

II. CIVILINĖ TEISĖ

ELEKTRONINĖS KOMERCIJOS ĮTAKA MOKESTINIAMS SANTYKIAMS

Doktorantas Irmantas Rotomskis

Lietuvos teisės universiteto Valstybinio valdymo fakulteto Teisinės informatikos katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Telefonas 271 45 71
Elektroninis paštas irotom@ltu.lt

Pateikta 2004 m. balandžio 13 d.

Parengta spausdinti 2004 m. liepos 12 d.

Pagrindinės sąvokos: elektroninė komercija, dvigubas apmokestinimas, bito mokestis, virtualios prekės, nuolatinė buveinė.

Santrauka

Straipsnyje nagrinėjami pagrindiniai elektroninės komercijos veiksniai, darantys įtaką mokestinius santykius reguliuojančioms teisinėms normoms. Darbe išskiriami elektroninės komercijos institutai, kurių reglamentavimas negali būti užtikrintas dabartinėmis teisės normomis. Taip pat pateikiami mokslininkų požiūriai į tai, kaip teisinės normos turėtų reguliuoti serverio ir internetinės svetainės, prekių ir paslaugų elektroninėje komercijoje, pridėtinės vertės mokesčio ir tik elektroninei komercijai siūlomo bito mokesčio santykius.

Išvadas

Elektroninės komercijos vystymasis ir vis labiau didėjanti įtaka komerciniams sandoriams vargu ar kam nors šiandien kelia abejonių. Dar 1996–1997 metais atlikti rinkos tyrimai parodė, kad elektroninė komercija yra viena iš sričių, kurios prognozės buvo nepakankamai optimistinės, palyginti su realia padėtimi [1]. Taigi vis daugiau mokslininkų skiria dėmesio naujiems ir jau tvirtai susiformavusiems komerciniams santykiams. Aiškėja, kad ne visos dabartinės teisės normos gali sėkmingai reglamentuoti šiuos santykius. Valstybių vyriausybės ir mokslininkai ieško naujų būdų, kurie padėtų veiksmingai reguliuoti elektroninę komerciją ir taip užtikrintų naujų informacinių technologijų diegimą verslo sektoriuje.

Elektroninė komercija yra viena iš sričių, kuri daro įtaką mokestiniams santykiams ir taip kuria naujas aplinkybes, nepatenkančias į šiuolaikinius teisinio reglamentavimo rėmus. Tarp mokslininkų nėra vienodos nuomonės dėl *elektroninės komercijos* sąvokos. Kai kurie autoriai ją tapatina su nuotoliniu pardavimu. Taip pat nėra visiškai aiškus virtualių prekių ir paslaugų santykis, ypač jų ryšys su pridėtinės vertės mokesčiu. Daug prieštaringų diskusijų sukėlė Luc Soete pasiūlytas naujasis bito mokestis, skirtas tik elektroninei komercijai ir pa-

keisiantis pridėtinės vertės mokestį. Paskutiniu metu daug dėmesio skiriama klausimui dėl serverio ir internetinės svetainės pripažinimo nuolatine buveine. Nagrinėjant šių institutų teisinį reglamentavimą, kartu su mokslininkais ir valstybių vyriausybėmis reikšmingus tyrimus atlieka tarptautinės organizacijos (Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO), Pasaulinė prekybos organizacija (PPO) ir kt.).

Šiame straipsnyje bus siekiama identifikuoti elektroninės komercijos veiksnius ir atskirus jos institutus, kurių teisinis reglamentavimas tradicinėmis mokesčių normomis nėra adekvatus realiai egzistuojantiems komerciniams ir mokesčiniams santykiams. Taip pat bus pateiktos išvados dėl veiksmingo elektroninės komercijos apmokestinimo teisinio reglamentavimo.

Elektroninė komercija

Pasaulyje nėra nusistovėjusio vieno *elektroninės komercijos* apibrėžimo. Netgi Europos Sąjungoje 2000 metų birželio 8 d. priimta Elektroninės komercijos direktyva nepateikia jos apibrėžimo.

Vieną iš labiausiai abstrakčių *elektroninės komercijos* apibrėžimų pateikia austrų teoretikas Roger Clarke: „Elektroninė komercija – prekyba prekėmis ir paslaugomis, naudojan-tis telekomunikacinėmis ar jų pagrindu veikiančiomis priemonėmis“ [2].

