų, sujungiančių fizinį, skaitmeninį ir biologinį pasaulį, paveikiančią visas disciplinas, ekonomiką ir pramonę“, iš esmės pakeitė verslo būdą.
- skaitmeninės ekonomikos intensyvumas, mastas, greitis ir transformacinė jėga daro vyriausybėms spaudimą kurti šiuolaikinę ir novatorišką, skaitmeniniam amžiui tinkamą politiką.
- „LuxLeaks“, „Panama Papers“ ir „Paradise Papers“, taip pat ES tyrimai dėl skaitmeninių technologijų gigantų atskleidžia įvairias mokesčių slėpimo schemas, kurias naudoja didžiosios įmonės, sukeldamos karštas viešas diskusijas apie sąžiningo apmokestinimo būtinybę.
- pagrindiniai skaitmeninės ekonomikos mokesčiai iššūkiai yra ryšio trūkumas, pasitikėjimas nematerialiaisiais daiktais, duomenimis ir vartotojų sukurtu turiniu, pajamų apibūdinimas, naujų verslo modelių, kuriuose pirkėjas ir pardavėjas yra skirtingose jurisdikcijose, išplitimas ir elektroninės prekybos plėtra.
- nauji skaitmeninio verslo modeliai atsiranda ir plečiasi dėl dirbtinio intelekto, daiktų interneto, adaptyvios gamybos ir autonominių tiekimo grandinių.

- Europos Komisija skirsto skaitmeninį verslą į internetinio mažmenininko modelį, socialinės žiniasklaidos modelį, prenumeratos modelį ir bendradarbiavimo platformos modelį, o EBPO juos apibrėžia kaip daugiašales platformas, perpardavėjus, vertikalčiai integruotas įmones ir tiekėjų tiekėjus.
- kai kurios tradicinės pramonės šakos, pavyzdžiui, automobilių gamyba, pradėjo skaitmeninti savo procesus ir paslaugas.
- skaitmeninė pertvarka kelia abejonių dėl esamos mokesčių sistemos ir naujų technologijų, taip pat aukštos kvalifikacijos darbo vietų vaidmens kuriant vertę, o rinkos jurisdikcijose pabrėžiamas pajamų generuojantis duomenų indėlis ir vartotojų sąveika. Komisijos teigimu, kai kuriais skaitmeninio verslo modeliais, įskaitant socialinę žiniasklaidą, tolimą pardavimą, platformas ir reklamą, vertė nėra susijusi su apmokestinimu.
- EBPO aptaria tris vertės kūrimo procesus: vertės grandinę, vertės parduotuvę ir vertės tinklą. Pastarasis iš jų yra stipriausias vertės kūrimo atvejis rinkoje ir apima internetinės reklamos ir tarpininkavimo paslaugas.
- nėra tvirto sutarimo su EBPO, ar reikia atsižvelgti į vartotojo indėlį nustatant, kaip sukuriamą vertę mokesčių tikslais.
- nors vartotojų duomenys šiuo metu yra diskusijų centre, ekonomikos skaitmeninimas pabrėžia, kad artimiausiu metu platūs duomenų spektrai gali būti paversti išmaniaisiais duomenimis.

Pasak šios autorės pačioje EBPO (2018) paskelbtoje ataskaitoje manoma, kad BEPS priemonės yra nepakankamos sprendžiant esmines ir ilgalaikes problemas, susijusias su skaitmeninimu ir verslo modelio pokyčiais. Tarp 117 EBPO įtraukiančiosios sistemos narių galima pastebėti tris skirtingas nuomones kalbant apie skaitmeninį apmokestinimą:

- pirmoji grupė mano, kad „vartotojų dalyvavimas gali sukelti nesutapimus tarp to, kur pelnas apmokestinamas, ir kur sukuriamą vertę“, reikalaujama tikslinių pakeitimų, o ne reformuoti tarptautinę mokesčių sistemą.
- antroji grupė pripažįsta skaitmeninimo iššūkius mokesčių srityje, tačiau nėra įsitikinusi, kad jie yra išskirtiniai tik skaitmeniniam sektoriui.
- trečioji grupė nepritaria tarptautinių mokesčių reformų reformai, teigdama, kad BEPS priemonių pakanka dvigubo neapmokestinimo problemoms spręsti ir jų rezultatams įvertinti reikia daugiau laiko. Nors dabartinės diskusijos dėl skaitmeninio apmokestinimo iš dalies susijusios su tam tikrų mokesčių planavimo formų sustabdymu, pagrindinis klausimas yra tai, kaip paskirstyti apmokestinimo teises tarp šalių skaitmenizuotame pasaulyje, o tai labai apsunkina sutarimą.

Taip pat įvardinamos yra trys skirtingos nuomonės dėl vartotojų indėlio kuriant vertę: pirmoji grupė, įskaitant ES, mano, kad vartotojų vertės kūrimas leidžia įmonėms rinkti didelius duomenų kiekius ir prisideda prie tinklo poveikio, o tai pateisina apmokestinimą šalyje, kurioje yra vartotojai. Antroji grupė, įskaitant JAV, neaiškina vartotojo sukurtos vertės, susijusios su apmokestinimu. Trečioji grupė sutinka, kad vartotojo duomenys gali būti pripažįstami prisidedančiais prie vertingo nematerialiojo turto, tačiau norėtų aptarti šį klausimą atsižvelgiant į platesnius nematerialiojo turto keliamus uždavinius.

Analizuojant tarptautinį skaitmeninės ekonomikos apmokestinimą svarbu įvertinti ir BEPS plano 7-ąją veiksmą dėl nuolatinės buveinės pripažinimo: persvarstyta 2017 m. EBPO pavyzdinė mokesčių konvencija įvedė nuolatinės buveinės pripažinimo pakeitimus, kad būtų išspręstos problemos, susijusios su susitarimais, parengiamąja ir pagalbine veikla bei grupės veiklos susiskaidymu. Tačiau tai nepakeitė fizinio buvimo būklės, o tai leidžia labai judrioms tarptautinėms įmonėms tęsti mokesčių vengimo veiklą. Svarbus įvykis šiame kontekste yra Jungtinių Tautų patvirtinta „Paslaugų teikimo nuolatinė buveinė“, kuri skiriasi nuo EBPO požiūrio, nes mažiau orientuota į fizinį buvimą.

Pagrindiniai skaitmeninės ekonomikos mokestiniai iššūkiai yra ryšių trūkumas (arba apmokestinamas buvimas jurisdikcijoje), nepasitikėjimas nematerialiaisiais daiktais, duomenimis ir vartotojų sukurtu turiniu, pajamų apibūdinimas, naujų verslo modelių, kuriuose pirkėjas ir pardavėjas yra skirtingi, paplitimas. jurisdikcijose ir elektroninės komercijos plėtra

Buvo sudaryta lentelė (žr. 5 lent.), kurios duomenys atspindi aukščiau minėtų įvairių autorių teiginius, jog skaitmeninė ekonomika plečiasi, daugiau įmonių perkelia įmonių dalį ar net visą veiklą į skaitmeninę erdvę, taip pat vis daugiau pajamų uždirbama iš elektroninės prekybos. Pasirinktos šalys iš skirtingų regionų, kad pramonės įmonių duomenys atspindėtų augančios skaitmenizacijos įtaką verslui globaliai.

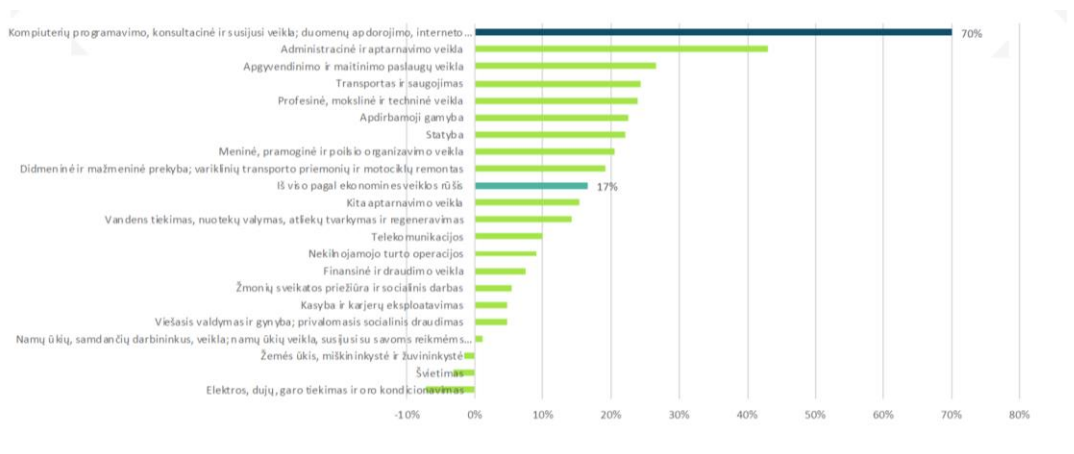
5 lentelė. Skaitmeninio verslo dalis 2010-2019 metais (sudaryta autorės, šaltinis: Euromonitor¹⁵)

Šalis	Rodiklis	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Jungtinė Karalystė	Verslo įmonių priimančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	17,0	19,0	21,0	22,0	22,0	23,0	22,0	23,0	22,0	22,6
	Verslo įmonių teikiančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	52,0	50,0	53,0	60,0	51,0	51,0	54,0	51,0	53,0	54,1
	Pajamų iš elektroninės prekybos dalis visoje apyvartoje, %	16,0	18,0	19,0	18,0	20,0	20,0	19,0	18,0	19,0	19,6,
JAV	Verslo įmonių priimančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	22,6	23,0	25,1	25,9	26,4	28,7	29,1	29,8	32,4	33,3
	Verslo įmonių teikiančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	47,3	46,7	45,3	48,2	48,2	50,9	52,0	53,9	55,4	56,7
	Pajamų iš elektroninės prekybos dalis visoje apyvartoje, %	21,4	22,8	23,9	25,1	26,0	21,2	22,0	23,0	22,0	22,6
Japonija	Verslo įmonių priimančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	21,4	21,6	25,0	22,1	22,2	23,5	24,1	23,9	24,2	24,6

¹⁵ Passport – verslo informacijos duomenų bazė, teikianti statistinius duomenis, ataskaitas ir prognozes apie įvairias pramonės šakas, šalis ir vartotojus. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-01-11]. Prieiga per internetą: <https://www.portal.euromonitor.com/portal/statisticsevolution/index#>

	Verslo įmonių teikiančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	28,0	30,0	33,8	34,4	33,3	34,7	32,1	36,2	34,9	35,5
	Pajamų iš elektroninės prekybos dalis visoje apyvartoje, %	24,6	25,6	26,5	28,9	29,8	30,1	30,7	33,0	35,1	36,1
Meksika	Verslo įmonių priimančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	9,8	10,3	10,8	11,3	11,7	12,1	12,6	13,0	13,3	14,4
	Verslo įmonių teikiančių užskymus „online“ dalis tarp visų įmonių, %	15,4	16,2	17,1	17,9	18,7	19,5	20,2	20,9	21,7	22,5
	Pajamų iš elektroninės prekybos dalis visoje apyvartoje, %	6,0	6,5	7,5	7,6	8,0	8,0	8,1	9,1	8,6	9,4

Lentelės duomenys, patvirtina, kad įmonių veikla elektroninėje erdvėje plečiasi. Įmonės vis daugiau uždirba pajamų per internetines prekyvietes, plečia savo veiklą teikdamos automatizuotas ir standartizuotas skaitmenines paslaugas dideliam ir pasauliniam klientų ar vartotojų ratui. Skaitmeninėje ekonomikoje šiandieniniame pasaulyje dalyvauja jau ne tik IRT sektorius, bet ir su informacinės technologijomis ar prekyba internetu susijusios veiklos. Darbo autorės nuomone, Lietuvoje kaip ir visame pasaulyje didėja bei skaitmeninės ekonomikos verslo sektorius, tačiau viena iš problemų yra kaip tinkamai suklasifikuoti įmones pagal jų ekonominę veiklą, kurias konkrečiai įmonių veiklas priskirti skaitmeninei ekonomikai. Lietuvoje 2012-2017 metais sparčiausiai augęs sektorius buvo informacinių technologijų (žr. 4 pav.).



4 pav. Bendros pridėtinės vertės augimas atskiruose sektoriuose Lietuvoje (šaltinis: Infobalt)

Pasak Matelytės (2018) „skaitmeniniai pokyčiai ir jų sparta tiek namų ūkių, tiek įmonių, tiek valstybės veikloje atskleidžia, kad skaitmeninės technologijos jau seniai nebėra tik IT sektorius, tačiau jos įgalina ir kuria didelę dalį mūsų ekonomikos.

Skaitmeninę ekonomiką pagal Matelytę (2018) galima apibrėžti taip: „Skaitmeninė ekonomika tai skaitmenines technologijas kuriančios, skaitmeninių technologijų pagrindų veikiančios, bei skaitmeninę ekonomiką palaikančios organizacijos bei jų indėlis į šalies ekonomiką. Šis apibrėžimas

pateikia tris pagrindines grupes veiklų, kurias reikia klasifikuoti siekiant apibrėžti skaitmeninę ekonomiką:

- 1) skaitmenines technologijas kuriančios organizacijos: apima veiklas, kuriančias įvairias kompiuterines, telekomunikacines ir programines įrangas. Šios veiklos suteikia technologinį pagrindą skaitmeninei ekonomikai egzistuoti;
- 2) skaitmeninių technologijų pagrindu veikiančios organizacijos: apima veiklas, kurių prekės arba paslaugos yra grįstos skaitmeninėmis technologijomis, pavyzdžiui įvairios skaitmeninės reklamos ar medijų kompanijos, e. prekyba užsiimančios organizacijos. Taip pat į šią kategoriją patenka ir organizacijos, kurių verslo modeliai yra iš esmės grįsti skaitmeninėmis technologijomis, pavyzdžiui, tokios kaip finansinių technologijų (*fintech*), kompiuteriniai žaidimai, švarios energetikos technologijos (*cleantech*) ir panašiai. Šioje skiltyje iškyla duomenų pasiekiamumo problema, kadangi dauguma tokių veiklų nėra apibrėžiama klasifikatoriaus, todėl jų matavimas yra negalima šiuolaikinės statistikos rėmuose;
- 3) skaitmeninę ekonomiką palaikančios organizacijos: apima veiklas, kurios įgalina skaitmeninę ekonomiką vystyti, pavyzdžiui įvairių technologijų taisydas, prekybą jomis, skaitmeninių įgūdžių mokymas ar tyrimai šioje srityje.“

Autorė sukūrė konceptualų skaitmeninės ekonomikos apibrėžimą ir ekspertiniu metodu atrinko 42 EVRK klases, kurios buvo sugrupuotos į “Skaitmeninės ekonomikos” sekciją. Ši skaitmeninės ekonomikos klasifikacija yra sukurama paraleliai kitiems sektoriams (EVRK terminais – sekcijoms). Tai reiškia, kad atrinktos veiklos nėra atimamos iš kitų sektorių. Darbo autorės nuomone ši metodologija ir atrinktos EVRK klasės galėtų padėti įvertinti BEPS plano pirmojo veiksmo poveikį Lietuvos ekonomikai ir pelno mokesčio sumokėjimui.

EBPO (2020) paskelbtos ataskaitos projektas buvo vykdomas vadovaujant Bradbury’ui, Johansson’ui ir Sorbe’ui. Ataskaitoje pateikiama, kad tarptautinė pelno mokesčio sistema susiduria su vis didesniais iššūkiais. Nors EBPO/G20 BEPS projektas buvo beprecedentės daugiašalės pastangos kovoti su pelno perkėlimu - daug klausimų dėl mokesčių teisių paskirstymo lieka neišspręsta. Skaitmeninimas ir globalizacija išryškino tam tikrus esamos sistemos, kurioje paskirstomos apmokestinimo teisės, trūkumus daugiausia dėl fizinio buvimo. Ataskaitoje yra kritiškai įvertinama, jog šiame kontekste, vis daugiau jurisdikcijų imasi nekoordinuotų ir vienašališkų veiksmų, prie to prisideda mokesčių ir prekybos ginčų augimas ir didėjantis neapibrėžtumas mokesčių srityje. Pabrėžiama, kad COVID-19 krizė dar labiau sustiprina ir spartina ekonomikos skaitmeninimą taip didindama spaudimą viešiesiems finansams. Tai, kad daugelis įmonių krizės metu pasinaudojo tiesiogine ar netiesiogine vyriausybės parama, taip pat yra greičiausiai sustiprins visuomenės nepasitenkinimą tarptautinių įmonių vengimu mokėti mokesčius. Ataskaitoje daugiausia dėmesio skiriama pasiūlymų poveikiui mokesčių pajamoms, daugiašalėms investicijoms ir ekonominei veiklai. Pasiūlymų poveikis mokesčių pajamoms priklausys nuo galutinio projekto ir parametrų pasirinkimo turi būti suderinta su įtraukiančia sistema. Pagal ataskaitoje pateikiamą iliustracinį dizaino ir parametrų prielaidų rinkinį pirmo ir antrojo ramsčių poveikis pasaulinėms pelno mokesčio pajamoms galėtų būti padidintos pasaulinės grynujų pinigų pajamos 1,9% iki 3,2% arba apie 50–80 mlrd. USD per metus.

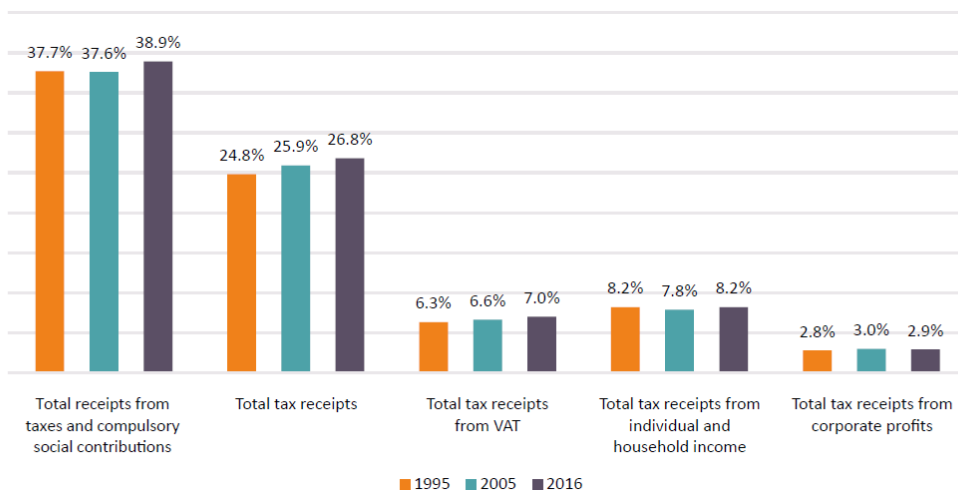
Be duomenų kokybės problemų, EBPO (2020) ataskaitoje išskiriami ir kiti praktiniai sunkumai vertinant poveikį tarptautinių įmonių pelno paskirstymo pagrindui pagal pirmąją ramstį. Vienas sunkumų yra tas skaitmeninių paslaugų įmonės vienu metu gali siūlyti įvairias paslaugas ir programas (pvz., „Facebook“, „Instagram“ ir „WhatsApp“ visi priklauso tai pačiai tarptautinei įmonių grupei), kurių vartotojai gali būti skirtingose vietose ir sunku nustatyti kur yra kintantys „vertės“ įnašai. Be to, tam tikros firmos siūlo derinti skaitmenines ir fizines paslaugas produktų (pvz., „Apple“). Galiausiai, vartotojai gali būti įvairiose jurisdikcijose, jei tai yra daugiašalėse rinkose (pvz., turto savininko ir nuomininko vieta „Airbnb“ ar „Booking.com“ atveju).

