

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
MYKOLO ROMERIO TEISĖS MOKYKLA  
PRIVATINĖS TEISĖS INSTITUTAS

AGNĖ VILKIŠIŪTĖ  
MOKESČIŲ IR FINANSŲ TEISĖ

ELEKTRONINIŲ PASLAUGŲ APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU  
TAISYKLĖS IR PROBLEMATIKA

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –  
Partnerystės prof. Herkus Gabartas  
Konsultantas –  
Lekt. Vilma Vildžiūnaitė

Vilnius, 2019

## TURINYS

ĮVADAS .....	3
1. ELEKTRONINĖS PASLAUGOS - TEORINIAI IR TEISINIAI ASPEKTAI .....	8
1.1. Elektroninės paslaugos elektroninės komercijos kontekste .....	8
1.1.1. Elektroninės komercijos sąvoka .....	8
1.1.2. Elektroninės komercijos modeliai ir tipai .....	11
1.2. PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų samprata .....	12
2. EBPO REKOMENDACIJOS DĖL ELEKTRONINIŲ PASLAUGŲ APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU .....	20
3. ELEKTRONINIŲ PASLAUGŲ TEIKIMO VIETOS NUSTATYMO TAISYKLĖS: EUROPOS SĄJUNGOS IR NACIONALINIS REGULIAVIMAS .....	26
3.1. Paslaugų teikimo vietos taisyklės, galiojusios iki 2015 m. sausio 1 d. ....	26
3.2. Paslaugų teikimo vietos taisyklė, galiojanti nuo 2015 m. sausio 1 d. ....	28
3.3. Paslaugų teikimo vietos taisyklės, galiojančios nuo 2019 m. sausio 1 d. ....	31
4. ELEKTRONINĖS PASLAUGOS ĮSIGYJANČIO ASMENS NUSTATYMAS PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTEKSTE .....	36
4.1. Paslaugų gavėjo statuso nustatymas .....	36
4.2. Paslaugų gavėjo vietos nustatymas .....	42
4.2.1. Prielaidos ir įrodymai dėl paslaugų gavėjo vietos nustatymo .....	44
4.3. „Faktinio vartojimo ir naudojimo“ taisyklė .....	50
4.4. PVM prievolių vykdymo alternatyvos .....	52
5. ELEKTRONINĖMS PASLAUGOMS TAIKOMI PVM TARIFAI .....	61
5.1. Elektroninėms paslaugoms taikomų PVM tarifų vertinimas vienodo požiūrio principo kontekste .....	61
5.1.1. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatos .....	61
5.1.2. Europos Teisingumo Teismo praktika .....	62
5.2. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713 .....	65
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI .....	68
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	72
ANOTACIJA .....	81
SANTRAUKA .....	83
SUMMARY .....	84
PRIEDAI .....	85
PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ .....	87

## IVADAS

**Darbo aktualumas.** Sparčiu tempu vystantis technologijoms elektroninės komercijos sektorius tampa svarbia dalimi tiek vartotojams, tiek ir verslui. Europos Komisijos (toliau - Komisija) 2015 m. inicijuotame ir atliktame elektroninės komercijos Europos Sąjungoje (toliau - ES) sektoriaus tyrime buvo nustatyta, kad „elektroninė komercija ES pastaraisiais metais nuolat plėtėsi. Šiuo metu ES yra viena didžiausių elektroninės komercijos rinkų pasaulyje. 16–74 m. asmenų, užsisakiusių prekių ar paslaugų internetu, dalis kasmet augo nuo 30 % 2007 m. iki 55 % 2016 m“<sup>1</sup>. Kitaip tariant, pasinaudodama technologijų teikiamais privalumais, taupydama laiką ir kitus resursus, visuomenė vis dažniau teikia prioritetą elektroninėms knygoms, žurnalams, internetiniams žaidimams ir t.t.

Nors elektroninės komercijos plėtra atnešė naujų galimybių verslui, tačiau dėl tokių jai būdingų požymių kaip galimybė verslą vykdyti pasauliniu mastu, automatizuotai bei realiu laiku, ir kuriam, be kita ko, būdingas santykinis sandorio šalių anonimiškumas, tuo pačiu atnešė naujų iššūkių ir apmokestinimo srityje ne tik nacionaliniu, bet ir tarptautiniu mastu. Apmokestinimo iššūkiai reikšmingai gali paveikti valstybių pajamas, ypač kai šie iššūkiai kyla tų mokesčių atžvilgiu iš kurių surenkamos didžiausios pajamos. Vienas pagrindinių tokių mokesčių yra laikomas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM). „Šio mokesčio apmokestinamoji bazė yra plačios apimties ir gana pastovi, todėl šis mokestis bent jau ES šalyse yra vienas svarbiausių valdžios sektoriaus pajamų šaltinių“<sup>2</sup>.

Vieni didžiausių PVM apmokestinimo iššūkių elektroninės komercijos kontekste kyla apmokestinant tuos sandorių objektus, kurie neturi fizinės išraiškos dėl jų suskaitmeninimo, ir kurių pristatymas įmanomas tik elektroninėje erdvėje<sup>3</sup>. Pastarieji PVM tikslais yra laikomi elektroninėmis paslaugomis. Be to, šių paslaugų teikimas nereikalauja turėti fizinės parduotuvės, todėl apmokestinamiesiems asmenims nesudėtinga savo veiklą perkelti ir į tas valstybes, kuriose yra itin žemas PVM tarifas.

Didėjantys iššūkiai elektroninių paslaugų apmokestinime lėmė tai, jog šis klausimas tapo itin svarbia politinės darbotvarkės dalimi tiek ES, tiek už jos ribų. Siekiant minėtus iššūkius spręsti dedama nemažai pastangų kuriant taisykles, tam, kad būtų užtikrintas neiškreiptas vidaus rinkos veikimas ir veiksmingas tokių paslaugų apmokestinimas PVM. Vienas iš esminių teisinio

---

<sup>1</sup> Komisijos ataskaita Tarybai ir Europos Parlamentui „E. prekybos sektoriaus tyrimo galutinė ataskaita“, COM/2017/0229 final, žiūrėta 2019 m. sausio 24 d., <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/7ed6e02f-3570-11e7-a08e-01aa75ed71a1>

<sup>2</sup> Lietuvos bankas, „Ekonomikos analizė. Prognozės“, žiūrėta 2019 m. sausio 24 d., [https://www.lb.lt/uploads/documents/files/musu-veikla/ekonomikos-analize-prognozes/LEA\\_2018-06 LT PRIEDAS3.pdf](https://www.lb.lt/uploads/documents/files/musu-veikla/ekonomikos-analize-prognozes/LEA_2018-06_LT_PRIEDAS3.pdf)

<sup>3</sup> Nehal Radia, „VAT considerations for e-commerce“, žiūrėta 2019 m. sausio 24 d., <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbst1txy49fj/vat-considerations-for-e-commerce>

reguliavimo pakeitimų, turėjęs įtakos elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM pokyčiams, ES mastu įvyko priėmus 2008 m. Tarybos direktyvą 2008/8/EB<sup>4</sup>. Pastarasis teisės aktas pakeitęs 2006 m. PVM direktyvą 2006/112/EB<sup>5</sup>, visų pirma, nuo 2010 m. sausio 1 d. nulėmė PVM sistemoje įtvirtintos bendrosios paslaugų, kuri taikoma ir elektroninėms paslaugoms, teikimo vietos taisyklės pakeitimus tokias paslaugas teikiant apmokestinamiesiems asmenims. Be to, minėtas teisės aktas nuo 2015 m. sausio 1 d. nulėmė ir specialiosios paslaugų teikimo vietos taisyklės, kuri, taikoma ne tik telekomunikacijų bei transliavimo, bet ir elektroninėms paslaugoms, pakeitimus, tokias paslaugas teikiant galutiniams vartotojams. Tačiau, reikėtų pabrėžti, jog minėti teisinio reguliavimo pakeitimai, kiek jie buvo susiję su pokyčiais apmokestinant elektronines paslaugas jas teikiant galutiniams vartotojams, tapo savotišku iššūkiu elektroninių paslaugų teikėjams bei mokesčių administratoriams. Kylantys iššūkiai ne tik šių paslaugų atžvilgiu, bet ir kitose elektroninės komercijos apmokestinimo srityse, sudarė pagrindą ES lygiu priimti Bendrąją skaitmeninės rinkos strategiją<sup>6</sup>. Remiantis šia strategija, buvo priimta eilė skirtingų teisės aktų pakeitimų.

Nepaisant pastaraisiais metais atliktų teisinio reguliavimo pakeitimų, kurie rodo, jog elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM problematika yra itin aktuali, vis dėlto, esamo šių paslaugų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo klausimai ir su tuo susijusios problemos kol kas nėra susilaukę didesnio teisės mokslo dėmesio. Įvertinus baigiamojo magistro darbo apimties ribojimą ir tai, kad daugiausia teisinio reguliavimo pakeitimų ES lygiu yra priimta būtent elektronines paslaugas apmokestinant PVM kai jos teikiamos galutiniams vartotojams, ir kurių apmokestinimas, be kita ko, pasižymi specifiškumu, todėl, remiantis tuo, šių paslaugų apmokestinimo PVM problematika bus analizuojama tik kai jos yra teikiamos galutiniams vartotojams.

**Tiriama problema.** Siekiant atskleisti šiame darbe pasirinktą temą, atitinkamai kyla klausimas: ar esamas pridėtinės vertės mokesčio teisinis reguliavimas užtikrina veiksmingą elektroninių paslaugų apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu esant verslas-vartotojui modeliui?

**Darbo mokslinis naujumas ir tiriamos problemos ištyrimo lygis.** Šio darbo mokslinis naujumas pasireiškia tuo, kad Lietuvoje mokslinės literatūros, kurioje būtų detalčiai nagrinėjamas elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM ir jo problematika, yra stoka. Elektroninės

---

<sup>4</sup> 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, žiūrėta 2019 m. vasario 18 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2008/8/oj>

<sup>5</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, žiūrėta 2019 m. vasario 18 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2019-01-16>

<sup>6</sup> Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui „Europos bendrosios skaitmeninės rinkos strategija“, žiūrėta 2019 m. vasario 18 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=EN>

komercijos reguliavimą, neskiriant atskiro didesnio dėmesio jos apmokestinimui, yra nagrinėjęs M. Civilka. Atitinkamai elektroninių paslaugų apmokestinimą elektroninės komercijos kontekste išsamiau yra analizavęs I. Rotomskis, kurio moksliniuose darbuose nors ir buvo atskleisti bendrieji nagrinėjamos temos teoriniai aspektai, tačiau elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM tirtas jau šiuo metu negaliojančių teisės normų apimtyje, todėl šiai dienai pasikeitus reguliavimui minėti darbai aktualių aspektų neatskleidžia.

Aktualesni šiam darbui buvo užsienio mokslinės literatūros autorių darbai. M. Veltrop darbe buvo nagrinėjama elektroninių paslaugų gavėjo nustatymo problematika. Be kita ko, M. Weidmann moksliniame straipsnyje buvo nagrinėjama naujos elektroninių paslaugų apmokestinimo taisyklės esant verslas-vartotojui modeliui, tuo pačiu nustatant praktines problemas pasirinktos valstybės jurisdikcijoje. M. Lamensch savo moksliniuose darbuose yra analizavusi ne tik elektroninių paslaugų sampratą 2006 m. PVM direktyvose kontekste, tačiau ir naujasias elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM taisykles, bei šio apmokestinimo atžvilgiu kylančius iššūkius. M. P. Almansa moksliniame straipsnyje buvo nagrinėjami naujausi teisinio reguliavimo pakeitimai, susiję su elektroninių paslaugų apmokestinimu PVM, ir šių teisinių nuostatų probleminiais aspektais.

**Baigiamojo darbo reikšmė.** Šis baigiamasis darbas galėtų būti naudingas atliekant tolimesnius mokslinius tyrimus tokiu būdu plėtojant mokesčių teisės doktriną nagrinėjamaiais klausimais. Gautais darbo rezultatais galės remtis ne tik Valstybinė mokesčių inspekcija, kaip mokesčių administratorius, bet ir įstatymų leidėjas siekdamas tobulinti teisinę bazę elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM atžvilgiu.

**Tyrimo tikslas.** Išanalizuoti elektroninių paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklės esant verslas-vartotojui modeliui ir nustatyti probleminius aspektus.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. Elektroninės komercijos teorinių aspektų ir pridėtinės vertės mokesčio teisinio reguliavimo kontekste atskleisti elektroninių paslaugų sampratą;
2. Pateikti Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos rekomendacijas skirtas elektroninių paslaugų apmokestinimui pridėtinės vertės mokesčiu esant verslas-vartotojui modeliui;
3. Europos Sąjungos ir nacionaliniu lygiu išanalizuoti verslas-vartotojui modeliui taikomas elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykles ir jų istorinę raidą;
4. Išanalizuoti elektronines paslaugas įsigyjančio asmens statuso ir vietos nustatymą pridėtinės vertės mokesčio prievolių vykdymo kontekste;
5. Europos Sąjungos teisės kontekste įvertinti nacionalinėje teisėje elektroninėms paslaugoms taikomus PVM tarifus.

**Tyrimo metodai.** Baigiamajame darbe buvo naudojami šie moksliniai tyrimų metodai:

- ❖ ***Mokslinės literatūros analizės metodas.*** Šis metodas remiantis moksliniais straipsniais, publikacijomis naudotas atskleisti ne tik elektroninės komercijos sampratos teorinius aspektus, bet ir nustatyti elektroninių paslaugų vietą elektroninėje komercijoje.
- ❖ ***Dokumentų analizės metodas.*** Analizuojant Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dokumentus, nacionalinius ir Europos Sąjungos teisės aktus, Europos Komisijos aiškinamąsias pastabas, šis metodas naudotas tiriant PVM teisinio reguliavimo sritį susijusią su elektroninių paslaugų samprata ir šių paslaugų apmokestinimu. Taip pat, analizuojant Europos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, šis metodas naudotas tiriant 2006 m. PVM direktyvos nuostatų, susijusių su lengvatinais PVM tarifais, atitikimą vienodo požiūrio principui.
- ❖ ***Lingvistinis metodas.*** Šis metodas naudotas tiriant nacionalinės ir Europos Sąjungos teisės normų, kitų dokumentų susijusių su elektroninių paslaugų apmokestinimu, turinį.
- ❖ ***Sisteminės analizės metodas.*** Šis metodas naudotas siekiant visapusiškai atskleisti elektroninių paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisinio reguliavimo esmę analizuojant teisės aktus kaip vieningą visumą.
- ❖ ***Istorinis metodas.*** Šis metodas naudotas atskleisti pridėtinės vertės mokesčio teisinio reguliavimo raidą elektroninių paslaugų apmokestinimo srityje.
- ❖ ***Lyginamasis metodas.*** Tam tikrais aspektais šis metodas naudotas kartu su istoriniu metodu siekiant nustatyti esminius skirtumus dėl elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklių, esant verslas-vartotojui modeliui, taikytų iki pasikeitusio teisinio reguliavimo ir po pasikeitusio teisinio reguliavimo.
- ❖ ***Istatymų leidėjo ketinimo metodas.*** Šis metodas naudotas siekiant atskleisti priežastis, lėmusias PVM teisinio reguliavimo pakeitimus elektroninių paslaugų apmokestinimo kontekste.

**Darbo struktūra.** Baigiamąjį magistro darbą sudaro įvadas, penkios dėstomosios dalys, išvados bei pasiūlymai.

Pirmoji darbo dalis skirta elektroninės komercijos teorinių aspektų ir PVM teisinio reguliavimo kontekste atskleisti elektroninių paslaugų sampratą

Antroji darbo dalis skirta pateikti Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos rekomendacijas elektroninių paslaugų apmokestinimui PVM esant verslas-vartotojui modeliui.

Trečioji darbo dalis skirta ES ir nacionaliniu lygiu išanalizuoti elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykles esant verslas-vartotojui modeliui.

Ketvirtoji darbo dalis skirta išanalizuoti elektronines paslaugas įsigyjančio asmens statuso ir vietos nustatymą PVM prievolių vykdymo kontekste.

Penktoji darbo dalis skirta ES teisės kontekste įvertinti nacionalinėje teisėje elektroninėms paslaugoms taikomus PVM tarifus.

**Ginamasis teiginys.** Esamas pridėtinės vertės mokesčio teisinis reguliavimas ne visiškai užtikrina veiksmingą elektroninių paslaugų apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu esant verslas-vartotojui modeliui.

# 1. ELEKTRONINĖS PASLAUGOS - TEORINIAI IR TEISINIAI ASPEKTAI

## 1.1. Elektroninės paslaugos elektroninės komercijos kontekste

Spartus informacinių technologijų vystymasis, jų pritaikymas versle, neabejotina, jog buvo viena esminių priežasčių, lėmusių elektroninės komercijos atsiradimą, kuri vis dažniau tampa alternatyva tradicinei komercijai. Dar 1998 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) Fiskalinių reikalų komiteto parengtoje ataskaitoje dėl elektroninės komercijos apmokestinimo buvo pažymėta, kad „elektroninė komercija gali būti vienu didžiausiu 21 amžiaus ekonominiu pokyčiu“<sup>7</sup>. Tačiau nors šiai dienai statistiniai duomenys rodo elektroninės komercijos sėkmingą augimą, tačiau pati elektroninės komercijos apibrėžtis, kuri leistų teisiniuose rėmuose aiškiai identifikuoti ją kaip reiškinį, kol kas nėra unifikauta<sup>8</sup>. Be kita ko, remiantis tuo, kad elektroninė komercija savo esme yra itin platus reiškinys, o šio darbo tema susijusi konkrečiai tik su elektroninėmis paslaugomis, todėl, norint nuosekliai plėtoti šio darbo temą, visų pirma, svarbu išsiaiškinti pačios elektroninės komercijos sąvoką, modelius ir tipus. Tokiu būdu, bus galima nustatyti, visų pirma, kokią vietą elektroninės komercijos srityje užima PVM apmokestinamos elektroninės paslaugos, o taip pat ir šių paslaugų sampratą PVM kontekste.

### 1.1.1. Elektroninės komercijos sąvoka

Lingvistiškai aiškinant žodžio „komercija“ esmę, atsižvelgta į dabartinės lietuvių kalbos žodyne pateiktą šio žodžio apibrėžimą, t. y. „prekybos operacijos, prekyba“<sup>9</sup>. Be kita ko, remiantis ekonomikos terminų žodynu, nors tas pats žodis „komercija“ apibrėžtas irgi kaip „prekių ir paslaugų pardavimas, prekyba“<sup>10</sup>, tačiau pats terminas „elektroninė komercija“, vis tik, atskirai nėra paaiškintas.

Vertėtų atkreipti dėmesį ir į tai, jog istoriškai terminas „elektroninė komercija“ pradėtas vartoti tik šiek tiek daugiau nei prieš dvidešimt metų, t. y. maždaug 1994 m.<sup>11</sup>. Ilgainiui minėtos sąvokos turinys buvo pateiktas ir mokslinėje doktrinoje. Atsižvelgiant į tai, kad ši definicija yra interpretuojama skirtingai, yra tikslinga pateikti konkrečius pavyzdžius, kurie parodytų esminius sąvokų skirtumus.

<sup>7</sup> „Electronic commerce: taxation framework conditions“, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, žiūrėta 2019 m. liepos 30 d., <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>

<sup>8</sup> Mindaugas Civilka, „1980 m. Vienos konvencija dėl tarptautinio prekių pirkimo-pardavimo sutarčių ir elektroninė komercija“, (2001):08, žiūrėta 2019 m. liepos 30 d., <http://media.search.lt/GetFile.php?OID=92852&FID=269778>

<sup>9</sup> Stasys Keinys, *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas* (Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2012), 322.

<sup>10</sup> Rūta Vainienė, *Ekonomikos terminų žodynas* (Vilnius, 2008), 137.

<sup>11</sup> Subhajt Basu, *Global perspectives on E-commerce taxation law* (Aldershot: Ashgate, 2007), 14.



Vieną abstraktesnių elektroninės komercijos apibrėžimų 2001 m. buvo pateikusi EBPO, kuriame buvo nurodyta, jog „elektroninė komercija - prekių pirkimas-pardavimas ar paslaugų teikimas, kuris vykdomas kompiuteriniais tinklais tarp įmonių, namų ūkių, gyventojų, valdžios ir kitų viešųjų ar privačių organizacijų“<sup>12</sup>. Taip pat buvo atkreiptas dėmesys ir į tai, kad nors prekės ir paslaugos turi būti užsakomos minėtais tinklais, tačiau apmokėjimas ir pristatymas gali vykti ne tik prisijungus prie kompiuterio, bet ir fiziškai<sup>13</sup>. Taigi, galima teigti, jog pastarajame apibrėžime, vis tik, nesiekama išvardinti tikslų elektroninių priemonių, naudojamų vykdant elektroninę komerciją, tačiau išvardinami subjektai dalyvaujantys joje. Be kita ko, EBPO šalia minėtos sąvokos pateikė ir kitą – siauresnį elektroninės komercijos apibrėžimą, nurodydama, jog „elektroninė komercija - prekių pirkimas-pardavimas ar paslaugų teikimas vykdomas internetu tarp įmonių, namų ūkių, gyventojų, valdžios ir kitų viešųjų ar privačių organizacijų“<sup>14</sup>. Šiuo atveju pastarojoje definicijoje, priešingai nei minėtoje, jau nurodoma konkreti elektroninė priemonė, t. y. internetas.

Anot J. Coppel, „elektroninė komercija – internete vykdoma prekyba prekėmis ir paslaugomis, kurios gali būti pristatomos fiziškai arba tam tikri produktai skaitmeninami, t. y. fizinė prekės (paslaugos) forma gali būti koduojama naudojant skaitmenines technologijas, ir taip platinami internete, pvz., kompiuterių programinė įranga“<sup>15</sup>. Kaip matyti, šioje definicijoje autoriaus akcentuojamas vienas iš elektroninės komercijos ypatumų, kuris tam tikra prasme skiria ją nuo tradicinės komercijos, t. y., kad objektu gali būti tiek materialios išraiškos, tiek ir nematerialios (skaitmeninės) išraiškos produktai.

Tokie autoriai kaip K. Laudon ir C. Traver elektroninės komercijos apibrėžimą yra susiję su „interneto, saityno“<sup>16</sup> ir mobiliųjų programėlių naudojimu, kurių pagalba yra vykdomi elektroninės komercijos sandoriai“<sup>17</sup>. Autoriai detalizuodami šią definiciją ypač atkreipė dėmesį į tai, kad terminai „internetas“ ir „saitynas“ labai dažnai vartojami kaip sinonimai, nors iš tiesų tai skirtingi dalykai. Visų pirma nurodė, jog „internetas yra pasaulinis kompiuterių tinklų tinklas, o saitynas yra viena iš populiariausių interneto paslaugų, suteikiantis prieigą prie milijardų tinklalapių“<sup>18</sup>. Taigi, galima teigti, jog pastarojo apibrėžimo turinį, vis tik, sudaro esminės

---

<sup>12</sup> „The OECD definitions of Internet and e-commerce transactions“, žiūrėta 2019 m. liepos 30 d., <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/2771174.pdf>

<sup>13</sup> *Ibid.*

<sup>14</sup> *Ibid.*

<sup>15</sup> Jonathan Coppel, “E-Commerce: Impacts and Policy Challenges”, *OECD Economics Department Working Papers*, 252, (2000):4, <http://dx.doi.org/10.1787/801315684632>

<sup>16</sup> Saitynas (angl. *World Wide Web*) - hipertekstinėmis nuorodomis tarpusavyje siejami visame pasaulyje laikomi dokumentai, failai ir teikiamos paslaugos. (Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų bankas, žiūrėta 2019 m. liepos 30 d., <http://www.vlkk.lt/naujienos/pakomisiu-naujienos/vietoj-ziniatinklio-saitynas>)

<sup>17</sup> Kenneth C. Laudon, Carol Guercio Traver, „E-commerce: business, technology, society“, žiūrėta 2019 m. liepos 30 d., <https://sabraz.files.wordpress.com/2017/05/e-commerce-laudon.pdf>

<sup>18</sup> *Ibid.*

elektroninės priemonės, kurios šiai dienai neatsiejamai naudojamos norint užsisakyti vieną ar kitą fizinės ar skaitmeninės išraiškos produktą. Dar daugiau, pastaroji sąvoka leidžia daryti išvadą, kad dinamiškumas technologijose neabejotinai daro įtaką ir elektroninės komercijos sąvokos kintamumui.

Toliau analizuojant elektroninės komercijos sąvoką, pažymėtina, kad Lietuvos kontekstu elektroninės komercijos sąvokos analizei ir jos suformulavimui dėmesio yra skyrę tik keletas autorių. Pvz., M. Civilka elektroninę komerciją yra pasiūlęs apibrėžti nurodydamas, jog tai „komercinė veikla, susijusi su prekių ir paslaugų pirkimu-pardavimu ir kitomis verslo transakcijomis, kurių dalyviai yra nebūtinai toje pačioje fizinėje vietoje ir todėl sandorių sudarymui, jų vykdymui pasitelkia elektronines ar joms adekvačias priemones“<sup>19</sup>. Nors šis autoriaus pateiktas apibrėžimas nedaug kuo skiriasi nuo anksčiau pateiktų, dar daugiau, pastarojoje sąvokoje nėra įvardijamos nei tikslios elektroninės priemonės, nei prekių ar paslaugų grupės, tačiau pabrėžiamas elektroninės komercijos ypatumas, susijęs su sandorio šalių (dalyvių) buvimu skirtingose vietose.

I. Rotomskis, analizuodamas pastarąją sąvoką, skirtingai nei kiti autoriai, didesnę dėmesį skyrė elektroninės komercijos apmokestinimo specifikai, kuri, anot autoriaus, turėtų atsispindėti definicijos turinyje. Šio darbo tikslais paminėtinas autoriaus siūlymas elektroninę komerciją netiesioginių mokesčių kontekste apibrėžti kaip „elektroninėje erdvėje vykstanti prekyba prekėmis ar paslaugomis tarp mokestinuose santykiuose dalyvaujančių subjektų, kai įvykdomos visos verslo stadijos - pradant prekių ar paslaugų reklamavimu (pateikimu) ir baigiant jų pristatymu galutiniam vartotojui“<sup>20</sup>. Šios sąvokos turinys nėra siaurinamas iki konkrečių priemonių, kurių pagalba kita sandorio šalis galėtų užsisakyti ir gauti sandorio objektą, o tai paaiškinama tuo, kad „tobulėjant technologijoms, daugėja ir elektroninių priemonių, kurios gali priimti skaitmeninius signalus, todėl remiantis šia galimybe pirkėjas nebūtinai turi naudotis kompiuterine įranga norėdamas gauti kai kurias paslaugas“<sup>21</sup>. Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pritartina šiai autoriaus pozicijai, kadangi siauresnis šios definicijos apibrėžimas tokia sparčiame technologijų vystymosi procese neišliktų statiškas.

Taigi, galima teigti, jog mokslinėje doktrinoje pateiktas elektroninės komercijos sąvokos turinys, yra itin dinamiškas bei priklausantis nuo to, kokius elektronei komercijai būdingus bruožus siekiama pažymėti, o taip pat ir nuo naujų technologijų atsiradimo ir jų pritaikymo verslui

---

<sup>19</sup> Mindaugas Civilka, „Elektroninės komercijos teisiniai aspektai: bendrieji klausimai“, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 1 d., <https://dokumen.tips/documents/elektronines-komercijos-teisiniai-aspektai-civilka-2002-5681fec99569a.html>

<sup>20</sup> Irmantas Rotomskis, „Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reguliavimas: Lietuvos kontekstas“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2004), 19.

<sup>21</sup> *Ibid.*

vykdyti. Minėtos aplinkybės vienais atvejais suponuoja sąvoką formuluoti siaurame lygmenyje, o kitais atvejais plačiame lygmenyje.

### 1.1.2. Elektroninės komercijos modeliai ir tipai

Jau minėta, jog apibrėžiant elektroninės komercijos sąvoką kai kurie autoriai jos turinyje nurodo ir subjektus tarp kurių vykdomi elektroninės komercijos sandoriai. Mokslinėje literatūroje skiriamas netgi atskiras dėmesys elektroninės komercijos skirstymui į atskiras kategorijas pagal subjektų (šalių), dalyvaujančių elektroninėje komercijoje, ypatumus. Išskiriami tokie pagrindiniai elektroninės komercijos modeliai:

- *Verslas-verslui* (B2B, *business to business*) – elektroninės komercijos modelis, kuris apibūdina verslo sandorius pvz., tarp gamintojo ir didmenininko, arba tarp mažmenininko ir didmenininko, vykstančius pvz., platformoje Amazon<sup>22</sup>;
- *Verslas-vartotojui* (B2C, *business to consumer*) – elektroninės komercijos modelis, kai įmonė tiesiogiai parduoda prekes ar paslaugas vartotojui, pvz., Apple parduotuvė internete, elektroninės knygos internetinėje parduotuvėje<sup>23</sup>;
- *Verslas-valstybinėms institucijoms* (B2G, *business to public government*) – elektroninės komercijos modelis, kai pvz., verslo organizacija teikia viešojo pirkimo pasiūlymą perkančiajai valstybės institucijai per viešųjų pirkimų platformą<sup>24</sup>;
- *Vartotojas-vartotojui* (C2C, *consumer to consumer*) – elektroninės komercijos modelis, kai vartotojas parduoda prekes kitam vartotojui per tarpinę svetainę, pvz., eBay<sup>25</sup>;
- ir kt.

Mokslinėje literatūroje, be kita ko, nurodoma, jog dėl pasaulinio masto ir dalyvių kiekio reikšmingiausi elektroninės komercijos modeliai, vis tik, yra B2B (verslas-verslui) ir B2C (verslas-vartotojui)<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Rania Nemat, „Taking a look at different types of e-commerce“, *WAP journal* 1, 2 (2011):100, <http://inls382.web.unc.edu/files/2016/01/ElectronicCommerceChapt4.pdf>

<sup>23</sup> Orkhan Abdulkarimli, „Taxation of E-commerce“, *Baku State University Law Review* (2015): 100, <http://lr.bsulawss.org/en/wp-content/uploads/2015/06/bsu-lr-vol1-abdulkarimli.pdf>

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> *Ibid.*

<sup>26</sup> Mindaugas Civilka, *supra note*, 19:18.

Šio darbo tikslais svarbu paminėti ir 1997 m. Komisija komunikatą dėl Europos elektroninės komercijos iniciatyvos<sup>27</sup>, kuriame išskiriami tokie elektroninės komercijos tipai:<sup>28</sup>

- Tiesioginė elektroninė komercija;
- Netiesioginė elektroninė komercija.