Detalesnis apibrėžimas buvo pateiktas 1998 metų Australijos ekspertų grupės ataskaitoje: „Elektroninė komercija yra bet koks komercinis sandoris, kuris atliekamas, naudo-jant elektronines priemones: faksimiles, teleksus, EDI¹, internetą ir telefoną“ [3]. Ataskaitoje taip pat pabrėžta, kad pagal šiai grupei išskeltus tikslus, *elektroninės komercijos* sąvoka ap-ima tik tokius sandorius, kurie atliekami naudojantis kompiuteriais, nežiūrint to, kur jie yra įjungti – atvirose ar uždaruose tinkluose. Taigi *elektroninė komercija* gali būti suprantama ir siauresne prasme – pagal tai, kokios elektroninės priemonės yra naudojamos.

L. J. Davies pateikia kiek kitokią *elektroninės komercijos* sąvoką: „Elektroninė komer-cija apima komercinius sandorius tarp fizinių ar juridinių asmenų. Sandorio objektais gali būti ir materialią, ir nematerialią išraišką turintys produktai. Vienintelis svarbiausias faktorius yra tas, kad komunikavimas vyktų pasitelkus elektronines priemones“ [1]. Pastebime, kad šiame apibrėžime jau atsiranda komercinio sandorio objekto klasifikacija:

- 1) materialūs produktai;
- 2) nematerialią išraišką turintys produktai.

Tik išsivysčius informacinėms technologijoms, tapo įmanoma prekes perkelti į elektro-ninę erdvę. Tokia galimybė atsirado po to, kai minėtomis priemonėmis kai kurias prekes (t. y. nematerialią išraišką turinčius produktus) buvo galima išreikšti skaitmenine forma. Pa-grindinės prekės būtų knygos, žurnalai, muzikiniai įrašai, vaizdo įrašai, kompiuteriniai žaidi-mai, programinė įranga ir kt.

Išanalizavę Australijos ekspertų grupės ir L. J. Davies pateiktus *elektroninės komerci-jos* apibrėžimus, galime pastebėti, jog kai kurie sandoriai buvo įmanomi dar iki kompiuterių ir jų tinklų išsivystymo. Naudojantis faksimilėmis, teleksais, buvo galima pateikti užsakymus nuotoliniu būdu. Tačiau pirkėjui pristatyti prekes buvo įmanoma tik materialia forma.

Taigi tokie komerciniai sandoriai egzistavo jau gana ilgą laiką. Dėl to buvo priimti ati-tinkami teisės aktai, reglamentuojantys specifines minėtų sandorių sritis. Europos Sąjungoje buvo priimta Nuotolinio pardavimo direktyva [4]. Panašios nuostatos buvo įteisintos ir kitų valstybių teisės aktuose. Pagrindinė šių sandorių specifika buvo ta, kad parduodamos pre-kės materialia forma turėdavo būti vežamos per valstybių sienas. Taip buvo galima užtikrinti prekių judėjimo srautų kontrolę ir jų apmokestinimą.

¹ EDI (*Electronic Data Interchange*) – elektroninio duomenų perdavimo sistema, kuri pateikia standartinių pranešimų formatų rinkinį, kuris gali būti siunčiamas bet kuriuo elektroninio perdavimo įrenginiu.

Vertinant prekybą elektroninėje erdvėje, reikia pastebėti, kad prekės, perkeltos į elektroninę erdvę, visiškai išvengia tradicinėje komercijoje egzistuojančių kontrolės punktų. Todėl, norėdami analizuoti elektroninės komercijos apmokestinimą, pirmiausia privalome suformuluoti *elektroninės komercijos* apibrėžimą, kuris parodytų naujų sąlygų atsiradimą tradiciniuose mokesčiniuose santykiuose.

Viena elektroninės komercijos specifinė ypatybė – tai galimybė perkelti prekes į elektroninę erdvę. Tačiau ne visos prieš tai minėtuose *elektroninės komercijos* apibrėžimuose išvardytos technologijos gali atlikti šią funkciją. Tik kompiuteriai kartu su programine įranga gali atitinkamas prekes paversti skaitmenine forma. Jokios kitos technologijos neturi šios galimybės.