2.5. BEPS projekto 1-ojo veiksmo priemonės sprendžiant apmokestinimo iššūkius kylančius dėl skaitmenizacijos Europos Sąjungoje

Pasak Bauer'io (2018) kai kurios vyriausybės Europoje reikalauja, kad skaitmeninės kompanijos sumokėtų „teisingą dalį“ mokesčio“. Akivaizdu, kad pagrindinė prielaida šio autoriaus teiginio yra ta, kad bendrovės skaitmeninėje erdvėje dabar to nedaro ir kad yra didelis neapmokestinto pelno šaltinis, kuris „tarsi laukia“ apmokestinimo. Autorius apžvelgė Europos Komisijos planus, taip pat pasvėrė ir tai, kad tai įvertino didžiųjų ES šalių vyriausybės, kurios svarstė naują pajamų mokesčių įmonėms, kurias pagal kai kuriuos apibrėžimus galima pavadinti „skaitmeninėmis korporacijomis“. Bauer'is (2018) pažymi, jog atsižvelgiant į faktinę ES mokesčių įplaukų raidą, tai tampa iškart akivaizdu ir nerimą kelia raginimai labiau apmokestinti skaitmenines korporacijas. Tiesą sakant, tikrasis vystymasis visų ES mokesčių įplaukų rodo, kad Europoje nėra daug „nesėkmės“ pelno ir kad tai kelia grėsmę viešųjų finansų tvarumui. Per pastaruosius 20 metų visų vyriausybės mokesčių pajamų ES augimas (119 proc.) buvo žymiai didesnis nei 2005 m viso ES BVP augimo (103 proc.). Mokesčių pajamų duomenys rodo, kad žymiai daugiau ES vyriausybės surinko mokesčių pajamų tiek iš namų ūkių, tiek iš įmonių.

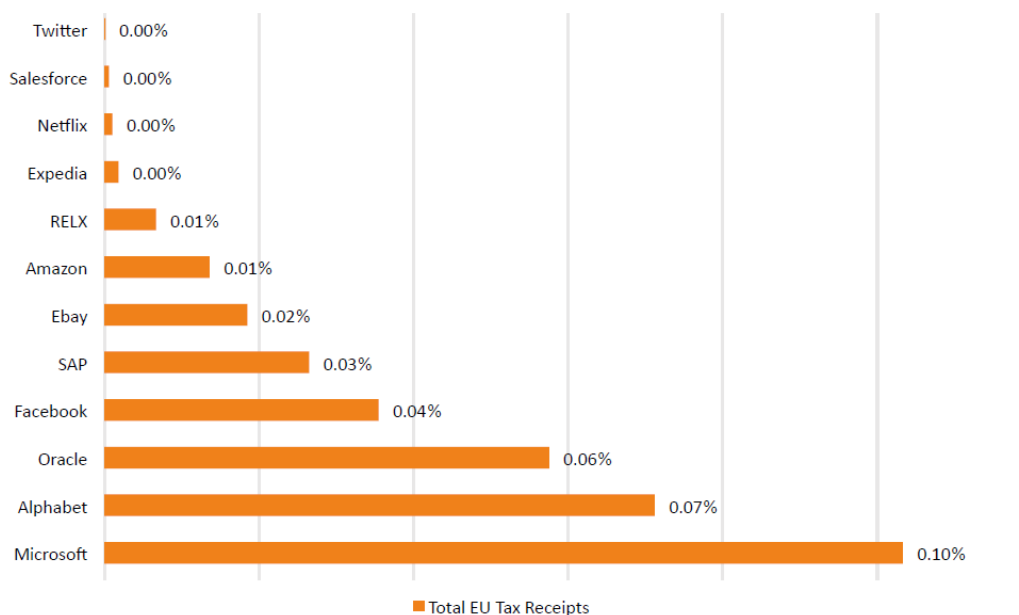
Nors apibendrinti duomenys apie pajamas iš pelno mokesčių nepaneigia teiginio, kad kai kurios įmonės gali mokėti per mažai mokesčių, jau nekalbant apie tai, kad kai kurios įmonės neteisėtai vengia mokesčių. Taigi nuomonės apie „mokesčių bazės mažėjimą ES“, kaip a yra perdėti, ir tas pats nuosprendis galioja teiginiui, kad skaitmeninio ekonomika padidino pelno mokesčio bazės eroziją. ES šalių mokesčių duomenys tai greičiau rodo ekonomikos skaitmeninimas apskritai neturėjo įtakos mokesčių pajamoms ir bazės erozijai. Papildomai, taip pat reikėtų pažymėti, kad net jei ES valstybės narės sugebėjo surinkti visus mokesčius, kuriuos sumokėjo didžiausios pasaulio skaitmeninės korporacijos, surinkta suma nedarytų įtakos viešųjų finansų tvarumui ES.

Vertinant ES priklausančių valstybių vyriausybės pajamų iš atskirų mokesčių dydį procentais (žr. 5 pav.) matoma, kad surenkamos dalys lyginant 1995, 2005 ir 2016 metų duomenis per šį laikotarpį kito labai nežymiai. Pažyėtina, kad pelno mokesčio dalis lyginant su kitais mokesčiais yra pati mažiausia.



5 pav. ES vyriausybių pajamų iš mokesčių procentinė dalis BVP (šaltinis: Bauer, 2018)

Taip pat Bauer'io (2018) atliktame tyrime yra apžvelgiamos 50 pagal finansinių ataskaitų duomenis pasaulyje didžiausių skaitmeninių korporacijų pajamos, grynasis pelnas, pajamos prieš mokesčius, mokesčių išlaidos. Atlikto tyrime metu paaiškėjo, kad didžiausių skaitmeninių korporacijų pasaulyje sumokamo pelno mokesčio dalis visose ES mokesčių pajamos yra labai maža, ir didžiausia dalis siekia tik 0,1 procento (žr. 6 pav.).



6 pav. Didžiausių pasaulio skaitmeninių korporacijų visų mokesčių išlaidų dalies vidurkis visose ES mokesčių pajamos, surinktų iš korporacijų pelno mokesčio 2012-2016 metais (šaltinis: Bauer, 2018)

Bauer'is (2020) pažymi, kad įmonių mokesčių įstatymai skirtingose jurisdikcijose labai skiriasi. Per pastaruosius keturis dešimtmečius vyriausybės visame pasaulyje varžėsi dėl verslo veiklos, mažindamos įstatymų numatytą ir veiksmingą pelno mokesčio tarifą. Autorius pabrėžia, jog daugelis vyriausybių teikia specialias mokesčių lengvatas verslui investuoti ir išplėsti jų šalies žmonių

užimtumą. Specialios ekonominės zonos dažnai taiko visas pelno mokesčio lengvatas, kad būtų skatinama komercinė plėtra. Įmonių pelno mokesčio lengvatos moksliniams tyrimams ir plėtros veiklai yra įprastai apibrėžta šalių pelno mokesčio įstatyme, atspindinčiame vyriausybių norą skatinti inovacijas ir verslo plėtrą. Bauer'io (2020) ir darbo autorės nuomonės sutampa, kad mokesčių konkurencija yra įprasta vyriausybės praktika pasaulio ekonomikoje, tačiau EBPO šiuo metu siekia pažaboti tarptautinę pelno mokesčio konkurenciją. EBPO korporacijos mokesčių reformos pasiūlymais oficialiai siekiama išspręsti „pelno mokesčio vengimo“ ir „nesąžiningumo apmokestinimo srityje“ problemas. Politines diskusijas skatina kai kurių vyriausybių motyvacija padidinti pajamas iš įmonių pajamų mokesčių. Autorius atkreipia dėmesį, kad EBPO įtraukianti sistema apima 137 labai skirtingas šalis, kurių atskiros vyriausybės aptaria naujas tarptautinių įmonių apmokestinimo taisykles. Programoje išdėstyti du darbo ramsčiai:

- pirmojo ramsčio tikslas yra sukurti naujas apmokestinimo teisių (per) paskirstymo taisykles jurisdikcijose. Jame apsvarstomi kelis nauji pelno paskirstymo mechanizmai ir naujos sąsajos taisyklės. Pirmojo ramsčio pasiūlymai yra politikos priemonė koreguoti įmonių pajamas, kurios šiuo metu nėra apmokestinamos šalyse, kuriose jis sukurtas. Naujausi pasiūlymai nurodyti, kad naujosios I ramsčio taisyklės viršija skaitmeninių kompanijų ribas, todėl palies daugiau bendrovių iš daugiau pramonės šakų.
- II ramsčiu (dar vadinamas „Visuotinė antibazine erozija“ arba „GloBE“ arba „Minimalaus Mokesčio“ pasiūlymu) siekiama sukurti naują minimalaus apmokestinimo taisyklių rinkinį įmonės pajamoms. Tai yra bandymas spręsti „nuolatinę riziką“ nuo korporacinės struktūros, leidžiančios daugiašalėms įmonėms perkelti pelną į jurisdikcijas, kur jie nėra apmokestinami arba yra mažai apmokestinami. II ramsčio taisyklės suteiktų (didelių mokesčių) jurisdikcijoms teisę „susigrąžinti mokesčius“, kai (mažų mokesčių) jurisdikcijose nėra pasinaudoję savo pagrindinėmis teisėmis apmokestinti arba apmokestinimo lygis yra žemas.

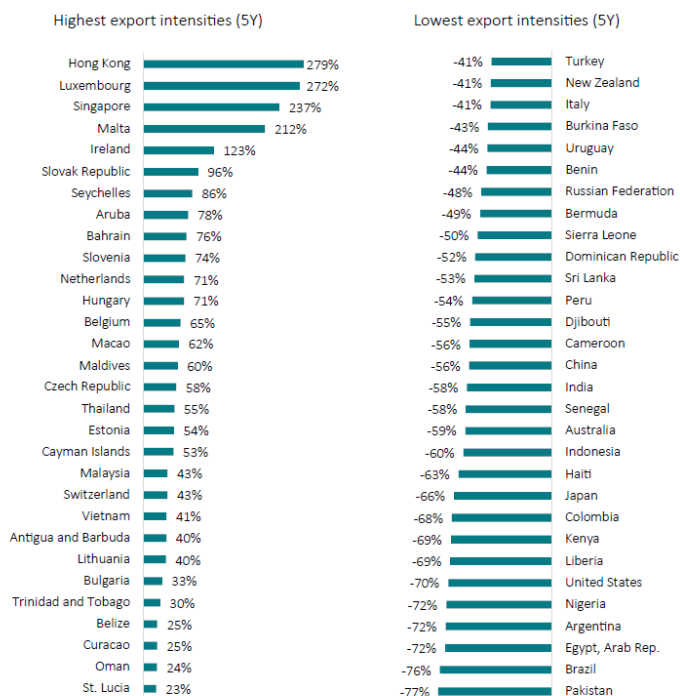
EBPO siūlomos reformos Bauer'io (2020) teigimu turėtų reikšmingą poveikį tam, kiek ir kur tarptautinės įmonės ateityje turėtų mokėti pelno mokestį. Autoriaus nuomone, siūlomos priemonės turėtų įtakos ten, kur įmonės investuoja ir kur įsikuria ateityje, ir tai turėtų įtakos surenkamoms pajamoms iš pardavimo mokesčių, darbo pajamų mokesčių ir įmonių pajamų mokesčių. Iš geopolitinės perspektyvoje EBPO siūlomos reformos perkeltų mokesčių galias ir ekonomiką veikla nuo mažų šalių iki didelių gyventojų turinčių šalių. Šis balanso pokytis gali turėti įtakos vyriausybių formuojamai vidaus ekonominei prekybos ir investicijų politikos formavimui.

EBPO tiek I, tiek II ramsčio pasiūlymai buvo apibūdinti gana plačiai. I ramsčio poveikis kritiškai priklauso nuo galutinio perskirstymo taisyklių projekto ir ateities likutinio pelno apibrėžimo. I ramsčiui - paties EBPO (pradinis) poveikio vertinime apskaičiuota, kad a) efektyvūs vidutiniai pelno mokesčio tarifai galėtų augti nuo 0,6% iki 1,9%, ir b) kad mažas pajamas gaunančių (besivystančių) šalių vyriausybės būtų pagrindinės reformos pasiūlymų naudos gavėjai. Apskaičiuotas II ramsčio poveikis yra ypač jautrus iki minimalios efektyvios pelno mokesčio ribos, kuri buvo nustatyta 12,5%. Remdamasis jos preliminarium poveikio vertinimu nuo 2020 m. vasario mėn., EBPO teigia, kad bendras poveikis iš I ir II ramsčio būtų padidėjusios pajamos, kurios būtų „iš esmės panašios“, tarp aukštų, vidutinių ir mažų pajamų gaunančių ekonomikų, kurios sudarytų apie 4% dabartinių pelno mokesčio pajamų (OECD 2020b).

Bauer'is (2020) svarsto, kad didžiausios neigiamos pasekmės iš EBPO reformos iniciatyvos greičiausiai bus mažoms atviroms ekonomikoms, įskaitant, bet ne tik, šalis, kuriose gyvena novatoriškos ir konkurencingos tarptautiniu mastu verslo įmonės. Neigiamos pasekmės peržengtų tiesioginį poveikį tarptautinių bendrovių mokesčių naštai ir vyriausybių surenkamoms pelno mokesčio pajamoms.

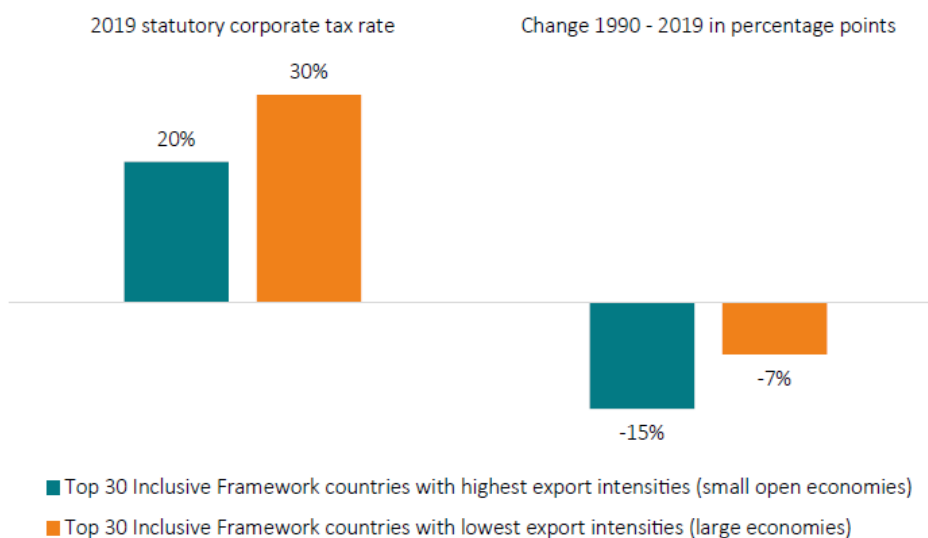
Pagal šį autorių vartojamas terminas „maža atvira ekonomika“, būtų išraiška apibūdinanti šalių rinkinį, kuris, palyginti su kitomis šalimis, yra „per mažas“, kad galėtų paveikti pasaulio palūkanų normas, pasaulio kainas ar darbo pajamas. Tradicinis „prekybos atvirumo“ matas yra santykis prekybos santykis su BVP. Santykinai didelis prekybos ir BVP santykis yra atviresnės šalies ženklas. Prekybos ir BVP santykis taip pat veikia kaip apytikris rodiklis kiek šalies piliečiai ir įmonės užsiima tarptautine prekyba ir kiek jie dalyvauja tarptautiniame darbo pasidalijime.

Pasaulio atviriausios ekonomikos prekybos/BVP, importo/BVP ir eksporto/BVP atžvilgiu yra mažos, o dažnai ir labai mažos ekonomikos. Paprastai sudaroma EBPO įtraukioji sistema šalių, kurių labai skiriasi ekonominės plėtros būklė, atvirumas užsienio prekybai ir investicijoms, teisinė sistema valstybėje ir vyriausybės institucijų veiksnumas. 8 paveiksle parodyta „Įtraukiančios sistemos“ 30 didžiausių eksporto ir 30 mažiausiai eksportuojančių ekonomikų per pastaruosius 5 metus. Autoriaus teigimu reiktų pažymėti, kad šiame paveiksle pavaizduotas eksporto intensyvumas paprastai atspindi šalių priklausomybę nuo tarptautinės prekybos. Didelės šalys dėl savo dydžio yra labiau savarankiškos, turi daugiau gamtinių išteklių ir dėl jų produktai ar paslaugos yra ar gali būti pagaminami šiose šalyse. Be to, dėl rinkos dydžio poveikio didelės šalys yra daug patrauklesnės investuotojams nei mažos šalys.



7 pav. „Įtraukiančios sistemos“ 30 didžiausių eksporto ir 30 mažiausiai eksportuojančių ekonomikų pasaulyje 2015-2019 metais (šaltinis: Bauer, 2020)

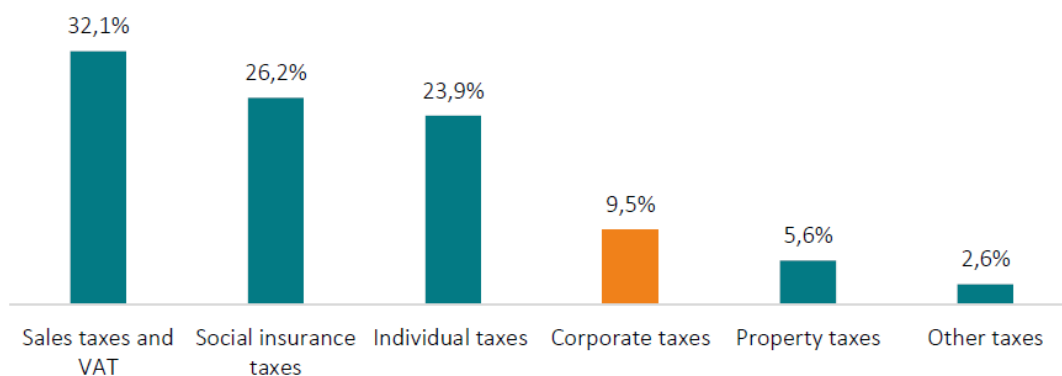
Pasak Bauer'io (2020) empiriniai duomenys rodo, kad didelių ekonomikų vyriausybės turi mažiau paskatų konkuruoti verslo veiklai atsižvelgiant į pelno mokesčio sistemos ypatybes, pvz. pagrindinę pelno mokesčio normą. Iš tiesų, „Įtraukiojoje sistemoje“ yra daugiausiai eksporto reikalaujančios šalys, kurių visos yra mažos šalys yra vidutiniškai daug konkurencingesnės mokesčių srityje nei mažiausiai eksporto reikalaujančios ekonomikos, iš kurių dauguma yra didelės ir labai didelės šalys. Vidutinis įstatymais nustatytas pelno mokesčio tarifas eksporto reikalaujančiose ekonomikose 2019 m. buvo 19,3%. Pusė intensyviausiai eksportuojančių šalių ekonomikų taikė įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, mažesnę nei 20 proc. Priešingai, vidutinis įstatymų numatytas, mažiausiai eksportuojančių šalių pelno mokesčio tarifas buvo 27,2%. Pusė mažiausiai daug eksporto reikalaujančios šalys taikė įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, kuris 2019 m. viršijo 29,5 proc. Be to, nuo 1990 m. Iki 2019 m. pusė daugiausiai eksporto reikalaujančių ekonomikų sumažino įstatymu pelno mokesčio tarifą daugiau nei 15 procentinių punktų, palyginti su mediana tik 7,3 procentinių punktų mažiausiai eksporto reikalaujančių (didelių) ekonomikų grupe (žr. 8 pav.).