Pastarasis elektroninės komercijos tipizavimas šio darbo tikslais yra kur kas reikšmingesnis, kadangi atribojamos dvi skirtingos elektroninės komercijos kategorijos, kurios PVM apmokestinimo prasme, pasižymi skirtinga specifiška<sup>29</sup>. Tačiau, visų pirma, reikėtų pažymėti, jog „netiesioginė elektroninė komercija reiškia prekių, turinčių materialią išraišką, užsakymą elektroniniu būdu, kai tuo tarpu pats prekių pristatymas įvyksta tradiciniu būdu, pvz., per pašta ar kurjerį“<sup>30</sup>. Kita vertus, „tiesioginė elektroninė komercija reiškia nematerialią išraišką turinčių prekių ar paslaugų užsakymą, apmokėjimą ir pristatymą elektroninėmis priemonėmis, vykstantį pasauliniu mastu“<sup>31</sup>. Kitaip tariant, pastaruoju atveju remiantis tuo, kad produktai yra skaitmenizuoti, yra išvengiama fizinio valstybių sienų kirtimo, o tai būtent lemia faktą, jog tokio komercijos tipo neriboja jokios geografinės sienos. Kaip pavyzdį Komisija nurodo programinę įrangą, įvairaus pobūdžio pramoginį turinį, pvz., kompiuteriniai žaidimai ir kt. Šio darbo tikslais aktuali yra tik tiesioginė elektroninė komercija ir jos apmokestinimas PVM, o tai išsamiai bus analizuojama kituose šio darbo skyriuose.

## 1.2. PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų samprata

Minėta, jog tiesioginės elektroninės komercijos esmė yra susijusi su skaitmeninių produktų, tokių kaip elektroninės knygos, elektroniniai žurnalai ar laikraščiai, kompiuteriniai žaidimai, programinė įranga ir kt., prekyba. Pažymėtina, jog vystantis šio tipo elektroninei komercijai ir atsiradus būtinybei ją apmokestinti PVM, ES mokesčių teisės srityje vienas iš esminių momentų „buvo šiuos skaitmeninius produktus sugrupuoti PVM teisinio sureguliuojimo kontekste, kuriame yra ypatingai svarbu atskirti prekes nuo paslaugų“<sup>32</sup>. Kitaip tariant, pirmiausia dėmesys buvo skiriamas nustatyti, kokiai kategorijai priskirti nematerialią išraišką turinčius produktus, t. y. prekių ar paslaugų kategorijai, o tiksliau – identifikuoti skaitmeninių produktų teisinį statusą PVM tikslais. Kadangi priklausomai nuo to, kas yra laikoma PVM objektu, yra

---

<sup>27</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social committee and the Committee of the Regions „A European Initiative in Electronic Commerce“, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0157&from=LT>

<sup>28</sup> *Ibid.*

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> Mindaugas Civilka, „Skaitmeninių produktų teisinis statusas“, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d., <http://media.search.lt/GetFile.php?OID=92854&FID=269783>

įtvirtinamos konkrečios taisyklės nustatančios PVM apmokestinimo momentą ir vietą. Vis tik, ES teisės aktų leidėjas viename pagrindinių šiuo metu galiojančių ES teisės aktų, reguliuojančių esminius teisinius santykius dėl bendros PVM sistemos, t. y. 2006 m. direktyvoje 2006/112/EB<sup>33</sup>, yra aiškiai ir nedviprasmiškai nustatęs, jog remiantis 14 straipsnio 1 dalimi, „prekių tiekimas – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“<sup>34</sup>. Tuo tarpu direktyvos 24 straipsnio 1 dalis įtvirtina, jog „paslaugų teikimas – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“<sup>35</sup>. Taigi, loginės šių teisės normų konstrukcijos leidžia teigti, jog skaitmeninių produktų, neturinčių materialios išraiškos, prekyba, PVM prasme, priskirtina paslaugų teikimo kategorijai. Tokios pat pozicijos laikosi ir EBPO Fiskalinių reikalų komitetas, kuris teigė, jog „prekyba skaitmeniniais produktais neturi būti priskiriama prekių tiekimui“<sup>36</sup>.

Atitinkamai tokios nuostatos buvo įgyvendintos ir Lietuvos teisėje. Šiuo metu galiojančiame Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 4 straipsnio 1 dalies 1 punkte yra įtvirtinta, jog „prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas, išskyrus prekių, atgabentų iš kitos valstybės narės šio Įstatymo 4<sup>(1)</sup> straipsnio 6 dalyje nurodytomis sąlygomis, nuosavybės perdavimą toje dalyje nurodytam PVM mokėtojui <...>“<sup>37</sup>. To paties įstatymo 7 straipsnyje yra nurodyta, jog „jeigu šiame Įstatyme nenustatyta kitaip, paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris pagal šį Įstatymą nelaikomas prekių tiekimu“<sup>38</sup>. Prekės sąvoka yra pateikiama minėto įstatymo 2 straipsnio 22 dalyje nurodančioje, jog „prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartinė programinė įranga – nemasiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms atlikti“<sup>39</sup>. Nors šios sąvokos turinyje nėra nurodytas materialumo požymis, tačiau kita to paties straipsnio dalis įtvirtina, kas yra laikoma kilnojamuoju daiktu, o PVMĮ apibendrintas komentaras nukreipia į CK 4 knygos nuostatas, konkrečiai į teisės normą, susijusią su daikto sąvoka, pagal kurią „daiktais laikomi iš gamtos pasisavinti arba gamybos procese sukurti materialaus pasaulio

<sup>33</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> *Ibid.*

<sup>36</sup> „Electronic commerce: taxation framework conditions“, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d., <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>

<sup>37</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“, *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> *Ibid.*

dalykai<sup>40</sup>. Taigi, loginės šių teisės normų konstrukcijos dar kartą patvirtina, jog ir Lietuvos teisėje materialios išraiškos neturinčios prekės PVM tikslais yra laikomos paslaugomis. Tačiau, svarbu atkreipti dėmesį, jog „išvados, skaitmeninių produktų atžvilgiu galiojančios PVM srityje, negali būti automatiškai perkeltos į kitas teisinės sritis“<sup>41</sup>, todėl kiekvienam atvejui reikėtų atskiros teisinės analizės.

Šiuo metu galiojančioje 2006 m. PVM direktyvoje dėl bendros PVM sistemos minėti skaitmeniniai produktai yra priskiriami būtent elektroninėms paslaugoms, kadangi tai „yra vienintelis būdas apmokestinti juos PVM“<sup>42</sup>. Istoriskai analizuojant teisinio reguliavimo raidą elektroninių paslaugų sampratos kontekste, atsižvelgtina į tai, kad Šeštoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB<sup>43</sup>, kurią tik vėliau pakeitė prieš tai minėta ir šiuo metu galiojanti 2006 m. Tarybos direktyva, nebuvo jokio teisinio aiškumo dėl elektroninių paslaugų sampratos. Kitaip tariant, iki pat 2002 m. elektroninių paslaugų terminas apskritai nebuvo įtvirtintas PVM direktyvoje. Tačiau 2002 m. gegužės 7 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2002/38/EB<sup>44</sup>, kuri iš dalies pakeitė Šeštąją Tarybos direktyvą, būtent papildomai ir įtvirtino elektronines paslaugas kaip vieną iš PVM apmokestinamų paslaugų rūšių.

Vis tik, minėtos 2002 m. direktyvos nuostatos buvo abstrakčios, nesuteikiančios teisinio apibrėžtumo PVM apmokestinamiesiems asmenims. Neginčijamai reikėjo priimti šią direktyvą įgyvendinančias nuostatas, kurios konkretizuotų esamą teisinį reguliavimą. Pirmas žingsnis teisinio aiškumo link buvo PVM komiteto parengtos ir 2003 m. Europos Komisijos patvirtintos elektroninių paslaugų sąvokos gairės<sup>45</sup>. Pastarosios gairės buvo „naudingos tiek verslo įmonėms, užsiimančioms elektroninių paslaugų teikimu, tiek ir mokesčių administratoriams“<sup>46</sup>. Tai paaiškinama tuo, jog jose buvo detalizuota, kaip turėtų būti interpretuojamos direktyvoje įtvirtintos elektroninės paslaugos, o taip pat pateiktas ir pavyzdinis tokių paslaugų sąrašas. Siekiant didesnio apibrėžtumo gairėse taip pat buvo pateikti ir sandorių pavyzdžiai, kurie į elektroninių paslaugų apibrėžimo taikymo sritį nepatenka. Tačiau, kadangi gairės, pagal savo prigimtį, nėra teisiškai įpareigojančios, ES lygiu reikėjo priimti tokį teisės aktą, kurį taikant valstybėms narėms nebūtų suteikiama diskrecija interpretuoti tą patį teisinį reiškinį skirtingai.

---

<sup>40</sup> „Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas,“ *Valstybės žinios* 74, 2262 (2000).

<sup>41</sup> Mindaugas Civilka, *supra note*, 32:5

<sup>42</sup> Karolina Jogminaitė, „Elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM“, *Mokesčių žinios*, gegužės 31, (2004): 2.

<sup>43</sup> 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, žiūrėta 2019 m. vasario 18 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:31977L0388>

<sup>44</sup> 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB iš dalies keičianti ir laikinai iš dalies Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio priemonių taikomų radijo ir televizijos transliacijų paslaugoms ir tam tikroms elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2002/38/oj>

<sup>45</sup> Value Added Tax Committee „Electronically supplied services – guide to interpretation“, žiūrėta 2019 m. birželio 17 d., [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)

<sup>46</sup> Karolina Jogminaitė, *op. cit.*

Taigi, 2004 m. Komisijai išreiškus siūlymą užtikrinti vienodą direktyvos nuostatų taikymą teisiškai privalomomis ir tiesiogiai taikomomis nuostatomis 2005 m. buvo priimtas Tarybos reglamentas Nr. 1777/2005<sup>47</sup>. Nors šiai dienai šis reglamentas yra netekęs galios, tačiau, reikėtų pažymėti, jog minėtas teisės aktas, iš esmės, atkartuoja gairėse nurodytą informaciją, t. y. įtvirtino nuostatas, kaip turi būti interpretuojamos minėtos paslaugos, įtvirtino sąrašus pavyzdinių paslaugų, kurios PVM tikslais, laikomos teiktomis elektroniniu būdu, taip pat nurodė ir tas paslaugas, kurioms PVM direktyva nėra taikoma.

Reikėtų paminėti, jog aiškiai apibrėžtos elektroninių paslaugų sąvokos šiuo metu galiojanti 2006 m. PVM direktyva taip pat nepateikia, tačiau jos 56 straipsnio 1 dalies (k) punktas nukreipia į tos pačios direktyvos antrąjį priedą, kuriame įtvirtintas tik orientacinis elektroninių paslaugų sąrašas. Taigi, elektroninėmis paslaugomis šios direktyvos tikslais laikytinos tokios paslaugos kaip „1) tinklaviečių kūrimas ir priežiūra, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra; 2) programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas; 3) vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas; 4) muzikos, filmų ir žaidimų, įskaitant atsitiktinio laimėjimo ir lošimo žaidimus, bei politinių, kultūrinių, meno, sporto, mokslo ir pramoginių radijo ar televizijos transliacijų bei renginių tiekimas; 5) nuotolinio mokymo paslaugų teikimas“<sup>48</sup>. To pačio 56 straipsnio 2 dalyje yra atkreipiamas dėmesys į tai, kad „jeigu paslaugos teikėjas ir paslaugas įsigijantis asmuo bendrauja elektroniniu paštu, tai nereiškia, kad suteikta paslauga yra elektroniniu būdu teikiama paslauga, kaip apibrėžta 56 straipsnio 1 dalies (k) punkte“<sup>49</sup>. Dar daugiau, nors literatūroje, teisės aktuose, dokumentuose vienais atvejais yra vartojamas terminas „elektroniniu būdu teikiamos paslaugos“, o kitais atvejais „elektroninės paslaugos“, vis tik, PVM 2006 m. direktyva, o tiksliau jos 358 straipsnio 2 punktas, šių dviejų terminų, t. y. „elektroninės paslaugos“, ir „elektroniniu būdu teikiamos paslaugos“, atžvilgiu nurodo, jog šio teisės akto tikslais, kiekvienam iš šių terminų taikomas tas pats orientacinis paslaugų sąrašas, todėl šios sąvokos neturėtų būti interpretuojamos skirtingai.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, senosios PVM direktyvos redakcijos tikslais 2005 m. buvo priimtas reglamentas, nustatęs direktyvos įgyvendinimo priemones, susijusias su elektroninių paslaugų konkretizavimu. Tačiau, primintina, jog šiai dienai šis reglamentas yra netekęs galios, todėl, kad 2006 m. priėmus naują Šeštosios Tarybos direktyvos dėl PVM redakciją, aiškumo tikslais reikėjo atlikti esminius pakeitimus taip pat ir jos įgyvendinamuosiuose teisės aktuose. Dėl to, 2011 m. buvo priimtas šiuo metu galiojantis ir šiam darbui aktualus Tarybos

---

<sup>47</sup> 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemones, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d., <http://data.europa.eu/eli/reg/2005/1777/oj>

<sup>48</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

<sup>49</sup> *Ibid.*

įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011<sup>50</sup>. Visų pirma, šio reglamento 7 straipsnio 1 dalis įtvirtina elektroninių paslaugų esmę ir pagrindinius jos elementus, t. y., kad „elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, kaip nurodyta PVM Direktyvoje 2006/112/EB, apima paslaugas, kurios:

- 1) teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu;
- 2) dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei;
- 3) reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir;
- 4) kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo“<sup>51</sup>.

Aiškumo tikslais, pažymėtina, jog vertinant, ar tam tikra paslauga priskirtina elektronei paslaugai, 2015 m. PVM Komitetas, turintis tik patariamąją nuomonę ir, kurio rekomendacijos nėra privalomos nei Komisijai, nei valstybėms narėms, yra priėmęs gaires, kuriose nurodoma, jog šie keturi esminiai elementai turėtų būti vertinami vienodai ir kompleksiskai<sup>52</sup>. Visų pirma, dėl pirmojo elemento, komitetas yra nurodęs, jog internetas yra „viešai prieinamas elektroninių ryšių tinklas, jungiantis kompiuterinius tinklus ir organizacinius kompiuterinius įrenginius visame pasaulyje“<sup>53</sup>, o tuo tarpu elektroninis tinklas yra suprantamas kaip „tarpusavyje sujungtų elektroninių komponentų arba grandinių sistema, kuri praktiškai apima visus ryšių tinklus, kurie leidžia naudotis elektroniniu ryšiu“<sup>54</sup>. Antrasis elementas komiteto aiškinamas taip, jog yra naudojami kompiuteriai ir kompiuterinės programinės įrangos (elektroniniai prietaisai), dėl kurių yra automatizuojamas paslaugos teikimas<sup>55</sup>. Trečiajam elementui yra skiriamas kiek didesnis dėmesys. Pastarasis elementas, susijęs su minimaliu žmogaus įsikišimu, anot komiteto, turi būti aiškinamas paslaugų teikėjo, o ne gavėjo atžvilgiu. Kitaip tariant, teikiant elektronei paslaugą būtent pats paslaugų teikėjas neturi atlikti jokių veiksmų. Vis tik, yra išskiriamos situacijos, kurios nepatenka į minėto elemento apimtį, o tai pvz., yra tuomet, kai „teikėjui reikia sukurti teikimui reikalingą sistemą, reguliariai prižiūrėti sistemą arba ją taisyti tais atvejais, kai kyla problemų, susijusių su jos veikimu“<sup>56</sup>. Šio elemento tikslais, verta paminėti 2016 m. PVM Komiteto priimtas gaires, kuriose yra pateikiamas pavyzdys, susijęs su internetiniais žaidimais. Jose nurodoma, jog tam tikrų internetinių žaidimų atveju yra „įprasta praktika, jog žaidimai yra nuolat tobulinami, pvz., remiantis paslaugos gavėjų atsiliepimais, siekiant pagerinti žaidimo kokybę, taisykles,

---

<sup>50</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (nauja redakcija), žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d., [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/2019-01-01](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/2019-01-01)

<sup>51</sup> *Ibid.*

<sup>52</sup> Value Added Tax Committee, „VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services“, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 7 d., <https://circabc.europa.eu/sd/a/e346e09e-f06e-44cc-8f39-4334fb99c841/843%20-%20Scope%20of%20notion%20of%20electronically%20supplied%20services.pdf>

<sup>53</sup> *Ibid.*

<sup>54</sup> *Ibid.*

<sup>55</sup> *Ibid.*

<sup>56</sup> *Ibid.*



analizuoti žaidėjų elgesį. Tačiau toks žmogaus įsikišimas yra bendro pobūdžio, neskirtas konkrečiam žaidėjui. Kitaip tariant, tokia veikla yra būtina tam, kad paslaugos teikėjas galėtų kuo geriau teikti savo paslaugas, t. y. tai skirta visos sistemos tobulinimui, o ne tenkinti atskiro paslaugos gavėjo prašymą. Todėl, anot PVM komiteto, neturėtų daryti įtakos minėto elemento egzistavimui<sup>57</sup>. Ketvirtasis elementas, susijęs su informacinėmis technologijomis aiškintinas taip, kad „jos yra susijusios su kompiuterių ir telekomunikacijų sistemų kūrimu, priežiūra ir naudojimu, norint gauti, kaupti, perduoti ir valdyti informaciją ar duomenis“<sup>58</sup>. Taigi, iš to, kas pateikta, galima daryti išvadą, jog šis elektroninių paslaugų apibūdinimas PVM tikslais, kurį sudaro konkretūs elementai, išreiškia tiesioginės elektroninės komercijos esmę.

Be to, teisinio aiškumo tikslais minėto įgyvendinimo reglamento 7 straipsnio 2 dalyje yra išskiriamos kategorijos paslaugų, kurios patenka į anksčiau minėto apibūdinimo taikymo sritį, o tai, visų pirma yra „skaitmeninių produktų tiekimas, įskaitant programinę įrangą ir jos dalinių keitimą arba atnaujinimą; paslaugos, suteikiančios ar palaikančios vietą įmonei arba asmeniui elektroniniame tinkle, pvz., tinklavietėje arba tinklalapyje; paslaugos, automatiškai generuojamoms iš kompiuterio internetu arba elektroniniu tinklu, įvedus gavėjui konkrečius duomenis; teisės pateikti prekes arba paslaugas parduoti interneto svetainėje, veikiančioje kaip elektroninė prekyvietė, kurioje potencialūs pirkėjai siūlo kainas automatizuota tvarka ir kurioje suinteresuoti asmenys informuojami apie pardavimą elektroniniu paštu, automatiškai generuojamu iš kompiuterio, perleidimui už atlygį; informacijos interneto paslaugų paketai, kuriuose telekomunikacijos sudaro tik papildomą antraeilę dalį (pvz., paketai, kurie apima ne vien tik prieigą prie interneto, bet ir kitus elementus, pvz., turinio puslapius, suteikiančius prieigą prie žinių, orų prognozių arba pranešimų apie keliones; žaidimų aikštelės; svetainių prieglobą; prieigą prie internetinių diskusijų ir t. t.)“<sup>59</sup>.

To paties straipsnio 3 dalyje yra pateikiamas sąrašas konkrečių paslaugų, kurios PVM tikslais nėra laikomos teiktomis elektroniniu būdu. Tokiomis paslaugomis laikytinos „radijo ir televizijos transliavimo paslaugos; telekomunikacijų paslaugos; prekės, kai užsakymas ir apdorojimas atliekamas elektroniniu būdu; spausdintai medžiagai, pvz., knygoms, informaciniams biuleteniems, laikraščiams arba žurnalams; vaizdo kasetėms ir skaitmeniniams vaizdo diskams; į pastoviosios atminties kompaktinius diskus įrašytiems žaidimams; specialistų, pvz., teisininkų ir finansų konsultantų, konsultuojančių klientus elektroniniu paštu, paslaugoms; reklamos paslaugoms, pvz., laikraščiuose, afišose arba televizijoje; mokymo paslaugoms, kai dėstytojas kurso medžiagą persiunčia internetu arba elektroniniu tinklu, pvz., nuotoliniu ryšiu; mokymo

---

<sup>57</sup> Value Added Tax Committee, *supra note*, 52.

<sup>58</sup> *Ibid.*

<sup>59</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

paslaugoms, kai mokymas vyksta tik susirašinėjimo būdu, pvz., kursams paštu; įprastinėms aukciono paslaugoms, kurioms reikalingas tiesioginis žmogaus įsikišimas, nepriklausomai nuo to, kokių būdu siūloma kaina<sup>60</sup> ir kt. Galima teigti, kad visos anksčiau išvardintos paslaugos reikalauja akivaizdaus žmogaus įsikišimo, kuris gali būti susijęs, pvz., su prekės materialios formos sukūrimu, jos fiziniu pristatymu, žmogaus proto (intelektu) pasitelkimas tam tikrai paslaugai teikti, ir kt. Taigi, remiantis minėtu sąrašu, pvz., nuotolinio užsienio kalbos mokymo atveju, kuris vyksta tarp užsienio kalbos specialisto ir asmens, siekiančio išmokyti užsienio kalbos, nebus laikomas elektronine paslauga, tačiau jei sudarytas užsienio kalbos kursas būtų visiškai automatizuotas, kitaip tariant, nebereikėtų specialisto įsikišimo, tai tokiu atveju ši paslauga patektų į PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų sritį<sup>61</sup>.

Be kita ko, primintina, kad 2006 m. PVM direktyvoje yra pateiktas orientacinis elektroninių paslaugų sąrašas, kurį konkretizuoja jau minėtas Tarybos 2011 m. įgyvendinimo reglamentas (**Priedas Nr. 1**). Svarbu paminėti, jog pagal 2011 m. įgyvendinimo reglamento nuostatas, šis sąrašas nėra ir negali būti nei galutinis, nei tuo labiau išsamus. Tai, žinoma, paaiškinama tuo, kad „tobulėjant technologijoms kasmet sukuriama vis daugiau produktų bei paslaugų, kurias galima teikti elektroninėmis priemonėmis“<sup>62</sup>.

Kitas PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų sampratai svarbus ES teisės aktas yra 2013 m. Tarybos įgyvendinimo reglamentas Nr. 1042/2013<sup>63</sup>, kuris iš dalies pakeitė anksčiau minėtą 2011 m. įgyvendinimo reglamentą. Pastarojo reglamento priėmimo priežastys buvo susijusios su tuo, kad „nuo 2015 m. sausio 1 d. pasikeitė telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo bei elektroninių paslaugų suteikimo vietos taisyklė“<sup>64</sup>. Todėl, atsižvelgiant į tai, „tam, kad perėjimo procesas būtų sklandus ir suderintas ES lygmeniu, Komisija pasiūlė, o Taryba priėmė naujų taisyklių įgyvendinimo priemones“<sup>65</sup>. Paminėtina tai, kad būtent elektroninių paslaugų sampratos teisinio aiškumo tikslais šiame reglamente buvo išskirti sąrašai, kas laikoma telekomunikacijų paslaugomis ir aiškiai įtvirtinta, kad telekomunikacijų paslaugoms nepriskirtinos elektroninės paslaugos. Taip pat išskirti transliavimo (radijo ir televizijos) paslaugų sąrašai, į kurių apimtį taip pat buvo įtvirtinta, jog elektroninės paslaugos nepatenka. Be kita ko, šiuo teisės aktu buvo papildytas sąrašas tų paslaugų, kurios nepriskiriamos elektroninėms paslaugomis, o tai yra

---

<sup>60</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>61</sup> Irmantas Rotomskis, *supra note*, 20:34.

<sup>62</sup> Karolina Jogminaitė, *supra note*, 42:2.

<sup>63</sup> 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 7 d., [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2013/1042/oj](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2013/1042/oj)

<sup>64</sup> *Ibid.*

<sup>65</sup> 2012 m. gruodžio 18 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos reglamento, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 9 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=EN>

„internetu užsakyti bilietai į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius; internetu užsakytos apgyvendinimo, automobilių nuomos, maitinimo paslaugų, keleivių vežimo ar panašios paslaugos“<sup>66</sup>.

Nacionalinės teisės kontekste, pažymėtina, jog nėra aiškiai įtvirtintos elektroninių paslaugų sampratos, o taip pat ir šių paslaugų sąrašo, tačiau PVMĮ 13 straipsnio 15 dalis nukreipia į jau minėtus 2011 m. ir 2013 m. Tarybos įgyvendinimo reglamentus, kas reiškia, jog šios paslaugos turi būti suprantamos taip, kaip jos traktuojamos minėtų teisės aktų kontekste. Paminėtina ir tai, kad apibrėžiant elektronines paslaugas, VMI parengtame PVMĮ apibendrintame komentare, taip pat yra remiamasi tik minėtais reglamentais. Be to, PVMĮ įtvirtina, vis tik, ir tai, kad „jeigu prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas ir pirkėjas bendrauja elektroniniu būdu, tačiau pati prekė patiekama arba paslauga suteikiama ne elektroniniu būdu, toks bendravimas nelaikomas elektroniniu būdu suteiktomis paslaugomis“<sup>67</sup>.

Iš viso to, kas buvo paminėta, galima teigti, jog norint nustatyti, ar teikiama paslauga patenka į PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų apimtį, reikia atsižvelgti į teisiškai sureguliuotas opcijas. Visų pirma, tai yra įgyvendinimo reglamentuose įtvirtinti pavyzdiniai elektroninių paslaugų sąrašai, antra, paslaugų sąrašai, kurie nepatenka į elektroninių paslaugų apimtį, bei, trečia, elektroninių paslaugų apibrėžimo keturi elementai, leidžiantys identifikuoti pastarųjų paslaugų pobūdį.

*Apibendrinant* tai, kas pasakyta, darytina išvada, jog tiesioginės elektroninės komercijos išraiška bendrąja prasme – prekyba skaitmeniniais produktais, kurie PVM kontekste laikomi elektroninėmis paslaugomis. Skaitmeninių produktų teisinį statusą PVM tikslais yra nulėmęs jų nematerialumas, būtent dėl to pastarieji priskirtini paslaugų teikimo, kaip PVM objekto, kategorijai. Be kita ko, šių PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų samprata yra sudėtinga ir plati. Nors PVM direktyvos tikslais elektroninių paslaugų esmei identifikuoti yra įtvirtinti keturi kompleksiskai taikomi elementai, tačiau, vis tik, praktikoje gali būti ne taip paprasta juos tinkamai nustatyti. Dar daugiau, nepaisant to, kad PVM direktyvos įgyvendinimo reglamente yra pateikiami minėtų paslaugų pavyzdiniai sąrašai, tačiau remiantis tuo, jog jie negali būti galutiniai ir išsamūs, todėl atsiranda tam tikras teisinis neapibrėžtumas, galintis atnešti naujų iššūkių šių paslaugų apmokestinimui PVM. Manytina, jog teisinio aiškumo tikslais sektina praktika būtų nuosekliai pildyti PVM direktyvos įgyvendinimo reglamento nuostatas įtvirtinant aiškiai apibrėžtas elektroninių paslaugų rūšis, kurios patenka į PVM apmokestinimo sritį.

---

<sup>66</sup> 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013, *supra note*, 63.

<sup>67</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

## 2. EBPO REKOMENDACIJOS DĖL ELEKTRONINIŲ PASLAUGŲ APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU

Kiekvienos valstybės vienas iš suvereniteto įgyvendinimo būdų yra mokesčių sistemos sukūrimas, tačiau skirtingos mokesstinės sistemos gali sudaryti prielaidas spragoms, kurios gali lemti dvigubą apmokestinimą arba dvigubą neapmokestinimą. Tai ypač išryškėja ekonomikai plėtojantis tarptautiniu mastu. Viena iš pagrindinių tarptautinių organizacijų intensyviai dirbanti su tarptautinio apmokestinimo kylančiais iššūkiais yra EBPO. Pažymėtina, jog „tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonominės bei socialinės politikos gaires, kurios vėliau perkeliamos į praktinį gyvenimą. EBPO svarstomų klausimų spektras yra itin platus. Be to, 2018 m. Lietuvai prisijungus prie EBPO, šiai priklauso 36 valstybės“<sup>68</sup>.

Reikšminga pažymėti, jog EBPO, siekdama prisidėti prie tarptautinio apmokestinimo tobulinimo, bei vystydama nuoseklų darbą yra priėmusi nemažą dalį gairių ir rekomendacijų. „Vienu svarbiausiu šio dešimtmečio tarptautinio apmokestinimo taisyklių modernizavimo įvykiu yra laikomas 2015 m. patvirtintas EBPO Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (angl. *Base erosion and profit shifting*) (toliau – BEPS) 15 veiksmų planas, kurio tikslas nustatyti bendras kovos su piktnaudžiavimu taisyklės“<sup>69</sup>. Vienas iš šio plano veiksmų yra aktualus ir elektroninės komercijos apmokestinimo srityje kylantiems iššūkiams. Tai pirmasis BEPS veiksmas, kuris yra skirtas įveikti skaitmeninės ekonomikos iššūkius. Pastarajame pažymėta, jog nors skaitmeninė ekonomika ir jos verslo modeliai nesukelia unikalių BEPS problemų, kai kurios pagrindinės jos savybės padidina BEPS riziką<sup>70</sup>.

Pirmasis veiksmas skirtas tiek tiesioginių, tiek ir netiesioginių mokesčių srities tobulinimui. Tačiau, kiek tai susiję su netiesioginiais mokesčiais ir tiesiogine elektronine komercija, EBPO nurodo, jog pagrindiniai PVM apmokestinimo iššūkiai, kylantys skaitmeninėje ekonomikoje, yra susiję su tarptautinio paslaugų teikimo augimu, ypač privatiems vartotojams, kuriam dažnai netaikomas PVM arba jis yra netinkamai mažas, nes paslaugų teikėjams sudėtinga vykdyti PVM prievoles<sup>71</sup>. Todėl, elektroninių paslaugų atžvilgiu, EBPO šiame plane pateikė esmines gaires, padėsiančias užtikrinti veiksmingą PVM surinkimą ypač esant verslas-vartotojui

<sup>68</sup> Užsienio reikalų ministerija, „Lietuva tarptautinėse ekonominėse organizacijose - EBPO“, žiūrėta 2019 m. spalio 18 d., <https://urm.lt/default/lt/ekonomine-diplomatija/lietuva-tarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>

<sup>69</sup> Birutė Petrauskaitė, „BEPS mokesčių reforma: ar verta susirūpinti?“, žiūrėta 2019 m. spalio 18 d., <https://home.kpmg/lt/lt/home/insights/2017/10/beps-mokesciu-reforma.html>

<sup>70</sup> OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report, žiūrėta 2019 m. spalio 18 d., DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

<sup>71</sup> *Ibid.*

modeliui, kuris pasižymi tarpvalstybiniu pobūdžiu<sup>72</sup>. Kaip minėta, EBPO tarptautinės komercijos, įskaitant ir elektroninės komercijos, apmokestinimo srityje nemažai yra nuveikusi dar iki BEPS plano priėmimo. Taigi, BEPS rekomendacijos netiesioginių mokesčių srityje, iš esmės, sistemiskai buvo paremtos EBPO nuoseklaus darbo rezultatais.