Kita elektroninės komercijos specifinė ypatybė susijusi su tuo, kad kompiuteriai kartu su globaliu pasauliniu telekomunikacijų tinklu leidžia nematerialią išraišką turinčias prekes persiųsti pirkėjui elektroninėje erdvėje. Tai paskutinė ir svarbiausia verslo stadija, kuri elektronei komercijai suteikia naujų bruožų. Jei kompiuteriai ir globalūs pasauliniai telekomunikacijų tinklai bus naudojami visose verslo stadijose (išskyrus paskutinę), tada šias technologijas galėsime tapatinti su faksimilėmis ar teleksais. Tokių sandorių teisinis reglamentavimas yra užtikrintas iki šiol nuotolinius komercinius sandorius reglamentuojančiomis teisės normomis.

Apibendrinamas aukščiau minėtus argumentus, siūlyčiau naudoti tokį *elektroninės komercijos* apibrėžimą: *elektroninė komercija* – tai elektroninėje erdvėje vykstanti prekyba prekėmis ar paslaugomis tarp mokesčiniiais santykiais susijusių subjektų, kai įvykdomos visos verslo stadijos: nuo prekių ar paslaugų reklamavimo (pateikimo) iki jų pristatymo vartotojui.

Pateiktame apibrėžime nesiekama nurodyti konkrečių technologijų, kurios naudojamos elektroninėje komercijoje. Kaip jau buvo minėta, elektroninė erdvė gali būti sukurta tik kompiuteriais ir kompiuteriniais tinklais, jokios kitos technologijos to padaryti negali. Taip pat apibrėžime nesukonkretinta, kad prekės turi būti išreikštos skaitmenine forma, nes bet kokia prekyba elektroninėje erdvėje įmanoma tik tuomet, kai prekės yra parduodamos skaitmeniniu pavidalu.

Todėl manytina, kad šis *elektroninės komercijos* apibrėžimas geriausiai parodo naujoves, kurias elektroninė komercija įvedė į mokesčinius santykius, kartu parodo ir jų teisinį reglamentavimą.

Nuolatinė buveinė

Nuolatinės buveinės institutas ir susijusi teisinės jurisdikcijos nustatymo koncepcija yra pagrindai nustatant atitinkamus ryšius tarp įmonės ir užsienio valstybės, kurioje ji pradeda vykdyti komercinę-ūkinę veiklą, nes nori išvengti dvigubo apmokestinimo. Remiantis šiais pagrindais, pasirašomos dvišalės ar net daugiašalės sutartys, suteikiančios teisę vienai ar kitai sutarties šaliai rinkti mokesčius.

Įmonės, užsiimančios elektronine komercija, kitoje valstybėje gali turėti tik serverį ir jame įrengtą internetinę svetainę. Tačiau serveris nebūtinai turi būti įmonės nuosavybė. Jis gali būti nuomojamas iš kito subjekto. Taigi susidaro naujos sąlygos, kurioms sunku pritaikyti nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus, sukurtus prieš elektroninės komercijos atsiradimą ir daugelį metų sėkmingai taikytus tradicinėje tarptautinėje komercijoje. Remiantis EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliu ir EBPO ekspertų pastabomis (toliau – EBPO Modelinė konvencija) [5, p. 308], išskiriami tokie kriterijai:

- turi būti komercinės-ūkinės veiklos vieta;
- komercinės-ūkinės veiklos vieta turi būti nuolatinė [6];
- komercinė-ūkinė veikla turi būti vykdoma nuolat, naudojantis komercinės-ūkinės veiklos vieta [5, p. 75];

- komercinė-ūkinė veikla negali būti klasifikuojama kaip paruošiamieji ar pagalbiniai darbai. Tokiais darbais yra laikomi įmonei priklausančių gaminių ar prekių atsargų sandėliavimas, įmonei skirtų gaminių ar prekių įsigijimas, informacijos rinkimas arba šių veiklų deriniai su sąlyga, kad visa nuolatinės komercinės-ūkinės veiklos vietos veikla, kurią sąlygoja toks derinys, yra pagalbinio ar paruošiamojo pobūdžio [5, p. 26].

Pagrindinius šaltinius diskusijoms dėl nuolatinės buveinės instituto ir apmokestinimo jurisdikcijos nustatymo galima būtų suskirstyti į tris rūšis:

- 1) EBPO plačios studijos dėl nuolatinės buveinės interpretacijos – šios studijos lėmė pakeitimus EBPO Modelinėje konvencijoje;
- 2) teismų praktika;
- 3) moksliniai darbai.