8 pav. Top-30 „Įtraukiosios sistemos“ su aukščiausiu ir žemiausiu šalių eksporto indeksu šalių pelno mokesčio medianos pokytis 1990-2019 metais (šaltinis Bauer, 2020)

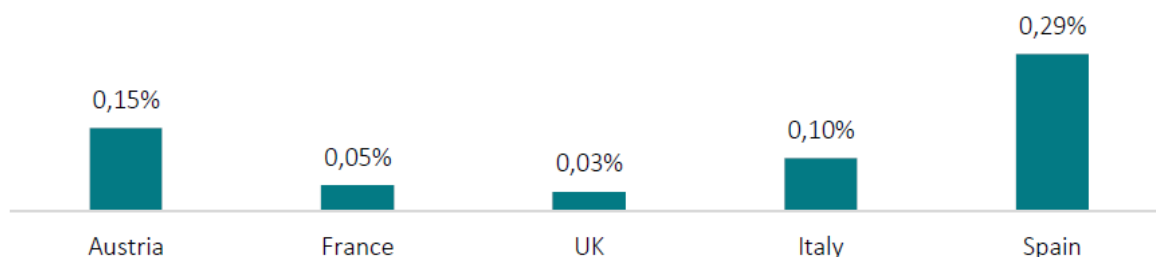
Kaip parodyta 6 paveiksle, įmonių pajamų mokesčiai sudaro tik 9,5% EBPO šalių visų mokestinių pajamų. Panašiai, kaip parodyta 7 paveiksle, taip pat būtų taikomi nauji mokesčiai už skaitmenines paslaugas sudaro labai mažą - de facto nereikšmingą - visų vyriausybių metinių mokesčių pajamų dalį. Kaip parodyta 8 paveiksle, šią dydžio tvarką paprastai atspindi šalių mokesčių pajamos vienam gyventojui. Atsižvelgiant į tai Bauer'is (2020) siūlo politikos formuotojams apsvarstyti galimybę pakeisti įmonių pajamų mokesčius mokesčiais, kurie generuotų pajamas iš ekonominės veiklos ir vartotojų dalyvavimo, įskaitant vartotojų dalyvavimą tam tikrose vietose.

Daugelis autorių pabrėžia pelno mokesčio svarbą, tačiau surenkamo pelno mokesčio dalis sudaro tik iki 10 procentų bendrų iš visų surinktose mokesčių pajamose EBPO šalyse narėse (žr. 9 pav.). Didžiausią dalį sudaro mokesčiai nuo pardavimų ir pridėtinės vertės mokestis.



9 pav. EBPO šalyse surenkamų atskirų mokesčių pajamų dalis visose mokesčių pajamose 2018 metais (šaltinis EBPO, Tax Foundation)

Atskirų šalių vyriausybės ieško sprendimų, kaip padidinti surenkamo pelno mokesčio pajamas priimdamos savo iniciatyva specialius mokesčius, kuriais būtų apmokestinamos užsienio kompanijų jų šalyse teikiamos skaitmeninės paslaugos. 2018 metų duomenimis tokių mokesčių savo šalyse patvirtinusių šalių iš jo surenkamų pajamų dalis visų mokesčių pajamose planuojama sudarytų tik iki 0,29 procento (žr. 10 pav.) Šie sprendimai tokių šalių vyriausybių kaip Austrija, Prancūzija, Jungtinė Karalystė, Italija ir Ispanija buvo priimti nesant visuotinio pasaulinio ir EBPO patvirtinto susitarimo.



10 pav. Šalių vyriausybių planuojama surinkti pajamų dalis iš patvirtinto skaitmeninio mokesčio visų mokesčių pajamose 2018 metais (šaltinis EBPO, Tax Foundation)

2.6. Pelno ir PVM mokesčio sąveika apmokestinant skaitmeninį verslą

Svarstant, kaip PVM ir pelno mokestis turėtų būti taikomi tarptautinėje skaitmeninėje ekonomikoje, Europos komisijos ekspertų grupė (2014) mano, jog naudinga yra apibūdinti tipinius taikomus verslo modelius skaitmeninėje ekonomikoje. Minėta tarptautinio apmokestinimo ekspertų grupė išskyrė tris atskirus žemiau išdėstytus modelius. Šiuose modelius išskiriami du vietovių tipai.

- D - paskirties šalys: vietos, kuriose sunaudojamos galutinės prekės.
- S - šaltinio šalys: jas sudaro įvairių vietovių rinkinys, kuriose vykdomos skirtingos verslo veiklos: rinkodara, pardavimas, platinimas, palaikymas, gamyba, finansavimas, valdymas. Tai ir kitos vietos, kur verslas valdo turtą ir (arba) veikia.

Taip pat yra dar dvi svarbios vietos, tačiau skirtingose vietose jos nėra atskiros skirtinguose verslo modeliuose:

- P - patronuojanti šalis, kurioje pagrindinė įmonė yra rezidentė, ir paprastai joje yra įmonės valdymo vieta.
- F - finansuojanti šalis ar šalys, kurioje yra akcininkų gyvenamoji vieta ir kurioje reziduoja įmonės, teikiančios verslui finansus - kaip akcininkės arba kaip kreditoriai.

1) Fizinės elektroninės prekybos modeliai

Šis pirmasis modelis yra tradicinis el. Prekybos verslo modelis iš „fizinio“ pasaulyje. Fizinis produktas yra pagamintas S ir internetu parduodamas klientui D. Nes produktas yra fizinis, pardavimo, platinimo ir palaikymo vieta paprastai yra ta pati šalis kaip klientas, t. y. taip pat D, nors taip galėjo būti gaminamas kitur.

2) Skaitmeninė elektroninė prekyba ir debesų modeliai (produktas ar paslauga teikiama skaitmeniniu būdu)

Antrame modelyje „produktas“ yra ne fizinis, o skaitmeninis. Jis arba platinamas internete kaip produktas arba jis laikomas centriniame duomenų centre ir platinamas kaip paslauga. Skaitmeninės elektroninės prekybos modelių pagrindinis skirtumas, palyginti su fiziniu modeliu, yra tas, kad skaitmeninį produktą galima platinti ir palaikyti vietose, kurios yra labai nutolusios nuo D. Panašiai ir debesijos paslaugų vartotojai turi prieigą prie centrinio duomenų centro iš pasirinktos vietos (D), bet pats centras gali būti bet kurioje S šalyje, jei yra prieiga prie interneto. Be to, keli klientai gali vartoti tą patį „produktą“ vienu metu (viešojo debesų paslauga), todėl ribinės papildomų klientų pritraukimo išlaidos yra mažos. Antrame modelyje sandorio pobūdis yra skaitmeninis – nesvarbu ar tai produktas, ar paslauga - iš esmės padaro S šalį nepriklausomą nuo klientų vietos D šalyje. Šių modelių pavyzdžiai yra atsisiuntimas arba tiesioginio srauto paslaugos už atlygį.

3) Daugialypiai modeliai

Trečiasis modelis sujungia dvi ar daugiau dimensijų. Pirmoji dimensija susijusi su nemokamomis skaitmeninėmis paslaugomis vartotojų grupei šalyje D1. Šis aspektas sukuria vertę parduodamas reklamą, kurią D1 vartotojai mato antroje dimensijoje, kuris galbūt yra kita šalis, D2. Pirmuoju aspektu paprastai taip pat renkami duomenys iš D1 vartotojų, o tai leidžia geriau nukreipti reklamą. Vietos nereikšmingumas dar labiau išryškėja daugialypiame modelyje: fizinė naudotojų vieta pirmoje dimensijoje gali skirtis nuo fizinės verslo klientų vietos antroje dimensijoje. Be to, abu yra nepriklausomi nuo S, vietos paslaugų teikėjo. Šių daugialypių verslo modelių pavyzdžiai įtraukia paieškos sistemas, socialinius tinklus ar kitas nemokamas skaitmeninių paslaugų svetaines kartu su reklamos verslu.

Darbo autorė pritaria Europos komisijos ekspertų (2014) nuomonei, jog skirtingos verslo veiklos vietos yra svarbios nustatant, kur turi būti mokamas PVM ir pelno mokestis. Pelno mokestis iš esmės yra įmonių pajamų mokestis, atėmus darbo sąnaudas, kapitalo suvartojimą/nusidėvėjimą ir kitas sąnaudas. Pagal galiojančius tarptautinius mokesčių standartus, pelno mokestis yra plačiai taikomas

„šaltinio“ šalių rinkinyje S, kuriose kiekvienoje iš jų patronuojanti bendrovė P turės atskirą dukterinę įmonę. Tam tikromis aplinkybėmis mokestis gali būti renkamas šalyje P¹⁶ ir iš tikrųjų D, bet tik tuo atveju, jei ten yra nuolatinė buveinė. Pelno mokesčiu apmokestinimas S kartais pateisinamas tuo, kad jį galima vertinti kaip formą „išmokų“ mokesčio, t. y. verslas naudojasi viešai teikiamomis prekėmis ir paslaugomis šalyse, kuriose jis veikia, ir turėtų prisidėti prie jų išlaidų per apmokestinimą.

Pelno paskirstymas įvairiose šaltinių vietose daro spaudimą tinkamam tarptautinių įmonių pelno mokesčio sistemos veikimui. Šiuos apmokestinimo iššūkius iškelia skaitmeninės ekonomikos ypatybės: mobilumas, tinklo efektai ir duomenys. Jie susiję su tuo, kaip skaitmeninis verslas iš pradžių kuria vertę ir vėliau iš šios vertės generuoja pajamas. Šių iššūkių sprendimas yra platesnių tarptautinių diskusijų objektas: apie tai, ar tarptautinės (skaitmeninės) korporacijos sumoka tikrą ir teisingą joms priklausančią mokesčių dalį tai susiejant su EBPO BEPS projektu.

Darbo autorė pastebi, kad ES taip pat yra įsitraukusi ir reaguoja į skaitmeninės ekonomikos keliamus iššūkius tarptautiniam apmokestinimui. 2017 m. spalio mėn. ES vadovai pareiškė¹⁷, kad reikia „veiksmingos ir teisingos mokesčių sistemos, kuri būtų tinkama skaitmeniniam amžiui“. Tai reikštų, kad ES vadovams svarbu užtikrinti, kad visos įmonės sąžiningai sumokėtų joms tenkančius mokesčius, ir užtikrinti vienodas visuotines sąlygas. 2017 m. gruodžio mėn. Europos Vadovų Taryba (toliau Taryba) priėmė išvadas¹⁸ dėl reagavimo į iššūkius skaitmeninės ekonomikos pelno apmokestinimo srityje. Jose pabrėžta, jog reikia užtikrinti, kad tarptautinės mokesčių taisyklės būtų tinkamos tiek skaitmeniniams, tiek labiau tradiciniams ekonomikos sektoriams. Galima teigti, kad ES deda daug pastangų naujos skaitmeninio verslo apmokestinimo sistemos sukūrimui, tačiau 2019 metais kovo mėnesį Tarybai vis dar buvo nepavykę pasiekti susitarimo dėl ES skaitmeninių paslaugų mokesčio¹⁹. Taryba atkreipė dėmesį į pažangą, padarytą derantis dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio po to, kai šis klausimas paskutinį kartą buvo aptartas 2018 m. gruodžio mėn. Tarybos posėdyje, remdamasi nauju kompromisiniu tekstu, taikomu tik skaitmeninėms reklamos paslaugoms. ES šalių finansų ministrai vertina EBPO kontekste padarytą pažangą tiek dėl suskaitmenintų įmonių pelno perskirstymo (1 ramstis), tiek dėl bendros tarptautinio įmonių apmokestinimo reformos (2 ramstis). Taryba kurdama minėtą skaitmeninių paslaugų apmokestinimo struktūrą dirba kartu ir derasi su EBPO, kuri 2019 m. gegužės mėn. užsibrėžė tokius tikslus:

- iki 2020 m. sausio mėn. pasiekti politinį susitarimą dėl skaitmeninio sektoriaus apmokestinimo reformų struktūros;
- iki 2020 m. pabaigos pateikti galutinę ataskaitą.

¹⁶ Mokestis gali atsirasti šalyje P, jei S pajamos yra apmokestinamos pagal Kontroliuojamų užsienio kompanijų taisykles (BEPS plano trečias veiksmas).

¹⁷ Europos vadovų taryba (2017). [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-03-08]. Prieiga per internetą: <https://www.consilium.europa.eu/lt/policies/digital-taxation/>

¹⁸ Europos Vadovų Tarybos išvados, 2017 m. spalio 19 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-03-08]. Prieiga per internetą: <https://www.consilium.europa.eu/lt/press/press-releases/2017/10/20/euco-conclusions-final/>

¹⁹ Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninės reklamos mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant skaitmenines reklamos paslaugas (2019). [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-03-08]. Prieiga per internetą: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/lt/pdf>

Finansų ministrai nuolat svarsto ir sprendžia mokesčių problemas, kurias kelia skaitmeninimas. Pastaraisiais mėnesiais EBPO intensyviai dirbo, kad 2020 metais būtų galima susitarti dėl visuotinio sprendimo struktūros.

Spręsti su ekonomikos skaitmeninimu susijusias mokesčių problemas yra svarbiausias BEPS projekto ir įtraukiančios sistemos prioritetas nuo 2015 metų, kas yra susiję BEPS 1 veiksmo ataskaitos išleidimu. EBPO 2020 metais išleido ataskaitą, kurioje yra vertinamas BEPS 1 veiksmo – apmokestinimo iššūkių atsirandančių dėl skaitmenizacijos – poveikis ekonomikai.

EBPO (2020) ataskaitoje teigiama, kad pirmasis ir antrasis ramstis galėtų padidinti pasaulines pelno mokesčio pajamas maždaug 50–80 milijardų JAV dolerių per metus, bendras poveikis gali sudaryti 60–100 mlrd. USD per metus arba sudaryti maždaug 4% visų pelno mokesčio pajamų. Tikslus pelnas priklausys nuo galutinio projekto ir pirmojo ir antrojo ramsčio nuostatų, jų įgyvendinimo masto, tarptautinių įmonių ir vyriausybių reakcijos ir būsimų ekonomikos pokyčiai. Visuotinis pelnas pirmiausia turėtų kilti iš antrojo ramsčio:

Pirmasis ramstis apims reikšmingą mokesčių teisių paskirstymo būdų pasikeitimą jurisdikcijose, nes apytiksliai 100 milijardų JAV dolerių pelno apmokestinimo teisės gali būti perskirstytos rinkoms jurisdikcijose pagal pirmojo ramsčio taisykles. Tai lemtų kuklų pasaulio mokesčių įplaukų padidėjimą. Tuo tarpu vidutinės, mažos, vidutinės ir didelės pajamas gaunančios ekonomikos gautų naudos iš pajamų kuomet „Investiciniai centrai“ būtų linkę prarasti mokesčių pajamas.

Antrasis ramstis žymiai padidintų pelno mokesčio pajamas iš mažų, vidutinių ir didelių pajamų ekonomikų. Tai žymiai sumažintų tarptautinių įmonių paskatas perkelti pelną į mažų mokesčių jurisdikcijas, kuris generuotų pajamų padidėjimą papildomai ir tai būtų tiesioginis pelnas, surinktas per minimalius mokesčius.

Apskaičiuota, kad bendras pajamų padidėjimas iš abiejų ramsčių yra panašus - kaip dalis dabartinių pelno mokesčio pajamų - mažų, vidutinių ir aukštų pajamų jurisdikcijose.

EBPO ataskaitoje (2020) apskaičiuotas neigiamas poveikis pasaulinėms investicijoms labai mažas, nes pasiūlymai labiausiai paveiktų labai pelningas daugiašales įmones, kurių investicijos yra mažiau jautrios mokesčiams. Tikimasi, kad pasiūlymų poveikis didžiausias bus pirmojo ramsčio atveju pelningiausioms skaitmenizuotų ir nematerialaus turto sektorių tarptautinėms įmonėms ir tarptautinėms įmonėms užsiimančiomis pelno perkėlimu antrojo ramsčio atveju. Apskritai apskaičiuota, kad dėl su pasiūlymais susijusių mokesčių įplaukų padidėjimu ilgalaikėje perspektyvoje neigiamas poveikis pasaulio BVP numatomas mažesnis nei 0,1%.

Pasiūlymų poveikis mokesčių pajamoms priklausys nuo galutinio projekto ir nuostatų (parametrų) pasirinkimo kas turi būti suderinta su įtraukiančia sistema.

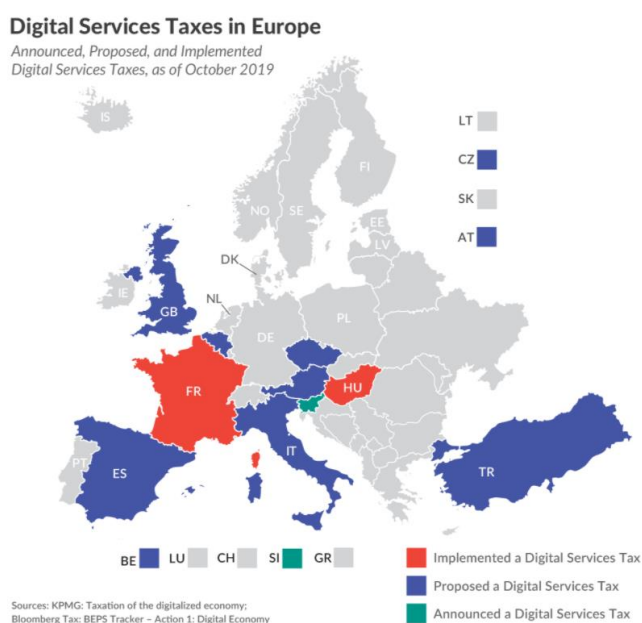
Darbo autorė pastebi, kad EBP 2020 metais paskelbtoje ataskaitoje pirmojo ir antrojo ramsčių jurisdikcijos lygio pajamų įverčiai viešai neskelbiami, EBPO jais pasidalino konfidencialiai dvišaliu pagrindu su daugeliu „Įtraukiančiosios sistemos“ narių. EBPO jų prašymu pateikė sąmatas daugiau nei 115 jurisdikcijų, t. y. kiekviena jurisdikcija gavo tik savo jurisdikcijos įvertinimus.

2.7. Priemonės skaitmeninio verslo apmokestinimui

Darbo autorė pastebi, kad šiai dienai, t.y. 2021 metų pradžioje kelios ES valstybės narės jau yra įvedusios arba pasiūliusios nacionalines priemones, susijusias su skaitmeninės ekonomikos apmokestinimu. Darbo autorė pritaria Geringer (2021), kad šalių pasiūlytas ir įgyvendintus mokesčius ir priemones galima priskirti vienai iš šių trijų rūšių:

- Skaitmeninių paslaugų mokesčiai;
- Skaitmeninės reklamos mokesčiai;
- Vienpusis nuolatinių buveinių apibrėžimų koregavimas nacionaliniuose pajamų mokesčio teisės aktuose.

11 paveiksle galime matyti, kokios Europos šalys 2019 metais yra paskelbusios, pasiūliusios ir jau įgyvendinusios skaitmeninių paslaugų mokesčius.



11 pav. Skaitmeninių paslaugų mokesčiai Europoje 2019 m. spalio mėn. (šaltinis: Tax Foundation)

Geringer'io (2021) teigimu skaitmeninių paslaugų mokesčiai taikomi keliems skaitmeninio verslo modeliams. Paprastai jie įtakoja ES skaitmeninių paslaugų mokesčių projektus ir dažniausiai imituoja jų pagrindines savybes (pvz. formuluotė, mokesčių taikymo sritis, mokesčio bazė, mokesčio tarifas ir pajamų ribos). Todėl nacionaliniai skaitmeninių paslaugų mokesčiai paprastai nurodo tuos pačius tris skaitmeninio verslo modelius, apibrėžtus ES: būtent tikslinė reklama, vartotojo duomenų apdorojimas ir internetinių prekyviečių teikimas. Politikos formuotojai ir mokslininkai dažniausiai klasifikuoja šiuos skaitmeninių paslaugų mokesčius kaip „mišrius mokesčius“, nes jie sujungia pajamų ir vartojimo mokesčių elementus.

Darbo autorė taip pat pastebi, jog visame pasaulyje vyksta svarbios diskusijos dėl tiesioginio ir netiesioginio skaitmeninės ekonomikos apmokestinimo. Pasiūlymai dėl skaitmeninių mokesčių, dėl kurių deramasi EBPO, yra susiję su Europos Komisijos pasiūlymais ta pačia tema. Kadangi Taryba 2020 metais nepasiekė susitarimo dėl Komisijos pasiūlymo dėl skaitmeninių paslaugų mokesčių, nacionalinės iniciatyvos pasirodė tuo tarpu, kol bus galima rasti visuotinį sprendimą. 2020 m.

gruodžio 1 d. Taryba patvirtino direktyvą dėl Valstybių narių administracinio bendradarbiavimo (žinomas kaip DAC7)²⁰, kuris įpareigoja skaitmeninių platformų operatorius teikti informaciją apie jų vykdomas operacijas. Europos komisijos teigimu, jei susitarimas nebus pasiektas pasauliniu mastu iki 2021 m. liepos mėn., tai gali paskatinti ES reaguoti tokia forma kaip skaitmeninė rinkliava.