Reikšminga pažymėti, jog pirmajame veiksnių plane, visų pirma, buvo nurodyti esminiai tarptautinės komercijos apmokestinimo principai, kurie buvo išskirti dar 1998 m. vykusioje Otavos konferencijoje, EBPO ministrams susitikus išreikšti planų skatinti pasaulinės elektroninės komercijos plėtrą. Šios konferencijos pateiktose išvadose, be kita ko, buvo nuspręsta, jog pastaraisiais principais turėtų būti remiamasi apmokestinant ir tarptautinę elektroninę komerciją<sup>73</sup>.

**Neutralumo principas.** Atsižvelgiant į šį principą, apmokestinimas turėtų būti neutralus ir teisingas tiek abiejų komercijos formų, t. y. įprastos komercijos ir elektroninės komercijos atžvilgiu, tiek ir abiejų elektroninės komercijos tipų atžvilgiu. Komerciniai sprendimai turėtų būti paremti išimtinai ekonominiais, o ne mokesčiais motyvais. Mokesčių mokėtojams, užsiimantiems panašia komercine veikla, turėtų tekti atitinkamai panaši mokesčių našta<sup>74</sup>.

**Veiksmingumo principas.** Mokesčių mokėtojams mokant mokesčius, o mokesčių administratoriams administruojant mokesčius, teisės aktų atitikties išlaidos ir administracinės išlaidos turėtų būti kuo minimalesnės, tokiu būdu mokesčių nuostatos bus laikomos veiksmingomis<sup>75</sup>.

**Paprastumo principas.** Remiantis šiuo principu, apmokestinimo taisyklės turėtų būti aiškios ir suprantamos. Tokiu būdu siekiama, jog mokesčių mokėtojai galėtų numatyti mokesčių pasekmes, kurias gali sukelti pastarųjų vykdoma komercinė veikla ir užtikrintai žinoti kada, kur ir koku būdu priklausantis mokesčių turi būti apskaičiuojamas ir sumokamas. Priešingu atveju, sudėtingos taisyklės gali paskatinti agresyvų mokesčių planavimą<sup>76</sup>.

**Efektivumo ir teisingumo principai.** Apmokestinimo sistemos efektyvumas reikalauja, jog tinkamai apskaičiuoti mokesčiai būtų sumokami tinkamu laiku. Šiuo aspektu yra labai svarbus praktinis mokesčių taisyklės įgyvendinamumas. Tuo tarpu teisingumas reikalauja apmokestinimo taisyklėmis sumažinti mokesčių slėpimo ir vengimo galimybę, išlaikant atsakomąsias priemones susijusias rizikai<sup>77</sup>.

---

<sup>72</sup> OECD/G20, *supra note*, 70.

<sup>73</sup> „Electronic commerce: taxation framework conditions“, *supra note*, 7.

<sup>74</sup> „Fundamental principles of taxation“, OECD, žiūrėta 2019 m. spalio 18 d.,

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-5-en.pdf?expires=1570391932&id=id&accname=guest&checksum=DE968B4712D18627C84185E00D9EDE40>

<sup>75</sup> *Ibid.*

<sup>76</sup> *Ibid.*

<sup>77</sup> *Ibid.*

**Lankstumo principas.** Remiantis šiuo principu, mokesčių sistemos turi būti lanksčios ir atitinkamai dinamiškos, kad plėtojantis technologijoms ir atsirandant naujiems komercijos modeliams, būtų nesudėtingai pritaikomos. O tai ypač būdinga elektroninei komercijai<sup>78</sup>.

Kaip nurodyta BEPS projekto pirmajame veiksmė, šie principai vis dar yra aktualūs ir šiandien, prireikus gali būti papildomi, ir gali būti pagrindu vertinant galimybes spręsti skaitmeninės ekonomikos iššūkius kylančius apmokestinimo srityje<sup>79</sup>.

Kitas svarbus klausimas yra susijęs su tuo, ar tarptautinė elektroninė komercija PVM turėtų būti apmokestinama pagal kilmės, ar pagal paskirties jurisdikciją. Pažymėtina, jog PVM sistema yra paremta dviem pagrindiniais principais - paskirties principu ir kilmės principu. Nuo šių principų taikymo priklauso, kuri jurisdikcija turi PVM apmokestinimo teisę. Remiantis kilmės principu, paslaugos apmokestinamos toje šalyje, kurioje jos sukurtos arba kurioje sukuriamas pridėtinė vertė. Kita vertus, remiantis paskirties principu, paslaugos yra apmokestinamos toje šalyje, kurioje įvyksta galutinis vartojimas.<sup>80</sup> Atkreiptinas dėmesys, jog šių principų taikymo klausimas ypatingai svarbus tuomet, kai PVM apmokestinami sandoriai turi tarpvalstybinį pobūdį, kitaip tariant, kai kyla kelių jurisdikcijų apmokestinimo kolizijos klausimas. Kaip įtvirtinta BEPS pirmajame veiksmė, kilmės principu pagrįstas tarptautinis apmokestinimas gali paskatinti verslą nukreipti savo veiklą į jurisdikcijas, kuriose PVM netaikomas arba taikomas mažas PVM, ir parduoti paslaugas užsienio rinkose PVM nemokant arba su mažu PVM tarifu. Be to, šis galimas iškraipymas ir su tuo susijęs pajamų praradimas tampa vis reikšmingesnis, nes tarpvalstybinių paslaugų teikimo apimtys nuolat auga. Todėl, apmokestinant pagal kilmės principą, gali būti pakenkiama tarptautinės komercijos neutralumui. Dėl šių priežasčių yra plačiai sutariama, kad paskirties principas, kai pajamos kaupiamos šalyje, kurioje vyksta galutinis vartojimas, yra priimtinesnis nei kilmės principas tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu.<sup>81</sup> Taigi, paskirties principas, anot EBPO, yra laikomas pagrindiniu principu apmokestinant tarptautinę elektroninę komerciją. Tam, kad šis principas būtų tinkamai įgyvendintas esant verslas-vartotojui modeliui, BEPS plane yra numatytos ir konkrečias rekomendacijas, kurias verta detaliau paanalizuoti.

Visų pirma, norint tinkamai apmokestinti tarptautinį paslaugų teikimą PVM esant verslas-vartotojui modeliui, EBPO rekomenduoja pateikti aiškias rekomendacijas, kaip paslaugų teikėjai galėtų nustatyti paslaugų gavėjo statusą, t. y. ar paslauga teikiama verslui ar galutiniam vartotojui. EBPO siūlo apsvarstyti atvejį, remiantis kuriuo paslaugų teikėjai turėtų reikalauti iš paslaugų

---

<sup>78</sup> OECD, *supra note*, 74.

<sup>79</sup> OECD/G20, *supra note*, 70.

<sup>80</sup> Ad van Doesum, H. van Kesteren, G. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, (Wolters Kluwer: 2016): 151 (Cituota iš: Maciej Kremer, „Towards a definitive EU VAT system: will the 2017 European Commission’s Proposals make the system future-proof with respect to digital platforms, or not?“ (Tilburg School of Law, 2018), 18, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=145873>)

<sup>81</sup> OECD/G20, *op. cit.*

gavėjo PVM registracijos numerio. Ir tuo atveju, jei paslaugų teikėjas, sąžiningai veikdamas ir pagrįstai stengdamasis, negali gauti tinkamų duomenų, kad nustatytų savo kliento statusą, tai sudarytų prielaidas klientą laikyti galutiniu vartotoju. Norėdami palengvinti tiekėjų identifikavimą ir klientų statuso patikrinimą, EBPO taip pat siūlo apsvarstyti galimybę įdiegti lengvai naudojamą sistemą, kuri leistų tiekėjams patikrinti jų klientų PVM registracijos numerių galiojimą.<sup>82</sup>

Antra, EBPO atkreipė dėmesį, jog siekiant taikyti paskirties principą, PVM sistemose turi būti aiškiai įtvirtinti paslaugų teikimo vietos nustatymo mechanizmai. Elektroninių paslaugų teikimo kontekste, esant verslas-vartotojui modeliui, EBPO rekomenduoja apmokestinimo vietos nustatymo taisyklę įtvirtinti atsižvelgiant į įprastinę kliento gyvenamąją vietą. Kadangi dažniausiai tokias elektronines paslaugas, pvz., muzika, internetiniai žaidimai ir kt., įsigyjantys asmenys yra linkę naudoti kitu nei paslaugų teikimo metu, ir kurių vartojimas dažniausiai yra tęstinis. Taigi, šiuo atveju jurisdikcija, kurioje bus įprastinė kliento gyvenamoji vieta, turės apmokestinimo teises. EBPO pripažįsta, kad apmokestinimo vietos taisyklės praktikoje retai yra nukreiptos į tai, kur faktiškai įvyksta galutinis vartojimas. Taip yra dėl to, kad PVM, iš esmės, turi būti apmokestinamas tuo metu, kai buvo suteikta paslauga, o dažnu atveju tuo metu paslaugų teikėjas nežino ar negalės išsiaiškinti, kur šis galutinis vartojimas iš tiesų įvyks.<sup>83</sup>

Anot EBPO, paprastai vartotojo įprastinė gyvenamoji vieta yra ta jurisdikcija, kurioje jis reguliariai gyvena ar turi namus. Paslaugų teikėjai turėtų turėti galimybę pasikliauti informacija, kuri yra žinoma arba kuri gali būti pagrįsta tuo metu, kai turi būti nustatytas paslaugų teikimo apmokestinimas. Paslaugų teikėjų turimi įrodymai apie kliento įprastinės gyvenamosios vietą priklausys nuo verslo modelio ar paslaugų tipo bei vertės. Ypač elektroninės komercijos srityje, kai veikla dažnai susijusi su dideliais kiekiais ir mažos vertės produktais, kurių teikimas priklauso nuo tiekėjo ir jo kliento minimalaus ryšio, dažnai bus sunku nustatyti kliento įprastinę gyvenamąją vietą. Todėl, turėtų būti įtvirtintos aiškios ir realios gairės, kaip reikia nustatyti įprastą klientų gyvenamąją vietą. Verslas-vartotojui modelio kontekste, EBPO rekomenduoja leisti paslaugų teikėjams kiek įmanoma labiau pasikliauti informacija, kurią jie surenka iš savo klientų, jei tokia informacija pateikia pagrįstai patikimus įrodymus. Anot EBPO, tai galėtų būti paslaugos užsakymo procese surinkta informacija susijusi su kliento pateiktu sąskaitos adresu, banko duomenimis, ypač banko sąskaitos šalimi, kredito kortelės informacija ir kt. Įrodymais, be kita ko, galėtų būti ir paslaugų gavėjo kontaktinis telefono numeris, interneto protokolo adresas ar kliento prekybos istorija. Tikėtina, jog tobulėjant technologijoms ir keičiantis verslo modeliams, šie įrodymai ilgainiui keisis. Anot EBPO, svarbu apsvarstyti galimybę priimti taisykles, remiantis

---

<sup>82</sup> OECD/G20, *supra note*, 70.

<sup>83</sup> *Ibid.*

kuriomis paslaugų teikėjai galėtų sulaukti mokesčių pasekmių iš mokesčių administratorių tik tais atvejais, kai šiais įrodymais yra netinkamai naudojamasi.<sup>84</sup>

Anot EBPO, apmokestinimo vietos taisyklė, pagrįsta įprastine kliento gyvenamąja vieta, galės būti praktiškai įgyvendinama tik tuomet, jeigu paslaugų teikėjai rinks ir mokės PVM įprastinėje paslaugų gavėjo gyvenamojoje vietoje remiantis supaprastinta registravimosi tvarka. Šiuo atveju, tam tinkamiausia būtų ES „vieno langelio“ sistema. Registravimosi supaprastinimas yra ypač svarbus siekiant palengvinti teisės aktų atitiktį įmonėms, susiduriančioms su įsipareigojimais keliose jurisdikcijose. Be to, ši registravimo tvarka veiktų atskirai nuo tradicinės registravimo tvarkos ir tokia sistema leistų mokesčių administratoriams surinkti nemažą dalį PVM pajamų, tuo pačiu patiriant palyginti nedideles administracines išlaidas. EBPO atkreipia dėmesį, jog apmokestinimui įtakos turės ir tai, ar paslaugų teikėjas savanoriškai laikysis reikalavimo įsiregistruoti, surinkti ir sumokėti PVM, nes klientų jurisdikcija turi ribotas galimybes užtikrinti, kad paslaugų teikėjai juos vykdytų.<sup>85</sup>

EBPO, vertindama supaprastintą registravimosi sistemą, itin pabrėžia proporcingumo aspektą, kuriuo turėtų būti remiamasi įtvirtinant tokias sistemas. Tai reiškia, kad iš paslaugų teikėjų turėtų būti reikalaujama tik tiek, kiek būtina veiksmingam PVM surinkimui, tuo pačiu nesukeliant teisės aktų atitikties ir administracinės naštos, kuri būtų neproporcinga susijusioms pajamoms. EBPO rekomenduoja, jog iš paslaugų teikėjų galėtų būti reikalaujam kaupti duomenis dėl suteiktų paslaugų tik tiek ir tokia apimtimi, kiek reikia įsitikinti, kad mokestis už kiekvieną tiekimą yra tinkamai apskaičiuotas. Tai galėtų apimti paslaugos teikimo rūšį, datą, mokėtiną PVM ir informaciją, naudojamą kliento įprastinės gyvenamosios vietos nustatymui. Mokesčių administracijos galėtų reikalauti, kad šie įrašai būtų pateikiami paprašius per pagrįstą laiką. EBPO taip pat siūlo apsvarstyti galimybę išrašyti sąskaitas faktūras pagal paslaugų teikėjo jurisdikcijos taisykles. Atitinkamai, taip pat yra rekomenduojama, jog vartotojo jurisdikcijos mokesčių administracijos savo internetiniuose portaluose skelbtų visą reikiamą ir ypač naujausią informaciją (pvz., mokesčių tarifai ir t.t.), reikalingą norint tinkamai įsiregistruoti supaprastintoje registravimosi sistemoje ir vykdyti PVM prievolės.<sup>86</sup>

Siekiant dar labiau sumažinti teisės aktų atitikties išlaidas, EBPO taip pat rekomenduoja nustatyti ribą, kurios nepasiekus, paslaugų teikėjai būtų atleisti nuo pareigos rinkti ir pervesti mokesčius kliento jurisdikcijoje. Tačiau proporcingumo tikslais, mokesčių jurisdikcijos turės rasti pusiausvyrą tarp kuo mažesnės paslaugų teikėjų atitikties naštos ir mokesčių administravimo išlaidų, tuo pat metu užtikrinant, jog nebūtų iškraipyta konkurencija. Anot EBPO, dėl nedidelės

---

<sup>84</sup> OECD/G20, *supra note*, 70.

<sup>85</sup> *Ibid.*

<sup>86</sup> *Ibid.*



suteiktų paslaugų vertės atleidus paslaugų teikėjus nuo pareigos registruotis paskirties jurisdikcijose, tai neturėtų sukelti didelių grynujų pajamų nuostolių.<sup>87</sup>

Galiausiai EBPO pripažįsta, kad būtina rasti tinkamą pusiausvyrą tarp registravimosi supaprastinimo ir valstybių poreikių apsaugoti PVM pajamas. Atitinkamos jurisdikcijos mokesčių administratorius turėtų užtikrinti, kad iš paslaugų teikėjų būtų surinkta ir jam gražinta tinkama mokesčio suma. Todėl, būtina, kad valstybės imtųsi tinkamų priemonių stiprinti glaudesnę tarptautinį mokesčių administratorių bendradarbiavimą netiesioginių mokesčių srityje, kuris yra pagrindinė priemonė pasiekti minėtą pusiausvyrą. Tarptautinis bendradarbiavimas turėtų labiausiai pasireikšti informacijos mainuose, teikiant pagalbą susigrąžinant PVM, identifikuojant paslaugų teikėjus, tikrinant paslaugų gavėjų statusą, užtikrinant, jog būtų tinkamai apskaičiuota ir sumokėta PVM suma. Tai, anot EBPO, galėtų apimti netgi spontanišką keitimąsi informacija.<sup>88</sup>

*Apibendrinant* tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog tarptautiniu mastu apmokestinant elektronines paslaugas PVM, visuotinai sutariama, jog turi būti remiamasi tokiais tarptautinės komercijos principais kaip neutralumas, veiksmingumas, paprastumas, efektyvumas ir teisingumas, bei lankstumas. Anot EBPO, paskirties principas turėtų būti laikomas pagrindiniu PVM apmokestinant tarpvalstybinę elektroninę komerciją, ir kurio tinkamas įgyvendinimas būtų paremtas įtvirtinus aiškius paslaugų teikimo vietos nustatymo mechanizmus. Atitinkamai, PVM prievolės, kylančios paskirties jurisdikcijoje, atsižvelgiant į proporcingumo reikalavimą, turėtų būti vykdomos remiantis supaprastinta registravimosi tvarka, šiuo atveju, ES „vieno langelio“ sistema. O tam, kad tokiu būdu PVM prievolės būtų tinkamai vykdomos, neišvengiamai yra būtinas tarptautinis mokesčių administratorių bendradarbiavimas. Taigi, atsižvelgiant į tai, jog ES institucijos irgi dalyvauja EBPO veikloje, todėl, kituose šio darbo skyriuose bus siekiama nustatyti, kokia apimtimi šios rekomendacijos yra įgyvendintos ES lygmeniu.

---

<sup>87</sup> OECD/G20, *supra note*, 70.

<sup>88</sup> *Ibid.*

### 3. ELEKTRONINIŲ PASLAUGŲ TEIKIMO VIETOS NUSTATYMO TAISYKLĖS: EUROPOS SAJUNGOS IR NACIONALINIS REGULIAVIMAS

Jau žinoma, kad elektroninėje komercijoje skaitmeninių produktų pardavimas PVM objekto tikslais yra laikomas elektroninių paslaugų teikimu. Paslaugos rūšies ar pobūdžio identifikavimas tėra tik pirmas žingsnis link tinkamo paslaugų teikimo apmokestinimo PVM. Kitas svarbus žingsnis - PVM teisinio reguliavimo kontekste išsiaiškinti elektroninėms paslaugoms taikomas vietos nustatymo taisyklės, kurios, kaip minėta, gali būti paremtos paskirties arba kilmės principu. Vietos nustatymo taisyklės išsprendžia, kokioje jurisdikcijoje bus apmokestintas paslaugų teikimas, taip pat nulemia ir taikytino PVM tarifo dydį. Šios taisyklės gali priklausyti nuo paslaugas gaunančio asmens statuso, t. y., ar paslauga teikiama apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui, taip pat nuo to, kokia paslauga yra teikiama. Taigi, kaip jau minėta įvadinėje šio darbo dalyje, remiantis tuo, kad daugiausia teisinio reguliavimo pakeitimų ES lygiu yra priimta būtent elektronines paslaugas apmokestinant PVM esant verslas-vartotojui modeliui, ir kurio apmokestinimas, be kita ko, pasižymi specifiškumu, todėl, toliau darbe, remiantis būtent šiuo modeliu, ES ir nacionalinės teisės kontekste, bus analizuojamos elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklės ir jų raida.

#### 3.1. Paslaugų teikimo vietos taisyklės, galiojusios iki 2015 m. sausio 1 d.

ES lygiu elektroninių paslaugų apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu iki 2002 m. buvo reguliuojamas taikant bendrą paslaugų teikimo vietos taisyklę, įtvirtintą 1977 m. Šeštoje Tarybos direktyvoje<sup>89</sup>. Bendroji paslaugų teikimo vietos taisyklė reiškė, kad „paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena“<sup>90</sup>. Be kita ko, primintina ir tai, kad Šeštoje Tarybos direktyvoje toks terminas kaip „elektroninės paslaugos“ apskritai nebuvo įtvirtintas.

Tačiau 2002 m. priėmus Tarybos direktyvą 2002/38/EB<sup>91</sup>, kuri iš dalies pakeitė Šeštąją Tarybos direktyvą, buvo įtvirtintas ne tik elektroninių paslaugų terminas, tačiau ir šiai paslaugų rūšiai skirtos apmokestinimo PVM taisyklės. Pastarosios direktyvos priėmimą, kaip nurodyta jos įžanginėje dalyje, lėmė tai, jog tuo metu „galiojusios taisyklės buvo nepakankamos apmokestinant elektronines paslaugas, suvartotas ES viduje, be kita to, tam, kad vidaus rinka tinkamai

<sup>89</sup> 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva, *supra note*, 43.

<sup>90</sup> *Ibid.*

<sup>91</sup> 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva iš dalies keičianti ir laikinai iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio priemonių taikomų radijo ir televizijos transliacijų paslaugoms ir tam tikroms elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, žiūrėta 2019 m. rugsėjo 24 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2002/38/oj>

funkcionuotų buvo siekiama išvengti konkurencijos iškreipimų<sup>92</sup>. ES Šeštosios PVM direktyvos principas, remiantis kuriuo paslaugų suteikimo vieta buvo laikoma paslaugų teikėjo buveinės vieta, nebuvo tinkamas internetinio verslo ypatumams, todėl reikėjo priimti direktyvą, kuri įtvirtintų naujas taisykles tiesioginės elektroninės komercijos apmokestinimui PVM. Atsižvelgiant į direktyvos nuostatas, „reikėjo imtis priemonių, kurios užtikrintų, jog tokios paslaugos, kai jos teikiamos už mokestį ir kai jomis naudojasi ES įsisteigę klientai, būtų apmokestinamos ES, ir būtų neapmokestinamos, jeigu paslaugomis naudojamosi už ES ribų“<sup>93</sup>.

Nacionaliniu lygiu aukščiau minėtos direktyvos nuostatos, susijusios konkrečiai su elektroninių paslaugų apmokestinimu PVM, į nacionalinę teisę buvo perkeltos jau 2004 m. sausio 15 d., priėmus PVMĮ pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. IX-1960<sup>94</sup>, tačiau pastarasis įsigaliojo tik Lietuvos įstojimo į ES dieną, t. y. tų pačių metų gegužės 1 d. Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalis įtvirtino bendrą paslaugų teikimo vietos taisyklę – „<...> laikoma, kad paslauga yra suteikta šalies teritorijoje, jeigu paslaugos teikėjas yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu paslaugos teikėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje <...>“<sup>95</sup>. Be kita ko, to paties įstatymo 13 straipsnio jau minėta 1 dalis įtvirtino ir tai, kam ši taisyklė nėra taikoma – „šios dalies nuostatos netaikomos, kai šalies teritorijoje įsikūręs paslaugų teikėjas arba šalies teritorijoje esantis užsienio apmokestinamojo asmens padalinys šio straipsnio 6 dalyje nurodytas paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui arba už Europos Bendrijų teritorijos ribų įsikūrusiam bet kokiam asmeniui“<sup>96</sup>. Kitaip tariant, jeigu pvz., šių teisinių nuostatų kontekste Lietuvos Respublikos (toliau – LR) apmokestinamasis asmuo būtų teikęs elektronines paslaugas Rusijos neapmokestinamajam asmeniui, tai tokiu atveju paslauga nebūtų laikoma suteikta LR.

PVMĮ 13 straipsnio 7 dalis įtvirtino ir PVM apmokestinimo atvejį, kai elektroninės paslaugos teikiamos neapmokestinamajam asmeniui – „elektroninės paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai jas asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra LR, teikia įsikūręs už Europos Bendrijų teritorijos ribų asmuo, ar kai paslauga teikiama per padalinį, esantį už Europos Bendrijų teritorijos ribų“<sup>97</sup>. Iš esmės ši nuostata įgyvendino PVM direktyvos tikslą, jog PVM kauptųsi ten, kur jis suvartojamas.

---

<sup>92</sup> 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva, *supra note*, 91.

<sup>93</sup> *Ibid.*

<sup>94</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas“, *Valstybės žinios* 17, 505 (2004).

<sup>95</sup> *Ibid.*

<sup>96</sup> *Ibid.*

<sup>97</sup> *Ibid.*

Toliau pateikiama pavyzdinė autorės sudaryta lentelė (žr. 1 lentelė), kurioje matoma, kaip buvo taikomos elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės esant verslas-vartotojui modeliui aukščiau nurodyto PVM teisinio reguliavimo kontekste:

1 lentelė **Elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymas esant verslas-vartotojui (B2C) modeliui<sup>98</sup>**

<b>Elektroninių paslaugų teikėjas</b>	<b>Elektroninių paslaugų pirkėjas</b>	<b>Paslaugų teikimo vieta</b>
Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo	Rusijos neapmokestinamasis asmuo	Ne PVM objektas Lietuvos Respublikoje
Rusijos apmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublikos neapmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublika
Estijos Respublikos apmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublikos neapmokestinamasis asmuo	Estijos Respublika
Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo	Estijos Respublikos neapmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublika

Atsižvelgiant į tai, jog šiai dienai elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM srityje dėl paslaugų teikimo vietos taisyklių esant verslas-vartotojui modeliui yra pasikeitęs teisinis reguliavimas, todėl, siekiant identifikuoti esminius šių reguliavimų skirtumus, kituose šio skyriaus poskyriuose bus pateikiami būtent ES ir nacionaliniu lygiu priimti teisės aktų pakeitimai, įtvirtinę šiuo metu galiojančias teises nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vietos taisyklėmis.

### 3.2. Paslaugų teikimo vietos taisyklė, galiojanti nuo 2015 m. sausio 1 d.

Esminius pakeitimus 2006 m. PVM direktyvoje, susijusius su elektroninių paslaugų apmokestinimu PVM esant verslas-vartotojui modeliui, atliko 2008 m. priimta Tarybos direktyva 2008/8/EB<sup>99</sup>. Priimtos direktyvos nuostatos sudarė ES „PVM paketą“, kuris buvo ilgų valstybių narių derybų rezultatas<sup>100</sup>.

Kaip nurodyta šios direktyvos įžanginėje dalyje, šio teisės akto priėmimą paskatinusios priežastys buvo susijusios su tuo, jog intensyvėjant globalizacijai ir populiarėjant technologijoms

<sup>98</sup> Lentelė sudaryta remiantis 2004 m. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. 17-505 nuostatomis.

<sup>99</sup> 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, *supra note*, 4.

<sup>100</sup> „Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Working Paper on VAT issues“, European Commission, žiūrėta 2019 m. spalio 1 d., [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014-01-14\\_vat\\_issues.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014-01-14_vat_issues.pdf)

neišvengiamai buvo susidurta su paslaugų sektoriaus pasikeitimais, lėmusiais naujų prekybos būdų atsiradimą ir plėtrą, todėl reikėjo imtis priemonių užtikrinant tinkamą vidaus rinkos veikimą<sup>101</sup>.

Analizuojant minėtos direktyvos priėmimo procedūrą, vertėtų atkreipti dėmesį ir į Komisijos teiktus siūlymus bei šiuos siūlymus pagrindžiančius argumentus. Vienas pagrindinių Komisijos argumentų keisti esamą teisinį reguliavimą buvo susijęs su esminiu principu, jog PVM turėtų kauptis toje valstybėje, kurioje paslaugos yra suvartojamos. Tai atitiktų ir EBPO rekomendacijas<sup>102</sup>.

Taigi, Komisija savo siūlyme išreiškė poziciją dėl elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklės keitimo esant verslas-vartotojui modeliui. Pažymėtina, jog šiuo atveju svarbu išskirti du atvejus, t. y. vienu atveju, kai elektronines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims teikia ne ES įsikūrę apmokestinamieji asmenys, kitu atveju, kai tas pačias paslaugas teikia ES įsikūrę apmokestinamieji asmenys. Be to, nors Komisijos pasiūlymas apėmė ir verslas-verslui modeliui taikytos paslaugų teikimo vietos taisyklės keitimą, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad tai nėra šio darbo objektu, todėl plačiau nebus analizuojamas.

Komisija savo pasiūlyme buvo nurodžiusi, jog „elektroninių paslaugų teikimo neapmokestinamiesiems asmenims, kurias teikia ne ES tiekėjai, teikimo vieta ir toliau išliktų neapmokestinamojo asmens įsisteigimo, nuolatinės ar nuolatinės gyvenamosios vietos vieta. Be to, ir toliau būtų taikoma speciali apmokestinimo schema“<sup>103</sup>.

Tačiau, primintina, jog ES įsisteigę apmokestinamieji asmenys, teikiantys elektronines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, pagal senąjį teisinį reguliavimą, turėjo būti apmokestinti PVM pagal savo įsikūrimo valstybę. Tačiau, Komisija laikėsi aiškios pozicijos, jog ši bendroji taisyklė, taikoma verslas-vartotojui modeliui, neturi būti taikoma elektroninių paslaugų atveju, kai jos teikiamos ES įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų. Visų pirma, Komisijos pasiūlyme buvo įtvirtinta, jog „šias paslaugas teikti lengva, egzistuoja labai realus pavojus, kad paslaugų teikėjo sprendimą, susijusį su jo verslo vieta, gali nulemti PVM tarifai. Praktinė patirtis rodo, kad priėmus naujas elektroninių paslaugų apmokestinimo taisykles, įsikūrę už ES ribų elektroninių paslaugų teikėjai steigė nuolatinės buveinės tose valstybėse narėse, kuriose buvo palankiausi PVM tarifai, pvz., Liuksemburge<sup>104</sup>, ir iš ten teikia paslaugas visiems klientams ES.

---

<sup>101</sup> European Commission, *supra note*, 100.

<sup>102</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services  
/\* COM/2003/0822 final, žiūrėta 2019 m. spalio 1 d.,  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=COM:2003:0822:FIN>

<sup>103</sup> „Pakeistas pasiūlymas Tarybos direktyva iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos“, Europos Komisija, žiūrėta 2019 m. spalio 1 d.,  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=COM:2005:0334:FIN>

<sup>104</sup> Marie Lamensch, Edoardo Traversa, Servaas van Thiel, *Value Added Tax and the Digital Economy – The 2015 EU Rules and Broader Issues* (Wolters Kluwer (2015),  
[https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=6ouWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT25&dq=Marie+Lamensch&ots=Zw2LNKNUfz&sig=-7NbfTxuseGC9SaAP7fxX4FpeZQ&redir\\_esc=y#v=onepage&q=Marie%20Lamensch&f=false](https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=6ouWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT25&dq=Marie+Lamensch&ots=Zw2LNKNUfz&sig=-7NbfTxuseGC9SaAP7fxX4FpeZQ&redir_esc=y#v=onepage&q=Marie%20Lamensch&f=false)

Taip pat ir ES bendrovės keičia savo buveinės vietą, siekdamos pasinaudoti šia konkurencijos atžvilgiu palankia padėtimi<sup>105</sup>. Taigi, anot Komisijos, „ES įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims teikiant šios rūšies paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, paslaugų suteikimo vieta turėtų keistis“<sup>106</sup>. Tokiu būdu būtų galima ištaisyti konkurencijos iškreipimus ES. Be to, teisės aktų atitikties naštos atžvilgiu ES ir ne ES apmokestinamųjų asmenų konkurencijos sąlygos buvo nevienodos, kadangi apmokestinimas pagal kilmę reiškė paslaugų teikėjo šalies PVM taisyklių taikymą, o apmokestinimas pagal paskirties vietą reiškė daug skirtingų valstybių narių PVM taisyklių taikymą<sup>107</sup>. Kitaip tariant, visa tai sukelia nepakankamą tarptautinės elektroninės komercijos neutralumą.