Labiausiai išplėtotos studijos dėl nuolatinės buveinės buvo atliktos EBPO ir paskelbtos 2000 metų gruodžio mėnesį. Šios studijos rėmėsi elektroninės komercijos atsiradimu. Pagrindinė koncepcija yra ta, kad iki šiol egzistavusios teisinės normos dėl nuolatinės buveinės traktavimo gali būti ir toliau sėkmingai taikomos elektroninėje komercijoje. Buvo išplėstas tik šių normų interpretavimas, pagal kurį tik serveris gali būti pripažintas nuolatine buveine. Šiai nuomonei pritaria ir dauguma mokslininkų (L. Hinnekens, E. G. Tomsett, N. Tadmora).

Dauguma valstybių pritaria EBPO siūlomam komercinės-ūkinės veiklos vietos interpretavimui: ši vieta apibūdinama tik kaip fizinis objektas. Tačiau alternatyva pirmajai nuomonei galėtų būti Australijos pasirinkta pozicija. Jos požiūris sietinas su lankstesniu komercinės-ūkinės veiklos vietos interpretavimu, pagal kurį ir fizinės išraiškos neturintis objektas galėtų būti komercinės-ūkinės veiklos vieta [7]. Taigi internetinė svetainė taip pat galėtų būti traktuojama kaip nuolatinė buveinė.

Trečią poziciją šiuo klausimu užima Airija [8] ir Didžioji Britanija [9]. Jų manymu, serveris neturėtų būti traktuojamas kaip nuolatinė buveinė.

Pagrindinis būdas, kuriuo remiantis reglamentuojama nuolatinė buveinė ir siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, yra valstybių dvišalis arba daugiašalis susitarimas. Pagrindinį rekomendacinį vaidmenį atlieka EBPO ir jos Modelinė konvencija. Valstybės tik tarpusavyje derybų metu turi prieiti bendrą susitarimą, kuris iš aukščiau minėtų požiūrių bus įteisintas jų pasirašytoje sutartyje.

Reikia pabrėžti tai, kad iki šiol pasirašytos tarptautinės sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo leidžia gana dviprasmiškai traktuoti serverio, kaip nuolatinės buveinės, statusą [10].

Prekės ir paslaugos elektroninėje komercijoje

Naujų informacinių technologijų atsiradimas suteikia naujų galimybių vykdomiems komerciniams sandoriams. Viena iš tokių naujovių – kai kurių prekių (pvz., filmų, garso įrašų, knygų) vertimas skaitmenine forma ir perkėlimas į elektroninę erdvę. Kol kas literatūroje nėra vieno prekių, išreikštų skaitmenine forma, termino. Lygiagrečiai vartojami ir *skaitmeninių prekių*, ir *virtualių prekių* terminai.

Terminas *virtualios prekės* vartojamas, remiantis tuo, kad produktai parduodami elektroninėje erdvėje. Terminas *skaitmeninės prekės* vartojamas, remiantis išraiška, kurią turi produktas (pvz., knyga gali būti išspausdinta popieriuje arba kompiuteriu ir programine įranga paversta vieneto ir nulio skaičių seka). Abiem šiais atvejais mes apibrėžiame tą patį produktų ratą, nes virtualioje erdvėje gali būti perduodamos tik skaitmeninę išraišką turinčios prekės. Taip pat šios prekės gali būti perduodamos ir išsaugant jas informacinėse laikmenose, kurių neįmanoma pristatyti elektroninėje erdvėje. Skaitmeninių prekių informacinėse laikmenose pristatymas priskirtinas tradicinei komercijai, nes prekės parduodamos materialia forma.

Jei pažvelgsime į aukščiau pateiktą *elektroninės komercijos* apibrėžimą, matysime, kad mokestinių santykių specifika pastebima tik prekyboje, kuri vyksta elektroninėje erdvėje, todėl manyčiau, kad tikslesnis yra *virtualių prekių* terminas. Taip ne tik *elektroninės komercijos* sąvoka, bet ir vienas prekių terminas padės mums apibrėžti nagrinėjamą sritį.

Virtualios prekės terminą, atitinkantį aukščiau minėtus kriterijus, pateikė M. Massbaum ir K. Eicker. Jie teigia:

„Virtualios prekės yra prekės, kurios tradicinėje prekyboje buvo pristatomos fizinėse laikmenose (pvz., programinė įranga – diske, muzika – CD, filmai – juostose), bet šiandien gali būti perduodamos elektroninėmis priemonėmis, nenaudojant jokių laikmenų“ [11, p. 92].