Europos parlamento (2020) nuomone jei EBPO bus pasiektas susitarimas, tai tos ES valstybės narės, kurios yra priėmusios skaitmeninius mokesčius, turėtų juos pakeisti visame pasaulyje sutartais. Tiesą sakant, originalūs 2018 m. pasiūlymai ir mokesčio taikymas dėl skaitmeninių paslaugų kai kuriose ES šalyse gali būti laikomas bandymu daryti tarptautinį spaudimą siekiant užtikrinti pažangą EBPO derybose. Pasak Europos parlamento trūkumas yra tas, kad dėl to įmonės gali daryti įvairius veiksmus, kuriais kurtų įsipareigojimus, o jie padidintų jų administracinę našą ir išlaidas.

2020 metais be jau minėtų iššūkių pasaulio ekonomikai dėl skaitmenizacijos kyla ir nauji iššūkiai dėl pasaulinės COVID-19 pandemijos. Jalan'as (2020) teigia, kad kai pasaulio ekonomika žvelgia į gresiantį nuosmukį, įvairios išsivysčiusios ir besivystančios šalys ėmėsi vienašališkų priemonių apmokestinti skaitmeninius sandorius, išgaunančius vertybes iš savo jurisdikcijos. Jo nuomone, tai vyksta pesimizmo, kai EBPO siekia visuotinio sutarimo dėl verslo ryšio ir pelno paskirstymo skaitmeninėje ekonomikoje taisyklių, fone. Darbo autorė negali visiškai pritarti, dėl vyraujančio pesimizmo, tačiau jos nuomone tai gali įtakoti vis nepavykstantys priimti tarptautiniai susitarimai. Jalan'as (2020) pastebi, kad 2020 m. birželio mėn. pradžioje, pasaulyje 22 šalys jau taiko skaitmeninį mokestį vienokia ar kitokia forma, o 17 kitų šalių arba parengė teisės aktus, arba pranešė apie savo ketinimus įgyvendinti skaitmeninius mokesčius, kas parodo, kad vyksta progresas skaitmeninio verslo apmokestinime, tik tai kol kas vyksta ne pagal vieną modelį, kurį galėtų priimti EBPO.

2.8. Hipotezės ir konceptualus tyrimo modelis

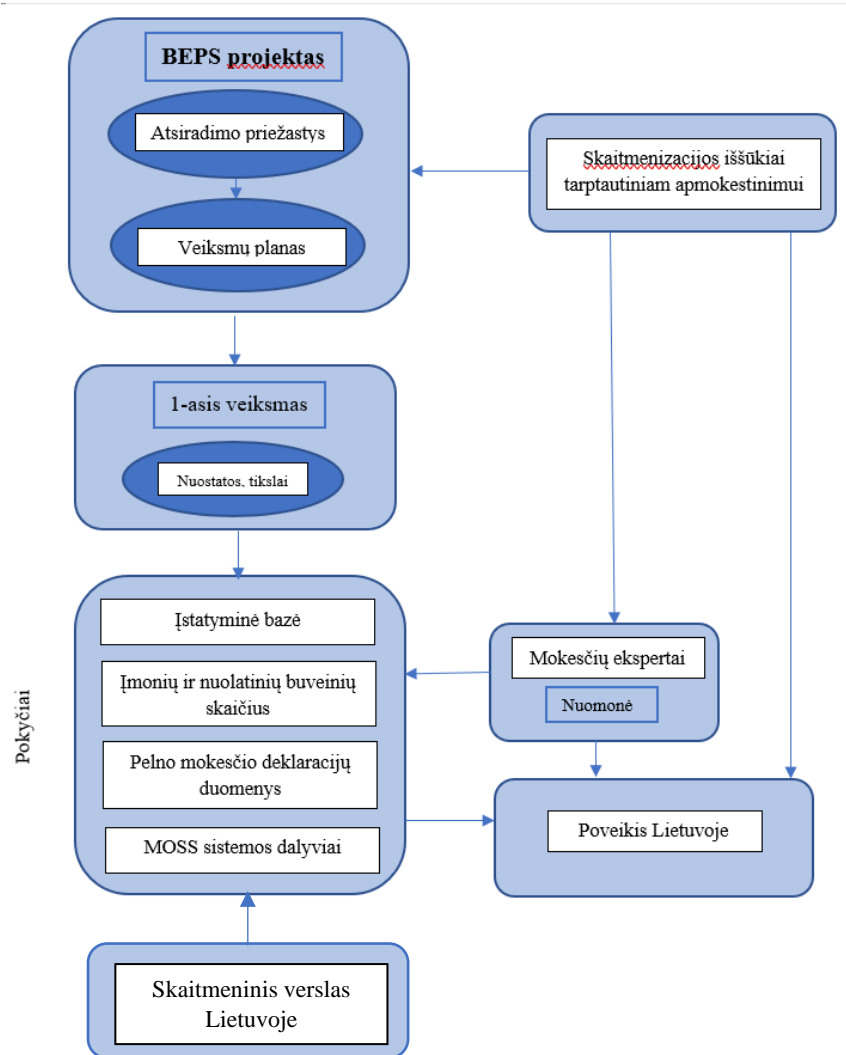
Atlikus BEPS veikslių plano poveikio tarptautiniam apmokestinimui teorinių aspektų analizę ir remiantis Lietuvoje bei užsienyje atliktų mokslinių tyrimų rezultatais, darbo autorė suformulavo tokias teorines hipotezes ir prielaidas, kurios bus patikrintos atliekant tyrimą pagal sudarytą konceptualų modelį:

- 1) Lietuva EBPO BEPS projektu patvirtintas priemonės ir taisyklės, kurios kovotų su mokesčių vengimu ir spręstų apmokestinimo iššūkius kylančius dėl skaitmenizacijos į savo teisės sistemą perkelia vadovaudamasi ES paskelbtais teisės aktais.
- 2) Dėl pasaulyje didėjančio skaitmenizacijos masto Lietuvoje didėja skaitmenines paslaugas (pagal EVRK red.2) vykdančių, šalyje registruotų ir užsienio vienetų, įmonių skaičius bei jų deklaruojama pelno mokesčiu apmokestinama pajamų suma.
- 3) Lietuvoje nuotoliniu būdu skaitmeninę veiklą vykdančių užsienio vienetų pajamos pelno mokesčiu nėra apmokestinamos.

²⁰ European Commission. Fair Taxation: Member States agree on new tax transparency rules on digital platforms. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-03-10]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_2253

- 4) Lietuva skaitmeninių paslaugų mokesčio neturi, jo neįsives tol, kol nebus visuotinio susitarimo ir oficialių EBPO patvirtintų sprendimų.

Darbo autorė remiantis Lietuvoje bei užsienyje atliktų mokslinių tyrimų rezultatais, atlikus BEPS veiksmų plano poveikio tarptautiniam apmokestinimui teorinių aspektų analizę, BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimui atlikti sudarė konceptualų modelį (žr. 12 pav.)



12 pav. Tyrimo konceptualus modelis (sudaryta autorės)

Darbo autorė konceptualių modelių išskyrė tokius esminius momentus: pačio BEPS projekto esmės atskleidimas, atsiradimo priežasčių apžvalga, taip pat EBPO patvirtinto 15 veiksmų plano 1-ojo veiksmo sprendžiamų iššūkių bei tam numatytų priemonių bei pasiūlymų apžvalga mokslinėje literatūroje ir EBPO skelbiamose ataskaitose. Kadangi tyrimo tikslas yra nustatyti poveikį, tyrime būtų vertinami pokyčiai pasirinktose srityse. BEPS 1-ojo veiksmo poveikis skaitmeninio verslo apmokestinimui būtų vertinamas per nustatytus pokyčius Lietuvoje, atsižvelgiant į mokesčių ekspertų nuomonę, bei kaip Lietuvoje vykdomas skaitmeninio verslo apmokestinimas yra veikiamas tarptautinių apmokestinimo iššūkių dėl visame pasaulyje vykstančios skaitmenizacijos.

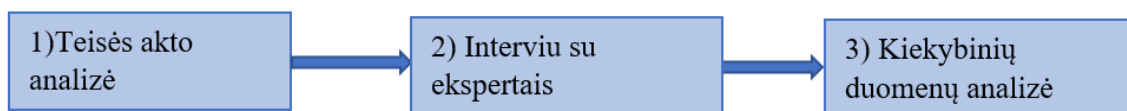
3. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimo metodika

Atlikus mokslinės literatūros analizę darbo autorė pastebėjo, kad paskutiniaisiais metais skaitmenizacijos mastas ir tempas sąveikauja su agresyviomis mokesčių planavimo schemomis, skirtomis tarptautinių įmonių pelnui perkelti į mažų mokesčių jurisdikcijas. Daugelio aptartų autorių nuomone skaitmeninimas keičia verslo veiklą, o nauji verslo modeliai tampa vis didesniu iššūkiu esamoms tarptautinėms mokesčių sistemoms. Jų teigimu pagal BEPS projektą EBPO sprendžia sudėtingą klausimą, kaip pritaikyti tarptautines mokesčių sistemas, kad jos atitiktų skaitmeninį amžių. Skaitmeninė ekonomika auga eksponentiškai, o visa ekonomika tampa skaitmenine, ko pasekoje Lietuvoje kaip ir visame pasaulyje didėja skaitmeninės ekonomikos verslo sektorius.

EBPO (2020 vasaris) skelbė, jog nauja ekonominė analizė rodo, kad pasiūlytas mokesčių iššūkių, kylančių dėl ekonomikos skaitmeninimo, sprendimas, dėl kurio buvo deramasi EBPO, turėtų didelį teigiamą poveikį pasaulio mokesčių pajamoms.

Darbo autorė atlieka tyrimą, kurio tikslas yra įvertinti EBPO 2015 metais patvirtinto BEPS plano 1-ojo veiksmo, kuriuo siekiama spręsti dėl skaitmenizacijos kylančius iššūkius ir apmokestinimo problemas, poveikį skaitmeninio verslo apmokestinimui ir surenkamo pelno mokesčio dydžiui Lietuvoje.

Pagal sudarytą tyrimo metodologiją tyrimą darbo autorė atlieka keliais etapais (žr. 13 pav.): 1) teisės akto analizė; 2) interviu su mokesčių ekspertais, kurie iš savo pozicijos įvertina, kokie apmokestinimo iššūkiai ir problemos kyla dėl verslo skaitmenizacijos Lietuvoje bei pasidalina įžvalgomis dėl BEPS plano 1-ojo veiksmo, poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje; 3) Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktų ir Finansų ministerijos viešai skelbiamų duomenų analizė.



13 pav. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimo eigos schema (sudaryta autorės)

Tyrimo metodai: turinio analizė, pusiau struktūruotas interviu, dokumentų analizė.

Pasirinktas tyrimo laikotarpis 2015-2020 metai. Jei nebus galimybės gauti tikslių ir patikimų 2020 metų duomenų, tyrimo laikotarpis būtų sutrumpintas iki 2019 metų.

Darbo autorė, kad galėtų įvertinti, kokį poveikį padarė EBPO 2015 metais patvirtinto BEPS projekto 1-asis veiksmas skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje išskėlė tokius tyrimo uždavinius:

1. Naudodama turinio analizės metodą atlikti Lietuvos Respublikos teisės akto – Pelno mokesčio įstatymo apžvalgą ir apibendrinimą, kurie padėtų įvertinti ir įvardinti kada kokios BEPS projekto 1-ojo veiksmo nuostatos perkeltos į Lietuvos nacionalinę teisę.
2. Pusiau struktūruoto interviu metu išgirsti mokesčių ekspertų nuomonę apie skaitmeninio verslo apmokestinimo iššūkius, galimybes ir rizikas Lietuvoje.

3. Naudodama statistinę duomenų analizę, lyginimo, grupavimo, grafinio vaizdavimo metodus išanalizuoti bei palyginti kaip per tiriamąjį laikotarpį:
 - 3.1. keitėsi Lietuvos ir tarptautinių kompanijų įregistruotų nuolatinių buveinių skaičius Lietuvoje bei jų sumokėto pelno mokesčio dydis.
 - 3.2. keitėsi įmonių, kurių registruota veikla būtų priskiriama skaitmeninei ekonomikai, skaičius Lietuvoje ir jų sumokėto pelno mokesčio dydis.
 - 3.3. MOSS sistemos dalyvių skaičius ir jų deklaruojamų pajamų dydis.
4. Pateikti gautus tyrimo rezultatus apibendrinančią tyrimo išvadą.

Empirinio tyrimo metu darbo autorė nusprendė atlikti kokybinį tyrimą – interviu. Pageidautini interviu respondentai tyrimui atlikti darbo autorės buvo atrinkti tikslingai. Tyrimui atlikti paruošti 7 interviu klausimai, kurie interviu metu gali būti iš dalies keičiami arba papildomi. Prašymai dėl interviu siunčiami atrinktų respondentų viešai prieinamais elektroninio pašto adresais.

Atliekant dokumentų analizę, kad būtų atskleistas poveikis skaitmeninio verslo apmokestinimui darbo autorė pasirinko išanalizuoti ne tik Pelno mokesčio deklaracijų formų PLN204, PLN204U, bet ir MOSS sistemos dalyvių pateikiamų PVM deklaracijų duomenis, kad būtų galima palyginti kiek užsienio vienetų vykdo veiklą, priskiriamą skaitmeninių paslaugų teikimui, per nuolatinę buveinę Lietuvoje, kai teikia PLN204U deklaraciją, ir kiek – nuotoliniu būdu kai užsiregistravę tik MOSS sistemoje ir pelno deklaracijos Lietuvoje neteikia bei pelno mokesčio nemoka.

Tyrimui atlikti bus naudojama:

- Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas ir jo suvestinių redakcijų sąrašas pagal datą,
- Pusiau struktūruotų interviu su mokesčių ekspertais gauta informacija,
- Lietuvos valstybinės mokesčių inspekcijos pateikti duomenys,
- EBPO statistikos duomenų bazė.

Darbo autorė kreipėsi į Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos su prašymu suteikti duomenis, reikalingus magistro baigiamojo projekto tyrimui atlikti. Darbo autorė paruošė duomenų surinkimo šabloną – lenteles padarytas Excel programa. Duomenys elektroniniu paštu gauti 2021 m. balandžio 26 d.

Viso tyrimo laikotarpis yra 2015-2020 metai, tačiau deklaruoto pelno mokesčio analizės laikotarpis yra ne 2016-2020 metai, o 2016-2019 metai, kadangi vadovaujantis LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis metinė pelno mokesčio ir (arba) metinė fiksuoto pelno mokesčio deklaracija turi būti pateikiama ne vėliau kaip iki kito mokesčio laikotarpio šešto mėnesio 15 dienos (iki kitų metų birželio 15 dienos, jei mokesčio laikotarpis yra kalendoriniai metai), o tai reiškia, kad už 2020 metus metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikimo terminas magistro baigiamojo projekto ruošimo metu dar nėra suėjęs. Pažymėtina, jog darbo autorė prašė pelno mokesčio deklaracijų duomenų už 2015-2019 metų laikotarpį, tačiau Valstybinės mokesčių inspekcijos Atrankos ir paramos auditui departamentas pateikė 2016-2019 metų laikotarpio duomenis.

Duomenų analizės rezultatai pateikiami grafikuose, diagramose, lentelėse.

4. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimas

4.1. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio kaitos analizė 2015-2020 metais

Mokestinės pajamos yra pagrindinis valdžios sektoriaus poreikių finansavimo šaltinis, o pelno mokestis kartu vartojimo mokesčiais sudaro didžiąją surenkamų mokesčių pajamų į daugelio valstybių biudžetą. Apmokestinant skaitmeninį verslą surenkamo ir galimo surinkti pelno mokesčio svarbą, jo dydį įrodo šiame darbe minimų autorių pozicija, kuri sutampa su darbo autorės nuomone: skaitmeninimas tapo pagrindiniu diskusijų klausimu dėl ateities tarptautinio pelno mokesčio.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas priimtas 2001 m. gruodžio 20 d., įsigaliojo nuo 2002 m. sausio 1 d. Šis įstatymas pakeitė nuo 1990 metų galiojusį Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą. Per analizuojamą laikotarpį Pelno mokesčio įstatymo atskiros nuostatos buvo keistos arba pildytos 13 kartų.

Naudojant turinio analizės metodą atlikta 2015-2020 metų laikotarpio Pelno mokesčio apžvalga ir analizė, kuri padėtų įvertinti ir įvardinti kokios BEPS plano 1-ojo veiksmo nuostatos ir standartai perkelti į Lietuvos įstatymų bazę. Atliekant būtent minėto laikotarpio Pelno mokesčio analizę svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad BEPS projektas buvo sukurtas ir jo plano pirmasis veiksmas EBPO buvo patvirtinti 2015 metais, o Lietuva pilnateise EBPO nare tapo 2018 m. liepos 5 d.

Atliekant 2015-2020 metais Pelno mokesčio įstatymo analizę daugiausia dėmesio buvo skiriama pakeitimams tokiems straipsniams ir dalims kaip įstatyme apibrėžti pelno mokesčio mokėtojai, mokesčių bazė, mokesčių tarifai ir įstatymu įgyvendinami Europos Sąjungos aktai.

Pelno mokesčio mokėtojai. Visą analizuojamą laikotarpį Pelno mokesčio įstatyme nurodyti šio mokesčio mokėtojai nesikeitė. Pelno mokestį Lietuvoje moka tokie apmokestinamieji vienetai:

1. Lietuvos vienetas – juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, neturintis juridinio asmens statuso.
2. Užsienio vienetas – užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas, įskaitant kolektyvinio investavimo subjektus.

Pelno mokesčio bazė. Pelno mokesčio bazė apibrėžta įstatymo 4 straipsnyje. Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Per Lietuvos vieneto nuolatines buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatines buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse. Daugiau dėmesio analizuojant kokios pajamos yra priskiriamos mokesčio bazei tyrimo metu yra skiriamas užsienio vienetais dėl baigiamojo magistro studijų projekto temos.

Apibrėžiant tai, kas yra užsienio vieneto mokesčio bazė išskiriamos pajamos gautos per nuolatinę buveinę ir ne per nuolatinės buveines Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje. Atkreiptinas dėmesys į Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio, 4 dalies pakeitimus tiriamuoju laikotarpiu. Iki 2015-2017 metais 2 punktas skelbė, kad pajamos iš paskirstytojo pelno yra priskiriamos užsienio vieneto pajamoms prie šaltinio, nuo 2018 metų šis punktas papildytas: „pajamos iš paskirstytojo pelno, išskyrus ne tikslinėje teritorijoje įregistruoto ar kitaip organizuoto užsienio vieneto iš kolektyvinio investavimo subjektų paskirstytojo pelno gaunamas pajamas“. Nuo 2020 metų į šio įstatymo 4 straipsnio 6 dalį įtrauktas papildomi 3 ir 4 punktai, kurie skelbia, kad vieneto mokesčio bazė taip pat yra 3) „bet kokia gauta mokėjimo suma, kuri, jeigu yra mokesstinės tvarkos neatitinkamas, atskaitoma mokėjimo valstybėje, tačiau neįtraukiama į pajamas taikant šio Įstatymo nuostatas. Šio punkto nuostatos netaikomos, kai mokesstinės tvarkos neatitinkamas yra susijęs su nuolatinės buveinės ar jai priskiriamų pajamų (sąnaudų) teisinio reglamentavimo ar traktavimo skirtumais;“ ir 4) „pajamos dėl turto perkėlimo, apskaičiuotos šio Įstatymo 40² straipsnyje nustatyta tvarka.“

Pelno mokesčio tarifai. Lietuvoje taikomi Pelno mokesčio tarifai nurodyta įstatymo 5 straipsnyje. Standartinis pelno mokesčio tarifas nesikeitė visą analizuojamą laikotarpį: „Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą“. Užsienio vienetų pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautos ne per jų nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje gali būti apmokestintos taikant 10 arba 15 procentų mokesčio tarifą. Taip pat Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnyje yra numatytos lengvatos. Vienetų mokesčio laikotarpio apmokestinamasis pelnas gali būti apmokestinamas taikant 0 procentų mokesčio tarifą, kitų mokesčių laikotarpių apmokestinamasis pelnas – taikant 5 procentų mokesčio tarifą, jei išpildomos įstatyme nurodytos sąlygos.