Taigi, priėmus 2008 m. Tarybos direktyvą 2008/8/EB, pastaroji nulėmė elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklių pokyčius esant verslas-vartotojui modeliui, kurie 2006 m. PVM direktyvoje įsigaliojo tik nuo 2015 m. sausio 1 d. Pastaroji direktyva įtvirtino, jog „elektroninių paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą arba paprastai gyvena“<sup>108</sup>. Kitaip tariant, direktyva tiek ES, tiek už ES ribų įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu įtvirtino vienodą paslaugų teikimo vietos taisyklę, pagrįstą paskirties principu, ir taikomą elektroninių paslaugų apmokestinimui PVM esant verslas-vartotojui modeliui. Taigi, galima teigti, jog šis esminis pakeitimas visiškai atitiko EBPO rekomendacijas dėl paskirties, kaip pagrindinio, principo, taikymo tarptautinei elektronei komercijai apmokestinti PVM.

Šis pakeitimas nacionaliniu lygiu buvo įgyvendintas 2014 m. lapkričio 11 d. priėmus PVMĮ pakeitimo įstatymą, kuris su konkrečiomis išimtimis įsigaliojo 2015 m. sausio 1 d<sup>109</sup>. Šio įstatymo 13 straipsnio 15 dalyje įtvirtinta, jog „<...> elektroniniu būdu teikiamos paslaugos <...> asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu šis asmuo yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra LR <...>“<sup>110</sup>.

Lyginant iki 2015 m. galiojusias elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykles su naujai priimtomis, reikėtų akcentuoti, jog, vis tik, minėta direktyva nuo 2015 m. sausio 1 d. elektroninių paslaugų kontekste pakeitė tik taisyklę esant verslas-vartotojui modeliui, kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs ES. Tai paaiškinama tuo, jog taisyklės, susijusios su ne ES valstybių įmonių

---

<sup>105</sup> Europos Komisija, *supra note*, 103.

<sup>106</sup> *Ibid.*

<sup>107</sup> Marie Lamensch, „European Commission’s New Package of Proposals on E-Commerce: A critical assesment“, *International VAT monitor* 28,2 (2017):138, [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm\\_2017\\_02\\_e2\\_1\\_SeptNewsletter.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2017_02_e2_1_SeptNewsletter.pdf)

<sup>108</sup> 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, *supra note*, 4.

<sup>109</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 24, 57, 71, 71-1, 101, 102, 103, 104, 105, 116, 117, 118 straipsnių ir XII skyriaus penktojo skirsnio pakeitimo įstatymas“, TAR 17215 (2014).

<sup>110</sup> *Ibid.*

elektroninių paslaugų teikimu ES įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims, esmė visiškai nepasikeitė. Taigi, jeigu pvz., Lietuvos įmonė (apmokestinamasis asmuo) būtų suteikusi elektronines paslaugas Estijos gyventojui (neapmokestinamajam asmeniui), esant teisiniam reguliavimui iki 2014 m. gruodžio 31 d., tokiu atveju paslaugų teikimo vieta būtų laikoma Lietuva (paslaugos teikėjo įsikūrimo valstybė), tačiau jei paslauga yra suteikta jau nuo 2015 m. sausio 1 d., tuomet paslaugų teikimo vieta persikelia į Estiją (paslaugų gavėjo įsikūrimo valstybė).

### 3.3. Paslaugų teikimo vietos taisyklės, galiojančios nuo 2019 m. sausio 1 d.

Vienas iš naujausių pakeitimų, susijusių su elektroninių paslaugų teikimo vietos taisykle esant verslas-vartotojui modeliui, yra įtvirtintas 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2017/2455<sup>111</sup>. Šios direktyvos priėmimą paskatinusios priežastys buvo susijusios su tuo, jog įvertinus nuo 2015 m. sausio 1 d. įsigaliojusią paslaugų teikimo vietos taisyklę, buvo identifikuotos konkrečios sritys, kurias reikėjo patobulinti. Verslo įmonėms, kurios tik pavieniais atvejais teikdavo elektronines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims kitose valstybėse narėse, buvo apsunkintas PVM prievolių vykdymas. Atitinkamai dėl to, buvo nuspręsta įtvirtinti ribą, kurios nepasiekus, paslaugos teikėjas, remiantis kilmės principu, bei atitikęs kitas teisės akte įtvirtinta sąlygas, PVM prievolės vykdytų ne pirkėjo valstybėje, o savo įsisteigimo valstybėje narėje<sup>112</sup>. Remiantis Komisijos pasiūlymu dėl šios direktyvos, reikėtų pasakyti ir tai, jog „kiekybės atžvilgiu, pradėjus taikyti ES vidaus tarpvalstybinės prekybos apimties ribą, dabartinė MOSS sistema nebebus taikoma 6 500 įmonių – dėl to šios įmonės potencialiai sutaupys 13 mln. EUR“<sup>113</sup>. Verta detaliau paaiškinti, jog Komisijos pasiūlymas dėl šios direktyvos priėmimo buvo ES bendrosios skaitmeninės rinkos strategijos dalis<sup>114</sup>, kuria buvo siekta palengvinti mažoms įmonėms vykdyti PVM prievolės, atsižvelgiant į iššūkius, kurie kyla skaitmeninėje ekonomikoje.

Lyginant su 2008 m. direktyva<sup>115</sup>, ši 2017 m. direktyva 2017/2455, iš esmės, įtvirtino visai kitą elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklę esant verslas-vartotojui modeliui.

Šie pakeitimai, susiję su elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykle, nacionaliniu lygiu yra įsigalioję jau 2019 m. sausio 1 d., priėmus 2018 m. gruodžio 4 d. PVMĮ

---

<sup>111</sup> 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis, žiūrėta 2019 m. spalio 7 d., <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/2455/oj>

<sup>112</sup> *Ibid.*

<sup>113</sup> 2016 m. gruodžio 1 d., Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio prievolių, taikomų paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis, iš dalies keičiamos Direktyva 2006/112/EB ir Direktyva 2009/132/EB“, žiūrėta 2019 m. spalio 7 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:52016PC0757>

<sup>114</sup> Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui, *supra note*, 6.

<sup>115</sup> 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, *supra note*, 4.

pakeitimo ir papildymo įstatymą<sup>116</sup>. Pastarajame įstatyme yra įtvirtintos konkrečios sąlygos, kurioms egzistuojant, paslaugų teikimo vieta yra laikoma ne paslaugų pirkėjo vieta (kaip nustatė 2008 m. direktyva), o paslaugų teikėjo vieta.

PVMĮ 13 straipsnio 15<sup>1</sup> punktą yra skirtas paslaugų teikėjams, įsikūrusiems kitoje, nei Lietuva, valstybėje, tačiau teikiantiems minėtas paslaugas Lietuvoje įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims. Tam, kad aukščiau minėta teisinė galimybė paslaugos teikėjas galėtų pasinaudoti turi būti tenkinamos sekančios sąlygos.

Visų pirma, „paslaugų teikėjas turi būti įsikūręs (t. y. jo buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra) tik vienoje kitoje valstybėje narėje ir jis neturi padalinių valstybėse narėse, o jeigu jis įsikūręs (t. y. jo buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra) už ES teritorijos ribų, jis turi padalinį tik vienoje kitoje valstybėje narėje“<sup>117</sup>. Anot M. Almansa, tokiu teisiniu reguliavimu yra įtvirtintas nevienodas požiūris į įmones, įsteigtas vienoje valstybėje narėje, ir įmones, kurios įsisteigusios už ES ribų arba dviejose ar daugiau valstybių narių. Kitaip tariant, tokios teisinės nuostatos sudaro pagrindą diskriminuoti ES ir ne ES įmones, be to, galėtų pažeisti ES įmonių, kurioms netaikoma 10 000 eurų riba, įsisteigimo laisvę, jei jos yra įsisteigusios daugiau nei vienoje valstybėje narėje<sup>118</sup>. Manytina, jog už ES ribų įsikūrusių įmonių atžvilgiu esamas teisinis reguliavimas neturėtų būti laikomas neproporcingu. Priešingu atveju, t. y., jeigu šių įmonių atžvilgiu būtų taikomas kilmės principas, būtų paneigti 2002 m. direktyvos 2002/38/EB priėmimo tikslai tuo aspektu, kuriuo buvo siekiama paslaugas apmokestinti ES viduje, jeigu paslaugas įsigyjantys asmenys yra ES neapmokestinamieji asmenys, kadangi tai ypač susiję su valstybių narių PVM pajamomis.

Antra, „paslaugų teikėjo asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys ir kurie yra įsikūrę (t. y. kurių buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra) kitoje, negu šios dalies 1 punkte nurodytoje, valstybėje narėje, paslaugų vertė (neįskaitant PVM) einamaisiais kalendoriniais metais neviršija ir praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 10 000 eurų“<sup>119</sup>.

Trečia, „paslaugų teikėjas nėra pasirinkęs taikyti nuostatų, iš esmės tolygių šio straipsnio 15<sup>3</sup> dalies nuostatom“<sup>120</sup>, kurios, esant sąlygų visumai, leidžia paslaugos teikėjui rinktis, vis tik, ne savo įsisteigimo valstybę, o paslaugos pirkėjo įsisteigimo valstybę kaip paslaugų teikimo vietą.

---

<sup>116</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 15, 24, 62, 64, 78-1, 115-1 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 9-1 ir 26-1 straipsniais įstatymas,“ *Valstybės žinios* 20183 (2018).

<sup>117</sup> *Ibid.*

<sup>118</sup> Marta Papis-Almansa, „VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?“, ERA Forum 20 (2019):206, <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs12027-019-00575-9.pdf>

<sup>119</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 15, 24, 62, 64, 78-1, 115-1 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 9-1 ir 26-1 straipsniais įstatymas,“ *Valstybės žinios* 20183 (2018).

<sup>120</sup> *Ibid.*



Priešingu atveju, t. y., jeigu netenkinamos šios sąlygos paslaugos teikėjui taikoma paslaugų teikimo vieta pagal pirkėjo įsikūrimo valstybę.

Remiantis aukščiau išdėstytu, jeigu pvz., Estijos apmokestinamasis asmuo teiktų elektronines paslaugas LR neapmokestinamiesiems asmenims, tai pagal PVMĮ 13 straipsnio 15 dalį, paslaugos būtų laikomos suteiktomis LR. Tačiau 15<sup>1</sup> punktas leidžia Estijos apmokestinamajam asmeniui paslaugų suteikimo vieta laikyti ne LR, bet savo įsikūrimo valstybę, t. y. Estiją. Tačiau tik tuo atveju, jeigu minėta įmonė yra įsikūrusi tik Estijoje ir ji neturi padalinių kitose valstybėse narėse; teikia paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems kitose nei Estija valstybėse narėse; šių paslaugų vertė einamaisiais ir praėjusiais kalendoriniais metais neviršija 10 000 eurų, o taip pat įmonė nėra pasirinkusi paslaugų teikimo vieta laikyti pirkėjo įsikūrimo valstybės remiantis 2008 m. direktyvos nuostatomis.

Remiantis to paties įstatymo 13 straipsnio 15<sup>2</sup> straipsniu, yra įtvirtinamos minėtos taisyklės sąlygos apmokestinamiesiems asmenims įsisteigusiems būtent LR arba turintiems joje padalinį – „<...> kai apmokestinamasis asmuo, įsikūręs tik LR <...>, arba, jeigu jis įsikūręs <...> už ES teritorijos ribų, tik šalies teritorijoje jis turi padalinį, teikia šio straipsnio 15 dalyje nurodytas paslaugas asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys ir kurie yra įsikūrę <...> kitose valstybėse narėse, ir suteiktų paslaugų vertė (neįskaitant PVM) einamaisiais kalendoriniais metais neviršija ir praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 10 000 eurų, laikoma, kad šios paslaugos suteiktos šalies teritorijoje“<sup>121</sup>. Kitaip tariant, jeigu LR apmokestinamasis asmuo teiktų elektronines paslaugas Estijos neapmokestinamiesiems asmenims, tai remiantis šia teisės norma, paslaugų teikimo vieta būtų LR, jeigu būtų tenkinamos visos nurodytos sąlygos.

PVMĮ 13 straipsnio 15<sup>3</sup> punktas paslaugų teikėjui suteikia teisę, vis tik, nesinaudoti nuo 2019 m. sausio 1 d. įsigaliojusia teisine galimybe paslaugų teikimo vieta laikyti savo įsikūrimo valstybę – „šio straipsnio 15<sup>2</sup> dalyje nurodytas sąlygas atitinkantis LR įsikūręs ar šalies teritorijoje padalinį turintis paslaugų teikėjas turi teisę pasirinkti šio straipsnio 15 dalyje nurodytų paslaugų, teikiamų asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys ir kurie yra įsikūrę (t. y. kurių buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta) kitose valstybėse narėse, suteikimo vieta laikyti ne LR teritoriją. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo dienos, nuo kurios asmuo pasirinko nurodytų paslaugų vieta laikyti ne LR teritoriją, visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams“<sup>122</sup>.

Iš esmės, šis pakeitimas, įsigaliojęs nuo 2019 m. sausio 1 d., suteikė palankias teises galimybes verslo įmonėms, kurios pavieniais atvejais teikia elektronines paslaugas ES

---

<sup>121</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 15, 24, 62, 64, 78-1, 115-1 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 9-1 ir 26-1 straipsniais įstatymas,“ *Valstybės žinios* 20183 (2018).

<sup>122</sup> *Ibid.*

įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims bei atitinka įstatyme nurodytų sąlygų visetą, vykdyti PVM prievolės savo įsikūrimo valstybėje, dėl ko nebereikia registruotis atskirose valstybėse narėse PVM mokėtojais arba naudotis specialiomis apmokestinimo schemomis. Galima teigti, jog pakeistu teisiniu reguliavimu taip pat buvo atsižvelgta į EBPO rekomendacijas, kuriose buvo siūlyta valstybėms įtvirtinti ribą, kurios nepasiekus paslaugų teikėjams nekiltų pareiga PVM prievolės vykdyti neapmokestinamųjų asmenų jurisdikcijose. Tačiau, anot Europos Audito rūmų parengtos ataskaitos, vis dėlto, yra tikimybė, jog šio kilmės principo taikymo rėmuose, paslaugų teikėjai neinformuos apie PVM apmokestinamus sandorius, turėdami tikslą neviršyti įstatyme nustatytos ribos ir išvengti didesnio PVM tarifo, kuris būtų taikomas paskirties valstybėje narėje<sup>123</sup>. Siekiant išvengti tokių piktnaudžiavimo atvejų, remiantis aukščiau minėtos 2017 m. direktyvos nuostatomis, valstybės narės yra įpareigos imtis tinkamų priemonių, siekiant patikrinti, ar paslaugas teikėjas vis dar atitinka nustatytos taisyklės naudojimo sąlygas.

Aiškumo tikslais, toliau darbe pateikiama pavyzdinė autorės sudaryta lentelė (žr. 2 lentelė), kurioje matoma, kaip taikomos šiuo metu galiojančios elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklės esant verslas-vartotojui (B2C) modeliams, remiantis tiek nuo 2015 m. sausio 1 d., tiek ir nuo 2019 m. sausio 1 d., pasikeitusiu teisiniu reguliavimu:

2 lentelė **Elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymas esant verslas-vartotojui (B2C) modeliui**<sup>124</sup>

<b>Elektroninių paslaugų teikėjas</b>	<b>Elektroninių paslaugų gavėjas</b>	<b>Paslaugų teikimo vieta nuo 2015 m. sausio 1 d.</b>	<b>Paslaugų teikimo vieta nuo 2019 m. sausio 1 d.</b>
Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo	Rusijos neapmokestinamasis asmuo	Ne PVM objektas Lietuvos Respublikoje	Ne PVM objektas Lietuvos Respublikoje
Rusijos apmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublikos neapmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublika	Lietuvos Respublika
Estijos Respublikos apmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublikos neapmokestinamasis asmuo	Lietuvos Respublika	Estijos Respublika

<sup>123</sup> Europos Audito rūmai, Specialioji ataskaita „Elektroninė prekyba – vis dar reikia įveikti nemažai su PVM ir muitų surinkimu susijusių iššūkių“, žiūrėta 2019 m. spalio 10 d., <https://www.eca.europa.eu/lt/Pages/DocItem.aspx?did=50415>

<sup>124</sup> Lentelė sudaryta remiantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 35-1271 nuostatomis (galiojanti suvestinė redakcija nuo 2019-07-01).

Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo	Estijos Respublikos neapmokestinamasis asmuo	Estijos Respublika	Lietuvos Respublika
--	--	--------------------	------------------------

*Apibendrinant* tai, kas pasakyta, galima teigti, jog nuo 2015 m. sausio 1 d. verslasvartotojui modelio atžvilgiu pradėta taikyti elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklė, paremta paskirties principu, atitiko EBPO rekomendacijas. Tačiau nuo 2019 m. sausio 1 d. įtvirtinus alternatyvią ir neprivalomą elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklę, paremtą kilmės principu, ir kurios taikymas priklauso nuo įstatyme įtvirtintų sąlygų viseto, vis dėlto, rodo tai, kad nuo 2015 m. atlikti teisinio reguliavimo pakeitimai buvo pernelyg didelis iššūkis mažoms įmonėms, kuris ir lėmė sugrįžimą prie dalinio kilmės principo taikymo. Reikėtų paminėti, jog nepaisant to, jog EBPO rekomendacijos taip pat numatė galimybę valstybėms įsitvirtinti ribą, kurios nepasiekus paslaugų teikėjas būtų atleistas nuo prievolių vykdymo paskirties jurisdikcijoje, tačiau reikėtų teigti, jog, vis tik, esamas teisinis reguliavimas, pagrįstas kilmės principu, kelia problemiškumą. Ši kilmės principu paremta ir ES teisės aktų leidėjo įtvirtinta sąlyginė paslaugų teikimo vietos taisyklė sudaro pagrindą apriboti ES elektroninių paslaugų teikėjų steigimosi laisvę reikalaujant, jog tokios įmonės neturėtų jokio padalinio kitose valstybėse narėse, o ne ES įmonės turėtų tik vienintelį padalinį ES. Be to, už ES ribų įsikūrusios įmonės apskritai netenka teisės į šią paslaugų teikimo vietos taisyklės taikymą, tačiau, manytina, jog priešingas požiūris būtų žalingas ES valstybių narių biudžetams. Reikėtų pabrėžti ir tai, jog elektroninių paslaugų atžvilgiu atlikti PVM teisinio reguliavimo pakeitimai, susiję su kilmės principo taikymu, tik mažų įmonių, ir tik įsisteigusių ES, bet neturinčių joje padalinių, arba įsisteigusių už ES, bet ES turinčioje vienintelį padalinį, atžvilgiu išsprendė galimus neteisingo apmokestinimo atvejus. Taip pat, galima daryti išvadą, jog ES teisės aktų leidėjas, laikęsis tvirto požiūrio, jog kilmės principo taikymas elektroninių paslaugų apmokestinimo srityje, esant teisiniam reguliavimui iki 2015 m., buvo žalingas konkurencijos atžvilgiu, vis tik, požiūrį sušvelnino. Galima spręsti, jog, anot ES teisės aktų leidėjo, šiuo atveju konkurencijos iškraipymas, kurį galbūt galės sukelti mažos įmonės, yra mažiau kenkiantis ES bendrajai vidaus rinkai nei neteisingas apmokestinimas remiantis paskirties principu.

#### 4. ELEKTRONINES PASLAUGAS ĮSIGYJANČIO ASMENS NUSTATYMAS PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTEKSTE

Primintina, kad elektroninių paslaugų apmokestinimui PVM, esant verslas-vartotojui modeliui, šiuo metu taikomas tiek paskirties principas (nuo 2015 m. sausio 1 d.), tiek ir kilmės principas (nuo 2019 m. sausio 1 d.). Skirtumas tarp šių skirtingų apmokestinimų yra tas, jog elektronines paslaugas apmokestinant PVM pagal paskirties principą, kai jas įsigyja neapmokestinamieji asmenys, šias paslaugas teikiantys apmokestinamieji asmenys tam, kad galėtų tinkamai įvykdyti PVM prievolės, privalo nustatyti, kurioje valstybėje yra įsikūrę jų paslaugų gavėjai. Tačiau, tai nėra aktualu tuo atveju, kai yra taikomas kilmės principas, kadangi PVM apskaičiuojamas (jeigu paslaugų teikėjas yra registruotas PVM mokėtoju) atsižvelgiant į paslaugų teikėjo valstybėje narėje taikomą PVM tarifą ir sumokamas į paslaugų teikėjo valstybės biudžetą. Todėl, pastarajam nekyla pareiga domėtis nei paslaugų gavėjo, t. y. neapmokestinamojo asmens, įsikūrimo valstybe, nei šioje valstybėje taikytinu PVM tarifu. Šiuo atveju diskusijas į teorinį lygmenį perkelti verčia probleminis nuo 2015 m. sausio 1 d. taikomos paslaugų teikimo vietos taisyklės įgyvendinamumas. Kaip nurodo M. Veltrop, elektroninių paslaugų teikimas neapmokestinamiesiems asmenims pasižymi ypač dideliu mažos vertės sandorių visame pasaulyje skaičiumi. Paslaugų teikėjams identifikuojant paslaugų gavėjus, administracinės išlaidos gali tapti tokios didelės, jog šie mažos vertės sandoriai nebebus pelningi<sup>125</sup>. Nors, vis tik, šiai dienai ES Taryba yra priėmusi 2006 m. PVM direktyvos įgyvendinimo reglamentų, kurie įgyvendinus Bendrąją skaitmeninės rinkos strategiją taip pat buvo pakeisti įtvirtinus atitinkamus pakeitimus, o Komisija teisiškai neįpareigojančias aiškinamąsias pastabas, detalizuojančias nuo 2015 m. sausio 1 d. verslas-vartotojui modeliui taikytiną elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklę, tačiau svarbu išsiaiškinti, ar esamas reguliavimas yra veiksmingas siekiant, kad paslaugų teikėjai tinkamai vykdytų PVM prievolės.

##### 4.1. Paslaugų gavėjo statuso nustatymas

Apmokestinamiesiems asmenims, kurie teikia elektronines paslaugas, itin svarbu nustatyti ir įsitikinti paslaugos gavėjo statusu, t. y., ar šis yra apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo, kadangi nuo to priklauso, ar paslaugų teikėjui teks PVM prievolės.

---

<sup>125</sup> Martijn M.J.A. Veltrop „How to identify customers of e-services in VAT“ (2016), žiūrėta 2019 m. spalio 18 d., <https://www.semanticscholar.org/paper/How-to-Identify-Customers-of-e-Services-in-VAT-Veltrop/6698809a24da02ba77c937f9f646c78c10ff5771>

Paslaugų gavėjo statusui nustatyti 2011 m. Tarybos įgyvendinimo reglamento 17 straipsnis nurodo remtis „Direktyvos 2006/112/EB 9–13 ir 43 straipsniais“<sup>126</sup>. Analizuojant 2006 m. PVM direktyvą, jos 9 straipsnis, visų pirma, įtvirtina „apmokestinamojo asmens“ sąvoką, t. y. „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“<sup>127</sup>. Tokios sąvokos turinio kaip „neapmokestinamasis asmuo“ 2006 m. PVM direktyva nepateikia. Vis tik, remiantis 2006 m. PVM direktyvos 13 straipsniu, prie neapmokestinamųjų asmenų gali būti priskiriamos ir „valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos, kai jos veiklą ar sandorius vykdo kaip valdžios institucijos <...>“<sup>128</sup>. Tačiau, kaip nurodyta pastarojoje direktyvoje, esant konkurencijos iškreipimo tikimybei, tokios institucijos yra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis. Be kita ko, net ir tuo atveju jeigu šios institucijos teikia minėtos direktyvos I priede numatytas paslaugas, pvz., dujų, elektros energijos, ir dideliu mastu, laikoma, jog šios institucijos yra apmokestinamieji asmenys. Taigi, galima teigti, kad tokios įstaigos ar institucijos negali būti laikomos neapmokestinamaisiais asmenimis vienareikšmiškai.

Dar daugiau, remiantis 2006 m. direktyvos 43 straipsniu, „taikant su paslaugų teikimo vieta susijusias taisykles, 1) laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, kuris taip pat vykdo veiklą ar sandorius, kurie nėra apmokestinamasis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal 2 straipsnio 1 dalį, yra apmokestinamasis asmuo visų jam suteiktų paslaugų atžvilgiu; 2) laikoma, kad neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra įregistruotas PVM mokėtoju, yra apmokestinamasis asmuo“<sup>129</sup>. Apmokestinamojo asmens atžvilgiu tokias pačias nuostatas įtvirtina ir PVMĮ. Vis dėlto, svarbu pažymėti, jog pati apmokestinamojo asmens sąvoka, abejotina, ar suteiktų teisinio tikrumo paslaugų teikėjams tinkamai nustatant paslaugų gavėjo statusą. Todėl, 2011 m. Tarybos įgyvendinimo reglamente yra įtvirtintos nuostatos, detalizuojančios paslaugas įsigyjančio asmens statuso nustatymą.

2011 m. Tarybos įgyvendinimo reglamento 18 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, leidžianti paslaugos teikėjui, jeigu pastarasis neturi priešingos informacijos, paslaugas įsigyjantį asmenį laikyti apmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, jeigu „paslaugų gavėjas praneša savo PVM mokėtojo kodą, ir su juo susijusio pavadinimo bei adreso galiojimo patvirtinimą“<sup>130</sup>. Pažymėtina, jog apmokestinamojo asmens statuso nustatymui PVM mokėtojo kodo kriterijus atitinka ir EBPO rekomendacijas. Be kita ko, VMI yra išleidusi „ES valstybių narių PVM mokėtojų identifikacinių duomenų tikrinimo taisykles, remiantis kuriomis galima patikrinti kitų ES valstybių narių PVM

<sup>126</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>127</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

<sup>128</sup> *Ibid.*

<sup>129</sup> *Ibid.*

<sup>130</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *op. cit.*

mokėtojų kodų galiojimą (negaliojimą), pavadinimų arba vardų, pavardžių, esančių atitinkamos ES valstybės narės PVM mokėtojų duomenų bazėje, atitikimą (neatitikimą)<sup>131</sup>. Tačiau, svarbu pabrėžti, jog gali susiklostyti tokia situacija, kai sistema patvirtins PVM numerio galiojimą, tačiau nerodys atitinkamo vardo ir adreso. Tokiu atveju lieka neaišku, kaip paslaugų teikėjai patikrins, ar PVM numeris atitinka kliento nurodytą vardą ir adresą, kaip reikalaujama pastarajame reglamente<sup>132</sup>. Tačiau, net ir tuo atveju, jeigu paslaugos gavėjas ir praneštų PVM mokėtojo kodą ir šis būtų patikrintas PVM informacijos mainų sistemoje<sup>133</sup>, paslaugų teikėjas nebūtų įpareigotas gavėją laikyti apmokestinamuoju asmeniu, jeigu paslaugų teikėjas turėtų priešingos informacijos. Pritartina M. Lamensch, kuri teigia, jog toks traktavimas nulemia teisinį netikrumą paslaugų gavėjo atžvilgiu, kadangi pastarieji būdami apmokestinamaisiais asmenimis ne visada bus tikri, jog juos tokiais traktuos paslaugų teikėjai<sup>134</sup>. Komisijos aiškinamosios pastabos šiuo atveju nurodo paslaugos teikėjui atsižvelgti į 2011 m. reglamento 19 straipsnį, įtvirtinantį atvejį, jog apmokestinamieji asmenys, įsigydami paslaugą privatiems ar darbuotojų poreikiams tenkinti, yra traktuojami neapmokestinamaisiais asmenimis<sup>135</sup>. Taigi, galima teigti, jog tuo atveju, jeigu paslaugų teikėjas patikrinęs paslaugų gavėjo pateiktą PVM mokėtojo kodą, turės informacijos pagrindžiančios, jog apmokestinamasis asmuo paslaugą įsigyja privatiems ar darbuotojų poreikiams, tokiu atveju paslaugų teikėjas privalės tokį paslaugų teikimą apmokestinti PVM kaip galutinį vartojimą.

Be kita ko, direktyvos tikslais reglamentas paslaugų teikėjui taip pat leidžia paslaugas įsigyjantį asmenį laikyti apmokestinamuoju asmeniu ir tuo atveju, jeigu pastarasis „nurodo, jog vyksta jo, kaip PVM mokėtojo, registracija, ir paslaugų teikėjas gauna bet kokį kitą įrodymą, patvirtinantį, kad paslaugas įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris privalo būti įregistruotas PVM mokėtoju, ir taikydamas įprastas prekybos saugumo priemones, pvz., susijusias su tapatybės ar mokėjimų patvirtinimais, tinkamai patikrina, ar paslaugas įsigyjantis asmuo jam pateikė tikslią informaciją“<sup>136</sup>.

---

<sup>131</sup> „Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų identifikacinių duomenų tikrinimo,“ *Valstybės žinios* 103, 5095 (2013).

<sup>132</sup> Werner Haslehner ir kt. *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform* (Wolters Kluwer, 2019),

[https://books.google.lt/books?id=SI6WDwAAQBAJ&pg=PT256&lpg=PT256&dq=When+should+the+customer+communicate+his+VAT+identification&source=bl&ots=Pcr9idNiT9&sig=ACfU3U1hQRd6GEuuJpO2kCDc3u0E\\_BFAxg&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwiYverqPI\\_mAhXwsosKHUO0AV8Q6AEwCnoECAoQAQ#v=onepage&q=W hen%20should%20the%20customer%20communicate%20his%20VAT%20identification&f=false](https://books.google.lt/books?id=SI6WDwAAQBAJ&pg=PT256&lpg=PT256&dq=When+should+the+customer+communicate+his+VAT+identification&source=bl&ots=Pcr9idNiT9&sig=ACfU3U1hQRd6GEuuJpO2kCDc3u0E_BFAxg&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwiYverqPI_mAhXwsosKHUO0AV8Q6AEwCnoECAoQAQ#v=onepage&q=W hen%20should%20the%20customer%20communicate%20his%20VAT%20identification&f=false)

<sup>133</sup> PVM mokėtojo kodo tikrinimas (sistema VIES), žiūrėta 2019 m. spalio 18 d.,

[https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index\\_lt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_lt.htm)

<sup>134</sup> Marie Lamensch, Edoardo Traversa, Servaas van Thiel, *supra note*, 104.