Nors beveik visi autoriai vartoja terminą *virtualios prekės* (kiti – *skaitmeninės prekės*), tačiau nėra vienodos nuomonės dėl to, kaip jas traktuoti pagal pridėtinės vertės mokestį – kaip prekes ar kaip paslaugas. Šį klausimą nagrinėjant elektroninės komercijos apmokestinimo srityje, ypač svarbus tampa pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) klausimas.

Dabartinės Europos Sąjungos priimtos direktyvos *Dėl pridėtinės vertės mokesčio* 5 straipsnis numato, kad *prekių tiekimas* reiškia teisės disponuoti materialiu turtu kaip jo savininkui perdavimą. O tos pačios direktyvos 9 straipsnis apibrėžia, jog *paslaugų teikimas* reiškia bet kokią sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip jis pristatomas 5 straipsnyje. Šioje direktyvoje išreikšta pirmoji nuomonė, pagal kurią virtualios prekės dėl savo nematerialumo yra priskiriamos paslaugų kategorijai. Remiantis šia direktyva, atitinkamos nuostatos yra įteisintos ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Šiai nuomonei pritaria ir Pasaulinė prekybos organizacija. Tokia pat išvada buvo padaryta ir 1998 metais Otavoje vykusioje EBPO ministrų konferencijoje [12, p. 98]. Kita nuomonė teigia, kad virtualios prekės turi būti traktuojamos ne kaip paslaugos, o kaip prekės. Tokio požiūrio laikosi JAV ir Japonija, kurios prekių nesieja su materialia jų išraiška [13].

Tačiau, kaip jau minėjome, toks prekių traktavimas turi įtaką pridėtinės vertės mokesčiui. Akivaizdžiausiai tai pastebima nagrinėjant sumažintus mokesčių tarifus kai kurioms prekėms. Pritaikymas normalių ar sumažintų mokesčių tarifų prekėms, teikiamoms elektroninėje erdvėje ar fiziškai, t. y. knyga parduota materialia forma ar parsisiųsta iš interneto kaip tekstinė rinkmena, sukelia skirtingus mokesčių tarifus prekėms, kurių turinys toks pat. Nuostata šiuo klausimu galėtų būti laikoma vienodo traktavimo principo pažeidimu [11, p. 97]. Minėtame pavyzdyje, nepaisant išraiškos (skaitmeninė ar popierinė forma), savo turiniu prekė bus visiškai identiška.

Taip pat reikia atskirti, kad toks prekės įsigijimas turi būti susijęs su jos parsisiuntimu ir išsaugojimu galutinio vartotojo, t. y. pirkėjo, kompiuterio kietajame diske. Be abejo, internete esanti galimybė, prisijungus prie internetinių svetainių, naudotis jose esančiais atitinkamais produktais (pavyzdžiui, enciklopedijomis, žodynais ir kt.) be galimybės juos parsisiųsti ir išsaugoti savo kompiuterio kietajame diske turėtų būti traktuojama kaip paslauga.

Bito mokestis

Idėją dėl naujo mokesčio įvedimo 1994 m. pirmą kartą išskėlė Arthur Cordell ir Thomas Ide. Šiai idėjai pritarė ir ją išplėtojo profesorius Luc Soete [14].

Pagrindinis šio mokesčio argumentas yra tas, kad dauguma paslaugų įmanoma teikti elektroninėje erdvėje, o kai kurias prekes (pvz., knygas, muzikos įrašus, programinę įrangą, filmus ir kt.) galima išreikšti skaitmenine forma ir taip pat persiųsti elektroninėje erdvėje [14, p. 3]. Tradicinėje komercijoje prekes privaloma vežti per valstybių sienas. Taip būdavo lengvai kontroliuojami jų importo ir eksporto srautai. Elektroninėje erdvėje valstybių sienos išnyksta. Internetu skaitmeninė prekė per trumpą laiką gali būti persiųsta iš vienos pasaulio vietos į kitą. Iki šiol egzistavusi tarpinė kontrolės grandis, kertant valstybių sienas, elektroninėje erdvėje tampa neįmanoma.