Analizuojant pelno mokesčio tarifo dydį svarbu paminėti, jog Lietuva yra priskiriama mažų mokesčių valstybėms, ji tarp EBPO narių dabar turi vieną mažiausių standartinių pelno mokesčio tarifų, siekiantį 15 procentų. Mažesnis pelno mokestis EBPO priklausančiose valstybėse narėse yra tik Airijoje ir Vengrijoje.

Pelno mokesčio įstatymu Lietuvoje įgyvendinami Europos Sąjungos teisės aktai. Nuo Pelno mokesčio įstatymo priėmimo 2001 metais iki 2015 metų įstatymu buvo įgyvendinti 11 skirtingų Europos Sąjungos teisės aktų. Tiriamuoju laikotarpiu per 6 metus įstatymu įgyvendinti dar 3 Europos Sąjungos aktai (Pelno mokesčio įstatymo 3 priedėlio papildymai²¹):

- 1) 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL 2014 L 219, p. 40).

²¹ 3 priedėlio papildymai: Nr. XII-2262, 2016-03-22, paskelbta TAR 2016-03-25, i. k. 2016-06346; Nr. XIII-1697, 2018-12-06, paskelbta TAR 2018-12-20, i. k. 2018-20938.

- 2) 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL 2015 L 21, p. 1).
- 3) 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL 2016 L 193, p. 1), su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952 (OL 2017 L 144, p. 1).

Tiriamuoju laikotarpiu, norint įvertinti ir įvardinti kokios BEPS plano 1-ojo veiksmo nuostatos ir standartai perkelti į Lietuvos įstatymų bazę, svarbiausias įgyvendintas ES teisės aktas tai paskutinė 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164. Jos nuostatos Pelno mokesčio įstatyme įsigalioja nuo 2019 metų sausio 1 d. Šioje Tarybos direktyvoje skelbiama, kad „dabartiniai politiniai prioritetai tarptautinio apmokestinimo srityje rodo poreikį užtikrinti, kad mokesčiai būtų mokami ten, kur gaunamas pelnas ir sukuriama vertė. Todėl būtina atkurti pasitikėjimą mokesčių sistemų teisingumu ir leisti Vyriausybei veiksmingai naudotis savo mokesčių suverenumu. Šie nauji politiniai tikslai buvo perkelti į rekomendacijas dėl konkrečių veiksmų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) iniciatyvoje, skirtoje kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (BEPS). <...> Tarybos išvadose pabrėžiama, kad reikia rasti bendrus, bet lanksčius ES lygmens sprendimus, suderinamus su EBPO BEPS išvadomis. Be to, išvadose remiamas veiksmingas ir spartus kovos su BEPS priemonių suderintas įgyvendinimas ES lygmeniu ir nurodoma, kad įgyvendinant EBPO BEPS išvadas ES lygmeniu pirmenybė atitinkamais atvejais turėtų būti teikiama ES direktyvoms“. Todėl darbo autorė gali teigti, kad BEPS plano nuostatos Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme atsiranda tik nuo 2019 metų. Į įstatymą perkėlus šios direktyvos nuostatas:

- pakeistos arba papildytos 2 straipsnyje esančios tokios sąvokos: kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis subjektas, kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis vienetas, vienetų grupė, nuolatinė buveinė, pozityviosios pajamos, tikslinė teritorija.
- pakeista 5 straipsnio 7 dalis dėl Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių pagal šio straipsnio 9 dalyje nustatytą formulę apskaičiuota apmokestinamojo pelno iš turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dalis apmokestinimo taikant 5 procentų mokesčio tarifą. Taip pat 5 straipsnis papildomas 8, 9 ir 10 dalimis, kurių nuostatos taikomos pelno, gauto iš turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apmokestinimui.
- papildytas 11 straipsnis 8 dalimi: „Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, ir todėl jie laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes“.
- papildytas 17 straipsnis 13 dalimi: prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų priskiriamos ir palūkanos;
- taip pat keičiama: 30 straipsnis „Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas“, keičiamas 39 straipsnis „Pozityviųjų pajamų apskaičiavimas ir apmokestinimas“, keičiamas 55 straipsnis „Pelno mokesčio, sumokėto užsienio valstybėse, atskaitymai“. Įstatymas papildomas 30¹ straipsniu „Palūkanos“.

BEPS plano 1-ojo veiksmo nuostatų ir standartų perkėlimas į Pelno mokesčio įstatymą. Įvertinus visus 2015-2020 metų laikotarpyje Pelno mokesčio pakeitimus, darbo autorė pastebi, kad į Lietuvos įstatymus buvo perkelta dalis viso BEPS plano nuostatų įgyvendinant 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, kurioje pažymima, jog pageidautina apimti situacijas tiek trečiosiose valstybėse, tiek Europos Sąjungoje. Šia direktyva bandoma išspręsti tokius tarptautinio apmokestinimo iššūkius, kurie minimi BEPS projekte ir susiję su turto perkėlimu, rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimu, nuolatinės buveinės vykdomos veiklos perkėlimu (mokesčių mokėtojas nustoja būti apmokestinamas vienoje valstybėje narėje ir pradamas apmokestinti kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, nors joje netampa rezidentu mokesčių tikslais), šalių mokesčių tvarkos neatitikimais.

Tačiau darbo autorė pastebi, kad nei minėtoje Tarybos direktyvoje, nei analizuotu laikotarpiu Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme konkrečių apibrėžimų bei nuostatų dėl skaitmenizacijos kylančių iššūkių sprendimo ir skaitmeninio verslo apmokestinimo pelno mokesčiu nėra.

4.2. Ekspertų apklausa

Empirinio tyrimo metu darbo autorė atliko taip pat atliko kokybinį tyrimą, kurio metodas yra pusiau struktūruotus interviu. Šiame tyrime, kurio tikslas yra atrasti gilesnius nagrinėjamos problemos ar reiškinio sluoksnius, atskleisti kitus aspektus, autorė siekė patikslinti tyrimo problematiką, gauti ekspertų įžvalgų apie apmokestinimo iššūkius ir problemas kylančias dėl skaitmenizacijos Lietuvoje, išklausti pasiūlymus dėl užsienio vienetų teikiamų skaitmeninių paslaugų apmokestinimo Lietuvoje bei išgirsti jų nuomonę apie galimas rizikas Lietuvos ekonomikai jei skaitmeninis mokestis būtų artimiausiu metu patvirtintas.

Pageidautini interviu respondentai tyrimui atlikti darbo autorės buvo atrinkti tikslingai: prašymai buvo siunčiami Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos, didžiųjų audito kompanijų, advokatų kontorų, konsultacijų įmonių atstovams, Lietuvos mokesčių konsultantų asociacijai, taip pat atskiriems Lietuvoje žinomiems mokesčių ekspertams.

Tyrimui atlikti darbo autorė paruošė 7 interviu klausimus, kurie interviu metu galėjo būti iš dalies keičiami arba papildomi. Laikotarpyje nuo 2021-04-06 iki 2021-04-27 viešai prieinamais elektroninio pašto adresais buvo išsiųsti 28 prašymai dėl interviu. Interviu buvo siūloma atlikti respondentui tinkamiausiu nuotoliniu būdu. Siųsdama prašymą pasikalbėti ir pasidalinti savo įžvalgomis darbo autorė kaip priedą pridėdavo paruoštus interviu klausimus, kad galėtų respondentas su jais susipažinti iš anksto bei turėtų galimybę į juos atsakyti raštu jei nepageidauja tiesioginio pokalbio.

Iki 2021 m. gegužės 3 dienos darbo autorė iš 26 siųstų laiškų su prašymu dėl interviu gavo 8 atsakymus: du respondentai atsakė, kad darbo autorės magistro baigiamojo projekto tema ir tyrimo problema yra ne jų kompetencija, vienas respondentas atsakė, kad VMI „yra mokesčių politiką įgyvendinanti institucija, todėl klausimai turėtų būti adresuoti Finansų ministerijai“, du respondentai informavo, kad prašymas persiųstas kitiems asmenims, vienas respondentas susitiko bendrauti elektroniniu paštu ir du respondentai sutiko duoti interviu naudojantis nuotoliniu būdu naudojant pokalbių programą.

Interviu su respondentais vyko laikotarpiu nuo 2021 m. balandžio 6 d. iki 2021 m. gegužės 5 d.

Interviu su Tomu Balco. Tomas Balco, turintis Čekijos ir Slovakijos pilietybę, yra tarptautiniu mastu žinomas ir pripažintas mokesčių ekspertas ir turi daugiau nei 10 metų patirtį privačiame ir viešajame sektoriuose įvairiose šalyse ir žemynuose. Tomas Balco šiuo metu eina EBPO vyresniojo patarėjo pareigas ir dirba su BEPS gebėjimų ugdymo komanda ir tarptautiniais santykiais. T. Balco taip pat yra kviestinis dėstytojas Europos universitetuose.

Interviu su T. Balco vyko naudojant vaizdo pokalbių ir konferencijų programą Zoom. Interviu metu T. Balco buvo pristatyti klausimai, kuriuos darbo autorė planavo klausti kitų respondentų Lietuvoje, taip pat užduotas klausimas kaip pati EBPO vertina BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikį šalims narėms, kaip joms pavyko įgyvendinti projekto plane numatytas priemones.

Interviu metu T. Balco minėjo, kad sprendžiant mokesčių iššūkius, kylančius dėl ekonomikos skaitmeninimo, įgyvendinti pirmojo ir antrojo ramsčio pasiūlymai galėtų padidinti pasaulines pelno mokesčio pajamas.

Į klausimą, ar jo nuomone pakanka, kad Lietuvoje skaitmenines paslaugas teikiančių užsienio vienetų pelnas yra apmokestinamas tik jei pajamos gautos per jų nuolatinės buveines, jis pabrėžė, kad nuolatinių buveinių vengimo klausimas yra sprendžiamas kitu BEPS projekto metu patvirtinto plano veiksmu, tačiau pasiūlė darbo autoriui tyrimo metu paanalizuoti duomenis apie Lietuvoje neįsikūrusias, bet šalyje įsiregistravusias PVM mokėtojas įmones. Ypatingai dėmesį skiriant toms įmonėms, kurios teikia skaitmenines paslaugas. Taip tyrimo metu įvertinti tokių įmonių skaičių ir jų uždirbamų pajamų sumą.

Respondentas interviu metu taip pat pabrėžė, kad ne tik EBPO, bet ir ES dirba, kad būtų išspręsti tarptautinio apmokestinimo iššūkiai kylantys dėl skaitmenizacijos²².

Interviu su Rūta Bilkštyte. Rūta Bilkštytė yra mokesčių ekspertė, iki 2020 metų teikusi privačias konsultacijas mokesčių klausimais, ėjo Lietuvos mokesčių konsultantų asociacijos prezidentės pareigas, nuo 2020 m. gruodžio 21 d. – Lietuvos Respublikos finansų viceministrė.

Su R. Bilkštyte bendrauta elektroniniu paštu, respondentė taip pat suteikė leidimą panaudoti jos duotą interviu vienam naujienų portalui²³ pateikiant tai kaip oficialią Finansų ministerijos poziciją, kiek tai susiję su darbo autorės tyrimo tema.

Anot finansų viceministrės, Lietuvoje šiuo metu taikoma klasikinė pelno apmokestinimo sistema, kai pelnas apmokestinamas jo uždirbimo momentu. Įmonės, pasinaudodamos mokesčio

²² 2018 m. kovo 21 d. Europos Komisija pasiūlė naujas taisykles, kuriomis siekiama užtikrinti, kad skaitmeninio verslo plėtra ES būtų darni ir jo veikla būtų sąžiningai apmokestinama. European Commission (2018). Fair Taxation of the digital economy. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-04-10]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

²³ 2021-04-26 www.15min.lt straipsnis „Siūlomas minimalus globalus pelno mokestis: ką tai reikštų Lietuvai ir jos konkurencingumui?“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-04-26]. Prieiga internete: <https://www.15min.lt/verslas/naujiena/finansai/siulomas-minimalus-globalus-pelno-mokestis-ka-tai-reikstu-lietuvai-ir-jos-konkurencingumui-662-1490556>

lengvatomis, turi galimybę susimąžinti pelno mokesį iki minimumo arba visai jo nemokėti. Žemą apmokestinimo lygį patvirtina efektyvus mokesčio tarifas, kuris yra vienas žemiausių tarp EBPO valstybių ir Lietuvoje siekia tik 5,8%. Lyginant su kaimyninėmis valstybėmis šiai dienai Lietuvoje taikomas tarifas yra pats mažiausias. Pasak R. Bilkštytės, tarptautiniu mastu uždėbamo pelno teisių padalijimas, įvertinat vartotojų vaidmenį vertės kūrimo procese, ir užsienyje neapmokestinto ar nepakankamai efektyviai apmokestinto pelno apmokestinimui sukurti taisyklių rinkiniai skirti užtikrinti, kad vienoje valstybėje per mažai efektyviai apmokestintas pelnas būtų papildomai apmokestintas iki sutarto minimalaus efektyvaus apmokestinimo (toliau MET) lygio.

Diskusijos apie minimalų apmokestinimą EBPO vyksta BEPS projekto rėmuose nuo 2019 metų, bet kol kas tai tik techninio lygio diskusijos, kurių metu MET būtų matomas apie 12,5%. Pasak ministerijos atstovės, Lietuvos pozicija – MET priemonės laikyti papildančiomis. Ir nors dar nėra nutarta, kokia teisine forma bus įtvirtinti EBPO vykstančių diskusijų rezultatai, jei vis dėl to būtų priimtas sprendimas suvienodinti tarifą, finansų viceministrės teigimu, Lietuva, kaip EBPO narė, turėtų įgyvendinti šiuos sprendimus nacionalinėje teisėje.

Interviu su Kęstučiu Lisausku. Kęstutis Lisauskas yra mokesčių ekspertas, nuo 2010 iki 2019 m. buvo Mokesčių paslaugų verslui praktikos vadovas Centrinės, Rytų ir Pietryčių Europos bei Centrinės Azijos (CESA) regione. Dabar K. Lisauskas yra Ernst & Young Mokesčių praktikos partneris dirbantis Lietuvoje. Jis teikia konsultacijas įvairių sričių Lietuvos ir tarptautinėms bendrovėms. Jo specializacijos sritys – vietinis ir tarptautinis verslo bei privačių asmenų apmokestinimas, įsigijimai ir susijungimai bei sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara²⁴.

Interviu su K. Lisausku taip pat vyko naudojant vaizdo pokalbių ir konferencijų programą Zoom. Paklaustas, kokius mato apmokestinimo iššūkius ir problemas kylančius dėl skaitmenizacijos Lietuvoje, mokesčių eksperto teigimu bendrieji iššūkiai dėl skaitmenizacijos yra panašūs visoje Europoje. O skaitmeninis verslas yra daugiau kilęs iš Jungtinių Amerikos Valstijų, augantis „žaidėjas“ yra Kinija, pačioje ES skaitmeninio verslo yra santykinai mažiau. Pasak K. Lisausko dabar turime situaciją, kad užsienio kompanijos nesiregistruodamos Lietuvoje gali uždirbti iš reklamos, gauti pajamų iš internetinių žaidimų ir nemokėti mokesčių, tai ES mokesčių nuo tokių pajamų nesurenka visos šalys panašiai.

Lyginant su kitomis EBPO priklausančiomis šalimis Lietuvos surenkamo pelno mokesčio dalis, vertinant procentine dalimi nuo šalies BVP, yra mažesnė²⁵, tačiau Lietuva kol kas oficialiai nepaskelbė ir nepasiūlė skaitmeninių paslaugų mokesčio, ką jau padarė kitos Europos šalys²⁶. K. Lisausko manymu, tokio dydžio šalis kaip Prancūzija gali sau leisti vienašališkai įsivesti tokį skaitmeninį mokesį ir tikėtis surinkti kažkiek mokesčių, o tokio dydžio rinka, tokio didumo valstybė kaip Lietuva nelabai galėtų sau tai leisti – visų pirma Lietuva neatlaikytų diplomatinio spaudimo iš tų valstybių, kur toks verslas yra ir dabar jose tie mokesčiai yra mokami.

²⁴ Ernst & Young interneto svetainėje skelbiama informacija. [interaktyvus].[žiūrėta 2020-05-02]. Prieiga internete: https://www.ey.com/Lt_Lt/people/kestutis-lisauskas

²⁵ Šaltinis: [interaktyvus].[žiūrėta 2020-04-06]. Prieiga internete: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart>

²⁶ Šaltinis: [interaktyvus].[žiūrėta 2020-04-06]. Prieiga internete: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

Mokesčių ekspertas, paklaustas apie jo matomas rizikas Lietuvos ekonomikai jei skaitmeninis mokestis artimiausiu metu būtų patvirtintas ir Lietuvoje pačios šalies iniciatyva, siūlo „atsižvelgti ir į tai, kad kita vertus tokio mokesčio įvedimas nėra paprastas ir pigus reikalas: teisės aktų išleidimo, sistemų sukūrimo, mokesčių administratoriaus darbo kaštai gali būti didesni, nei surinktų mokesčių dydis. Ir dar yra viena rizika nemaža, kad Lietuva pabandytų kažką įdiegti, o tuo tarpu EBPO ar ES norės įdiegti kitoki mokesť, tai pasak eksperto gautųsi, kad pinigai „išmesti į balą“. Todėl atsakant į klausimą ar Lietuva turėtų kažko imtis ar laukti, K. Lisausko manymu protingiau būtų palaukti. Bet ir čia pasak respondento slypi dar vienas pavojus – EBPO ar ES gali nutarti, kad toks mokestis, nuo pajamų, kurias uždirba skaitmeniniai verslai, turėtų būti mokamas ne nuo pirmo euro, o nuo kažkokios ribos, taip kaip PVM registruojamasi užsienio valstybėje pasiekus am tikrą pardavimo pajamų ribą. Ir daugeliu atveju Lietuvoje gali būti taip, kad tiesiog užsienio kompanijų skaitmeninių paslaugų pajamos nesieks tos ribos.

K. Lisausko vertinimu, nesant konkretaus nurodymo ar rekomendacijų iš EBPO ir ES Lietuva įsivesti skaitmeninių paslaugų mokestį, paprasčiausias variantas yra mokestis prie pajamų šaltinio. Jeigu užsienio šalių verslai uždirba iš Lietuvos rinkos ir jeigu yra Lietuvoje įmonės, kurios perka iš užsienio kompanijų skaitmenines paslaugas: reklamą ar kitokias paslaugas, tuomet Lietuva galėtų nustatyti tokioms įmonėms prievoles, kad išmokėdamos atlygį už reklamą ar už kitas paslaugas, jos privalo išmokėdamos atlygį išskaičiuoti tam tikro dydžio mokestį. Ir kai paslaugų pirkėjai yra juridiniai asmenys, tai tikrai būtų galima įgyvendinti ir tai galėtų veikti. Tačiau ten, kur vartotojas, paslaugų pirkėjas yra gyventojas, ten mokesčių eksperto nuomone yra problema, nes neįmanoma nustatyti, ką ir už kiek fizinis asmuo nusipirko.

Dėl naudos, kurią gautų Lietuva, jei būtų pradėtas skaitmeninių paslaugų šalyje apmokestinimas, K. Lisausko manymu, su fiziniiais asmenimis tiesiogiai nieko nepavyktų ir jokios naudos nebūtų gauta. Daug realiau, jei atsirastų Europos Tarybos direktyva arba pasaulinė norma išeinanti iš EBPO, tada šis mokestis būtų visuotinai privalomas. Kaip pavyzdį mokesčių ekspertas pateikė PVM: „seniau buvo panaši problema, kai įmonės parduodavo elektronines paslaugas tiesiogiai gyventojams ir galėjo nesiregistruoti toje šalyje, tai faktiškai registruodavosi kokioje Airijoje ar Liuksemburge, kur PVM mažiausias, ir mokėdavo PVM ten, o šalyje, kur yra gyventojas perka paslaugą (pavyzdžiui klausosi muzikos) – joks PVM nemokamas. Šiandien tai jau yra išspręsta, ir šiandien iš tokių kompanijų kaip „Google“ ar „Apple“ Lietuva surenka mokesčių, bet tik todėl, kad atsirado sprendimas Europos Sąjungos lygiu. Viena Lietuva to niekada nebūtų pasiekusi“.