<sup>135</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>136</sup> *Ibid.*

To pačio straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtinta nuostata leidžianti paslaugas teikėjui, jeigu pastarasis neturi priešingos informacijos, paslaugas įsigyjantį asmenį laikyti neapmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, jeigu paslaugų gavėjas nepraneša savo PVM mokėtojo kodo ir paslaugų teikėjas įrodo, kad tas paslaugas įsigyjantis asmuo nepranešė jam savo PVM mokėtojo kodo<sup>137</sup>.

Atkreiptinas dėmesys, jog to paties straipsnio 2 dalies antroji pastraipa įtvirtina konkrečiai jau elektroninių paslaugų atžvilgiu taikomą nuostatą, susijusią su paslaugas įsigyjančio asmens statusu. Šioje teisinės normos konstrukcijoje nurodyta, jog „neatsižvelgdamas į turimą priešingą informaciją, <...> elektroninių paslaugų teikėjas gali laikyti ES įsisteigusį paslaugas įsigyjantį asmenį neapmokestinamuoju asmeniu, jei tas paslaugas įsigyjantis asmuo nepranešė jam savo individualaus PVM mokėtojo kodo“<sup>138</sup>.

Pastaroji nuostata yra gan nauja, pradėta taikyti tik nuo 2015 m. sausio 1 d. priėmus 2013 m. Tarybos įgyvendinimo reglamentą, kuris iš dalies pakeitė aukščiau minėtą 2011 m. reglamentą. 2013 m. reglamento įžanginėje dalyje yra nurodyta, jog elektroninių paslaugų teikimo atveju siekiant nustatyti, kas atsakingas už PVM mokėjimą, „paslaugų teikėjas turėtų galėti nustatyti paslaugas įsigyjančio asmens statusą vien remdamasis tuo, ar paslaugas įsigyjantis asmuo praneša savo individualų PVM mokėtojo kodą“<sup>139</sup>. Be to, kaip nurodyta teisiškai neįpareigojančiose Komisijos parengtose aiškinamosiose pastabose, tokia „nuostata buvo įterpta turint tikslą, jog įmonės galėtų greitai nustatyti jos paslaugas įsigyjančių asmenų statusą, nes dažnai yra teikiama daug ir mažos vertės elektroninių paslaugų, todėl priimta taisykle buvo siekiama supaprastinti taisyklių taikymą, be to, paslaugų teikėjui suteikti daugiau teisinio tikrumo dėl jo paslaugas įsigyjančio asmens statuso nepaisant informacijos, kuri nėra susijusi su PVM mokėtojo kodu“<sup>140</sup>.

Atrodytų, jog ši teisinė nuostata gan aiškiai apibrėžia neapmokestinamojo asmens statuso nustatymą elektroninių paslaugų teikimo atžvilgiu vien remiantis tuo, ar paslaugos gavėjas pateikia PVM mokėtojo kodą. Tačiau, abejones dėl aiškumo ir normos paprastumo sukelia žodis „gali“. Tai paaiškinama tuo, jog nesant teisinio įpareigojimo, šia norma paslaugų teikėjas nėra priverstas visais atvejais laikyti elektroninių paslaugų gavėją neapmokestinamuoju asmeniu, jeigu šis nepranešė savo PVM mokėtojo kodo, o tai lemia, jog paslaugų teikėjas turi keletą veikimo alternatyvų.

---

<sup>137</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>138</sup> *Ibid.*

<sup>139</sup> 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013, *supra note*, 63.

<sup>140</sup> Europos Komisija, „Aiškinamosios pastabos dėl ES apmokestinimo PVM pakeitimų, įsigaliosiančių 2015 m., taikomų telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų teikimo vietai“, žiūrėta 2019 m. spalio 18 d., [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mosportal/files/explanatory\\_notes\\_2015\\_lt\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mosportal/files/explanatory_notes_2015_lt_0.pdf)

Pirmoji veikimo alternatyva, remiantis aukščiau minėta teisine nuostata, tokį elektroninių paslaugų gavėją laikyti neapmokestinamuoju asmeniu nepaisant to, ar esama priešingos informacijos. Iš to sektų, jog paslaugų teikėjui kiltų PVM prievolės. Tačiau, kaip nurodyta Komisijos aiškinamosiose pastabose, „šia galimybe paslaugų teikėjas gali pasinaudoti iki to momento, kol paslaugas įsigyjantis asmuo dar nepranešė savo PVM mokėtojo kodo. Jeigu, paslaugas įsigyjantis asmuo, nepaisant to, kad yra apmokestinamasis asmuo, laikomas paslaugos teikėjo neapmokestinamuoju asmeniu, paslaugas įsigyjantis asmuo negali susigrąžinti PVM, nes šis mokestis jam tampa galutine kaina. Tačiau tam, kad paslaugas įsigyjantis asmuo neprarastų savo teisių, jam turėtų būti suteikta galimybė ištaisyti susiklosčiusią situaciją. Tokiu atveju, paslaugų teikėjas turėtų atlikti būtinas korekcijas pagal įprastines taisykles, t. y. privalės peržiūrėti ir patikslinti savo pirminį vertinimą - išrašyti pakoreguotą sąskaitą faktūrą, paslaugas įsigyjančiam asmeniui grąžinti sumokėtą PVM, pakoreguoti savo PVM (MOSS) deklaraciją ir t. t.“<sup>141</sup>. Galima teigti, jog toks aiškinimas, vis dėlto, kelia problemiškumą. Visų pirma, pavėluoto pakeitimo galimybė klientui, kuris vis dar gali būti linkęs ieškoti kito tiekėjo, kuris nedelsdamas traktuotų jį kaip apmokestinamąjį asmenį, gali būti ne visiškai įtikinantis. Antra, dėl daugybės pakeitimų vėl būtų žymiai padidinta atitikties našta ir išlaidos elektroninių paslaugų teikėjams.

Kaip nurodyta aiškinamosiose pastabose, „žodis „privalo“ verstų paslaugų teikėją, kuris iš jo paslaugas įsigyjančio asmens negavo PVM mokėtojo kodo, laikyti tokį paslaugas įsigyjantį asmenį neapmokestinamuoju asmeniu. Nes, gali būti ir taip, kad ir be PVM mokėtojo kodo paslaugų teikėjas žino, kad jo paslaugas įsigyjantis asmuo iš tiesų yra apmokestinamasis asmuo, todėl, žodis „gali“ leidžia nelaikyti paslaugas įsigyjančio asmens neapmokestinamuoju asmeniu“<sup>142</sup>. Iš to seka, kad remiantis antrąja veikimo alternatyva, paslaugų teikėjas gali paslaugas įsigyjantį asmenį laikyti apmokestinamuoju asmeniu net jeigu savalaikiai paslaugų gavėjas nepranešė savo PVM mokėtojo kodo. Tačiau, tokiu atveju paslaugų teikėjas turėtų turėti informacijos, kuri pagrįstų šį paslaugos gavėjo statusą. Kaip nurodyta aiškinamosiose pastabose, „jeigu paslaugų teikėjas turi priešingos informacijos, kuri pagrindžia paslaugas įsigyjančio asmens, kaip apmokestinamojo asmens, statusą, paslaugų teikėjas gali jį tokiu laikyti“<sup>143</sup>.

Nors priešingos informacijos kriterijaus reglamentą tiesiogiai neįtvirtina, tačiau loginės šio teisės akto nuostatų konstrukcijos sudaro prielaidas teigti, jog priešinga informacija galėtų būti susijusi taip pat ir su tuo, kad paslaugų gavėjas nurodo paslaugų teikėjui, jog vyksta jo, kaip PVM mokėtojo, registracija ir lygiagrečiai pateikia bet kokį kitą įrodymą, patvirtinantį, kad paslaugas įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo. Dokumentas, galintis pagrįsti, jog vyksta

---

<sup>141</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

<sup>142</sup> *Ibid.*

<sup>143</sup> *Ibid.*



paslaugų gavėjo PVM mokėtojo registracija yra mokesčių administratoriui pateiktas oficialios formos prašymas įregistruoti PVM mokėtoju. Be to, kitais įrodymais galėtų būti laikomi pvz., verslo liudijimo numeris, individualios veiklos pažymos numeris, pateiktas įmonės kodas.

Tačiau, reikėtų turėti omenyje, jog gali būti tokių situacijų, kai paslaugų gavėjas elektroninės paslaugos įsigijimo metu dar nebus viršijęs registravimosi PVM mokėtoju ribos, kas reikš, jog jam teikti prašymo registruotis PVM mokėtoju dar nereikės, neatsižvelgiant į tai, jog jis visuomet turi galimybę savanoriškai registruotis PVM mokėtoju. Tačiau, tuo pačiu šis paslaugų gavėjas, vis tik, žinos, jog pvz., po keturių mėnesių, ši riba bus pasiekta ir tuomet tokį prašymą reikės pateikti. Taigi, šiuo atveju būtų laikoma, kad teikėjas neturi priešingos informacijos, konkrečiai susijusios su PVM mokėtojo vykdoma registracija. Šios situacijos atžvilgiu, analogiškai svarbu paminėti ir tai, kad nors PVMĮ 57 straipsnis numato, jog PVM atskaita negalima, jeigu paslaugų gavėjas nėra PVM mokėtoju<sup>144</sup>, tačiau ETT vienoje iš bylų yra nurodęs, jog „PVM apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisės į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje“<sup>145</sup>. Svarbu, kad šis asmuo įsiregistruotų PVM mokėtoju savo teisei į atskaitą įgyvendinti per protingą terminą po to, kai įvykdė sandorius, dėl kurių atsirado atskaitos teisė<sup>146</sup>.

Taigi, laikant, kad informacija, pagrindžianti vykstančią PVM mokėtojo registraciją, yra paslaugų gavėjo oficialiai pateiktas prašymas įregistruoti PVM mokėtoju, gali lemti tai, kad pvz., po minėtų keturių mėnesių paslaugų gavėjas, kai bus oficialiai įregistruotas PVM mokėtoju, vėl kreipsis į paslaugų teikėją, jog šis taisytų sąskaitą faktūrą. Tai gali sukelti papildomą naštą teikėjui. Todėl, manytina, jog siekiant ateityje išvengti tokios papildomos administracinės naštos, elektroninių paslaugų teikėjui prieš teikiant paslaugą turėtų užtekti gauti iš paslaugos gavėjo bent jau laisvos formos pranešimą, kuriame būtų nurodytas ketinimas įsiregistruoti PVM mokėtoju bei bet kokį kitą įrodymą, kurie buvo minėti aukščiau.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog tuo atveju, „jeigu elektroninės paslaugos yra teikiamos už ES ribų įsikūrusiems paslaugų gavėjams, paslaugų teikimas nepatenka į ES apmokestinimo PVM sritį. Šiuo atveju neatsižvelgiama į paslaugas įsigyjantčio asmens statusą. Paslaugų teikėjas neprivalo žinoti paslaugas įsigyjantčio asmens statuso, jis tik turi nustatyti vietą, kuriai paslaugas įsigyjantis asmuo priklauso“<sup>147</sup>. Išimtis būtų tuo atveju, jeigu konkrečioje jurisdikcijoje būtų

<sup>144</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>145</sup> „Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-385/09 dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos“, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=4901C23B0B1584E8D8ED9B72C6948843?text=&docid=83638&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6615379>

<sup>146</sup> *Ibid.*

<sup>147</sup> *Ibid.*

taikoma PVM 2006 m. direktyvos 59 a straipsnyje nustatyta „faktinio vartojimo ir naudojimo taisyklė“. O tai gali būti kliūtis nusprendžiant, kur teikiamos paslaugos, ypač dar ir todėl, kad šią taisyklę taiko tik tam tikros valstybės narės<sup>148</sup>.

#### 4.2. Paslaugų gavėjo vietos nustatymas

Teisingai nustačius paslaugų gavėjo statusą, kitas svarbus žingsnis yra teisingai identifikuoti elektroninių paslaugų gavėjo vietą, t. y. kuriai ES valstybei narei ar už ES ribų esančiai valstybei, priklauso šias paslaugas įsigyjantis neapmokestinamasis asmuo.

Primintina, jog tuo atveju, kai nėra galimybės taikyti kilmės principo, nes paslaugų teikėjas viršija įstatyme įtvirtiną 10 000 eurų ribą dėl suteiktų elektroninių paslaugų vertės, yra taikomas paskirties principas. Esant tokiai situacijai, remiantis 2006 m. PVM direktyvos 58 straipsniu, elektroninių paslaugų teikėjas turi nustatyti elektroninių paslaugų gavėjo, t. y. neapmokestinamojo asmens, vietą, kadangi paslaugų gavėjo valstybėje narėje jam kils PVM prievolės. Neapmokestinamojo juridinio asmens atveju – vietą, kur tas asmuo įsisteigęs, o neapmokestinamojo fizinio asmens atveju – vietą, kur tas asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą, arba kur paprastai gyvena<sup>149</sup>.

Aiškumo tikslais verta pažymėti, jog pagal 2011 m. Tarybos įgyvendinimo reglamento 13 a straipsnį, „vieta, kurioje yra įsisteigęs neapmokestinamasis juridinis asmuo yra a) vieta, kurioje vykdomos jo centrinio administravimo funkcijos, arba b) bet kokio kito padalinio, kuris apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad galėtų gauti jam teikiamas paslaugas ir jomis naudotis savo reikmėms, vieta“<sup>150</sup>. Kaip žinia, skirtingai nei apmokestinamasis asmuo, neapmokestinamasis juridinio asmens atveju, paprastai nėra vykdoma ekonominė veikla, todėl pastarojoje apibrėžtyje nėra jokių sąsajų su verslo vykdymu.

Be to, remiantis 2011 m. reglamento 12 straipsniu, „neapmokestinamojo fizinio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta – adresas, įrašytas į gyventojų ar panašų registrą, arba adresas, kurį tas asmuo nurodė atitinkamai mokesčių institucijai, išskyrus atvejus, kai esama įrodymų, kad šis adresas neatitinka tikrovės“<sup>151</sup>.

Dar daugiau, atsižvelgiant į minėto reglamento 13 straipsnį, fizinio neapmokestinamojo asmens atveju vieta, kurioje pastarasis „paprastai gyvena“ reiškia „vietą, kurioje tas asmuo

<sup>148</sup> „Cross border supplies of intangible services, rights and digital content“, Global VAT guide, žiūrėta 2019 m. spalio 19 d., [file:///C:/Users/37067/Downloads/Global\\_VAT\\_Guide\\_2016.pdf](file:///C:/Users/37067/Downloads/Global_VAT_Guide_2016.pdf)

<sup>149</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

<sup>150</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>151</sup> *Ibid.*

paprastai gyvena dėl asmeninių ir profesinių ryšių. Jei profesiniai ryšiai yra kitoje šalyje nei asmeniniai ryšiai arba jei profesinių ryšių nėra, vieta, kurioje asmuo paprastai gyvena, nustatoma pagal asmeninius ryšius, rodančius glaudžią to fizinio asmens ir jo gyvenamosios vietos sąsają<sup>152</sup>.

Verta atkreipti dėmesį, jog remiantis PVMĮ nuostatomis, įstatymas paslaugų suteikimo vietos nustatymo tikslais neapmokestinamojo fizinio asmens atveju įtvirtina tik nuolatinės gyvenamosios vietos kriterijų <...> „jeigu šis asmuo yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra LR“<sup>153</sup>. Tačiau, to paties įstatymo 2 straipsnio 19 dalis, nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoką apibrėžia apimdama abi reglamente aukščiau nurodytas sąvokas.

Nustatant neapmokestinamojo asmens vietą, 2011 m. reglamento 23 straipsnio 2 dalis paslaugų teikėjui nurodo remtis „paslaugas išigyjančio asmens pateikta informacija ir tą informaciją patikrinti taikant įprastas prekybos saugumo priemonės, pavyzdžiui, susijusias su tapatybės ar mokėjimų patikrinimais“<sup>154</sup>. Verta pažymėti, jog reglamentas nedetalizuoja, kas yra laikoma tapatybės ar mokėjimų patikrinimais.

Atkreiptinas dėmesys, jog remiantis 2011 m. reglamento 24 straipsniu, „jeigu paslaugos, yra teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs daugiau nei vienoje šalyje arba turi nuolatinę gyvenamąją vietą vienoje šalyje ir įprastą gyvenamąją vietą kitoje, pirmenybė teikiama: a) neapmokestinamojo juridinio asmens atveju – 13a straipsnio a punkte nurodytai vietai, išskyrus atvejus, kai esama įrodymų, kad paslauga naudojama to straipsnio b punkte nurodytame padalinyje; b) fizinio asmens atveju – vietai, kurioje jis paprastai gyvena, nebent yra įrodymų, kad paslauga naudojama jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje“<sup>155</sup>. Nesant tokios patikslinančios teisinės nuostatos, „galėtų susidaryti konfliktas tarp valstybių narių dėl jurisdikcijos, susijusios su valstybės narės teise į mokestį, jeigu ji priklausytų kuriai nors iš jų, o tai galėtų sąlygoti dvigubą apmokestinimą, todėl pirmenybė turėtų būti teikiama tai vietai, kuri geriausiai užtikrina apmokestinimą faktiško paslaugų vartojimo vietoje“<sup>156</sup>. Taigi, tai reiškia, jog nurodytos teisinės nuostatos tikslais, juridinių asmenų atveju prioritetas yra teikiamas vietai, kurioje vykdomos centrinio administravimo funkcijos, o fizinių asmenų atveju – vieta, kurioje jis gyvena dėl asmeninių ar profesinių ryšių. Šiuo atveju galima teigti, jog nepaisant to, kad reglamentas numatė dvi alternatyvas neapmokestinamojo fizinio asmens atveju, vis tik, prioritetas yra teikiamas įprastai gyvenamajai vietai, o tai, kas be ko, atitinka ir EBPO rekomendacijas. Tai paaiškinama tuo, jog elektronines paslaugas išigyjantys asmenys dažnai yra linkę naudoti kitu nei paslaugų

<sup>152</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>153</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“, *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>154</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *op. cit.*

<sup>155</sup> *Ibid.*

<sup>156</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

teikimo metu, ir kurių vartojimas dažniausiai yra tęstinis, todėl nuolatinė gyvenamoji vieta nevisiškai atspindėtų tikrąją vartojimo vietą.

#### 4.2.1. Prielaidos ir įrodymai dėl paslaugų gavėjo vietos nustatymo

PVM apmokestinimo tikslais nustatyti konkrečią paslaugas įsigyjancio neapmokestinamojo asmens vietą elektroninių paslaugų teikimo sąlygomis, t. y., kai tokie sandoriai dažnai yra vykdomi nedidelėmis vertėmis, tačiau dideliu mastu, gali būti ypač sudėtinga. Todėl, tam, jog PVM prievolių vykdymas nesukeltų per didelės administracinės naštos, reikėjo neišvengiamai priimti teisinis nuostatas, kurios paslaugų teikėjui palengvintų paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės, skirtos elektroninėms paslaugoms nuo 2015 m. sausio 1 d. apmokestinti, praktinį taikymą. Tuo tikslu, 2013 m. spalio 7 d. buvo priimtas Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013, kuris iš dalies pakeitė Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta. Iš to sekė, jog 2011 m. reglamente yra įtvirtintos tam tikros prielaidos, leidžiančios nustatyti paslaugų gavėjo vietą. Verta paminėti, jog iki pat 2015 m. sausio 1 d., paslaugų teikėjų, įsikūrusių už ES ribų atžvilgiu, ES paslaugų gavėjų vietos nustatymas buvo paremtas tik ta informacija, kurią pateikė neapmokestinamieji asmenys<sup>157</sup>.

Visų pirma, 2011 m. reglamento 24 a straipsnis įtvirtina ginčijamą prielaidą, kuri, be kita ko, taikoma tiek verslas-verslui, tiek ir analizuojamam verslas-vartotojui modeliui, ir kuri paslaugos teikimą susieja su paslaugų gavėjo buvimu tam tikroje fizinėje vietoje. Tuo atveju „jei paslaugų teikėjas paslaugas teikia tokioje vietoje kaip telefono būdelė, telefono kioskas, viešoji prieiga prie belaidžio interneto, interneto kavinė, restoranas arba viešbučio vestibulius, kai paslaugą įsigyjantis asmuo turi fiziškai būti toje vietoje, kad tas teikėjas jam suteiktų paslaugą, daroma prielaida, kad paslaugas įsigyjancio asmens <...> vieta, yra toje vietoje ir joje paslaugos faktiškai gaunamos ir jomis naudojamosi. 2. Jeigu šio straipsnio 1 dalyje nurodyta vieta yra keleivius Bendrijoje vežančiame laive, orlaivyje arba traukinyje, vykstančiame pagal keleivių vežimo Bendrijoje maršrutą, vietos šalis yra keleivių vežimo maršruto pradžios šalis“<sup>158</sup>. Kaip nurodyta Komisijos aiškinamosiose pastabose, vietų sąrašas šioje prielaidoje yra tik pavyzdinis<sup>159</sup>. Be to, svarbu suprasti, kad jeigu paslaugų gavėjas pvz., Estijoje esančioje bibliotekoje sumokėtų už prieigą prie interneto ir tuo pačiu internete iš kito teikėjo nusipirktų ir parsisiųstų elektroninę knygą – ši prielaida turėtų būti vertinama atidžiau. Visų pirma, elektroninės knygos parsisiuntimas nėra siejamas su reikalavimu būti konkrečioje fizinėje vietoje. Šiuo atveju analizuojama prielaida

<sup>157</sup> Irmantas Rotomskis, *supra note*, 20:58.

<sup>158</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>159</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

būtų taikoma tik dėl pirmosios paslaugos – prieigos prie interneto, kuri PVM direktyvos tikslais, yra laikoma telekomunikacijų paslauga. Iš to seka, jog pastaroji paslauga, remiantis prielaida, būtų laikoma suteikta Estijoje. Tuo tarpu elektroninės knygos parsisiuntimui gavėjo vieta turės būti nustatoma remiantis jau kitomis prielaidomis.

Antroji šios prielaidos dalis yra susijusi su šiek tiek keblesne, įskaitant, bet neapsiribojant, elektroninių paslaugų teikimo situacija, t. y., kai paslaugos teikiamos fiziškai judančiuose objektuose kertant kelias jurisdikcijas. Šiuo atveju reglamentas paslaugų teikimo vietą susieja su maršruto pradžios šalimi, pabrėždamas, kad maršrutas turi apimti tik ES ribas. Taigi, nepaisant to, ar būtų keliamas traukinis, kruizu ir t.t. ir toje vietoje būtų teikiamos elektroninės paslaugos, paslaugų teikimo vieta būtų laikoma ta šalis, kurioje buvo pradinė stotelė, neatsižvelgiant į tai, kokiose šalyse buvo sustota. Anot aiškinamųjų pastabų, esant atvejui, kai maršrutas apima ir trečiąsias valstybes, tuomet yra taikoma nebe pastaroji prielaidos dalis, o prieš tai analizuota dalis, kuri reiškia, jog vietą nulems judančio objekto, pvz., kruizo fizinė vieta.

Antra, 2011 m. reglamento 24 b straipsnis įtvirtina prielaidas, kurios taikymo sritis yra siauresnė, kadangi apima tik verslas-vartotojui modelį. Reikėtų pabrėžti, jog atsižvelgiant į tai, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklė taikoma ne tik elektroninėms, bet ir telekomunikacijų bei transliavimo paslaugoms, todėl toliau analizuotinos prielaidos apima visų šių paminėtų paslaugų sritį ir kiekviena prielaida gali priklausyti būtent nuo paslaugos pobūdžio. Vis dėlto, „kiekvienos prielaidos taikomumą įvertina pats paslaugų teikėjas remdamasis turima informacija, t. y. bet kuria paslaugų teikėjo turima arba turėtina informacija“<sup>160</sup>.

Remiantis 24 b straipsnio a punktu, kai paslaugos teikiamos **per paslaugas išigyjančio asmens fiksuotojo ryšio telefono liniją** - daroma prielaida, kad paslaugas išigyjančio asmens vieta yra šios linijos įdiegimo vieta<sup>161</sup>. Aiškinamosiose pastabose yra pabrėžiama - „jeigu nurodytoje vietoje paslaugoms teikti naudojama ne tik fiksuotojo ryšio telefono linija, bet ir dekoderis ar dekodavimo kortelė, viršesnė tampa prielaida, kuri grindžiama būtent šia linija teikiamomis paslaugomis“<sup>162</sup>.

Remiantis 24 b straipsnio b punktu, kai paslaugos teikiamos **per judriojo ryšio tinklus** - daroma prielaida, jog paslaugų gavėjo vieta yra valstybėje, kurios judriojo ryšio telefono kodas yra nurodytas SIM kortelėje<sup>163</sup>. Kitaip tariant, paslaugų gavėjas paslaugoms gauti turi naudotis SIM kortele. Tai paaiškinama tuo, jog „SIM kortele dažniausiai naudojamosi šalyje, kurią nurodo

<sup>160</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

<sup>161</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>162</sup> Europos Komisija, *op. cit.*

<sup>163</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *op. cit.*

kortelei priskirtas judriojo ryšio šalies kodas, todėl SIM kortelę išleidusi šalis yra pagrindinis veiksnys nustatant vietą, kuriai paslaugas įsigyjantis asmuo priklauso<sup>164</sup>.

Remiantis 24 b straipsnio c punktu, kai paslaugos teikiamos „**per dekoderį ar panašų prietaisą arba dekodavimo kortelę, ir kai nenaudojama fiksuotojo ryšio telefono linija** - daroma prielaida, kad paslaugas įsigyjančio asmens vieta yra toje jurisdikcijoje, kur yra šis dekoderis ar panašus prietaisas, arba jeigu ji nežinoma, vieta, į kurią išsiųsta dekodavimo kortelė, skirta ten naudoti<sup>165</sup>.

Remiantis 24 b straipsnio d punktu, kai paslaugos teikiamos „**kitomis sąlygomis, nei nurodytos šio reglamento 24a straipsnyje ir šio straipsnio a, b ir c punktuose** - daroma prielaida, kad paslaugas įsigyjančio asmens vieta yra ta, kurią nustato teikėjas remdamasis šio reglamento 24f straipsnyje nurodytais dviem vienas kitam neprieštaraujančiais įrodymais<sup>166</sup>. Anot Komisijos pasiūlymo dėl 2013 m. reglamento, „nepakanka remtis vienu įrodymu, nes lieka per daug erdvės taikymo skirtumams, todėl reikia dviejų skirtingų įrodymų<sup>167</sup>. Tai vadinamoji **bendroji prielaida**, taikoma tik tuo atveju, jeigu neįmanoma taikyti prieš tai minėtų konkrečių prielaidų. Ši bendroji prielaida yra universali dėl savo pritaikomumo nustatant paslaugų gavėjo vietą nepaisant ateityje galinčių atsirasti naujų technologijų<sup>168</sup>. Anot aiškinamųjų pastabų, reglamentas paslaugų teikėjui suteikia pasirinkimo laisvę nustatant, kurie du konkretūs įrodymai jam yra patikimiausi. Tais atvejais, kai paslaugų teikėjui gali būti sunku turėti netgi du įrodymus, pažymėtina, jog „įrodymu gali būti bet kuri komerciškai svarbi informacija“<sup>169</sup>.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog šiai bendrajai prielaidai reglamentas, be kita ko, nustato išimtį dėl įrodymų kiekio. Pastarasis leidžia remtis tik vienu įrodymu esant sekančioms sąlygoms. Visų pirma, paslaugų teikėjas turi būti įsisteigęs valstybėje narėje ar turėti valstybėje narėje nuolatinį padalinį, antra, tokių suteiktų paslaugų vertė, neapimant PVM, praėjusiais ir einamaisiais metais, neturi būti didesnė nei 100 000 eurų, trečia, tą įrodymą turi būti pateikęs paslaugų teikime dalyvaujantis asmuo, kuris nėra paslaugų teikėjas ar paslaugų gavėjas<sup>170</sup>.

Reikėtų pažymėti, jog ši teisinė nuostata, paremta vienu įrodymu, buvo pradėta taikyti visai neseniai, t. y. tik nuo 2019 m. sausio 1 d. Pastaroji nuostata buvo įtvirtinta 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) 2017/2459<sup>171</sup>, kuris iš dalies pakeitė 2011 m.

---

<sup>164</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>165</sup> *Ibid.*

<sup>166</sup> *Ibid.*

<sup>167</sup> 2012 m. gruodžio 18 d. Europos Komisijos pasiūlymas, *supra note*, 65.

<sup>168</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

<sup>169</sup> *Ibid.*

<sup>170</sup> *Ibid.*

<sup>171</sup> 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2017/2459, kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, žiūrėta 2019 m. spalio 20 d., [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2017/2459/oj](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2017/2459/oj)

Įgyvendinimo reglamentą. Šio reglamento priėmimą paskatinusios priežastys buvo susijusios su tuo, jog – „atlikus prielaidų taikymo reikalavimų vertinimą, paaiškėjo, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs valstybėje narėje, ir teikia tokias paslaugas neapmokestinamajam asmeniui, esančiam kitoje valstybėje narėje, gauti du vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus dėl vietos, kuriai priklauso paslaugas įsigyjantis asmuo, tam tikromis aplinkybėmis labai sudėtinga. Tas reikalavimas ypač apsunkina mažąsias ir vidutines įmones. Taip yra todėl, kad jų verslo procesai ir apimtis nėra pakankamai reikšmingi, kad būtų verta investuoti į brangius technologinius sprendimus, suteikiančius joms galimybę gauti dviejų rūšių įrodymus dėl paslaugas įsigyjančio asmens vietos.“<sup>172</sup>. Verta paaiškinti, jog Komisijos pasiūlymas dėl šio reglamento priėmimo buvo taip pat ES bendrosios skaitmeninės rinkos strategijos dalis. Be to, lyginant su 2012 m. pateiktu Komisijos pasiūlymu dėl 2013 m. reglamento, pastarasis pasiūlymas remtis tik vienu įrodymu, tam tikra prasme sušvelnino pradinį Komisijos požiūrį.