Pagrindinis vartojimo mokestis Europos Sąjungos šalyse yra pridėtinės vertės mokestis. Šis mokestis priklauso netiesioginiams mokesčiams ir Europos Sąjungos kompetencijai. PVM sistema buvo sukurta ir daug kartų tobulinta dar iki elektroninės komercijos atsiradimo. Luc Soete teigia, kad PVM yra pritaikytas komercijai, kur prekės turi materialią išraišką [14, p. 5], kur įmanoma kontroliuoti prekių judėjimo srautus, sužinoti jų pristatymo vietą. Tačiau ši sistema nėra tinkama elektroninėje erdvėje vykdomai prekybai.

Naujojo mokesčio šalininkai teigia, kad iki šiol taikytą PVM sistemą gali pakeisti mokesčių sistema, kuri remiasi duomenų perdavimu, t. y. siunčiamos informacijos kiekio apskaičiavimu, ir kuri būtų taikoma tik nematerialioms prekėms bei paslaugoms, teikiamoms elektroninėje erdvėje. Tada naujasis mokestis būtų proporcingas informacinėmis technologijomis perduodamos informacijos kiekiui [14, p. 6]. Kaip žinia, telefoninio pokalbio mokestis priklauso nuo laiko, kurį mes kalbame, ir atstumo tarp pašnekovų (skiriasi vietinio ir tarptautinio pokalbio mokestis, net jei pokalbio trukmė vienoda).

Elektroninėje komercijoje laiko dydis negali būti taikomas. Laikas, sugaištas persiunčiant informaciją, gali būti skirtingas net ir tada, kai informacijos turinys, formatas, kuriuo ji siunčiama ir, be abejo, informacijos kiekis vienodi. Laikas priklauso nuo telekomunikacinių tinklų, kuriais perduodama informacija, ar kitų informacinių technologijų (pvz., kai kuriose internetinėse svetainėse būna nustatytas maksimalus duomenų persiuntimo greitis).

Todėl bito mokesčio šalininkai mano, kad mokestis tiksliau gali būti apskaičiuojamas remiantis informacijos matavimo vienetais. Tada mokesčio dydis priklausytų nuo persiunčiamos informacijos kiekio. Autorius Luc Soete tokį informacijos matavimą lygina su naudojamos elektros energijos fiksavimu [14, p. 6]. Taip pat šis mokestis būtų mokamas neatsižvelgiant į tai, kokia prekė yra išreikšta skaitmeniniu pavidalu. Įtaką mokesčio dydžiui turėtų tik skaitmeninės prekės bitų skaičius.

Arthur Cordell pasiūlė 0,000001 cento¹ už 1 bitą [15] (tai sudarytų 1 centą už 1 megabitą informacijos). 1995 metų duomenimis, Hewlett-Packard bendrovė per metus turėtų sumokėti 4,8 milijonus JAV dolerių už 480 terabitų persiųstos informacijos.

Taip pat autoriai pateikia ir kitų argumentų, kuriais remiantis būtų priimtinas bito mokestis. Vienas iš jų yra tai, kad internete labai sparčiai daugėja informacijos, kuri priskiriama „informacijos šiukšlėms“. Naujasis mokestis dalinai apribotų nereikalingos informacijos plitimą ir apsaugotų internetą nuo informacijos perkrovimo. Taip pat šio mokesčio įvedimas turėtų teigiamą įtaką ir intelektinės nuosavybės apsaugai užtikrinti, pagerintų darbuotojų, darbo metu galinčių naudotis internetu, darbo kokybę.

Siūloma naujojo mokesčio sistema šiuo metu praktiškai nėra taikoma nė vienoje valstybėje. Dar 1998 m. Europos Komisijos pranešime, skirtame OECD ir Pasaulinei prekybos organizacijai, buvo teigta, kad elektroninės komercijos atsiradimas ir siekis kiek galima veiksmingiau ją apmokestinti neturėtų būti paremtas naujojo mokesčio įvedimu [12, p. 9]. Tais pačiais metais birželio mėnesį šį principą patvirtino ir ECOFIN Taryba [16, p. 117].