Diskutuojant apie skaitmeninio verslo tarptautinį apmokestinimą ir nuolatinės buveinės vaidmenį, K. Lisausko nuomone, teikiant skaitmenines paslaugas verslui atskirose šalyse darbuotojų, patalpų, biuro nereikia, todėl teikiant skaitmenines paslaugas jokios nuolatinės buveinės nėra ir tokio verslo apmokestinimo su nuolatine buveine sieti nereikėtų. Mokesčių eksperto teigimu, „kaip tik dėl šito momento EBPO sukurta tradicinė pelno mokesčio sistema yra nepajėgi „pagauti“ skaitmeninio verslo, jis išlenda „pro tarpupirščius“, nes nėra nuolatinės buveinės – reiškia mokėti pelno mokesčio mokėti nereikia, todėl vienintelis lieka mokestis prie pajamų šaltinio, arba kažkoks naujas, tiesioginis“. K. Lisausko teigimu, EBPO vyksta diskusijos dėl naujo mokesčio, bet jo manymu JAV priešinasi, tokiam naujam mokesčiui, nes joms būtų nenaudinga, naudingiau taip, kaip yra dabar.

4.3. BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio surenkamo pelno mokesčio dydžiui Lietuvoje tyrimas

Šioje darbo dalyje atliekamas tyrimas, kuriuo norima nustatyti, kaip BEPS projekto 1-asis veiksmo nuostatos prisideda prie sąžiningo pelno mokesčio deklaravimo ir kokia 1-ojo veiksmo įtaka yra daroma surenkamo pelno mokesčio dydžiui Lietuvoje. Tyrimui atlikti yra atliekama dokumentų – mokesčių mokėtojų pateiktų pelno ir PVM deklaracijų – analizė.

Tiriant BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikį surenkamo pelno mokesčio dydžiui Lietuvoje svarbu atkreipti dėmesį į mokesčių mokėtojus, kurių deklaruojama pagrindinė veiklos rūšis pagal *Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių (toliau EVRK 2 red.)* yra priskiriama J sekcijai: „Informacija ir ryšiai“, nes šios veiklos būtų priskiriamos skaitmeninei ir labiausiai skaitmenizuotai veiklai. J sekcijai priskiriamų mokesčių mokėtojai pateiktų deklaracijų duomenys tyrimo metu dėl detalesnės ir išsamesnės analizės analizuojami pagal sekcijos skyrius: leidybinė veikla (kodas 5800), kino filmų, vaizdo filmų ir televizijos programų gamyba, garso įrašymo ir muzikos įrašų leidybos veikla (kodas 5900), programų rengimas ir transliavimas (kodas 6000), telekomunikacijos (kodas 6100), kompiuterių programavimo, konsultacinė ir susijusi veikla (kodas 6200), informacinių paslaugų veikla (6300).

4.3.1. Lietuvos vienetų pelno mokesčio (2016-2019 m.) analizės rezultatai

Valstybinė mokesčių inspekcija pateikė deklaruoto pelno mokesčio sumų dydį ir pateiktų deklaracijų skaičių išskirdama juos pagal mokesčių mokėtojų dydį: didieji, vidutiniai ir mažieji mokesčių mokėtojai. Į šias kategorijas mokėtojai suskirstyti pagal VMI viršininko įsakymu patvirtintas taisykles.

6 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijose (PLN204 forma) 2016-2019 metais deklaruotas pelno mokestis (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI)

EVRK kodas	Veikla	Mokesčių mokėtojų grupė	2016 m.	2017 m.	2018 m.	2019 m.
Visi	Visos veiklos	Didieji mokesčių mokėtojai	230 485 812	260 300 839	294 208 014	356 967 142
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	191 607 450	214 759 688	207 597 383	267 501 886
		Mažieji mokesčių mokėtojai	158 130 400	161 659 166	190 150 124	182 264 321
5800	Leidybinė veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	836 869	196 495	253 924	0
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	524 219	572 189	635 052	2 201 921
		Mažieji mokesčių mokėtojai	687 730	783 600	960 564	1 380 941
5900	Kino filmų, vaizdo filmų ir televizijos programų gamyba, garso įrašymo ir muzikos įrašų leidybos veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	700 689	850 562	1 135 156	1 126 864
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	304 614	404 878	528 324	921 324
		Mažieji mokesčių mokėtojai	307 478	692 161	561 741	751 043
6000	Programų rengimas ir transliavimas	Didieji mokesčių mokėtojai	0	0	0	0
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	770 438	949 879	610 676	744 596

		Mažieji mokesčių mokėtojai	80 091	80 399	99 657	147 182
6100	Telekomunikacijos	Didieji mokesčių mokėtojai	7 535 228	10 056 734	11 229 026	13 985 443
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	822 038	1 023 240	978 919	1 149 572
		Mažieji mokesčių mokėtojai	302 482	645 503	532 390	599 680
6200	Kompiuterių programavimo, konsultacinė ir susijusi veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	344 126	301 260	643 156	1 861 120
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	5 711 428	5 322 886	6 567 347	9 238 183
		Mažieji mokesčių mokėtojai	2 838 608	3 899 601	4 001 414	4 596 842
6300	Informacinių paslaugų veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	3 656 916	5 035 747	6 180 188	6 080 306
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	1 064 119	2 830 455	2 415 043	2 544 812
		Mažieji mokesčių mokėtojai	651 560	1 416 944	1 735 191	2 014 694

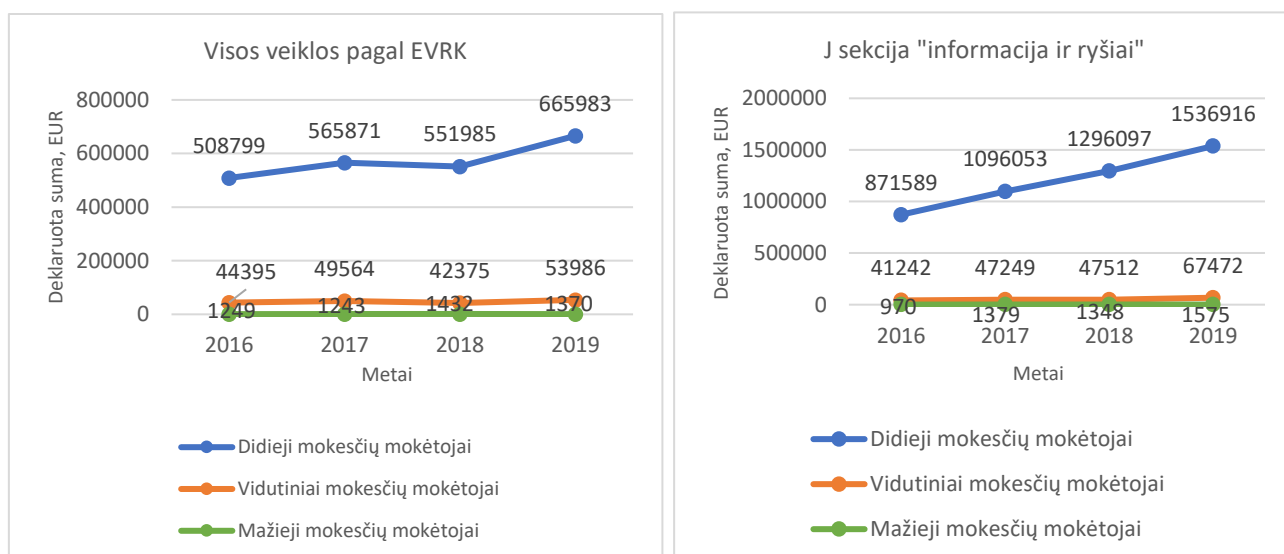
Pagal 6 lentelėje nurodytus pelno siekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pateiktų deklaracijų duomenis, matoma, kad tiriamuoju laikotarpiu vertinant visus mokėtojus, neišskiriant jų vykdomos veiklos, daugiausiai pelno mokesčio deklaravo didieji mokesčių mokėtojai. Tačiau analizuojant pelno mokesčio sumas deklaruotas deklaracijose PLN204 forma pagal atskirus J sekcijos „Informacija ir ryšiai“ skyrius dėsningumo, kad didžiųjų mokesčių mokėtojų grupei priklausantys juridiniai asmenys deklaruoja didžiausias pelno mokesčio sumas – nebėra. Tačiau, kad tiksliau įvertinti, būtent kurių ekonominių veiklų įmonės uždirba ir deklaruoja daugiau pelno mokesčio, reikia įvertinti ir deklaracijas pateikusių juridinių asmenų skaičių.

7 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijas (PLN204 forma) 2016-2019 metais pateikusių juridinių asmenų skaičius (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI)

EVRK kodas	Veikla	Mokesčių mokėtojų grupė	2016 m.	2017 m.	2018 m.	2019 m.
Visi	Visos veiklos	Didieji mokesčių mokėtojai	453	460	533	536
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	4 316	4 333	4 899	4 955
		Mažieji mokesčių mokėtojai	126 576	130 077	132 778	133 043
5800	Leidybinė veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	2	2	2	2
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	21	23	24	23
		Mažieji mokesčių mokėtojai	1 284	1 315	1 316	1 271
5900	Kino filmų, vaizdo filmų ir televizijos programų gamyba, garso įrašymo ir muzikos įrašų leidybos veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	1	1	1	1
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	9	9	9	10
		Mažieji mokesčių mokėtojai	556	611	642	651
6000	Programų rengimas ir transliavimas	Didieji mokesčių mokėtojai	0	0	0	0

		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	5	5	5	5
		Mažieji mokesčių mokėtojai	75	80	82	83
6100	Telekomunikacijos	Didieji mokesčių mokėtojai	4	4	4	4
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	17	17	17	17
		Mažieji mokesčių mokėtojai	206	210	210	207
6200	Kompiuterių programavimo, konsultacinė ir susijusi veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	5	5	5	5
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	143	151	161	162
		Mažieji mokesčių mokėtojai	2 202	2 452	2 743	2 920
6300	Informacinių paslaugų veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	3	3	3	3
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	28	30	31	32
		Mažieji mokesčių mokėtojai	697	783	861	894

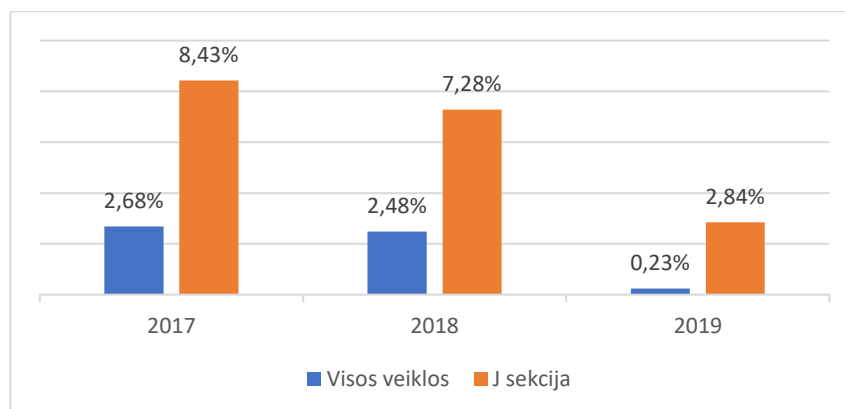
Turint tokius duomenis, kaip pelno mokesčio deklaracijas (PLN204 forma) 2016-2019 metais pateikusių juridinių asmenų skaičius, galima nustatyti, kiek vidutiniškai 1 mokesčių mokėtojas tiriamuoju laikotarpiu deklaravo pelno mokesčio ir kaip keitėsi jų skaičius.



14 pav. Vieno mokesčio mokėtojo PLN204 deklaruoto pelno mokesčio vidurkio kitimas 2016-2019 metais

Tiriamuoju laikotarpiu iš turimų duomenų nustatyta didėjimo tendencija įvairiais aspektais: kasmet didėja ir pateikiamų pelno deklaracijų skaičius ir vidutinis vieno mokesčio mokėtoje deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydis. Juridinio asmens, kuris teikia PLN204 deklaraciją ir savo pagrindine veikla deklaruoja veiklą, priskiriamą J sekcijai „Informacija ir ryšiai“, deklaruotas pelno mokesčio vidurkis yra didesnis palyginus su visų įmonių bendrai (žr. 14 pav.). Tyrimo metu paaiškėjo, kad J sekcijos vieno mokesčių mokėtojo, kuris priskiriamas didžiųjų mokesčių mokėtojų kategorijai, deklaruotas pelno mokesčio vidurkis nuo 2017 metų yra daugiau nei du kartus didesnis.

15 paveiksle matome, kad skaitmenines paslaugas teikiančio verslo, kuris teikia pelno mokesčio deklaracijas, skaičius auga greičiau palyginus su bendru visų įmonių, neišskiriant veiklos rūšies, skaičiumi. Pateiktų deklaracijų skaičiaus pokytis buvo apskaičiuotas lyginant einamųjų metų duomenis su praėjusiais.



15 pav. pateiktų PLN204 pelno mokesčio deklaracijų skaičiaus padidėjimas %.

Iš 2 lentelėje pateiktų duomenų matome, kad daugiausia juridinių asmenų, kurie teikė pelno mokesčio deklaracija PLN204, verčiasi kompiuterių programavimo, konsultacine ir su tuo susijusia veikla, be to šiame skyriuje yra ir daugiausiai įmonių priskiriamų didiesiems mokesčių mokėtojams visoje J sekcijoje. 1 ir 2 paveiksle pavaizduoti duomenys galėtų įrodyti darbo autorės ir kitų mokslininkų teiginius, kad skaitmenizacija ir skaitmeninis verslas tampa vis didesni bei svarbesni dabartinėje ekonomikoje.

4.3.2. Užsienio vienetų, veikiančių Lietuvoje, pelno mokesčio (2016-2019 m.) analizės rezultatai

Darbo autorė prašė 2015-2019 laikotarpiu pateiktų pelno mokesčio deklaracijų duomenų tyrimui, tačiau Valstybinė mokesčių inspekcija duomenis susijusius su pelno mokesčio deklaracijos forma PLN204U pateikė už laikotarpį nuo 2016 iki 2019 metų. Pažymėtina, kad ir užsienio vienetai, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę yra skirstomi pagal mokesčių mokėtojų dydį: didieji, vidutiniai ir mažieji mokesčių mokėtojai²⁷.

Pagal duomenis (žr. 8 lent.), kuriuos PLN204U formos deklaracijose pateikė užsienio vienetai, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, matoma, kad tiriamuoju laikotarpiu vertinant visus

²⁷ Mokesčių mokėtojai pagal dydį skirstomi vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. sausio 31 d. įsakymu Nr. V-33 (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. gruodžio 13 d. įsakymo Nr. V-568 redakcija)

užsienio mokėtojus, neišskiriant jų vykdomos veiklos, daugiausiai pelno mokesčio deklaravo mažieji mokesčių mokėtojai.

8 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijose (PLN204U forma) 2016-2019 metais deklaruotas pelno mokestis (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI)

EVRK kodas	Veikla	Mokesčių mokėtojų grupė	2016 m.	2017 m.	2018 m.	2019 m.
Visi	Visos veiklos	Didieji mokesčių mokėtojai	144 909	138 194	232 742	331 998
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	2 144 224	3 456 777	3 375 814	3 421 960
		Mažieji mokesčių mokėtojai	7 105 981	9 173 247	11 369 959	11 793 111
5800	Leidybinė veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	0	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
5900	Kino filmų, vaizdo filmų ir televizijos programų gamyba, garso įrašymo ir muzikos įrašų leidybos veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	2 363	3 107	817	370 011
6000	Programų rengimas ir transliavimas	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
6100	Telekomunikacijos	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	48	0	0	0
		Mažieji mokesčių mokėtojai	0	24	796	68 357
6200	Kompiuterių programavimo, konsultacinė ir susijusi veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	23 487	37 004	35 315	27 938
		Mažieji mokesčių mokėtojai	182 589	174 202	335 626	383 927
6300	Informacinių paslaugų veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	0	0	7 133	10 347

Taip pat analizuojant pelno mokesčio sumas deklaruotas deklaracijose PLN204U forma pagal atskirus J sekcijos „Informacija ir ryšiai“ dėsningumas, kad mažųjų mokesčių mokėtojų grupei priklausantys užsienio vienetai deklaruoja didžiausias pelno mokesčio sumas – išlieka. Tačiau, kad tiksliau įvertinti, būtent kurių ekonominių veiklų įmonės uždriba ir deklaruoja daugiau pelno mokesčio, reikia įvertinti ir deklaracijas pateikusių užsienio vienetų skaičių. Taip pat iš 3 lentelėje

pateiktų duomenų sprendžiama, kad užsienio vienetai, veiklą vykdančys per nuolatinę buveinę, ir kurie teikė PLN204U deklaracijas, Lietuvoje vykdo tik nedidelę dalį veiklų rūšių priskiriamų J sekcijai „Informacija ir ryšiai“. Taip pat tyrimo metu nustatyta, kad nė vienas užsienio vienetas, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, ir kurio deklaruojama pagrindinė veiklos rūšis priklauso J sekcijai, nėra priskirtas didiesiems mokesčių mokėtojams.

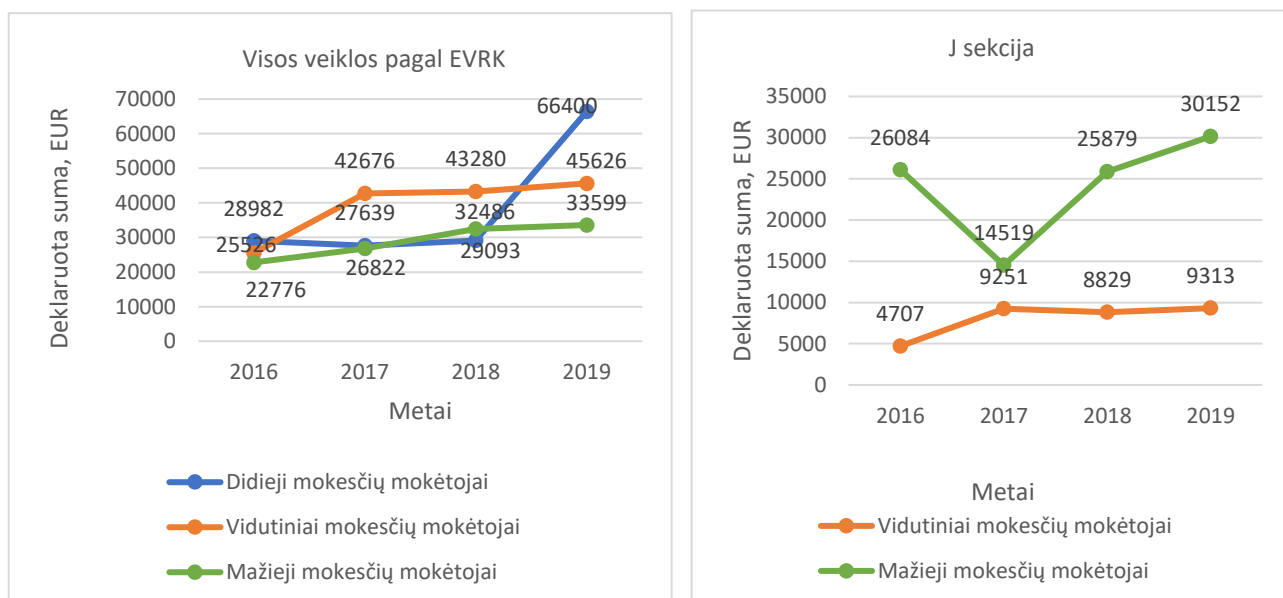
9 lentelė. Pelno mokesčio deklaracijas (PLN204U forma) 2016-2019 metais pateikusių juridinių asmenų skaičius (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI)

EVRK kodas	Veikla	Mokesčių mokėtojų grupė	2016 m.	2017 m.	2018 m.	2019 m.
Visi	Visos veiklos	Didieji mokesčių mokėtojai	5	5	8	5
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	84	81	78	75
		Mažieji mokesčių mokėtojai	312	342	350	351
5800	Leidybinė veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	1	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
5900	Kino filmų, vaizdo filmų ir televizijos programų gamyba, garso įrašymo ir muzikos įrašų leidybos veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	1	1	1	2
6000	Programų rengimas ir transliavimas	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
6100	Telekomunikacijos	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	1	1	1	1
		Mažieji mokesčių mokėtojai	1	2	1	2
6200	Kompiuterių programavimo, konsultacinė ir susijusi veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	3	3	3	2
		Mažieji mokesčių mokėtojai	6	10	12	13
6300	Informacinių paslaugų veikla	Didieji mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Vidutiniai mokesčių mokėtojai	-	-	-	-
		Mažieji mokesčių mokėtojai	1	1	3	3

Taip pat išanalizavus 8 ir 9 lentelės duomenis matoma, kad tiriamuoju laikotarpiu yra atvejų, kai J sekcijai pagal EVRK red.2 užsienio vienetas teikė pelno mokesčio deklaraciją, tačiau arba pelno

neuždirbo, arba patyrė nuostolį: nurodyta, kad buvo teikta deklaracija (žr. 9 lent.), o pateiktas deklaruoto pelno mokesčio dydis yra lygus 0 (žr. 8 lent.). Todėl galima daryti išvadą, kad telekomunikacijų veikla užsiimantis užsienio vienetas, kuris yra priskiriamas vidutiniams mokesčių mokėtojams, Lietuvoje nuo 2017 metų neuždirba pelno arba patiria nuostolį.