Manytina, jog būtent ši bendroji prielaida, lyginant su kitomis prielaidomis, yra labiausiai tinkanti pagal savo pobūdį elektroninių paslaugų teikimo atžvilgiu, todėl, rėmimasis tik vienu įrodymu šiek tiek sumažina tokių paslaugų teikėjų teisės aktų atitikties našta. Tačiau, svarbu atkreipti dėmesį, jog visomis prielaidomis, įtvirtintomis 24 b straipsnyje, gali remtis tiek ES, tiek ir už ES ribų įsisteigę apmokestinamieji asmenys. Tačiau, galimybė pasinaudoti tik vienu įrodymu yra atimta iš paslaugų teikėjų, įsisteigusių už ES ribų. Galima teigti, jog tokiu teisiniu reguliavimu yra įtvirtintas skirtingas požiūris į įmones, įsteigtas ES ar turinčias joje nuolatinį padalinį, ir į įmones, kurios įsisteigusios tik už ES ribų. Minėtas palengvinimas remtis tik vienu įrodymu, kuris netaikomas ne ES įmonėms, galėtų sudaryti pagrindą diskriminuoti tokias įmones<sup>173</sup>. Paaiškinimų, kodėl tokia teisine galimybe negali naudotis ne ES įmonės, Komisija pasiūlyme dėl minėto 2017 m. reglamento nepateikė.

Be viso to, kas jau paminėta, 2011 m. reglamento 24 d straipsnis įtvirtina taip pat ir sąlygines nuostatas, leidžiančias aukščiau analizuotas prielaidas nugincyti.

Visų pirma, pirmoji šio straipsnio dalis įtvirtina galimybę būtent paslaugų teikėjui nugincyti „šio reglamento 24a straipsnyje arba 24b straipsnio a, b arba c punktuose nurodytą prielaidą, jeigu pastarasis pateikia tris vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, iš kurių matyti, kad paslaugą įsigyjančio asmens įsisteigimo vieta, nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kurioje jis paprastai gyvena, yra kitur“<sup>174</sup>. Iš šios teisinės normos konstrukcijos matyti, jog ginčijimas neapima bendrosios prielaidos. Tačiau, svarbu pažymėti, jog „paslaugų teikėjas neprivalo ginčyti prielaidos, kadangi net ir esant priešingų įrodymų, paslaugų teikėjas, nustatydamas vietą, gali

<sup>172</sup> 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2017/2459, *supra note*, 171.

<sup>173</sup> Marta Papis-Almansa, *supra note*, 118:207.

<sup>174</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

nuspręsti pasinaudoti prielaida ir neatsižvelgti į priešingus įrodymus<sup>175</sup>. Manytina, jog esant priešingam traktavimui, kuomet paslaugų teikėjas tokiu atveju privalėtų prielaidą ginčyti, prieštarautų veiksmingumo principui.

Antroji šio straipsnio dalis įtvirtina galimybę mokesčių administratoriui nuginčyti „prielaidas, padarytas pagal 24a, 24b <...> straipsnį „tais atvejais, kai yra ženklų, kad paslaugų teikėjas piktnaudžiauja prielaidomis ar jas netinkamai taiko“<sup>176</sup>. Tai reiškia, jog mokesčių administratorius, skirtingai nei paslaugų teikėjas, gali nuginčyti bet kurią aukščiau analizuotą prielaidą. „Įrodymai, kuriais galėtų pasinaudoti mokesčių administratorius prielaidai nuginčyti, konkrečiai reglamente nėra minimi. Nors įrodymų sąrašas pateiktas 24 f straipsnyje, bet atsižvelgiant į tai, kad prielaidą galima ginčyti tik, jeigu yra ženklų, kad taisyklėmis piktnaudžiuojama ar jos netinkamai taikomos, mokesčių administratoriaus teisė pasinaudoti įrodymais neribojama“<sup>177</sup>. Tačiau, kaip nurodyta aiškinamosiose pastabose, „toks prielaidų ginčijimas turėtų būti minimalus, remiantis tuo, jog retkarčiais teikiamos paslaugos paprastai yra susijusios su nedidelėmis sumomis, todėl įrodymų dėl faktiškos vietos teikimas ir kontrolė gali tapti neproporcingai didele našta“<sup>178</sup>. Kitaip tariant, mokesčių administratorius neturėtų pasinaudoti prielaidų ginčijimo galimybe, pvz., vien todėl, jeigu paslaugų tiekėjas pritaikė neteisingą PVM tarifą dėl iš paslaugų gavėjo gautos neteisingos informacijos, nebent teikėjas turėjo žinoti, kad ta informacija buvo neteisinga. Galima teigti, jog galimybė mokesčių administratoriui tik išimtiniais atvejais ginčyti paslaugų teikėjo padarytas prielaidas taip pat atitiko EBPO rekomendacijas.

Aukščiau minėtų 24 b straipsnio d punkto ir 24 d straipsnio 1 dalies tikslais, reglamento 24 f straipsnis įtvirtina ir įrodymų sąrašą. Pažymėtina, jog įrodymai, kaip ir prielaidos, taip pat buvo įtvirtinti tik priėmus ankščiau minėtą 2013 m. reglamentą, kuris pakeitė 2011 m. reglamentą. Taigi, „kaip įrodymai, visų pirma, naudojami:

- a) paslaugų gavėjo **sąskaitos siuntimo adresas**;
- b) paslaugų gavėjo naudojamo prietaiso **interneto protokolo (IP) adresas** ar bet koks kitas geografinės vietos nustatymo būdas;
- c) **banko duomenys**, kaip antai vieta, kurioje yra mokėjimui naudojama banko sąskaita, ar to banko turimas paslaugų gavėjo sąskaitos siuntimo adresas;
- d) **tarptautinis judriojo ryšio abonento identifikatoriaus (IMSI) judriojo ryšio šalies kodas**, saugomas abonento atpažinimo modulio (SIM) kortelėje, kurią naudoja paslaugų gavėjas;

<sup>175</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

<sup>176</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>177</sup> Europos Komisija, *op. cit.*

<sup>178</sup> *Ibid.*



e) paslaugų gavėjo **fiksuotojo telefono ryšio linijos, kuria jam teikiama paslauga, vieta;**

f) **kita komerciškai svarbi informacija**<sup>179</sup>.

Galima teigti, jog reglamente įtvirtinti įrodymai, iš esmės, atkartojo EBPO rekomendacijose įtvirtintus įrodymų pavyzdžius. Vis tik, svarbu suprasti, jog šis įrodymų sąrašas yra pavyzdinis ir negalutinis. Tai patvirtina žodžiai „visų pirma“. Be kita ko, „įmonės naudoja skirtingus verslo modelius ir jų renkami įrodymai, susiję su paslaugų gavėjais, gali skirtis, todėl, sąraše yra nuoroda ir į kitą komerciškai svarbią informaciją. Dar daugiau, nė vienam sąraše minimam įrodymui nesuteikiama pirmenybė“<sup>180</sup>. Anot aiškinamųjų pastabų, gali susiklostyti situacija, kai paslaugų teikėjas turės tik tokius įrodymus, kurie apims kitą komerciškai svarbią informaciją, tačiau šiuo atveju pareiga turėti konkretų skaičių įrodymų aukščiau analizuotų straipsnių tikslais, ir toliau išliks, be to, pastarasis turėtų gebėti paaiškinti tokios informacijos svarbumą.

Aiškinamosiose pastabose taip pat yra nurodoma ir kitos komerciškai svarbios informacijos pavyzdžiai, tokie kaip „paslaugas įsigyjančio asmens prekybos istorija; dovanų kortelių pardavimo punktas; unikalūs mokėjimo mechanizmai, t. y., kai paslaugas įsigyjantis asmuo naudoja vieną iš mokėjimo būdų, kuris yra unikalus konkrečioje valstybėje narėje, jis suteikia tikslią informaciją, nurodydamas valstybę narę, kurioje buvo suteikta paslauga; paslaugas įsigyjančio asmens savęs atpažinimas, t. y., kai paslaugų gavėjas užsakydamas paslaugą internetu pateikia patvirtinimą dėl savo šalies, savo banko duomenis (ypač informaciją, kur yra banko sąskaita) ir kreditinės kortelės informaciją; trečios šalies mokėjimo paslaugų teikėjų dokumentacija, t. y. daugelyje šalių, prieš patvirtindami sandorį mokėjimo paslaugų teikėjai patikrina bent jau mokėjimo būdo sąskaitos siuntimo adresą. Dažniausiai šia informacija nesidalijama su elektroninių paslaugų pardavėjais duomenų apsaugos ir saugumo sumetimais. Tačiau, jeigu pasidalijama tokia informacija, ją galima naudoti kaip komerciškai svarbią informaciją“<sup>181</sup>. Remiantis tuo, jog komerciškai svarbi informacija yra pateikta tik pavyzdiniame sąraše, kuris nėra galutinis, ir kuris yra įtvirtintas tik Komisijos teisiškai neįpareigojančiose pastabose, manytina, jog tai nesuteikia teisinio tikrumo paslaugų teikėjams, nes pastarieji negali būti tikri, ar tokios surinktos informacijos nuginčys mokesčių administratorius.

Svarbu pabrėžti, jog „įrodymai turi būti skirtingi ir nesidubliuoti. Jeigu pvz., paslaugų gavėjas pateikia sąskaitos siuntimo adresą ir vėliau tą patį adresą patvirtina savęs atpažinimo būdu,

---

<sup>179</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>180</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

<sup>181</sup> *Ibid.*

tai gali būti laikoma tik vienu įrodymu. Tas pats taikoma ir tada, jei paslaugų gavėjas pateikia savo banko duomenis, kurie, savo ruožtu, nurodo unikalų mokėjimo mechanizmą<sup>182</sup>.

Kaip teigia M. Veltrop, skaitmeninių technologijų amžiuje šiais įrodymais, skirtais paslaugų gavėjo vietai nustatyti, yra tikimybė, jog bus manipuliuojama. Pvz., nurodytas sąskaitos siuntimo adresas gali būti nurodytas klaidingai, nes paslaugų gavėjai elektronines paslaugas vis tiek gaus elektroniniu būdu. Priešingai, internetu įsigytos prekės tokiu atveju niekada nepasiektų fiziškai pirkėjo. Be to, neapmokestinamieji asmenys neturi teisės į PVM atskaitą, todėl jiems nereikia tinkamos sąskaitos faktūros remiantis įstatymų reikalavimais. Rėmimąsi šuo įrodymu ap sunkina dar ir tai, jog sąskaitos siuntimo adresu paslaugų teikėjai negali laikyti gavėjo nurodytą elektroninį paštą. Dar daugiau, įrodymas dėl IP adreso taip pat gali būti nepatikimas, kadangi paslaugų gavėjai gali paslėpti tikrąjį IP adresą. Įrodymas dėl banko duomenų taip pat ne visais atvejais gali būti tinkamas, remiantis tuo, jog šiuo metu paslaugų gavėjai kur kas lengviau gali atsidaryti bankų sąskaitas kitose valstybėse narėse ar net už ES ribų, pvz., Šveicarijoje. Pritartina M. Veltrop nuomonei, jog, tik fiksuotojo telefono ryšio linijos, per kurią teikiamos paslaugos vieta, atrodo kaip įrodymas, kuriuo negalima lengvai manipuliuoti, nes tarp šios linijos ir paslaugų gavėjo turi būti ryšys, kuris parodytų, kad paslaugų gavėjas faktiškai priklauso tos linijos vietai. Dėl kitos komerciškai svarbios informacijos pasakytina tai, jog šiuo atveju taip pat gali būti atvejų, jog paslaugų gavėjai klastos įrodymus. Paslaugų gavėjai, norėdami gauti elektroninę paslaugą pigiau, gali siekti suklaidinti paslaugų teikėją dėl vietos, kadangi PVM tarifai skirtingose valstybėse narėse gali labai skirtis. Todėl, šiuo aspektu, paslaugų teikėjai turi skirti ypatingą dėmesį į galimus piktnaudžiavimus, o tai gali pareikalauti, vėlgi, didelės administracinės naštos<sup>183</sup>. Anot M. Veltrop, viena iš alternatyvų užkertant kelią galimiems paslaugų gavėjų piktnaudžiavimams, ateityje svarstyti ES lygiu suvienodinti PVM tarifus, kurie būtų taikomi tik elektroninėms paslaugoms. Tačiau, manytina, jog šiuo atveju problemų gali kilti valstybėms narėms bandant susitarti dėl tokio teisinio reguliavimo, kadangi šiuo atveju iškiltų valstybių narių suvereniteto apribojimo klausimas PVM tarifų nustatymo atžvilgiu.

#### 4.3. „Faktinio vartojimo ir naudojimo“ taisyklė

Kaip žinia, jeigu nėra tenkinamas įstatyme įtvirtintas sąlygų visetas, esant verslas-vartotojui modeliui, elektroninių paslaugų teikimo vieta persikelia į pirkėjo valstybę, t. y. taikomas paskirties principas, iš to seka, jog paslaugų teikėjas turi teisingai nustatyti paslaugų gavėjo valstybę. Paslaugų gavėjo įsikūrimo valstybę paslaugų teikėjui, kaip minėta, gali padėti nustatyti

<sup>182</sup> Europos Komisija, *supra note*, 140.

<sup>183</sup> Martijn M.J.A. Veltrop, *supra note*, 125.

aukščiau analizuotos prielaidos ir įrodymai. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį ir į 2006 m. PVM direktyvoje įtvirtintą 59 a straipsnį, remiantis kuriuo „valstybės narės, siekdamos užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, neapmokestinimui ar konkurencijos iškreipymui, gali laikyti, kad a) šių paslaugų teikimo vieta yra už ES ribų tais atvejais, jei paslaugų, kurių teikimo vieta yra jų teritorijoje, faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta už ES ribų; b) vienos ar visų šių paslaugų teikimo vieta yra jų teritorijoje tais atvejais, jei paslaugų, kurių teikimo vieta yra už ES ribų, faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta jų teritorijoje“<sup>184</sup>. Šis straipsnis apima ir Direktyvos 58 straipsnį, kuris įtvirtina elektroninių paslaugų teikimo neapmokestinamiesiems asmenims vietos taisyklę, kas reiškia, jog „faktinio vartojimo ir naudojimo“ taisyklė tam tikra prasme apriboja nuo 2015 m. sausio 1 d. taikomą elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklę. Taigi, gali susiklostyti situacija, jog pvz., ES1 apmokestinamasis asmuo, remdamasis dviem vienas kitam neprieštaraujančiais įrodymais, nustatys, jog jo parduodamos elektroninės knygos pirkėjas (neapmokestinamasis asmuo) yra įsikūręs ES2 valstybėje narėje, kurios nacionalinėje teisėje yra įtvirtinta „faktinio vartojimo ir naudojimo“ taisyklė. Taigi, jeigu šis pirkėjas minėtą elektroninę knygą nuspręs skaityti atostogų metu trečiojoje valstybėje, t. y. už ES ribų, reikės atsižvelgti į tai, jog ES2 taiko „faktinio vartojimo ir naudojimo“ taisyklę, kas reikš, jog elektroninė paslauga bus laikoma suteikta ne ES2, o trečiojoje valstybėje.

Tačiau kyla klausimas, kaip paslaugų teikėjui žinoti, kur paslaugų gavėjo įsigyta paslauga bus faktiškai pasinaudota? M. Lamensch tvirtina, kad verslui, kuris vyksta elektroninėje erdvėje, būdinga tai, jog tarp sandorio šalių nėra jokio kontakto ir antrąją sandorio šalį yra sunku surasti. Todėl, nemano, jog elektroninių paslaugų teikėjai galėtų sugebėti nustatyti, ar elektronine paslauga buvo pasinaudota toje vietoje, kurioje ji buvo suteikta<sup>185</sup>. Anot T. Ecker, tokios paslaugos, kaip elektroninės paslaugos, nebūtinai naudojamos iš karto jas įsigijus, kadangi jomis galima naudotis ilgesnį laiką įvairiose vietose<sup>186</sup>. Kaip teigia M. Pozvek, faktinio paslaugų naudojimo administruoti neįmanoma. Daugeliu atvejų verslui būtų sunku tokiu būdu sekti naudojimąsi paslaugomis, o mokesčių administracijai - sunku žinoti, kur ta paslauga buvo naudojama<sup>187</sup>. Kitaip tariant, ši taisyklė reikalauja per daug pastangų įvertinti taisyklės taikymo pagrįstumą.

---

<sup>184</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

<sup>185</sup> Marie Lamensch, „Unsuitable EU VAT Place of Supply Rules for Electronic Services – Proposal for an Alternative Approach“, *World Tax Journal* 4, 1 (2012): 85 (Cituota iš: Jacob Linders, „VAT and e-services“ (Lund University, 2013), 28,

<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=4229378&fileOID=4316436>

<sup>186</sup> Thomas Ecker, „Place of Effective Use and Enjoyment of Services – EU History Repeats Itself“, *International VAT Monitor* 23,6 (2012): 407-410 (Cituota iš: Jacob Linders, „VAT and e-services“ (Lund University, 2013), 28, <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=4229378&fileOID=4316436>

<sup>187</sup> Maruša Pozvek, „VAT in digital electronic commerce“, *Inter EU Law East: journal for the international and European law, economics and market integrations*, 4, 1 (2017): 41, DOI: <https://doi.org/10.22598/iele.2017.4.1.3>

Svarbu pažymėti, jog ši PVM Direktyvos 59 a straipsnyje įtvirtinta teisinė nuostata nėra įpareigojanti, todėl valstybės narės turi diskrecijos teisę rinktis, ar tokią taisyklę taikyti nacionalinėje teisėje. Remiantis Komisijos pateikta informacija, šią taisyklę taiko ne visos ES valstybės narės<sup>188</sup>. Šią taisyklę pasirinkusios taikyti pvz., Jungtinė Karalystė, Graikija, Latvija, Italija. Atkreiptinas dėmesys, jog Lietuva elektroninių paslaugų atžvilgiu šios taisyklės netaiko<sup>189</sup>. Remiantis tuo, jog šios taisyklės valstybės narės neprivalo įgyvendinti, arba gali ją įgyvendinti tik iš dalies, lemia tai, jog šios nuostatos taikymo sritis valstybėse narėse gali skirtis.

Reikėtų atsižvelgti ir į tai, jog 2011 m. Tarybos įgyvendinimo reglamentas įtvirtina priemonės padedančias nustatyti tik paslaugų gavėjo įsikūrimo vietą, bet ne faktinio vartojimo vietą. ES lygiu teisinių priemonių ar bendrų gairių, kurios leistų nustatyti, kur paslauga iš tikrųjų yra naudojama nėra priimta. Be to, jeigu valstybės narės pačios priimtų nacionalines nuostatas, kurios padėtų nustatyti kur faktiškai naudojama paslauga, tikėtina, jog šios nuostatos taip pat skirtųsi nuo kitose valstybėse narėse taikomų, nes valstybės narės gali turėti skirtingą požiūrį į tai, kur vyksta faktinis paslaugos vartojimas. Tai netgi galėtų lemti, jog paslaugos būtų apmokestintos daugiau nei vieną kartą. Faktą, jog daugeliu atveju labai sunku nustatyti kur paslaugomis iš tikrųjų yra naudojama patvirtina ir Europos Komisija.<sup>190</sup> Dar daugiau, nepaisant to, jog paslaugų teikėjas turi kiekvienu atveju teikdamas elektronines paslaugas į skirtingas ES valstybes nars žinoti tose valstybėse taikomus PVM tarifus, šiuo atveju, jis privalo žinoti ir tai, ar vartojimo jurisdikcija taiko šią taisyklę ir koku mastu. Darytina išvada, jog ši „faktinio naudojimo ir vartojimo“ taisyklė neatitinka elektroninei komercijai taikomo veiksmingumo ir paprastumo principo. Ir nors remiantis direktyva ši taisyklė gali būti taikoma siekiant užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, neapmokestinimui ar konkurencijos iškreipimui, vis tik, reikėtų teigti, jog ši taisyklė elektroninių paslaugų atveju kaip tik gali atverti kelią piktnaudžiavimui, kuris gali sukelti situaciją, kad PVM iš vis nebus apskaičiuotas.

#### 4.4. PVM prievolių vykdymo alternatyvos

Aukščiau analizuotas elektronines paslaugas įsigyjancio asmens vietos nustatymas tiesiogiai susijęs su PVM prievolių vykdymu. Kitaip tariant, paskirties principo taikymo tikslais

<sup>188</sup> European Commission, „National VAT rules“, žiūrėta 2019 m. lapkričio 11 d., [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/national-vat-rules](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/national-vat-rules)

<sup>189</sup> European Commission, *supra note*, 188.

<sup>190</sup> Thomas Ecker, *A VAT/GST Model Convention*, (IBFD Doctoral Series, 2013), [https://books.google.lt/books?id=YAp2AgAAQBAJ&pg=PA138&lpg=PA138&dq=how+to+identify+location+on+use+and+enjoyment+VAT&source=bl&ots=kLj82on9cF&sig=ACfU3U3QauxieYaUmpO9n\\_lSeUp6UXM\\_dw&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwjT2cj64aPmAhVMmIsKHQOpCt0Q6AEwEHoECACQAQ#v=onepage&q=how%20to%20identify%20location%20on%20use%20and%20enjoyment%20VAT&f=false](https://books.google.lt/books?id=YAp2AgAAQBAJ&pg=PA138&lpg=PA138&dq=how+to+identify+location+on+use+and+enjoyment+VAT&source=bl&ots=kLj82on9cF&sig=ACfU3U3QauxieYaUmpO9n_lSeUp6UXM_dw&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwjT2cj64aPmAhVMmIsKHQOpCt0Q6AEwEHoECACQAQ#v=onepage&q=how%20to%20identify%20location%20on%20use%20and%20enjoyment%20VAT&f=false)

nustačius elektronines paslaugas įsigyjančio asmens vietą neatsiejamai kyla prievolė apskaičiuotą mokestį sumokėti į paskirties jurisdikcijos biudžetą. Šiai prievolei įgyvendinti yra numatytos dvi alternatyvos esant verslas-vartotojui modeliui.

Svarbu atkreipti dėmesį, jog tuo atveju, kai elektroninės paslaugos yra teikiamos tik LR teritorijoje, PVM skaičiavimo ir mokėjimo prievolės bei atvejus, kai apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju įtvirtina PVMĮ 71 straipsnis. Šio straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas <...>“<sup>191</sup>. PVMĮ 71 straipsnio 2 dalyje yra nurodoma riba, kurios neviršijus apmokestinamasis asmuo neprivalo vykdyti PVM prievolių, t. y., „<...> neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes <...> ir (arba) teikiamas paslaugas <...> skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 45 000 eurų. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta“<sup>192</sup>. Taigi, tuo atveju, jeigu pvz., Lietuvos apmokestinamasis asmuo šalies teritorijoje teiktų elektronines paslaugas, tokiu atveju pastarasis tik tuomet privalėtų registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti bei mokėti PVM, kai tik viršys nustatytą 45 000 eurų ribą.

Tuo tarpu, PVMĮ 71 straipsnio 3 dalis įtvirtina užsienio apmokestinamųjų asmenų PVM prievolių vykdymą, t. y., „užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtoju privalo registruotis per šalies teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra, – per paskirtą LR esantį fiskalinį agentą“. Kaip nurodoma VMI parengtame PVMĮ apibendrintame komentare, „užsienio apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje tiekiantis prekes ir (arba) teikiantis paslaugas, PVM mokėtoju privalomai yra registruojamas neatsižvelgiant į tai, ar jo atlygis už Lietuvos teritorijoje vykdomą ekonominę veiklą viršijo 45 000 eurų sumą, ar ne, t. y. nuo pirmojo euro“<sup>193</sup>. Be to, pažymėtina, jog nuo 2015 m. sausio 1 d. įstatymo reikalavimas paskirti fiskalinį agentą nėra taikomas apmokestinamiesiems asmenims, būtent tiems, kurie yra įsikūrę už ES ribų, teikia elektronines paslaugas ir, kurie PVM mokėtojais registruojasi specialios elektroninių paslaugų apmokestinimo schemos pagrindu<sup>194</sup>. PVMĮ 71 straipsnio 3 dalies aiškumo tikslais verta paaiškinti, jog esant verslas-vartotojui modeliui, jeigu pvz., Estijos apmokestinamasis asmuo parduotų programinę įrangą Lietuvos neapmokestinamajam asmeniui, ir preziumuojant, kad tokių suteiktų paslaugų vertė einamaisiais kalendoriniais ir praėjusiais kalendoriniais metais viršijo 10 000 eurų, tokiu

---

<sup>191</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>192</sup> *Ibid.*

<sup>193</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2019-09-05), žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d., <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9>

<sup>194</sup> *Ibid.*

atveju Estijos apmokestinamasis asmuo turėtų registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje nuo ekonominės veiklos pradžios. Be kita ko, svarbu pažymėti, jog net jeigu Estijos apmokestinamasis asmuo nebūtų užsiregistravęs PVM mokėtoju savo šalyje, jis vis tiek turėtų apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti lietuvišką PVM į Lietuvos biudžetą<sup>195</sup>. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog esant pastarajam verslas-vartotojui modeliui, tai yra bendroji taisyklė pasireiškianti per įprastą registravimosi PVM mokėtojais tvarką.

Nepaisant aukščiau analizuotos įprastos registravimosi PVM mokėtojais tvarkos, PVMĮ 115<sup>1</sup> straipsnyje yra įtvirtintos dvi **specialios apmokestinimo schemas** elektroninių paslaugų teikimui esant verslas-vartotojui modeliui. Visų pirma, PVMĮ 115<sup>1</sup> straipsnio 2 dalis įtvirtina **Sajungoje neįsikūrusių asmenų apmokestinimo schemą** – „apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų ir ES teritorijoje teikiantis <...> elektronines paslaugas skirtingų valstybių narių asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, turi teisę pasirinkti taikyti Sajungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir įsiregistruoti PVM mokėtoju vienoje kurioje nors valstybėje narėje, ir per šią valstybę narę vykdyti įsipareigojimus, susijusius su mokestinėmis prievolėmis visoje ES teritorijoje“<sup>196</sup>. Be kita ko, reikėtų pažymėti, jog „apmokestinamuoju asmeniu, įsikūrusiu už ES teritorijos ribų, laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris ES teritorijoje neturi buveinės arba padalinio“<sup>197</sup>, o „registravimosi valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų, nusprendžia registruotis“<sup>198</sup>. Sajungoje neįsikūrusių apmokestinamieji asmenys tokią schemą Lietuvos atžvilgiu gali taikyti remiantis PVMĮ 71 straipsnio 11 dalimi. Taigi, jeigu Rusijos apmokestinamasis asmuo teiktų elektronines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims įvairiose ES valstybėse narėse, tokiu atveju jis galėtų pasirinkti pvz., LR, kurioje įsiregistravęs PVM mokėtoju, vykdytų PVM prievolę, susijusias su elektroninių paslaugų teikimu. Tai reikštų, jog papildomai registruotis kitose valstybėse narėse dėl tokių paslaugų teikimo šiam asmeniui nebereiktų. Verta pažymėti, jog iki pat 2019 m. sausio 1 d. minėtos nuostatos tikslais apmokestinamuoju asmeniu, kuris nebuvo įsikūręs ES, buvo laikomas tas asmuo, kuris „ES teritorijoje neturėjo buveinės arba padalinio ir kuris nebuvo ir neturėjo būti įsiregistravęs kurioje nors valstybėje narėje PVM mokėtoju pagal atitinkamas valstybių narių teisės aktų nuostatas (išskyrus prievolę registruotis PVM mokėtoju pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio skirsnio nuostatoms)“<sup>199</sup>, tačiau anksčiau šiame darbe minėta 2017 m. Tarybos direktyva 2017/2455 pakeitė pastarąją nuostatą. Šių pakeitimų priežastys buvo susijusios su tuo,

<sup>195</sup> Pagrindinių ES pridėtinės vertės mokesčio taisyklių, taikomų elektroninėmis priemonėmis teikiamoms paslaugoms, išaiškinimas, žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d.,

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/information\\_microbusinesses\\_euvat\\_2015\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/information_microbusinesses_euvat_2015_lt.pdf)

<sup>196</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>197</sup> *Ibid.*

<sup>198</sup> *Ibid.*

<sup>199</sup> *Ibid.*

jog „apmokestinamieji asmenys, kurie nebuvo įsisteigę ES, bet buvo registruoti PVM mokėtojais kurioje nors valstybėje narėje (pvz., dėl to, kad toje valstybėje narėje retkarčiais vykdo PVM apmokestinamus sandorius), negalėjo naudotis nei specialia schema ES neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, nei specialia schema ES įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims“<sup>200</sup>. Be to, ši 2017 m. direktyva nuo 2019 m. sausio 1 d. numatė pakeisti ir sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimus, taikomus specialiomis schemomis besinaudojančių paslaugų teikėjų (tiek ES, tiek ir ne ES) atžvilgiu. Pastarojoje direktyvoje buvo įtvirtina, jog „reikalavimas laikytis visose valstybėse narėse, kuriose teikiamos paslaugos, galiojančių sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimų, sukuria didelę našta. Todėl, turėtų būti taikomos specialiomis schemomis besinaudojančio paslaugų teikėjo registravimosi valstybėje narėje galiojančios sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės“<sup>201</sup>. Kitaip tariant, buvęs teisinis reguliavimas neatitiko elektroninei komercijai taikomo veiksmingumo principo. Todėl, jį pakeitus, buvo išpildytos EBPO rekomendacijos, kiek tai susiję su sąskaitų faktūrų išrašymu pagal paslaugų teikėjo jurisdikcijos taisykles. Atkreiptinas dėmesys, jog ši Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema nacionaliniu lygiu buvo pradėta taikyti jau nuo 2004 m. gegužės 1 d.<sup>202</sup>, perkėlus ir įgyvendinus 2002 m. direktyvą 2002/38/EB. Be kita ko, ši registravimosi sistema buvo vadinama VoeS (angl. *VAT on electronic services*) sistema<sup>203</sup>.

PVMĮ 115<sup>1</sup> straipsnio 3 dalis įtvirtina taip pat ir **Sąjungoje įsikūrusių asmenų apmokestinimo schemą** – „ES teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, teikiantis <...> elektronines paslaugas skirtingų valstybių narių, kuriose jis neturi buveinės ar padalinio, asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, turi teisę pasirinkti taikyti Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir per savo valstybę narę, kurioje jis turi buveinę ar padalinį, vykdyti įsipareigojimus, susijusius su mokeskinėmis prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų valstybių narių, kuriose jis neturi buveinės ar padalinio, asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, teikiamų <...> elektroninių paslaugų“<sup>204</sup>. Sąjungoje įsikūrę apmokestinamieji asmenys tokią schemą LR atžvilgiu gali taikyti remiantis PVMĮ 71 straipsnio 11 dalimi. Tai reiškia, jeigu pvz., Estijos apmokestinamas asmuo, neturintis LR buveinės ar padalinio, teiktų elektronines paslaugas LR neapmokestinamiesiems asmenims, ir dėl tokių paslaugų teikimo būtų įsiregistravęs PVM mokėtoju Estijoje, tokiu atveju atskirai prievolės registruotis PVM mokėtoju LR nebūtų, jeigu tai būtų susiję tik su minėtų paslaugų teikimu. Svarbu pažymėti, jog šios „nuostatos taikomos, kai Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą pasirenka taikyti

<sup>200</sup> 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455, *supra note*, 111.