Pagrindinis metodas, kuriuo remiasi naujasis mokestis, – apskaičiuoti siunčiamos informacijos kiekį. Tai nėra naujas metodas. Daugelyje valstybių (tarp jų ir Lietuvoje) jis yra taikomas jau pakankamai seniai. Internetinių paslaugų teikėjai, teikdami vartotojams internetinio ryšio paslaugas, nustato mokestį, kuris priklauso nuo parsienčiamos informacijos kiekio. Dažniausiai jis nėra skaičiuojamas bito tikslumu, o nurodomas maksimalus informacijos kiekis, kurį vartotojas gali parsisiųsti už nustatytą mokestį. Naudodamas šį metodą, kai fiksuojamas informacijos kiekis, internetinių paslaugų teikėjas siekia nustatyti teikiamų ryšio paslaugų kainas, kurių vieną iš sudedamųjų dalių sudaro sąnaudos, susijusios su serverio darbu, informacijos perdavimo tinklų užimtumu ir kt. Siunčiamos informacijos srautai kaip tik ir rodo šių sąnaudų atsiradimą. Galutinis rezultatas yra mokamas pridėtinės vertės mokestis už suteiktą internetinio ryšio paslaugą. Šiuo atveju naudojamas suteiktos paslaugos apmokestinamos sumos apskaičiavimas pagal Europos Sąjungos Tarybos Šeštosios direktyvos

¹ Autorius naudojo Jungtinių Amerikos Valstijų valiutą.

Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – direktyva *Dėl pridėtinės vertės mokesčio*) [17] 11 straipsnio nuostatas, kurios numato, kad apmokestinamą sumą sudaro viskas, kas įeina į atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas.

Manychiau, jog pagrindinis elektroninėje komercijoje siūlomo taikyti bito mokesčio tikslas – prilyginti jį iki šiol sėkmingai tradicinėje komercijoje egzistuojančiam pridėtinės vertės mokesčiui. Tai pabrėžia ir patys autoriai, siūlantys pridėtinės vertės mokestį elektroninėje komercijoje pakeisti bito mokesčiu.

Tačiau remiantis siūlomais naujojo mokesčio principais, dažnai gali pasitaikyti atvejų, kai prekių ar paslaugų apmokestinimas visiškai neatitiks jų sukūrimo sąnaudų ir tos kainos, kurią moka pirkėjas ar klientas. Prekė ar paslauga, kurios kaina, galima sakyti, yra maža, gali apimti didelį siunčiamos informacijos kiekį, ir atvirkščiai – prekė ar paslauga, kurią parduoda ar teikia pardavėjas, gali būti išreikšta mažu informacijos kiekiu, nors jos kaina daug didesnė nei prekės ar paslaugos, apimančios didelį informacijos kiekį. Tai gali priklausyti nuo daugelio veiksnių: kokia programinė įranga naudota užfiksuojant jau siunčiamą informaciją; koku formatu išreikšta informacija (pvz., garso, vaizdo ar tekstiniu formatu) ir kt.

Be abejo, šio mokesčio įvedimas ir PVM panaikinimas turės ir kitų neigiamų pasekmių. Kad būtų išvengtas ar kiek galima labiau sumažintas mokamas mokestis, bus naudojamos vis tobulesnės archyvavimo programos, kurios leis net iki keliasdešimt kartų sumažinti siunčiamos informacijos kiekį, nepažeidžiant ir neiškraipant informacijos turinio.

Išvados

1. Nėra susiformavusio vieno *elektroninės komercijos* apibrėžimo, kuris reikalingas nagrinėjant naujų sąlygų paveiktų mokestinių santykių teisinį reglamentavimą.

2. Apibendrinamas užsienio valstybių patirtį, susijusią su elektroninės komercijos apmokestinimu, siūlau vartoti tokį *elektroninės komercijos* apibrėžimą: *elektroninė komercija* – tai elektroninėje erdvėje vykstanti prekyba prekėmis ar paslaugomis tarp subjektų, susijusių mokestiniais santykiais, kai įvykdomos visos verslo stadijos: nuo prekių ar paslaugų reklamavimo (pateikimo) iki jų pristatymo vartotojui.

3. Reikalingi nuolatinės buveinės instituto teisinio reglamentavimo pakeitimai, nustatantys serverio ir internetinės svetainės teisinį statusą.

4. Remdamasis pateiktu *elektroninės komercijos* apibrėžimu, manychiau, kad tiksliau būtų vartoti ne *skaitmeninių*, o *virtualių prekių* terminą.

5. Remiantis pridėtinės vertės mokesčiu, virtualios prekės turėtų būti traktuojamos ne kaip paslaugos, o kaip prekės.

6. Bito mokesčio įvedimas vietoj PVM elektroninėje komercijoje neužtikrins prekių ir paslaugų apmokestinimo, laikantis egzistuojančių mokesčių teisės principų.