Turint tokius duomenis, kaip pelno mokesčio deklaracijas (PLN204U forma) 2016-2019 metais pateikusių juridinių asmenų skaičius, galima nustatyti, kiek vidutiniškai 1 užsienio vienetas tiriamuoju laikotarpiu deklaravo pelno mokesčio ir kaip keitėsi jų skaičius.

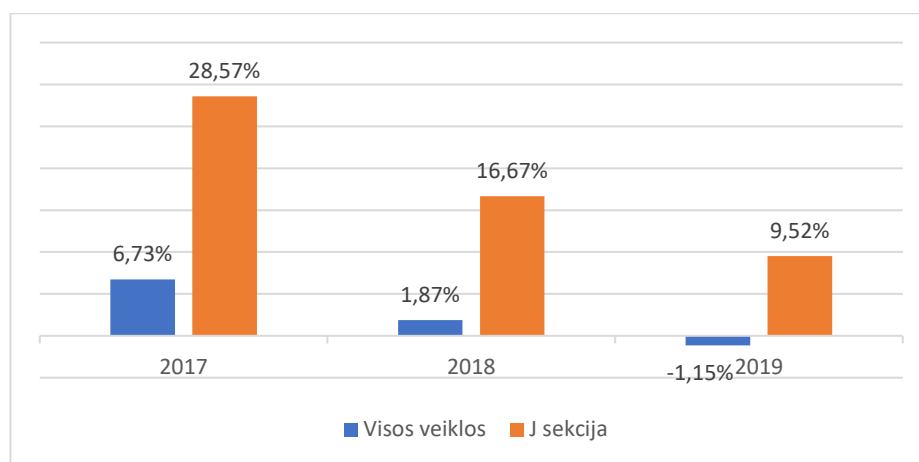


16 pav. Vieno mokesčio mokėtojo PLN204U deklaruoto pelno mokesčio vidurkio kitimas 2016-2019 metais

Tiriamuoju laikotarpiu iš turimų duomenų paskaičiavus vieno užsienio vieneto deklaruoto pelno mokesčio vidutinį dydį nustatyta:

- kasmet didėja vidutinis vieno mokesčio mokėtoje deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydis vertinant visas veiklos rūšis ir visas mokesčių mokėtojų kategorijas;
- didėja ir vidutinis vieno mokesčio mokėtoje deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydis vidutinių mokesčių mokėtojų grupėje, kurių vykdoma veikla priskiriama J sekcijai.
- mažųjų mokesčių mokėtojų grupėje, kurių vykdoma veikla priskiriama J sekcijai – 2017 metais stebimas vidutinis vieno mokesčio mokėtoje deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydžio sumažėjimas.
- J sekcijai priskiriamas veiklas vykdančių visų mokesčių mokėtojų deklaruotas pelno mokesčio vidurkis yra visu laikotarpiu mažesnis lyginant su deklaruoto pelno mokesčio vidurkių, kai nėra išskiriama konkreti veikla pagal EVRK red2.

Skaitmenines paslaugas teikiančio užsienio verslo kompanijų, veikiančių per nuolatinę buveinę Lietuvoje, ir kurios teikia pelno mokesčio deklaracijas PLN204U, skaičius auga greičiau palyginus su bendru visų įmonių, neišskiriant veiklos rūšies, skaičiumi (žr. 16 pav.). Pateiktų PLN204U deklaracijų skaičiaus pokytis buvo apskaičiuotas lyginant einamųjų metų duomenis su praėjusiais. Tyrimo metu nustatyta teikiamų Pelno mokesčio deklaracijos formos PLN204U skaičiau kasmet mažėjimas (žr. 17 pav.).



17 pav. Pateiktų PLN204U pelno mokesčio deklaracijų skaičiaus pokytis %.

Gauti tyrimo duomenys atskleidžia (žr. 9 lent.), kad daugiausia užsienio vienetų, kurie teikė pelno mokesčio deklaraciją PLN204U, verčiasi kompiuterių programavimo, konsultacine ir su tuo susijusia veikla, kaip beje tyrimo metu buvo nustatytas tas pats faktas ir tarp mokesčių mokėtojų, kurie teikia pelno mokesčio deklaracijos PLN204 formą. Tai tik dar kartą įrodo, kad tokių skaitmeninių paslaugų teikimas įgauna vis didesnę mastą ir dėl vykstančios skaitmenizacijos kelia vis daugiau iššūkių tarptautiniam apmokestinimui.

4.3.3. MOSS sistemos dalyvių Lietuvoje (2015-2020 m.) analizės rezultatai

Per tyrimo metu atliktą interviu su EBPO atstovu, mokesčių ekspertu Tomu Balco, diskutuojant apie tai kaip galima įvertinti BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikį Lietuvos mokesčių sistemai, jis pasiūlė paanalizuoti tiriamojo laikotarpio ne tik pelno mokesčio duomenis, bet ir informaciją apie užsienio vienetų, kurie neturi nuolatinės buveinės Lietuvoje, tačiau mūsų šalyje yra užsiregistravę PVM mokėtojais dėl nuotolinių paslaugų ar prekių teikimo.

Darbo autorė pateikė prašymą Valstybinei mokesčių inspekcijai ir gavo 2015-2020 metų duomenis apie visų užsienio asmenų, kurie įsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje, skaičių, jų pateiktų deklaracijų skaičių ir deklaruotų PVM apmokestinamų pajamų sumas. Taip pat buvo paprašyta to pačio laikotarpio minėtų duomenų iš MOSS sistemos²⁸ apie užsienio asmenis, kurie užsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje dėl nuotolinių paslaugų ar prekių teikimo.

Finansų ministerijos skelbiamų Lietuvos biudžeto pajamų apžvalgos ataskaitų duomenimis²⁹ į valstybės biudžetą surenkamų mokesčių didžiausią dalį sudaro PVM.

²⁸ MOSS (angl. Mini One Stop Shop) reiškia tiek specialią apmokestinimo schemą (teisine prasme), tiek informacinę sistemą, kuri yra įrankis praktiškai įgyvendinantis teisinę MOSS koncepciją. Iš esmės MOSS palengvina mokesčių PVM prievolių vykdymą ūkio subjektams, užsiimantiems televizijos ir radijo transliavimo, telekomunikacijų ir elektroninių paslaugų teikimu neapmokestinamiesiems asmenims tais atvejais, kai jų veikla apima daugiau nei vienos ES valstybės narės teritoriją. Šaltinis: [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-05-04]: prieiga per internetą <https://www.vmi.lt/evmi/en/moss>

²⁹ Šaltinis: [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-05-04]: prieiga per internetą <https://finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/valstybes-biudzeto-ir-savivaldybiu-biudzetu-vykdyimo-duomenys/pajamu-apzvalgos-1>

Pagal VMI pateiktus duomenis (žr. 5 lent.) matome, gana reikšmingą užsienio vienetų deklaruotą PVM apmokestinamų pajamų sumą, kuri kiekvienais metais tiriamuoju laikotarpiu iki 2020 metų didėjo. Darbo autorė daro prielaidą, kad 2020 metų bendrą deklaruotos sumos sumažėjimą galėjo lemti pasaulinė COVID-19 pandemijos padariniai, kurios metu daugelis verslų patyrė suvaržymus.

10 lentelė. Duomenys apie užsienio asmenis, kurie įsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI)

Metai	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Registruotų subjektų skaičius metų pabaigoje	662	684	782	861	950	1059
Skaičius mokesčių mokėtojų, per metus teikusių PVM deklaracijas	853	909	934	1 031	1 123	1 189
Deklaruota pajamų suma per metus (eurais)	3 637 473 389	3 984 723 716	5 599 103 653	6 465 356 114	7 195 421 886	6 307 823 088

Tačiau iš šių duomenų (žr. 10 lent.) neturint papildomos informacijos, negalima nustatyti, kiek iš viso skaičiaus mokesčių mokėtojų, kurie yra užsienio vienetai, per metus teikusių deklaracijas turi nuolatinę buveinę, moka ne tik PVM, bet ir pelno mokestį nuo Lietuvoje uždirbtų pajamų.

MOSS sistemoje registruojasi ūkio subjektai, kurie teikia skaitmenines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims daugiau nei vienoje ES šalyje. Tokių užsienio vienetų, kurie teikė skaitmenines paslaugas Lietuvoje ir deklaravo nuo gautų apmokestinamųjų pajamų PVM, skaičius pateiktas 11 lentelėje.

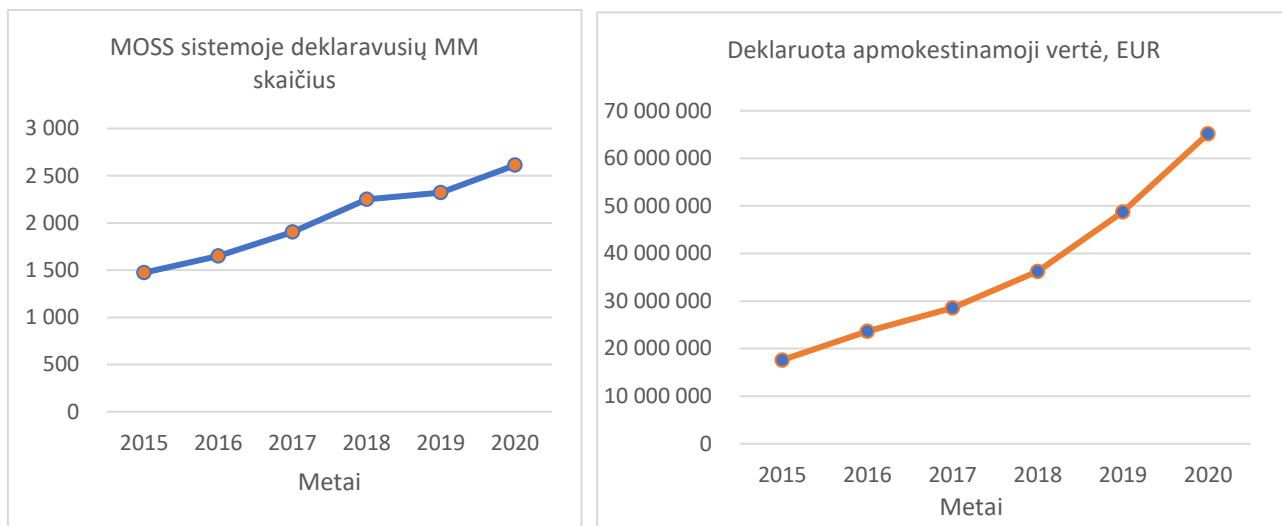
11 lentelė. Duomenys apie užsienio vienetus MOSS sistemos dalyvius, registravusius vykdomą veiklą Lietuvoje (sudaryta autorės, duomenų šaltinis: VMI)

Metai	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Deklaravusių MM skaičius*	1 473	1 650	1 902	2 250	2 319	2 611
Deklaruota apmokestinamoji vertė	17 602 007	23 636 969	28 563 327	36 203 151	48 755 981	65 179 306
Deklaruota mokėtina PVM suma	3 696 441	4 963 654	5 998 160	7 602 643	10 238 704	13 685 212

*Paskutinį metų ketvirtį deklavusių mokesčių mokėtojų skaičius

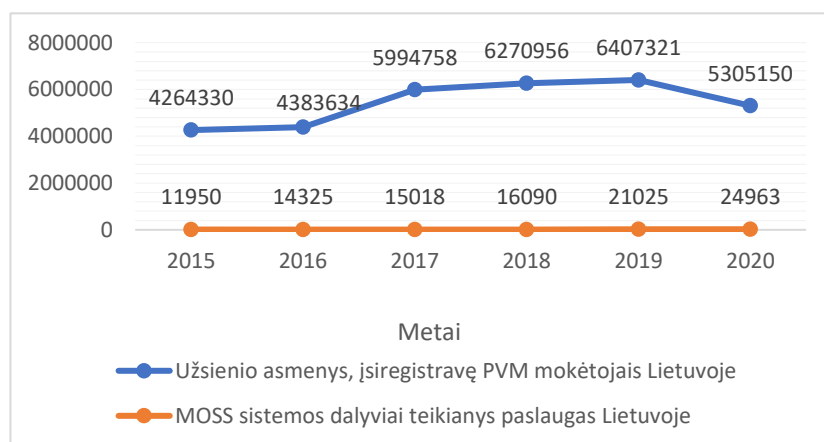
Šie užsienio vienetai (žr. 11 lent.), Lietuvoje nuo gautų apmokestinamųjų pajamų deklaruoja ir moka tik PVM, kaip nuo mūsų šalyje uždirbto pelno jokių mokesčių nesumoka jei neturi nuolatinės buveinės, o skaitmeninėms paslaugoms teikti kitoje šalyje ji yra nereikalinga.

Pasaulyje vis labiau išsigalėjant skaitmeninei ekonomikai, didėjant teikiamų skaitmeninių paslaugų kiekiui šalių mokesčių sistemos tikrai patiria daug iššūkių. Lietuvoje taip pat didėja užsienio vienetų skaičius, kurie teikia skaitmenines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, ir iš Lietuvos vartotojų uždriba vis daugiau apmokestinamųjų pajamų (žr. 18 pav.). EBPO jau kuris laikas diskutuoja dėl minimalaus globalaus verslo apmokestinimo, nes valstybėms beveik neįmanoma nustatyti, kiek jų šalyje tokie vienetai, teikiantys minėtas paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, uždirbo pelno. Tuo galima patvirtinti Baez'o ir Brauner'io (2019) teiginius, jog skaitmeninė ekonomika leidžia tarptautinėms įmonėms veikti kitose šalyse, pasinaudojant jų rinkomis be fizinio buvimo ir taigi be pakankamo apmokestinimo buvimo.



18 pav. MOSS sistemos dalyvių, kurie teikia paslaugas Lietuvoje, skaičiaus ir deklaruojamų apmokestinamųjų pajamų pokytis 2015-2020 metais

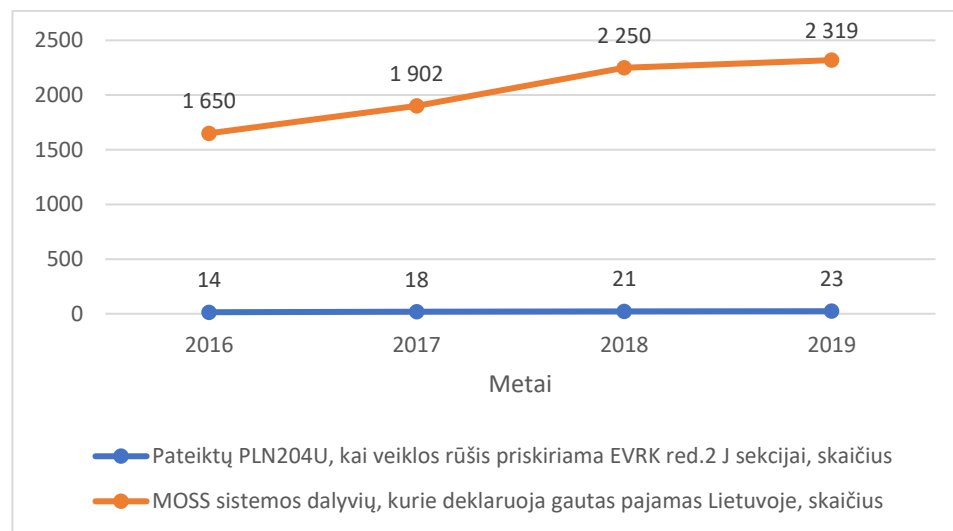
Tiriamuoju laikotarpiu užsienio vienetų, kurie yra užsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje skaičius yra žymiai mažesnis, nei užsienio asmenų, kurie teikia skaitmenines paslaugas Lietuvoje ir nesiregistruoja čia PVM mokėtojais, o tik dalyvauja MOSS sistemoje. Taip pat galima teigti, kad MOSS sistemoje dalyvauja smulkaus verslo įmonės ar kiti mažesni verslo vienetai, kadangi tokių mokėtojų per metus vidutinė deklaruota PVM apmokestinamųjų pajamų suma yra žymiai mažesnė, nei tų mokėtojų, kurie įsiregistravę Lietuvoje ir turi nuolatinį PVM mokėtojo kodą (žr. 19 pav.).



19 pav. Vidutinė vieno mokėtojo per metus deklaruota PVM apmokestinamųjų pajamų suma, EUR

EBPO patvirtinusi BEPS projektą ir jo plano 1-ąjį veiksmą koncentruojasi dviem kryptimis (ramsčiais):

- 1) tarptautiniu mastu uždirbamo pelno mokesčio pasidalijimas, įvertinant vartotojų vaidmenį vertės kūrimo procese. Darbo autorė savo tyrime analizuodama MOSS sistemos vartotojų duomenis nori parodyti, kad šios užsienio kompanijos moka PVM, tačiau galimai nemoka mokesčių nuo pelno, kurį uždirba iš Lietuvos vartotojų. Tai įrodo tiriamuoju laikotarpiu pateiktų J sekcijai priskiriamos veiklos PLN204U skaičiaus palyginimas su MOSS sistemoje užsiregistravusių ir PVM apmokestinamasis pajamas deklaravusių užsienio vienetų skaičius (žr. 20 pav.). J sekcijos veiklos skyriai (žr. 9 lent.) atitinka MOSS sistemoje užsiregistravusių vienetų veiklos rūšį.



20 pav. Pateiktų PLN204U ir MOSS sistemos dalyvių skaičiaus pokytis 2016-2019 metais

- 2) Užsienyje neapmokestinto ar mažai efektyviai apmokestinto pelno mokesčio teisių stiprinimas. Kaip paaikšino LR Finansų ministerijos viceministrė R. Bilkštytė, tokios EBPO patvirtintomis taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje per mažai efektyviai apmokestintas pelnas būtų papildomai apmokestintas iki sutarto minimalaus efektyvaus apmokestinimo lygio kitoje valstybėje, kur veikia tos pačios įmonių grupės įmonės.

4.4. Tyrimo rezultatų apibendrinimas

Darbo autorė atliko tyrimą, kurį sudarė 3 etapai. Tyrimo metu vertinant, kokį poveikį padarė BEPS projekto 1-ajame veiksmo numatytos priemonės spręsti apmokestinimo iššūkius kylančius dėl skaitmenizacijos, buvo nustatyti tokie rezultatai ir gautos mokesčių ekspertų įžvalgos diskutinius klausimus, kuri buvo iškelti formuluojant mokslinę problemą:

- dalis BEPS projekto, kurį EBPO patvirtino 2015 metais, 1-ajame veiksmo numatytų priemonių į Lietuvos nacionalinę teisę, t. y. į Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymą perkelta nuo 2018-12-06 (įsigaliojo nuo 2019-01-01), įstatymu įgyvendinus 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.
- tyrimo metu interviu būdu apklaustas EBPO atstovas, mokesčių ekspertas patarė tyrimo metu įvertinti ne tik pelno mokesčių deklaracijų duomenis, bet išanalizuoti ir užsienio vienetų,

kurie Lietuvoje neturi nuolatinės buveinės, bet registruojasi čia dėl teikiamų nuotolinių skaitmeninių paslaugų.