<sup>201</sup> *Ibid.*

<sup>202</sup> 2015 m. balandžio 30 d. Nr. VA-P-60-12-7 Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės „Valstybinio audito ataskaita dėl elektroninės prekybos kontrolės“, žiūrėta 2019 m. lapkričio 11 d., [https://www.vkontrole.lt/pranesimas\\_spaudai.aspx?id=18450](https://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=18450)

<sup>203</sup> *Ibid.*

<sup>204</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

ir įsiregistruoti PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, ar buvo registruotas PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71, 71<sup>1</sup> arba 72 straipsnį, LR apmokestinamasis asmuo arba už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kuris turi padalinį LR<sup>205</sup>. Tai reiškia, kad nepaisant to, jog pvz., LR apmokestinamasis asmuo būtų įsiregistravęs LR PVM mokėtoju todėl, kad viršijo PVMĮ įtvirtintą 45 000 eurų registravimosi PVM mokėtoju ribą, jam vis tiek išlieka teisė naudotis ir Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, jeigu pastarasis teikia elektronines paslaugas kitų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims, „o tuo tarpu LR atsirandančias prievoles dėl „lietuviško“ PVM sumokėjimo, LR įsikūrę apmokestinamieji asmenys ir toliau vykdys pateikdami įprastą PVM deklaraciją“<sup>206</sup>.

Svarbu pažymėti, jog „iki pat 2015 m. sausio 1 d. speciali schema buvo taikoma tik už ES ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, kadangi paslaugų teikėjai, įsikūrę ES teritorijoje, PVM prievoles vykdė savo įsikūrimo valstybėje. Tačiau pasikeitus paslaugų teikimo vietos taisyklei, analogiška schema, remiantis 2008 m. Tarybos direktyva 2008/8/EB (*aut. pastaba*), buvo pritaikyta ir ES įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims“<sup>207</sup>.

Detalizuojant Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, svarbu nurodyti, jog taikant šią schemą, „ES teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūrusiu apmokestinamuoju asmeniu laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris turi buveinę arba padalinį (padalinius) ES teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje“<sup>208</sup>. Kitaip tariant, svarbu, kad elektroninių paslaugų teikėjas būtų įsikūręs ar turėtų padalinį kitoje ES valstybėje narėje nei paslaugų gavėjai, šiuo atveju - neapmokestinamieji asmenys. Priešingu atveju, paslaugų teikėjai PVM prievoles turėtų vykdyti tiesiogiai savo valstybėje narėje.

Dar daugiau, „registravimosi valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo turi buveinę, arba, jeigu jis ES teritorijoje buveinės neturi, – ta valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris neturi buveinės ES teritorijoje, turi padalinius keliose valstybėse narėse, registravimosi valstybe laikoma ta valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį ir kurią jis pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare <...>“<sup>209</sup>. Taigi, remiantis šia nuostata, Sąjungoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, teikiantis elektronines paslaugas kitose valstybėse narėse įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims,

<sup>205</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>206</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija, „Dėl PVM įstatymo Nr. IX - 751 2, 13, 24, 57, 71, 71-1, 101, 102, 103, 104, 105, 116, 117, 118 straipsnių ir XII skyriaus penktojo skirsnio pakeitimo įstatymo“, žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d., [https://www.vmi.lt/cms/aprasymas/-/asset\\_publisher/Djwe6gNL5Io9/content/del-pvm-istatymo-nr-ix-751-2-13-24-57-71-71-1-101-102-103-104-105-116-117-118-straipsniu-ir-xii-skyriaus-penktojo-skirsnio-pakeitimo-istatymo](https://www.vmi.lt/cms/aprasymas/-/asset_publisher/Djwe6gNL5Io9/content/del-pvm-istatymo-nr-ix-751-2-13-24-57-71-71-1-101-102-103-104-105-116-117-118-straipsniu-ir-xii-skyriaus-penktojo-skirsnio-pakeitimo-istatymo)

<sup>207</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija, „Dėl telekomunikacijų, transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimo neapmokestinamiesiems asmenims nuo 2015 m. sausio 1 dienos“, žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d., [https://www.tagidas.lt/wp-content/uploads/2015/12/20150116\\_RM\\_816.pdf](https://www.tagidas.lt/wp-content/uploads/2015/12/20150116_RM_816.pdf)

<sup>208</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>209</sup> *Ibid.*



PVM mokėtoju dėl būtent tokių paslaugų teikimo, registruojasi arba toje valstybėje narėje kur yra jo buveinė, arba ten, kur yra jo padalinys. Atkreiptinas dėmesys, jog duotuoju atveju Sąjungoje įsikūrę paslaugų teikėjai pasirinkimo laisvės registruotis pasirinktoje valstybėje narėje neturi, priešingai nei Sąjungoje neįsikūrę apmokestinamieji asmenys, tačiau mokestinės naštos atžvilgiu tai įtakos neturės. Tai paaiškinama tuo, jog kaip nurodyta PVMĮ 115<sup>3</sup> str., „apmokestinamasis asmuo, LR pasirinkęs taikyti <...> Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ar Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ne vėliau kaip kiekvienam kalendoriniam ketvirčiui pasibaigus iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos, privalo sumokėti PVM deklaracijoje nurodytą PVM sumą, apskaičiuotą už visas suteiktas paslaugas, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos“<sup>210</sup>. Pažymėtina, jog elektroninių paslaugų teikėjas PVM privalo būti apskaičiavęs taikdamas tos valstybės narės PVM tarifą, kurioje paslaugos yra laikomos suteiktomis. Be to, „<...> sumokėtas PVM laikantis Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatų paskirstomas valstybėms narėms, kurių teritorijoje šis asmuo teikė paslaugas“<sup>211</sup>.

Toliau analizuojant specialiąsias apmokestinimo schemas, verta paminėti, jog šių schemų nuostatos, įtvirtintos PVMĮ, „nebetaikomos, jeigu apmokestinamasis asmuo praneša, kad nutraukia elektroninių paslaugų teikimą ES, arba mokesčio administratoriaus duomenimis, nebevykdo ekonominės veiklos, nurodytos šiame skirsnyje, arba nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujšančiam, kad jam būtų taikomos šio skirsnio nuostatos, arba nuolat pažeidinėja šio skirsnio nuostatas“<sup>212</sup>. Kaip matyti iš teisinės šios nuostatos konstrukcijos, tai yra ne kumuliatyvūs, bet alternatyvūs atvejai specialių schemų taikymo pabaigai.

Kaip nurodo VMI, šios dvi aukščiau minėtos apmokestinimo schemas ES kontekstu vadinamos Vieno langelio sistema (angl. *Mini One Stop Shop*) (toliau - MOSS)<sup>213</sup>. Anot VMI, „MOSS reiškia tiek specialią apmokestinimo schemą (teisine prasme), tiek informacinę sistemą“<sup>214</sup>. Taigi, galima teigti, jog šios dvi įtvirtintos schemas, iš esmės, atitinka EBPO rekomendacijas. Primintina, jog EBPO, vertindama supaprastintą registravimosi sistemą, itin pabrėžė proporcingumo aspektą, kuriuo turėtų būti remiamasi įtvirtinant tokias sistemas, t. y. iš paslaugų teikėjų gali būti reikalaujam kaupti duomenis dėl suteiktų paslaugų tik tiek ir tokia apimtimi, kiek reikia įsitikinti, kad mokestis yra tinkamai apskaičiuotas. Atsižvelgiant į tai, kad 2011 m. reglamento 63 c straipsnis nurodo, jog „apmokestinamojo asmens apskaitos dokumentuose turi būti ši informacija: vartojimo valstybė narė; paslaugos rūšis; paslaugos teikimo data; apmokestinamoji vertė; bet kuris paskesnis apmokestinamosios vertės padidinimas arba

---

<sup>210</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>211</sup> *Ibid.*

<sup>212</sup> *Ibid.*

<sup>213</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija, *supra note*, 207.

<sup>214</sup> *Ibid.*

sumažinimas; taikomas PVM tarifas; mokėtino PVM suma; gautų mokėjimų data ir suma; bet kokie mokėjimai į sąskaitą, gauti prieš paslaugos suteikimą; jeigu išrašoma sąskaita faktūra, sąskaitoje faktūroje pateikta informacija; paslaugą įsigyjantį asmens vardas ir pavardė ar pavadinimas, jeigu jis apmokestinamajam asmeniui žinomas; informacija, pagal kurią buvo nustatyta vieta, kur paslaugą įsigyjantis asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena<sup>215</sup>, galima teigti, jog tai atitinka EBPO rekomendacijas. Be to, laikotarpį, kiek laiko tokia informacija turi būti saugoma apskaitos dokumentuose, pateikia PVMĮ 115<sup>4</sup> straipsnis, nurodantis, jog „apmokestinamieji asmenys privalo saugoti apskaitos duomenis 10 kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo kitų metų, negu buvo suteiktos <...> elektroninės paslaugos“<sup>216</sup>.

Reikšminga pažymėti ir tai, jog apmokestinamieji asmenys nėra įpareigoti taikyti šias schemas<sup>217</sup>. Pastarieji turi teisę ir toliau registruotis PVM mokėtojais įprastine tvarka tose valstybėse narėse, kuriose įsikūrę paslaugų gavėjai (neapmokestinamieji asmenys), ir toje valstybėje vykdyti su PVM susijusias prievoles. Galima teigti, jog administracinės naštos požiūriu, specialios schemas, iš tiesų, supaprastina PVM prievolių vykdymą apmokestinamiesiems asmenims, kurie elektronines paslaugas teikia daugiau nei vienoje ES valstybėje narėje. Dar daugiau, specialių schemų taikymo atžvilgiu, mokestinis laikotarpis, kai reikia teikti PVM deklaracijas, yra kalendorinis ketvirtis. Tuo tarpu, įprasta tvarka teikiant PVM deklaracijas, mokestinis laikotarpis yra mėnesis, jeigu pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus viršijo 300 000 eurų<sup>218</sup>. Taigi, iš esmės, didesnėms įmonėms tai lemia teigiamą apyvartinių lėšų poveikį<sup>219</sup>.

Nepaisant šių teigiamų dalykų, kuriuos suteikia supaprastintos registravimosi sistemos, vis tik, neišvengiamai yra susiduriama ir su praktinėmis problemomis ypatingai mokesčių kontrolės srityje. Primintina, jog remiantis EBPO rekomendacijomis, yra būtina, kad valstybės imtųsi tinkamų priemonių stiprinti glaudesnę tarptautinę mokesčių administratorių bendradarbiavimą PVM srityje. Kaip nurodyta Valstybės kontrolės ataskaitoje, net „iki 2014 m. birželio 1 d. VMI neturėjo galimybių patikrinti, ar pvz., Kinijoje įsisteigę elektroninių paslaugų teikėjai už Lietuvos gyventojams suteiktas elektronines paslaugas moka PVM, nes Lietuva su šiomis šalimis neturėjo dvišalių susitarimų dėl bendradarbiavimo PVM administravimo srityje“<sup>220</sup>. Todėl, nesant efektyvios kontrolės iš paslaugų gavėjo valstybės mokesčių administratoriaus, šiems paslaugų teikėjams nebuvo sudėtinga piktnaudžiauti taisyklėmis ir nevykdyti PVM prievolių.

<sup>215</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

<sup>216</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>217</sup> *Ibid.*

<sup>218</sup> *Ibid.*

<sup>219</sup> Matthias Weidmann, „The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services. Practical Consequences – The German Example“, *The EC Tax Review*, 24,2 (2015): 116, <http://kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2015011>

<sup>220</sup> Valstybės kontrolė, *supra note*, 202.

Tačiau, „2014 m. birželio 1 d. Lietuvai prisijungus prie Konvencijos dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių klausimais, pastarojoje konvencijoje dalyvaujančios šalys susitarė teikti viena kitai administracinę pagalbą mokesčių srityje, tokią kaip keitimasis informacija, mokestinių patikrinimų atlikimas tuo pačiu metu, dalyvavimas užsienyje atliekamuose mokestiniuose patikrinimuose ir kt. 2015 m. kovo 4 d. duomenimis, konvencija ratifikuota 63 pasaulio šalyse. Tačiau Konvencijai įgyvendinti ir poveikio priemonėms pritaikyti gali būti reikalingi papildomi šalių susitarimai ir nacionalinėje teisėje įtvirtintos nuostatos“<sup>221</sup>. Tačiau, pvz., kaip nurodyta Europos Auditų rūmų pateiktoje specialiojoje ataskaitoje, kiek tai susiję su tarptautiniu administraciniu bendradarbiavimu, 2014 m. - 2018 m. laikotarpiu, iš 20 apklausoje dalyvavusių valstybių narių, nė viena nenurodė, kad naudojosi šia Konvencija elektroninės komercijos srityje. Taip pat, penkios valstybės narės, tarp kurių Nyderlandai, Švedija, Vokietija, Austrija ir Airija, ir, kuriose 2018 m. buvo atliktas Europos Audito rūmų auditas, nėra naudojusios minėta Konvencija<sup>222</sup>.

Specialiojoje ataskaitoje taip pat pateikta išvada, jog nepakankamai išnaudojamos ir ES mastu administracinio bendradarbiavimo priemonės. Nors valstybės narės yra įpareigosotos keistis informacija naudodamos administracinio bendradarbiavimo priemones numatytas „Tarybos reglamente (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu PVM srityje“<sup>223</sup>, tačiau „valstybės narės yra priklausomos nuo iš kitų valstybių narių gaunamos informacijos apie paslaugų teikimą ES viduje ir tik ją gavusios gali surinkti PVM savo teritorijoje“<sup>224</sup>. Be to, „esama rizikos, kad vartojimo valstybės narės mokesčių administratoriai nepasinaudos administracinio bendradarbiavimo priemonėmis, kad paprašytų šalies ar šalių, kuriose yra įregistruotas arba nustatomas tiekėjas, pateikti informaciją. Jeigu tokia informacija nesikeičiama, vartojimo valstybės narės mokesčių administratoriams sunku aptikti neapmokestintus sandorius. Kita rizika yra susijusi su tuo, kad registracijos šalies mokesčių administratoriai turi mažai paskatų atlikti tinkamus tiekėjų patikrinimus, nes bet koks nustatytas PVM priklauso vartojimo valstybei narei“<sup>225</sup>. Be to, kaip nurodyta ir Valstybės kontrolės 2015 m. parengtoje ataskaitoje, specialių schemų atžvilgiu „kitoms ES šalims priklausantis PVM faktiškai nekontroliuojamas. Kiekvienos šalies mokesčių administratorius tikrina, kaip mokesčių mokėtojas apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčių administratoriaus šalyje taikomus mokesčius. Kitaip tariant, VMI nepavesta kontroliuoti, už kokią sumą Lietuvoje MOSS PVM mokėtoju

<sup>221</sup> Valstybės kontrolė, *supra note*, 202.

<sup>222</sup> Europos Audito rūmai, Specialioji ataskaita, *supra note*, 123.

<sup>223</sup> 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, žiūrėta 2019 m. lapkričio 11 d., <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>

<sup>224</sup> Europos Audito rūmai, Specialioji ataskaita, *op. cit.*

<sup>225</sup> *Ibid.*

užsiregistravęs paslaugų teikėjas pardavė paslaugų kiekvienai kitai ES šaliai<sup>226</sup>. Taigi, galima teigti, jog atliktas Europos Auditų rūmų tyrimas, patvirtina, jog nepakankamai išnaudojamos ES valstybių narių ir ne ES šalių administracinio bendradarbiavimo priemonės, nors tai ypatingai skatino daryti EBPO parengtose rekomendacijose siekiant, jog būtų išlaikyta pusiausvyra tarp apmokestinimo supaprastinimo ir valstybių narių siekio apsaugoti PVM pajamas.

*Apibendrinant* tai, kas pasakyta, galima teigti, jog taikant nuo 2015 m sausio 1 d. įsigaliojusią ir paskirties principu grindžiamą elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklę esant verslas-vartotojui modeliui, PVM teisinis reguliavimas, susijęs su paslaugų gavėjo statuso ir vietos nustatymu, nors daugeliu atveju paremtas EBPO rekomendacijomis, tačiau ne visais atvejais atitinka elektronei komercijai taikomų paprastumo ir veiksmingumo principų. Nors paslaugų gavėjo statusui ir vietai nustatyti ES lygiu yra priimtas 2006 m. PVM direktyvą įgyvendinantis reglamentas, tačiau jis yra stokojantis teisinio aiškumo. O šio reglamento pagrindu Komisijos priimtos teisiškai neįpareigojančios aiškinamosios pastabos neužtikrina paslaugų teikėjams teisinio tikrumo. Dar daugiau, nepaisant paslaugų gavėjo vietos nustatymo atžvilgiu atliktų teigiamų teisinio reguliavimo pakeitimų, lėmusių tai, kad paslaugų teikėjas bendrosios prielaidos taikymo atžvilgiu, gali remtis tik vienu, o ne dviem įrodymais, šie pakeitimai sukūrė diskriminacinį ir mažiau palankų teisinį reguliavimą ne ES įsikūrusių paslaugų teikėjų atžvilgiu, nes vienu įrodymu gali remtis tik ES įsikūrę ar joje turintys nuolatinį padalinį apmokestinamieji asmenys neviršiję įstatyme įtvirtintos suteiktų paslaugų vertei taikomos ribos. Kitaip tariant, ne ES įsikūrusių įmonių atžvilgiu kylančios teisės aktų atitikties naštos problema nebuvo spręsta. Kita vertus, kiek palankesni už ES ribų įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu atlikti pakeitimai buvo susiję su tuo, jog buvo išplėtos galimybių ribos naudotis Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema. Dar daugiau, paskirties principu grindžiama elektroninių paslaugų vietos taisyklė taikoma verslas-vartotojui modeliui, yra apribojama „faktinio naudojimo ir vartojimo“ taisykle. Nors šios taisyklės LR nėra pasirinkusi taikyti, tačiau ES kontekste, ši taisyklė bent jau kol kas nėra veiksminga elektrones paslaugas apmokestinant PVM. Taigi, nepaisant to, jog esamoms problemoms spręsti buvo priimti teisinio reguliavimo pakeitimai, kurie sudarė 2017 m. Komisijos PVM elektroninės komercijos dokumentų rinkinį, kiek jis susijęs su paskirties principo taikymu, vis tik, pastarieji pakeitimai tik dalinai, o tam tikrais atvejais tik ES apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, palengvino su PVM susijusių prievolių vykdymą, kurio veiksmingumu irgi reikėtų abejoti. O tai, vis dėlto, lemia, jog paskirties principas, susijęs su tuo, jog PVM kaupčiusi vartojimo valstybėje narėje, negali būti tinkamai įgyvendintas. Tam, akivaizdu, įtakos turi dar ir mokesčių administratorių tarpvalstybinio administracinio bendradarbiavimo stoka.

---

<sup>226</sup> Valstybės kontrolė, *supra note*, 202.

## 5. ELEKTRONINĖMS PASLAUGOMS TAIKOMI PVM TARIFAI

### 5.1. Elektroninėms paslaugoms taikomų PVM tarifų vertinimas vienodo požiūrio principo kontekste

#### 5.1.1. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatos

Tinkamam elektroninių paslaugų apmokestinimui svarbu taip pat nustatyti ir tai, kokio dydžio PVM tarifas taikomas šioms paslaugoms. Remiantis PVMĮ 2 straipsnio 32 dalimi, yra taikomas standartinis 21 % PVM tarifas. Be kita ko, įstatymas numato dar ir 0 % tarifą bei lengvatinius tarifus, atitinkamai 5 % arba 9 %<sup>227</sup>. Tačiau, loginė PVMĮ nuostatų analizė leidžia teigti, jog visų elektroninių paslaugų atžvilgiu išimtinai yra taikomas tik standartinis PVM tarifas.

Tobulėjant technologijoms daugelis prekių, turinčių materialią išraišką, pvz., žaidimai kompaktiniuose diskuose, muzikos kūriniai kompaktiniuose diskuose, popieriniai leidiniai, tokie kaip knygos, žurnalai ir pan., yra skaitmenizuojami, suteikiant jiems nematerialią išraišką. PVM tikslais skirtumas yra tas, jog visos šios prekės, įgavusios skaitmeninę formą, yra laikomos elektroninėmis paslaugomis. Iš to seka, jog pastarosios, kaip ir aukščiau minėta, bus apmokestintos standartiniu PVM tarifu. Vis dėlto, išanalizavus PVMĮ nuostatas, reikėtų pasakyti, jog tarp visų prekių ir paslaugų grupių, kurioms gali būti taikomas atitinkamo dydžio lengvatinis PVM tarifas, patenka ir konkrečios prekės, kurios šiai dienai gali būti parduodamos skaitmenine forma. Visų pirma, 9 % lengvatinis PVM tarifas yra taikomas popierinėms knygoms, neperiodiniams leidiniams, o 5 % lengvatinis PVM tarifas yra taikomas laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams<sup>228</sup>. Toks teisinis reguliavimas, iš esmės, leidžia teigti, jog pvz., žurnalas turintis fizinę išraišką bus apmokestintas lengvatiniu 5 % PVM tarifu, o tas pats žurnalas turintis nematerialią išraišką bus apmokestintas 21 % PVM tarifu. Taip pat būtų ir pvz., su knygomis. Popierinę išraišką turinti knyga bus apmokestinta 9 % lengvatiniu PVM tarifu, o tą patį turinį, tačiau tik skaitmeninę išraišką turinti knyga, bus apmokestinta jau 21 % PVM tarifu. Taigi, susidaro situacija, kad toms pačioms prekėms, šiuo atveju, leidiniams, turintiems tą patį turinį, bet skirtingą formą, yra taikomas skirtingas teisinis reguliavimas PVM tarifų požiūriu. Reikšminga pažymėti, jog, vis dėlto, Lietuva tokiu teisiniu reguliavimu buvo įgyvendinusi 2006 m. PVM direktyvos nuostatas, kurios 98 straipsnyje buvo įtvirtinta, jog lengvatiniai PVM tarifai nėra taikomi elektroninėms paslaugoms<sup>229</sup>. Be to, pastarajai nuostatai (iki pat 2018 m. lapkričio 6 d.

<sup>227</sup> „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas,“ *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).

<sup>228</sup> *Ibid.*

<sup>229</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

Direktyvos 2018/1713 priėmimo<sup>230</sup>, kuri bus analizuojama kituose šio darbo poskyriuose) nebuvo numatyta jokių išimčių, įskaitant ir elektroninius leidinius.

Vertėtų atkreipti dėmesį, jog nacionaliniu lygiu 2016 m. atliktame tyrime, kuriuo buvo siekta išanalizuoti lengvatinio PVM tarifo taikymą knygoms ir periodiniams leidiniams, buvo prieita išvados, jog Lietuva esamu teisiniu reguliavimu atsilieka nuo rinkos vystymosi. Ekspertų buvo vienareikšmiškai pasisakyta, jog popierinės ir elektroninės knygos turėtų būti apmokestintos vienodai, kita vertus, aiški pozicija dėl elektroninių periodinių leidinių ir spausdintų periodinių leidinių apmokestinimo suvienodinimo nebuvo pateikta.<sup>231</sup>

Dar daugiau, dėl tokio teisinio reguliavimo problemiško jai jau gan seniai buvo diskutuojama ir teisės doktrinoje. Buvo laikomasi pozicijos, jog toks panašių situacijų skirtingas vertinimas galėtų būti laikomas vienodo požiūrio principo pažeidimu<sup>232</sup>. Šiuo aspektu kitame šio darbo poskyryje tikslinga paanalizuoti Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) praktiką.

### 5.1.2. Europos Teisingumo Teismo praktika

Prieš analizuojant ETT praktiką, svarbu priminti, jog iki pat aukščiau minėtos 2018 m. lapkričio 6 d. Direktyvos 2018/1713 priėmimo, 2006 m. PVM direktyvoje nebuvo įtvirtintos nuostatos, leidžiančios elektroniniams leidiniams, t. y. tiek periodiniams, tiek ir neperiodiniams taikyti lengvatinių PVM tarifų. Esant šiam teisiniui reguliavimui buvo priimta keletas ETT sprendimų, aktualių nagrinėjamai problemai.

Prancūzija bei Liuksemburgas, nepaisydamos PVM direktyvoje nurodyto imperatyvo, kuris besąlygiškai draudė taikyti lengvatinius tarifus elektroninėms paslaugoms, įtvirtino PVM lengvatinius tarifus elektroninėms knygoms, atitinkamai Prancūzija 5,5 %, o Liuksemburgas 3 %. Komisija, kiekvienos iš šių valstybių atžvilgiu, inicijavo pažeidimo procedūras, o galiausiai pateikė ieškinius ETT.

2015 m. kovo 5 d. ETT priimtu sprendimu „byloje C-479/13 Europos Komisija prieš Prancūziją“ konstatavo, jog pastaroji neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. PVM direktyvos 96

---

<sup>230</sup> 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos, susijusios su knygoms, laikraščiams ir periodiniams leidiniams taikomais pridėtinės vertės mokesčio tarifais, žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d.,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1713&from=LT>

<sup>231</sup> „Lengvatinio 9 % PVM tarifo knygoms ir periodiniams leidiniams poveikio viešiesiems finansams ir kultūrai analizė, identifikuojant jo tęstinumo tikslingumą arba siūlant kitokius valstybės pagalbos mechanizmus“, UAB „Ekonomines konsultacijos ir tyrimai“, žiūrėta lapkričio 17 d., <https://www.ltk.lt/files/lengvatinio-9proc-pvm-tarifo-knygomis-ir-periodiniams-leidiniams-poveikio-viesiesiems-finansams-ir-kulturai-analize-identifikuojant-jo-testinumo-tikslinguma-arba-siulant-kitokius-valstybes-pagalbos-mechanizmus0736.pdf>

<sup>232</sup> M. Massbaum, K. Eicker, „The Proposal for an EU Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means“, *International Tax Review*, 29, 3 (2001):97 (Cituota iš: Irmantas Rotomskis, „Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reguliavimas: Lietuvos kontekstas“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2004), 39).

ir 98 straipsnius<sup>233</sup>. ETT savo sprendime, visų pirma, konstatavo, jog elektroninių knygų tiekimas savo esme yra elektroninė paslauga, todėl pastarajam taikoma PVM direktyvoje įtvirtintas imperatyvas. Be kita ko, ETT nurodė, jog „mokesčių neutralumo principas yra ES teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje. Šis neutralumo principas neleidžia išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymo srities, nesant šiuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos“<sup>234</sup>.

Tais pačiais metais ir tą pačią dieną ETT priimtu sprendimu „byloje C-502/13 Europos Komisija prieš Liuksemburgą taip pat konstatavo, jog pastaroji valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. PVM direktyvos 96 ir 98 straipsnius“<sup>235</sup>. Be to, kaip ir prieš tai minėtame sprendime, ETT konstatavo, jog lengvatinio tarifo taikymo sritis negali būti išplėsta, jeigu nėra aiškiai tai įtvirtinančios teisės normos.

Trečioji ETT byla aktuali nagrinėjamam klausimui yra susijusi su Lenkijos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) prašymu priimti prejudicinį sprendimą. Šis prašymas buvo pateiktas po to, kai Lenkijos ombudsmenas kreipėsi į Lenkijos KT, siekiant, kad būtų konstatuota, jog nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias lengvatinis PVM tarifas netaikomas elektroninėms knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams, prieštarauja Lenkijos Konstitucijai<sup>236</sup>. Atkreiptinas dėmesys, jog Lenkijos teisėje buvo įtvirtinta, jog spausdintoms knygoms, skirtingai nei elektroninėms, taikomas lengvatinis PVM tarifas. Lenkijos KT nurodė, jog „iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, galėtų prieštarauti mokesčių neutralumo principui“<sup>237</sup>. ETT 2017 m. kovo 7 d. priėmęs sprendimą byloje Nr. C-390/15 dėl pateikto Lenkijos KT prašymo priimti prejudicinį sprendimą, visų pirma, pažymėjo, jog „nors prašymą pateikęs teismas rėmėsi mokesčių neutralumo principu, iš esmės, šis teismas kelia klausimą dėl vienodo požiūrio principo, įtvirtinto ES pagrindinių teisių chartijos 20 straipsnyje“<sup>238</sup>. Kitaip tariant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausė, „ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, negalioja, nes šiame straipsnyje neleidžiant valstybėms narėms taikyti lengvatinių PVM

---

<sup>233</sup> „Teisingumo Teismo 2015 m. kovo 5 d. sprendimas byloje C-479/13: Europos Komisija prieš Prancūzijos Respubliką“, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162685&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2339300>

<sup>234</sup> *Ibid.*

<sup>235</sup> „Teisingumo Teismo 2015 m. kovo 5 d. sprendimas byloje C-502/13: Europos Komisija prieš Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę“, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162692&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2352889>

<sup>236</sup> „Teisingumo Teismo 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje C-390/15 dėl Lenkijos Konstitucinio Teismo prašymo priimti prejudicinį sprendimą“, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188625&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2346605>

<sup>237</sup> *Ibid.*

<sup>238</sup> *Ibid.*

tarifų elektroninėms knygoms pažeidžiamas vienodo požiūrio principas, įtvirtintas Chartijos 20 straipsnyje<sup>239</sup>. Reikšminga pažymėti, jog įsigaliojus Lisabonos sutarčiai ES pagrindinių teisių chartija taip pat pripažinta pirminės ES teisės aktu<sup>240</sup>, todėl remiantis joje kildinamais principais galima patikrinti antrinių teisės aktų, šiuo atveju, direktyvos, atitikimą minėtam principui. Be to, reikėtų atkreipti dėmesį, jog ETT viename iš sprendimų yra pažymėjęs ir tai, jog fiskalinio neutralumo principas nėra pirminės ES teisės norma, pagal kurią galima patikrinti PVM Šeštojoje direktyvoje numatytos išimties galiojimą<sup>241</sup>.