LITERATŪRA

1. **Basu S.** Taxation of Electronic Commerce // The Journal of Information, Law and Technology. 2001. Issue 2. <http://elj.warwick.ac.uk/jilt/01-2/basu1.html>
2. **Clarke R.** Electronic Commerce Definitions. 1999. <http://www.anu.edu.au/people/Roger.Clarke/EC/ECDefns.html>
3. **Introduction** to Cyberspace Law. http://www.ntu.edu.au/faculties/lba/schools/Law/apl/Cyberspace_Law/cyberlaw1.htm

4. **Directive** 97/7/EC of the European Parliament and of the Council of 20 May 1997 on the Protection of Consumers in Respect of Distance Contracts. Official Journal. L 144. 04/06/1997.
5. **Model** Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. 29 April 2000. OECD Committee on Fiscal Affairs.
6. **Clarification** on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5. OECD Committee on Fiscal Affairs, 22 December 2000. <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015535.pdf>
7. **Australian** Tax Services. <http://www.pwcglobal.com/extweb/service.nsf/docid/B760DB81C05F7821852569E40080078F>
8. **Quigley D.** International Taxation Issues and Current and Future Developments within Revenue Authorities. The Second World Tax Conference. <http://www.revenue.ie/doc/wtc.doc>
9. **Hardesty D.** E-Commerce Taxation Around the World. 2002. http://www.ecommercetax.com/doc/112402.htm#_ftn10
10. **Permann R.** Gutachten zum Steuerrecht. <http://www.inkasso-rechtsberatung.ch/Gutachten4.pdf>
11. **Massbaum M., Eicker K.** The Proposal for an ES Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means // International Tax Review. 2001 March. Vol. 29. No 3.
12. **Taxation** and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. Organisation for Economic Co-operation and Development. 2001.
13. **Digital** Products: the Case for Services. Why the GATS Applies to Digital Products. 26 March 1999. <http://europa.eu.int/comm/trade/services/ecommerce/digi.htm>
14. **Soete L., Kamp K.** The „Bit Tax“: the Case for Further Research. 1996. <http://www-edocs.unimaas.nl/abs/mer96019.htm>
15. **Cordell A. J.** New Taxes for a New Economy // Government Information in Canada. 1996. Vol. 2. No. 4. <http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html>.
16. **Kogels H. A.** VAT @ E-Commerce // EC Tax Review. 1999. 2. Vol. 27. Issue 2.
17. **77/388/EEC**: Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment. (EUR-LEX (europa.eu.int/eur-lex)).



Influence of Electronic Commerce for Tax Nexus

Doctoral Candidate Irmantas Rotomskis

Law University of Lithuania

Keywords: electronic commerce, double taxation, bit tax, virtual goods, permanent establishment.

SUMMARY

The development of electronic commerce and its steadily-increasing influence on commercial deeds can be hardly questioned by anybody. Market research performed as early as in 1996-1997 indicated that electronic commerce was one of the areas characterised by insufficiently-optimistic prognoses, compared to its real situation. Thus more and more researchers give their attention to novel yet firmly-developed commercial relations. It is evident that not all current legal norms can regulate such relations successfully. State governments and researchers are looking for new methods able to foster efficient regulation of electronic commerce securing at the same time the introduction of new information technologies in the business sector.

Electronic commerce taxation represents an area creating new tax-payment relations. It stretches far beyond the framework of modern legal regulation. However researchers disagree as to the

definition of electronic commerce. Some authors believe that electronic commerce is equivalent to distance sales. The ratio of virtual goods to services is also not very clear, especially in terms of value added tax. Many heated discussions emerged as a result of the new bit tax suggested by Luc Soete. It was designed only for electronic commerce to replace the value added tax in that sector. Serious attention has been paid lately to the issue relating to the recognition of server and web site as a permanent establishment. Significant research is performed by international organisations (Economic Co-operation and Development Organisation (ECDO), World Trade Organisation (WTO), etc.) working jointly with researchers and state governments for the investigation into the legal regulation of the above-mentioned institutions.

The present article seeks to identify the factors of electronic commerce and its separate institutions where legal regulation, governed by traditional tax rates, is not adequate to the existing commercial and tax-payment relations. Conclusions relating to the legal regulation of electronic commerce taxation will be provided.