- EBPO antruoju ramsčiu sprendžiamos BEPS problemos, nustatant minimalaus apmokestinimo lygio užtikrinimo priemones. Finansų ministerijos atstovė nurodė, efektyvus mokesčio tarifas Lietuvoje siekia tik 5,8% ir yra vienas žemiausių tarp EBPO valstybių. Diskusijos apie minimalų apmokestinimą EBPO vyksta BEPS projekto rėmuose nuo 2019 metų, bet kol kas tai tik techninio lygio diskusijos, kurių metu šis tarifas būtų matomas apie 12,5%. Jei vis dėl to būtų priimtas sprendimas suvienodinti tarifą, finansų viceministrės teigimu, Lietuva, kaip EBPO narė, turėtų įgyvendinti šiuos sprendimus nacionalinėje teisėje.
- dar vienas mokesčių ekspertas interviu metu akcentavo mažą Lietuvos valstybės dydį ir įtaką priimant sprendimus dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo tarptautiniame lygmenyje. Jis taip pat rekomenduo­tu Lietuvai palaukti visuotinio EBPO ar ES sprendimo dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio, o ne imtis individualių veiksmų. Taip pat kaip sprendimą, bent dalinai apmokestinti užsienio vienetų vykdomą skaitmeninį verslą Lietuvoje, siūlo taikyti pajamų prie šaltinio mokestį, kai tokių skaitmeninių paslaugų pirkėjas Lietuvoje yra juridinis asmuo.
- nuo 2016 metų didėja ir pateikiamų pelno deklaracijų skaičius, ir vidutinis vieno mokesčio mokėtoje deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydis. Juridinio asmens, kuris teikia PLN204 deklaraciją ir savo pagrindine veikla deklaruoja veiklą, priskiriamą J sekcijai „Informacija ir ryšiai“, deklaruotas pelno mokesčio vidurkis yra didesnis palyginus su visų įmonių bendrai.
- užsienio vienetai, veiklą vykdydantys per nuolatinę buveinę, ir kurie teikė PLN204U deklaracijas, Lietuvoje vykdo tik nedidelę dalį veiklų rūšių priskiriamų J sekcijai „Informacija ir ryšiai“. Taip pat tiriamuoju laikotarpiu nustatyta atveju, kai J sekcijai pagal EVRK red.2 priklausantis užsienio vienetas teikė pelno mokesčio deklaraciją, tačiau arba pelno neuždirbo, arba patyrė nuostolį.
- daugiausia užsienio vienetų, kurie teikė pelno mokesčio deklaracija PLN204U, verčiasi kompiuterių programavimo, konsultacine ir su tuo susijusia veikla, kaip beje tyrimo metu buvo nustatytas tas pats faktas ir tarp mokesčių mokėtojų, kurie teikia pelno mokesčio deklaracijos PLN204 formą.
- tyrimo metu atlikus pateiktą PLN204U ir MOSS sistemos dalyvių skaičiaus analizę 2016-2019 metais, pasitvirtino darbo autorės tyrimo pradžioje iškelta prielaida, kad MOSS sistemos dalyvių, užsienio vienetų, kurie vykdo skaitmeninį verslą Lietuvoje ir čia iš vartotojų uždirba pajamas skaičius yra daug didesnis, nei tokią pačią ar panašią veiklą vykdančių užsienio vienetų pateiktą PLN204U formos pelno mokesčio deklaracijų skaičius. Šis skirtumas patvirtina ir mokesčių eksperto K. Lissausko nuomonę „ten kur vartotojas, paslaugų pirkėjas yra gyventojas (t.y. neapmokestinamas asmuo), ten yra problema“, šiuo atveju teisingo apmokestinimo pelno mokesčiu problema. Nėra žinoma, kiek ir kur toks MOSS sistemoje dalyvaujantis vienetas nuo Lietuvoje iš gyventojų uždirbtų pajamų sumoka pelno mokesčio.

Išvados

1. Pasaulio finansų krizė (2007-2008) paskatino tarptautines kompanijas pasinaudoti mokesčių sistemų spragomis ir taip išvengti prievolės susimokėti įmonės pelno mokesčių ten, kur vykdoma pagrindinė ekonominė veikla. 2015 metais reaguodama į pasaulyje vykstančius mokesčių vengimo atvejus EBPO iniciatyva buvo patvirtintas penkiolikos veiksmų BEPS projektas, kurio 1-ojo veiksmo priemonės skirtos spręsti apmokestinimo iššūkius kylančius dėl skaitmenizacijos. Manoma, kad daug skaitmeninių kompanijų geba optimizuoti savo įmonių struktūras naršydami tarp nacionalinių mokesčių režimų, siekiant sumažinti mokesčių bazes faktinės vertės kūrimo vietose. Tam tikru mastu tai yra netgi apibūdinama kaip nesažininga konkurencija tarp tradicinių pramonės šakų įmonių ir įmonių, įdiegusių naujausias technologijas. Atlikusi mokslinės literatūros analizę darbo autorė pastebėjo, kad paskutiniaisiais metais skaitmenizacijos mastas ir tempas sąveikauja su agresyviomis mokesčių planavimo schemomis, skirtomis tarptautinių įmonių pelnui perkelti į mažų mokesčių jurisdikcijas.
2. Pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių mokesčių daugelyje valstybių, jo svarbą atskleidžia ne tik surenkamo į valstybių biudžetus mokesčio dydis, bet ir tai, kad sąlygos, kaip kiekvienoje šalyje yra apmokestinamas pelnas, įtakoja investuotojų pasirinkimus, o efektyvus pelno mokesčio tarifo nustatymas, apmokestinimo teisių pasidalijimas gali įtakoti net šalių diplomatinis santykius. Daugelis autorių savo tyrimuose atlieka EBPO ataskaitų, jose paskelbtų priemonių ir prognozių analizę, vertina kaip tai pakeistų šalių mokesčių sistemas ir kaip paveiktų pelno mokesčio surinkimą. EBPO (2020 vasaris) skelbė, jog nauja ekonominė analizė rodo, kad pasiūlytas mokesčių iššūkių, kylančių dėl ekonomikos skaitmeninimo, sprendimas, dėl kurio buvo deramasi EBPO, turėtų didelį teigiamą poveikį pasaulio mokesčių pajamoms. Tačiau tai prognozavimas, o ne jau įvykusių pokyčių analizė. Dėl šių priežasčių, ir tai kad EBPO ar ES šiai dienai dar nėra priėmusi bei paskelbusi galutinio sprendimo, kuriuo būtų priimtas visuotinis mokestis skaitmeninių paslaugų apmokestinimui yra gana sudėtinga įvertinti, kokį poveikį Lietuvos pelno mokesčio surinkimui padarė būtent BEPS projekto 1-ojo veiksmo priemonės, nes autorės nuomone, šio mokesčio surinkimo dydžiui iš įmonių vykdančių veiklą, kuri priskiriama skaitmeninei, įtakos turi visame pasaulyje vykstanti skaitmenizacija, dėl kurios skaitmeninė ekonomika auga eksponentiškai, o visa ekonomika tampa skaitmenine, ko pasekoje Lietuvoje kaip ir visame pasaulyje didėja skaitmeninės ekonomikos verslo sektorius.
3. Darbo autorė sudarė tyrimo metodologiją BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje, pagal kurią tyrimas atliktas trimis etapais: 1) teisės akto – LR Pelno mokesčio – analizė; 2) interviu su mokesčių ekspertais, kurie iš savo pozicijos įvertina, kokie apmokestinimo iššūkiai ir problemos kyla dėl verslo skaitmenizacijos Lietuvoje bei pasidalina įžvalgomis dėl BEPS plano 1-ojo veiksmo, poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje; 3) Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktų pelno mokesčių deklaracijų formų PLN204 ir PLN204U bei MOSS sistemos dalyvių pateiktų PVM deklaracijų ir kitų Finansų ministerijos viešai skelbiamų duomenų analizė.
4. Atlikus BEPS projekto 1-ojo veiksmo poveikio skaitmeninio verslo apmokestinimui Lietuvoje tyrimą, kai tiriamasis laikotarpis buvo pasirinktas 2015-2020 metai, nustatyta, kad:

- dalis BEPS projekto 1-ajame veiksmė numatytų priemonių į Lietuvos nacionalinę teisę, t.y. į Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymą perkelta nuo 2018-12-06 (įsigaliojo nuo 2019-01-01), įstatymu įgyvendinus 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.
- interviu metu mokesčių ekspertai akcentavo tokius aspektus: efektyvus mokesčio tarifas Lietuvoje yra mažas ir siekia tik 5,8%; mažas Lietuvos valstybės dydis ir įtaka priimant sprendimus dėl skaitmeninio verslo apmokestinimo tarptautiniame lygmenyje; kol kas EBPO BEPS projekto rėmuose vyksta tik techninio lygio diskusijos apie minimalų apmokestinimą, bet jei vis dėl to būtų priimtas sprendimas suvienodinti tarifą, Lietuva, kaip EBPO narė, turėtų įgyvendinti šiuos sprendimus nacionalinėje teisėje. Taip pat ekspertai rekomenduotų Lietuvai palaukti visuotinio EBPO ar ES sprendimo dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio, o ne imtis individualių veiksmų ir kaip sprendimą, bent dalinai apmokestinti užsienio vienetų vykdomą skaitmeninį verslą Lietuvoje, siūlo taikyti pajamų prie šaltinio mokesčių.
- nuo 2016 metų didėja ir pateikiamų pelno deklaracijų skaičius, ir vidutinis vieno mokesčio mokėtoje deklaracijoje deklaruoto pelno mokesčio dydis. Užsienio vienetai, veiklą vykdančys per nuolatinę buveinę, ir kurie teikė PLN204U deklaracijas, Lietuvoje vykdo tik nedidelę dalį veiklų rūšių priskiriamų J sekcijai „Informacija ir ryšiai“. Daugiausia užsienio vienetų, kurie teikė pelno mokesčio deklaracija PLN204U, verčiasi kompiuterių programavimo, konsultacine ir su tuo susijusia veikla.
- tyrimo metu atlikus pateiktų PLN204U ir MOSS sistemos dalyvių skaičiaus analizę 2016-2019 metais, pasitvirtino darbo autorės tyrimo pradžioje iškelta prielaida, kad MOSS sistemos dalyvių, užsienio vienetų, kurie vykdo skaitmeninį verslą Lietuvoje ir čia iš vartotojų uždirba pajamas skaičius yra daug didesnis, nei tokią pačią ar panašią veiklą vykdančių užsienio vienetų pateiktų PLN204U formos pelno mokesčio deklaracijų skaičius, t. y. šie dalyviai pelno mokesčiu nėra apmokestinami. Šis skirtumas patvirtina ir mokesčių eksperto K. Lisausko nuomonę „ten kur vartotojas, paslaugų pirkėjas yra gyventojas (neapmokestinamas asmuo), ten yra problema“, šiuo atveju teisingo apmokestinimo pelno mokesčiu problema. Negalima nustatyti, kiek ir kur toks MOSS sistemoje dalyvaujantis vienetas nuo Lietuvoje iš gyventojų uždirbtų pajamų sumoka pelno mokesčio.

Literatūros sąrašas

1. Apeldoorn, L. V. (2016). BEPS, tax sovereignty and global justice. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 21(4), 478-499. <https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149>
2. Báez A., & Brauner Y. (2019). Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously. University of Florida Levin College of Law Research Paper No. 19-16., <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3347503>
3. Barefoot K., Curtis D., Jolliff W., Nicholson J. R., Omohundro R. (2018). Defining and Measuring the Digital Economy. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: <https://www.bea.gov/system/files/papers/WP2018-4.pdf>
4. Bauer M. (2020). Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies. *Ecipe Occasional Paper*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2020/07/ECI_20_OccPaper_04_2020_LY05.pdf
5. Bauer, M. (2018). Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. *Ecipe Occasional Paper*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf
6. Bradbury, D., & O'Reilly, P. (2018). Inclusive Fiscal Reform: Ensuring Fairness and Transparency in the International Tax System. *International Tax and Public Finance*, 25(6), 1434–1448.
7. Budrionytė R., Senkus K. ir Snitkienė K. (2018). Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika 2018*, tomai 17–18. <https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11956>
8. Castillo-Murciego, Á., & López-Laborda, J. (2019). The effect of double taxation treaties and territorial tax systems on foreign direct investment: evidence for Spain. *Economics. The Open-Access, Open-Assessment E-Journal*, 13(19–24), 1–33.
9. Dharmapala, D. (2014). What Do We Know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. *Fiscal Studies*, 35(4), 421–448. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>
10. Dharmapala, D. (2019). Profit Shifting in a Globalized World. *AEA Papers & Proceedings*, 109, 488–492. <https://doi.org/10.1257/pandp.20191043>
11. European Commission (2014). Directorate-General for Taxation and Customs Union. Commission expert group on taxation of the digital economy report. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-23]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf
12. European Parliament (2020). Taxation of the digital economy: Latest developments. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-03-01]. Prieiga per internetą: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2020/659414/EPRS_ATA\(2020\)659414_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2020/659414/EPRS_ATA(2020)659414_EN.pdf)

13. Europos Vadovų Taryba. Europos Sąjungos Taryba. Skaitmeninio sektoriaus apmokestinimas (2020) [interaktyvus].[žiūrėta 2021-03-01]. Prieiga per internetą: <https://www.consilium.europa.eu/lt/policies/digital-taxation/>
14. Farny, O., Franz, M., Gerhartinger, P., Lunzer, G., Neuwirth, M., & Saringer, M. (2015). Tax avoidance, tax evasion and tax havens. AK Wien, Department of Tax Policy. [interaktyvus].[žiūrėta 2020-12-20]. Prieiga per internetą: https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_tax_avoidance.pdf
15. G20 Digital Economy Development and Cooperation Initiative. Final report. (2016). [interaktyvus].[žiūrėta 2020-12-23]. Prieiga per internetą: <https://www.mofa.go.jp/files/000185874.pdf>
16. Geringer S. (2021) National digital taxes – Lessons from Europe, South African Journal of Accounting Research, 35:1, 1-19, <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1727083>
17. Gravelle, J. (2009). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. National Tax Journal, 62(4), 727-753. Retrieved December 22, 2020, from <http://www.jstor.org/stable/41790645>
18. Hadzhieva E. (2019). Impact of Digitalisation on International Tax Matters. European Parliament study. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. [interaktyvus].[žiūrėta 2020-06-17]. Prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>
19. Infobalt (2019). Skaitmeninės ekonomikos ambicijos. – pranešimas LRS konferencijai. [interaktyvus].[žiūrėta 2020-12-20]. Prieiga per internetą: <https://www.lrs.lt/sip/getFile?guid=eb07a4e5-a3f3-4755-b818-5f35fd4cd6dd>
20. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept.; International Monetary Fund. Legal Dept., (2019). "IMF Executive Board Reviews Corporate Taxation in the Global Economy". In Corporate Taxation in the Global Economy. USA: INTERNATIONAL MONETARY FUND. <https://doi.org/10.5089/9781498302197.007>
21. Jalan R. (2020). Conflict of digital taxes with Tax treaties – An Indian Context. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-03-08]. Prieiga per internetą: <https://carahuljalan.wordpress.com/2020/06/06/conflict-of-digital-taxes-with-tax-treaties-an-indian-context/>
22. Jurušs, Māris & Kūma, Elīze. (2016). BEPS: IMPACT OF INTERNATIONAL TAX MEASURES ON BUSINESS ENVIRONMENT IN LATVIA. Conference Paper. [interaktyvus].[žiūrėta 2020-12-20]. Prieiga per : https://www.researchgate.net/publication/301299140_BEPS_IMPACT_OF_INTERNATIONAL_TAX_MEASURES_ON_BUSINESS_ENVIRONMENT_IN_LATVIA
23. Kiser, E., Karceski, S. M. (2017). Political Economy of Taxation. Annual Review of Political Science, 20:1, 75-92.
24. Kundelis, E, Legenzova, R. (2019). Assessing impact of base erosion and profit shifting on performance of subsidiaries of multinational corporations in Baltic countries. Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy, 14(2), 277–293. <https://doi.org/10.24136/eq.2019.013>

25. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. (2001). [interaktyvus].[žiūrėta 2021-04-02]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/gmOYQZvxOQ>
26. Limacher F., Winzap M. (2020) Taxation of digital economy: Swiss response to recent OECD statement. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-03-08]. Prieiga per internetą: <https://www.internationallawoffice.com/Newsletters/Corporate-Tax/Switzerland/Walder-Wyss/Taxation-of-digital-economy-Swiss-response-to-recent-OECD-statement>
27. Lips, W. (2019). Great powers in global tax governance: a comparison of the US role in the CRS and BEPS. Globalizations, 16(1), 104–119. <https://doi.org/10.1080/14747731.2018.1496558>
28. Matelytė A. (2018). Skaitmeninės ekonomikos įtakos Lietuvos ekonomikai analizė. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-01-12].Prieiga per internetą: http://kurkl.lt/wp-content/uploads/2018/09/Skaitmenine%CC%87-Ekonomika_SE-klasifikacijos-analize%CC%87.pdf
29. Matsuoka A. (2018). What made base erosion and profit shifting project possible? Identifying factors for building momentum for reform of international taxation. Journal of Financial Crime Vol. 25 No. 3, 2018, pp. 795-810. <https://doi.org/10.1108/JFC-08-2017-0072>.
30. OECD (2019). Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)—Pillar Two. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-01-15]. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>
31. OECD (2020). “Webcast: Update on Economic Analysis & Impact Assessment,” February 13, 2020. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: www.oecd.org/tax/beps/webcast-economic-analysis-impact-assessment-february-2020.htm.
32. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.
33. OECD (2020). OECD presents analysis showing significant impact of proposed international tax reforms. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-01-16]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-presents-analysis-showing-significant-impact-of-proposed-international-tax-reforms.htm>
34. OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, p. 16.
35. OECD. BEPS Actions. [interaktyvus].[žiūrėta 2020-06-17]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
36. Olbert, M., Spengel, C. (2017) International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? World Tax Journal, 9 (1). ISSN 2352-9237
37. REMEUR, C. (2019). Understanding BEPS. From tax avoidance to digital challenges. European parliamentary Research Service. [interaktyvus].[žiūrėta 2021-03-08].Prieiga per internetą: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI\(2019\)642258_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf)
38. Seimo Ekonomikos komiteto, Ekonomikos ir inovacijų ministerijos, Seimo kanceliarijos Informacijos ir komunikacijos departamento Europos informacijos biuro rengtoje diskusijoje „SKAITMENINĖ LIETUVA: SVAJONĖS AR AMBICINGI TIKSLAI?“ asociacijos

- Infobalt pranešimas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-03]. Prieiga per internetą: <https://www.lrs.lt/sip/getFile?guid=eb07a4e5-a3f3-4755-b818-5f35fd4cd6dd>
39. Steponavičienė, I. (2018). Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, Tomas 25, Numeris 2. ISSN 1392–6195 (print), ISSN 2029–205, <https://doi.org/10.13165/JUR-18-25-2-10>
40. Svažič, T. (2019). Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises. *Naše gospodarstvo/Our Economy*, 65(4), 99–109. <https://doi.org/10.2478/ngoe-2019-0023>.
41. Szczepańsk M., (2020). Digital taxation. State of play and way forward. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI\(2020\)649340_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI(2020)649340_EN.pdf)
42. Szolno-Koguc, J., & Ołówko, N. (2019). The phenomenon of tax avoidance – the essence, causes and measures (clauses) of prevention in the EU. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia*, Vol. 53, No. 3.
43. TARYBOS DIREKTYVA (ES) 2016/1164 2016 m. liepos 12 d. kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020-12-23]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=en>
44. Tien G., Odintz J. (2020). OECD Races Toward Completing Final Report on Digital Economy. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-03-01]. Prieiga per internetą: <https://taxexecutive.org/oced-races-toward-completing-final-report-on-digital-economy/>
45. World Economic Forum (2016). \$100 Trillion by 2025: The Digital Dividend for Society and Business. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: <https://www.weforum.org/press/2016/01/100-trillion-by-2025-the-digital-dividend-for-society-and-business/>.