ETT aiškumo tikslais, atitinkamai pabrėžė, jog „pagal suformuotą jurisprudenciją vienodo požiūrio principas reikalauja, jog panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos situacijos vienodai, jeigu toks vertinimas nėra objektyviai pateisinamas“<sup>242</sup>. Kaip pažymėjo ETT, „lengvatinio PVM tarifo taikymo tikslas – paskatinti skaityti, ir nesvarbu ką – literatūrą, specializuotus darbus, laikraščius ar periodinius leidinius. Šiomis aplinkybėmis tam, kad toks tikslas galėtų būti pasiektas, svarbu, jog ES piliečiams būtų nesudėtingai prieinamas knygų turinys, o jo pateikimo būdas šiuo klausimu nėra lemiamas veiksnys“<sup>243</sup>. Todėl, ETT konstatavo, jog „atsižvelgiant į iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalimi, siejama su jos III priedo 6 punktu, siekiamą tikslą visų fizinių pavidalų knygų tiekimas ir elektroninių knygų tiekimas yra panašios situacijos. Nevienodas vertinimas atsiranda dėl to, kad valstybės narės negali taikyti lengvatinio PVM tarifo elektroninėms knygoms, nors tokį tarifą leidžiama taikyti bet kokio fizinio pavidalo knygų tiekimui. Taigi, šios nuostatos turi būti laikomos sukuriančiomis dviejų panašių situacijų skirtingą vertinimą“<sup>244</sup>.

ETT sprendime pažymėjo, jog tuo atveju „kai konstatuojamas dviejų panašių situacijų skirtingas vertinimas, vienodo požiūrio principas nėra pažeidžiamas, jeigu šis skirtingas vertinimas yra tinkamai pateisinamas. Taip yra tais atvejais, kai toks skirtingas vertinimas yra susijęs su teisės akto siekiamu teisėtu tikslu ir kai toks skirtingas vertinimas yra proporcingas tokiu vertinimu siekiamam tikslui“<sup>245</sup>. Pateisinimo kontekste, ETT, visų pirma, rėmėsi Direktyva 2002/38, kuri ne tik įtvirtino elektroninių paslaugų terminą, bet ir šioms paslaugoms pritaikytas PVM apmokestinimo taisykles. ETT pabrėžė, jog „pakeitimai dėl elektroninių paslaugų apmokestinimo buvo naujos politikos PVM srityje įgyvendinimo pirmas etapas. Šiuo etapu buvo

---

<sup>239</sup> Teisingumo Teismo 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje C-390/15, *supra note*, 236.

<sup>240</sup> Egidijus Jarašiūnas, „Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija Teisingumo Teismo jurisprudencijoje“, *Jurisprudencija* 24, 1 (2017): 7, DOI: 10.13165/JUR-17-24-1-01

<sup>241</sup> „Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje C-174/11: dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje *Finanzamt Steglitz* prieš *Ines Zimmermann*“, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=129847&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4769252>

<sup>242</sup> Teisingumo Teismo 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje C-390/15, *op. cit.*

<sup>243</sup> *Ibid.*

<sup>244</sup> *Ibid.*

<sup>245</sup> *Ibid.*



būtina elektroninėms paslaugoms taikyti aiškias, paprastas ir vienodas normas, kad šioms paslaugoms taikomas PVM tarifas galėtų būti užtikrintai nustatytas ir kad būtų palengvinta apmokestinamiesiems asmenims ir nacionaliniams mokesčių administratoriams administruoti šį mokestį<sup>246</sup>. Taigi, ETT konstatavo, jog „nagrinėjama priemonė turi būti laikoma tinkama tikslui – užtikrintai nustatyti elektroninėms paslaugoms taikomą PVM tarifą ir taip palengvinti apmokestinamųjų asmenų ir nacionalinių mokesčių administratorių atliekamą šio mokesčio administravimą – pasiekti“<sup>247</sup>.

ETT savo sprendime taip pat pasisakė ir dėl galimų alternatyvų siekiamiems nagrinėjamo teisės akto tikslams pasiekti, kadangi ypač svarbu, kad „iš kelių priimtinių priemonių būtų taikoma mažiausiai varžanti ir kad sukelti nepatogumai nebūtų neproporcingi siekiamiems tikslams. ES teisės aktų leidėjas galėjo elektroninių knygų teikimą atskirti nuo kitų elektroninių paslaugų ir taip leisti šioms knygoms taikyti lengvatinį PVM tarifą. Tačiau toks sprendimas būtų galėjęs pažeisti ES teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą, susijusį su būtinybe ištaisyti teisinį nesaugumą, atsiradusį dėl nuolatinės visų elektroninių paslaugų raidos. Dar daugiau, dėl galimybės išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymą ir jį taikyti visoms elektroninėms paslaugoms pažymėtina, kad priėmus tokią priemonę būtų bendrai sukurtas neelektroninių paslaugų, kurioms iš esmės netaikomas lengvatinis PVM tarifas, ir elektroninių paslaugų nevienodas vertinimas. Todėl neperžengdamas savo turimos diskrecijos ribų ES teisės aktų leidėjas galėjo manyti, kad jokia iš dviejų teoriškai priimtinių priemonių nėra tinkama jo siekiamiems skirtingiems tikslams pasiekti“<sup>248</sup>. Taigi, ETT konstatavo, jog iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, kylantį elektroninių knygų ir fizinio pavidalų knygų tiekimo skirtingą vertinimą laikė tinkamai pateisinamu ir kuris nepažeidžia vienodo požiūrio principo.

Apibendrinant išdėstyta, galima teigti, jog ETT, aiškinęs ES teisę 2006 m. PVM direktyvos nuostatų kontekste, rėmėsi ne mokesčių neutralumo principu, o pirminėje ES teisėje įtvirtintu vienodo požiūriu principu. Remiantis išanalizuota ETT jurisprudencija, vis dėlto, mokslinėje literatūroje nagrinėjama problematika dėl galimo vienodo požiūrio principo pažeidimo netaikant lengvatinių PVM tarifų elektroninėms knygoms skirtingai nei popierinėms knygoms, buvo paneigta. Šis teisinis reguliavimas buvo pateisintas ES teisės aktų leidėjo siektu teisėtu tikslu.

## 5.2. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713

Primintina, jog aukščiau analizuotas 2006 m. PVM direktyvos nuostatos, draudusios PVM lengvatinius tarifus taikyti visoms be išimties elektroninėms paslaugoms, galiojo iki 2018

---

<sup>246</sup> Teisingumo Teismo 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje C-390/15, *supra note*, 236.

<sup>247</sup> *Ibid.*

<sup>248</sup> *Ibid.*

m. lapkričio 6 d., t. y. iki buvo priimta šiam darbui aktuali Tarybos direktyva 2018/1713. Pastaroji direktyva, iš dalies pakeitusi 2006 m. PVM direktyvą, įtvirtino elektroninių paslaugų atveju išimtį, vis tik, leidžiančią valstybėms narėms taikyti PVM lengvatinius tarifus elektroniniams leidiniams, įskaitant periodinius ir neperiodinius leidinius<sup>249</sup>. Nors senasis teisinis reguliavimas, anot ETT, neprieštaravo vienodo požiūrio principui, tačiau verta pažymėti, jog aukščiau analizuotas ETT sprendimas byloje C-390/15, kuriame buvo konstatuotas situacijų panašumas, vis tik, turėjo reikšmės pastarosios direktyvos priėmimui, kadangi šis sprendimas nurodomas ir direktyvos įžanginėje dalyje.

Reikšminga nurodyti, jog pastarosios direktyvos priėmimas yra tiesiogiai susijęs ir su Komisijos 2015 m. priimta Bendrosios skaitmeninės rinkos strategija<sup>250</sup>, kuri, primintina, yra nulėmusi ir ankstesniuose šio darbo skyriuose analizuotų naujausių ES teisės aktų priėmimą. Atsižvelgiant į technologijų pažangą skaitmeninės ekonomikos srityje, pastarojoje strategijoje buvo numatyta spręsti elektroninių leidinių apmokestinimo klausimą bendrosios PVM reformos kontekste<sup>251</sup>.

Svarbu paminėti, jog Bendrosios skaitmeninės rinkos strategijos tikslais, 2016 m. Komisija priėmė PVM veiksmų planą, kurio viena iš sudedamųjų dalių buvo skirta ir analizuojamų elektroninių leidinių apmokestinimui lengvatiniais PVM tarifais. Veiksmų plane buvo įtvirtinta, jog „fizinėms ir skaitmeninėms prekėms taikomi skirtingi PVM tarifai ne visai atitinka šiandienos realijas. Galiojančiose taisyklėse, pvz., elektroninių leidinių atveju, kai negalima nustatyti lengvatinių tarifų, kurie gali būti taikomi fiziniams leidiniams, nėra visapusiškai atsižvelgiama į technologinę ir ekonominę pažangą“<sup>252</sup>. Todėl, Komisija veiksmų plane nurodė, jog elektroniniams leidiniams turėtų būti taikoma tokia pati lengvatinių PVM tarifų taikymo tvarka kaip ir materialią išraišką turintiems leidiniams. Taigi, vykdydama 2016 m. PVM veiksmų plane priimtą įsipareigojimą, Komisija 2016 m. pateikė pasiūlymą dėl 2018 m. Tarybos direktyvos 2018/1713.

Verta pažymėti, jog be jau minėtos technologinės pažangos, 2016 m. Komisijos pasiūlyme taip pat buvo nurodyta ir tai, kad „nuo 2015 m. sausio 1 d. PVM už visas elektronines paslaugas mokamas valstybėje narėje, kurioje yra pirkėjas. Atsižvelgiant į tai, kad taikomas paskirties šalies principas, tam, kad būtų užtikrintas vidaus rinkos sukūrimas bei veikimas ir išvengta konkurencijos iškraipymo, nebėra būtina elektroniniams leidiniams taikyti standartinio

---

<sup>249</sup> 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713, *supra note*, 230.

<sup>250</sup> Europos bendrosios skaitmeninės rinkos strategija, *supra note*, 6.

<sup>251</sup> *Ibid.*

<sup>252</sup> „Dėl PVM veiksmų plano“, Europos Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui, žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d., [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_148\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_lt.pdf)

tarifo<sup>253</sup>. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog nei šiame Komisijos pasiūlyme, nei 2018 m. direktyvos įžanginėje dalyje nėra įvertinta, jog nuo 2019 m. sausio 1 d. yra taikoma alternatyvi ir neprivaloma kilmės principu grindžiama elektroniniu paslaugų teikimo vietos taisyklė esant verslas-vartotojui modeliui, jeigu tenkinamos įstatyme aiškiai įtvirtintos sąlygos. Manytina, jog teiktame pasiūlyme nėra vertintas šis aspektas todėl, jog ši sąlyginė kilmės principu grindžiama taisyklė naujam teisiniam reguliavimui neturės tokios reikšmingos įtakos galimai konkurencijos iškreipimo rizikai kaip galėjo turėti esant teisiniam reguliavimui iki 2015 m. sausio 1 d.

*Apibendrinant* tai, kas pasakyta, darytina išvada, jog nacionalinio teisinio reguliavimo nuostatos, nenumatančios taikyti lengvatinių tarifų elektroniniams leidiniams, priešingai nei spausdintiems periodiniams ir neperiodiniams leidiniams, atitiko tuo metu galiojusią 2006 m. PVM direktyvos nuostatų reikalavimus. Nors tuo metu galiojusios PVM direktyvos nuostatos draudė taikyti lengvatinius tarifus visoms be išimties elektroninėms paslaugoms, įskaitant ir elektroninius leidinius, pastarųjų atžvilgiu sudarant pagrindą pažeisti vienodo požiūrio principą, tai anot ETT, buvo pateisinama ES teisės akto leidėjo siektu teisėtu PVM direktyvos tikslu. Tačiau, atsižvelgiant ne tik į technologijų pažangą skaitmeninėje ekonomikoje, bet ir į PVM sistemos reformos atžvilgiu atliktus esminius pakeitimus, kiek tai susiję su paskirties principu, atsirado poreikis keisti ES teisinį reguliavimą. Šie teisinio reguliavimo pakeitimai, iš esmės, įgyvendino Komisijos Bendrosios skaitmeninės rinkos strategiją. Iš to sekė, jog ES teisės aktų leidėjas, priėmęs Direktyvą (ES) 2018/1713, iš dalies pakeitusią 2006 m. PVM direktyvą, suteikė teisę valstybėms narėms taikyti lengvatinius tarifus ir elektroniniams leidiniams, taip kaip ir spausdintiems leidiniams. Taigi, galima teigti, jog tiek ES mastu atlikti teisinio reguliavimo pakeitimai, tiek ir nacionaliniu mastu atlikti tyrimai, sudaro prielaidas persvarstyti LR vykdomą mokesčių politiką, kiek ji susijusi su lengvatiniais PVM tarifais taikomais tik spausdintiems periodiniams ir neperiodiniams leidiniams. Akivaizdu, jog tai yra reikalinga tam, jog konkrečios nacionalinės teisės nuostatos bendroje PVM sistemoje būtų kuo labiau pritaikytos prie skaitmeninės ekonomikos ir lengvatinių tarifų kontekste minėti leidiniai nebūtų diferencijuojami remiantis tik forma, nes vis tik, pastarųjų tarifų tikslas, kiek jie taikomi visų rūšių leidiniams, yra skatinti skaitymą.

---

<sup>253</sup> 2016 m. gruodžio 1 d. Europos Komisijos Pasiūlymas Tarybos direktyva kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl knygoms, laikraščiams ir periodiniams leidiniams taikomų pridėtinės vertės mokesčio tarifų, žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:52016PC0758>

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Elektroninės paslaugos yra laikomos tiesioginės elektroninės komercijos išraiška. Dėl nematerialaus pobūdžio pastarosios PVM objekto tikslais yra priskirtos paslaugų teikimo kategorijai. Tačiau, PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų samprata nėra vienareikšmė. Nors 2006 m. PVM direktyvoje yra pateiktas orientacinis elektroninių paslaugų sąrašas, kurį konkretizuoja Tarybos 2011 m. įgyvendinimo reglamentas, tačiau remiantis tuo, jog jie negali būti galutiniai ir išsamūs, atsiranda teisinis neapibrėžtumas dėl kurio gali kilti problemų šias paslaugas apmokestinant PVM. Ir nors 2006 m. PVM direktyvos tikslais elektroninių paslaugų esmei identifikuoti yra įtvirtinti keturi kompleksiskai taikomi elementai, tačiau, praktikoje juos taip pat gali būti ne taip paprasta nustatyti.
2. EBPO yra patvirtinusi, jog tarptautiniu mastu apmokestinant elektronines paslaugas PVM, turi būti remiamasi tarptautinės komercijos principais. Remiantis šiais principais, apmokestinimo taisyklės turi būti neutralios, veiksmingos, paprastos, efektyvios ir teisingos bei lanksčios. Tarptautinės elektroninės komercijos apmokestinimas PVM turėtų būti grindžiamas paskirties principu, kuris turėtų būti laikomas pagrindiniu, ir kurio tinkamas įgyvendinimas būtų paremtas įtvirtintais aiškiais paslaugų teikimo vietos nustatymo mechanizmais. Atitinkamai, PVM prievolės, kylančios paskirties jurisdikcijoje, atsižvelgiant į proporcingumo reikalavimą, turėtų būti vykdomos remiantis ES „vieno langelio“ sistema. O tam, kad tokiu būdu PVM prievolės būtų tinkamai vykdomos, neišvengiamai yra būtinas mokesčių administratorių tarptautinis bendradarbiavimas.
3. ES ir atitinkamai nacionaliniu lygiu nuo 2015 m. sausio 1 d. verslas-vartotojui modelio atžvilgiu pradėta taikyti elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklė, paremta paskirties principu, atitiko EBPO rekomendacijas. Tačiau nuo 2019 m. sausio 1 d. įtvirtinus alternatyvią ir neprivalomą elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklę, paremtą kilmės principu, ir kurios taikymas priklauso nuo įstatyme įtvirtintų sąlygų viseto, vis dėlto, rodo tai, kad nuo 2015 m. atlikti teisinio reguliavimo pakeitimai buvo pernelyg didelis iššūkis mažoms įmonėms. Nepaisant to, jog EBPO rekomendacijos taip pat numatė galimybę įsitvirtinti ribą, kurios nepasiekus paslaugų teikėjas būtų atleistas nuo PVM prievolių vykdymo paskirties jurisdikcijoje esant verslas-vartotojui modeliui, tačiau esamas teisinis reguliavimas, pagrįstas kilmės principu, vis tik, kelia problemiškesnių. Elektroninių paslaugų atžvilgiu atlikti pakeitimai, susiję su kilmės principu, tik mažų įmonių ir tik įsisteigusių ES, bet neturinčių joje padalinių, bei įsisteigusių už ES, bet ES turinčioje vienintelį padalinį, atžvilgiu išsprendė galimus neteisingo apmokestinimo atvejus. Kita vertus, nesant efektyvių kontrolės priemonių kyla rizika, jog šia taisyklė bus piktnaudžiaujama siekiant išvengti paskirties principu

grindžiamos taisyklės taikymo. Be to, rizika dėl konkurencijos iškraipymo, siekiant įmones steigti valstybės narėse, kuriose taikomas žemas PVM tarifas, ir toliau išlieka aktuali.

4. Taikant nuo 2015 m sausio 1 d. įsigaliojusią ir paskirties principu grindžiamą elektroninių paslaugų teikimo vietos taisyklę esant verslas-vartotojui modeliui, PVM teisinis reguliavimas, susijęs su paslaugų gavėjo statuso ir vietos nustatymu, nors daugeliu atveju yra paremtas EBPO rekomendacijomis, tačiau ne visais atvejais atitinka elektronei komercijai taikomus paprastumo ir veiksmingumo principus. Nepaisant to, jog paslaugų gavėjo statusui ir vietai nustatyti ES lygiu yra priimtas 2006 m. PVM direktyvą įgyvendinantis reglamentas, tačiau jis yra stokojantis teisinio aiškumo. O šio reglamento pagrindu Komisijos priimtos teisiškai neįpareigojančios aiškinamosios pastabos neužtikrina paslaugų teikėjams teisinio tikrumo.
5. Teisinio aiškumo ir tikrumo stoka pasireiškia jau nustatant elektroninių paslaugų gavėjų statusą. Elektroninių paslaugų teikėjų atžvilgiu 2011 m. įgyvendinimo reglamente įtvirtinta teisinė nuostata, leidžianti, neatsižvelgiant į turimą priešingą informaciją, paslaugų gavėją traktuoti neapmokestinamuoju asmeniu remiantis vien tuo, kad pastarasis nepateikia PVM mokėtojo kodo, nėra įpareigojanti, o tai paslaugų teikėjui gali sukelti pasekmes, lemiančias tiek papildomą atitikties našta, tiek ir galimą klientų netekimą. Minėto reglamento teisinių nuostatų loginės konstrukcijos leidžia teigti, jog priešinga informacija galėtų būti susijusi taip pat ir su tuo, kad paslaugų gavėjas nurodo, jog vyksta jo, kaip PVM mokėtojo, registracija bei pateikia bet kokį kitą įrodymą, patvirtinantį, kad paslaugas įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo. Siekiant atsižvelgti į tas situacijas, kai elektroninių paslaugų įsigijimo metu paslaugų gavėjams dar nebus pareigos registruotis PVM mokėtoju, todėl, rėmimasis tik ta informacija, kuri nurodo jau vykstančią PVM mokėtojo registraciją, apribotų paslaugų teikėjui galimybę klientą laikyti apmokestinamuoju asmeniu. Siekiant to išvengti, **siūlytina Valstybinei mokesčių inspekcijai**, kaip centriniam mokesčių administratoriui, parengti aplinkraštį, kuriame būtų formuojama praktika, leidžianti elektroninių paslaugų gavėjus traktuoti apmokestinamaisiais asmenimis ir tuo atveju, jeigu paslaugų gavėjai prieš elektroninės paslaugos teikimą pateiks/užpildys laisvos formos pranešimą dėl ketinimo įsiregistruoti PVM mokėtoju ir tuo pačiu pateiks bet kokį kitą įrodymą, patvirtinantį, kad paslaugas įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo. Tokiu būdu turėtų būti laikomasi pozicijos, kuria turėtų remtis ir apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos, jog tuo atveju, jeigu paslaugų teikėjai tokią nuostatą nusimatys paslaugų teikimo sąlygose, tai nepažeis imperatyvių teisės aktų.
6. Nepaisant to, jog siekiant palengvinti paslaugų teikėjams nustatyti paslaugų gavėjo vietą ir vykdyti PVM prievoles, kiek tai susiję su paskirties principo taikymu, buvo priimti teisinio reguliavimo pakeitimai, kurie sudarė 2017 m. PVM elektroninės komercijos dokumentų

rinkinį, vis tik, pastarieji pakeitimai tik dalinai, o tam tikrais atvejais tik ES apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, palengvino su PVM susijusių prievolių vykdymą. Pakeitimai lėmė tai, kad tik ES įsikūrę ar joje turintys nuolatinį padalinį apmokestinamieji asmenys, neviršiję įstatyme įtvirtintos suteiktų paslaugų vertei taikomos ribos bendrosios prielaidos taikymo atžvilgiu, gali remtis tik vienu, o ne dviem įrodymais. Tai reiškia, jog šie pakeitimai sukūrė mažiau palankų teisinį reguliavimą ne ES įsikūrusių paslaugų teikėjų atžvilgiu. Kitaip tariant, ne ES įsikūrusių įmonių atžvilgiu kylančios teisės aktų atitikties naštos problema nebuvo spręsta. Kita vertus, kiek palankesni už ES ribų įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu atlikti pakeitimai buvo susiję su tuo, jog buvo išplėstos galimybių ribos naudotis Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema. Dar daugiau, paskirties principu grindžiama elektroninių paslaugų vietos taisyklė taikoma verslas-vartotojui modeliui yra apribojama „faktinio naudojimo ir vartojimo“ taisykle. Nors šios taisyklės LR nėra pasirinkusi taikyti, tačiau ES kontekste, ši taisyklė bent jau kol kas nėra veiksminga elektronines paslaugas apmokestinant PVM. Be to, neigiamos įtakos tinkamam paskirties principo įgyvendinimui esant verslas-vartotojui modeliui turi dar ir mokesčių administratorių tarpvalstybinio bendradarbiavimo stoka.

7. PVMĮ nuostatos, nenumatančios taikyti lengvatinių tarifų elektroniniams leidiniams, priešingai nei spausdintiems periodiniams ir neperiodiniams leidiniams, atitiko iki 2018 m. lapkričio 6 d. galiojusią 2006 m. PVM direktyvos nuostatų reikalavimus. Nors tuo metu galiojusios 2006 m. PVM direktyvos nuostatos draudė taikyti lengvatinius tarifus visoms be išimties elektroninėms paslaugoms, įskaitant ir elektroninius leidinius, pastarųjų atžvilgiu sudarant pagrindą pažeisti vienodo požiūrio principą, tai anot ETT, buvo pateisinama ES teisės aktų leidėjo siektu teisėtu PVM direktyvos tikslu. Tačiau, atsižvelgiant ne tik į technologijų pažangą skaitmeninėje ekonomikoje, bet ir į PVM sistemos reformos atžvilgiu atliktus esminius pakeitimus, kiek tai susiję su paskirties principu, atsirado poreikis keisti ES teisinį reguliavimą. Iš to sekė, jog ES teisės aktų leidėjas, 2018 m. priėmęs Direktyvą (ES) 2018/1713, iš dalies pakeitusią 2006 m. PVM direktyvą, suteikė teisę valstybėms narėms taikyti lengvatinius tarifus ir elektroniniams leidiniams, taip kaip ir spausdintiems leidiniams. Galima teigti, jog tiek ES mastu atlikti teisinio reguliavimo pakeitimai, tiek ir nacionaliniu mastu atlikti tyrimai sudaro prielaidas keisti esamą nacionalinį teisinį reguliavimą. Akivaizdu, jog tai yra reikalinga tam, jog konkrečios nacionalinės teisės nuostatos bendroje PVM sistemoje būtų kuo labiau pritaikytos prie skaitmeninės ekonomikos ir lengvatinių tarifų kontekste minėti leidiniai nebūtų diferencijuojami remiantis tik forma, nes vis tik, pastarųjų tarifų tikslas, kiek jie taikomi visų rūšių leidiniams, skatinti skaitymą. Atsižvelgiant į tai, **siūlytina įstatymų leidėjui**, atlikus tikslingumo ir efektyvumo vertinimą, pasinaudoti direktyvoje įtvirtinta teise ir papildyti PVMĮ 19 straipsnio 3 dalies 2 punktą ir 4 dalies 3 punktą, išdėstant taip:

19 str. 3 d. 2 p.: „Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas **fizinio ir elektroninio pavidalo knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams** (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius)“;

19 str. 4 d. 3 p.: „Lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas **fizinio ir elektroninio pavidalo laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams**, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto“.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. „A European Initiative in Electronic Commerce“. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social committee and the Committee of the Regions. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0157&from=LT>
2. „Aiškinamosios pastabos dėl ES apmokestinimo PVM pakeitimų, įsigaliosiančių 2015 m., taikomų telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų teikimo vietai“. Europos Komisija. Žiūrėta 2019 m. spalio 18 d.  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/explanatory\\_notes\\_2015\\_lt\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/explanatory_notes_2015_lt_0.pdf)
3. „Cross border supplies of intangible services, rights and digital content“. Global VAT guide. Žiūrėta 2019 m. spalio 19 d.  
[file:///C:/Users/37067/Downloads/Global\\_VAT\\_Guide\\_2016.pdf](file:///C:/Users/37067/Downloads/Global_VAT_Guide_2016.pdf)
4. „Dėl PVM įstatymo Nr. IX - 751 2, 13, 24, 57, 71, 71-1, 101, 102, 103, 104, 105, 116, 117, 118 straipsnių ir XII skyriaus penktojo skirsnio pakeitimo įstatymo“. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d.  
[https://www.vmi.lt/cms/aprasymas/-/asset\\_publisher/Djwe6gNL5Io9/content/del-pvm-istatymo-nr-ix-751-2-13-24-57-71-71-1-101-102-103-104-105-116-117-118-straipsniu-ir-xii-skyriaus-penktojo-skirsnio-pakeitimo-istatymo](https://www.vmi.lt/cms/aprasymas/-/asset_publisher/Djwe6gNL5Io9/content/del-pvm-istatymo-nr-ix-751-2-13-24-57-71-71-1-101-102-103-104-105-116-117-118-straipsniu-ir-xii-skyriaus-penktojo-skirsnio-pakeitimo-istatymo)
5. „Dėl PVM veikslių plano“. Europos Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d.  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_148\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_lt.pdf)
6. „Dėl telekomunikacijų, transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimo neapmokestinamiesiems asmenims nuo 2015 m. sausio 1 dienos“. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d.  
[https://www.tagidas.lt/wp-content/uploads/2015/12/20150116\\_RM\\_816.pdf](https://www.tagidas.lt/wp-content/uploads/2015/12/20150116_RM_816.pdf)
7. „Electronic commerce: taxation framework conditions“, A Report by the Committee on Fiscal Affairs. Žiūrėta 2019 m. liepos 30 d.  
<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>
8. „Electronically supplied services – guide to interpretation“. Value Added Tax Committee. Žiūrėta 2019 m. birželio 17 d.



[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)

9. „Europos bendrosios skaitmeninės rinkos strategija“. Komisijos komunikatas Europos parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui. Žiūrėta 2019 m. spalio 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0192>
10. „Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Working Paper on VAT issues“. European Commission. Žiūrėta 2019 m. spalio 1 d. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014-01-14\\_vat\\_issues.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014-01-14_vat_issues.pdf)
11. „Fundamental principles of taxation“. The Organisation for Economic Cooperation and Development. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 10 d. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-5-en.pdf?expires=1570391932&id=id&accname=guest&checksum=DE968B4712D18627C84185E00D9EDE40>
12. „Lengvatinio 9 % PVM tarifo knygoms ir periodiniams leidiniams poveikio viešiesiems finansams ir kultūrai analizė, identifikuojant jo tęstinumo tikslingumą arba siūlant kitokius valstybės pagalbos mechanizmus“. UAB „Ekonomines konsultacijos ir tyrimai. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d. <https://www.ltkt.lt/files/lengvatinio-9proc-pvm-tarifo-knygoms-ir-periodiniams-leidiniams-poveikio-viesiesiems-finansams-ir-kulturai-analize-identifikuojant-jo-testinumo-tikslinguma-arba-siulant-kitokius-valstybes-pagalbos-mechanizmus0736.pdf>
13. „Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas“. *Valstybės žinios* 74, 2262 (2000).
14. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“. *Valstybės žinios* 35, 1271 (2002).
15. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2019-09-05)“. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 12 d. <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9>
16. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 24, 57, 71, 71-1, 101, 102, 103, 104, 105, 116, 117, 118 straipsnių ir XII skyriaus penktojo skirsnio pakeitimo įstatymas“. TAR 17215 (2014).

17. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 15, 24, 62, 64, 78-1, 115-1 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir Įstatymo papildymo 9-1 ir 26-1 straipsniais įstatymas“. *Valstybės žinios* 20183 (2018).
18. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas“. *Valstybės žinios* 17, 505 (2004).
19. „National VAT rules“. European Commission. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 11 d.  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/national-vat-rules](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/national-vat-rules)
20. „Pagrindinių ES pridėtinės vertės mokesčio taisyklių, taikomų elektroninėmis priemonėmis teikiamoms paslaugoms išaiškinimas“. Europos Komisija. Žiūrėta 2019 m. spalio 1 d.  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-services/sites/mossportal/files/information\\_microbusinesses\\_euvat\\_2015\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-services/sites/mossportal/files/information_microbusinesses_euvat_2015_lt.pdf)
21. „Specialioji ataskaita Elektroninė prekyba – vis dar reikia įveikti nemažai su PVM ir muitų surinkimu susijusių iššūkių“. Europos Audito rūmai. Žiūrėta 2019 m. spalio 10 d.  
<https://www.eca.europa.eu/lt/Pages/DocItem.aspx?did=50415>
22. „Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-385/09 dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos“.  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=4901C23B0B1584E8D8ED9B72C6948843?text=&docid=83638&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6615379>
23. „Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje C-174/11: dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje Finanzamt Steglitz prieš Ines Zimmermann“.  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=129847&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4769252>
24. „Teisingumo Teismo 2015 m. kovo 5 d. sprendimas byloje C-479/13: Europos Komisija prieš Prancūzijos Respubliką“.  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162685&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2339300>

25. „Teisingumo Teismo 2015 m. kovo 5 d. sprendimas byloje C-502/13: Europos Komisija prieš Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę“. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162692&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2352889>
26. „Teisingumo Teismo 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje C-390/15 dėl Lenkijos Konstitucinio Teismo prašymo priimti prejudicinį sprendimą“. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188625&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2346605>
27. „The OECD definitions of Internet and e-commerce transactions“. OECD. Žiūrėta 2019 m. liepos 30 d. <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/2771174.pdf>
28. „Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų identifikacinių duomenų tikrinimo“. *Valstybės žinios* 103, 5095 (2013).
29. „Valstybinio audito ataskaita dėl elektroninės prekybos kontrolės“. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 11 d. [https://www.vkontrolė.lt/pranesimas\\_spaudai.aspx?id=18450](https://www.vkontrolė.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=18450)
30. „VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services“. Value Added Tax Committee. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 7 d. <https://circabc.europa.eu/sd/a/e346e09e-f06e-44cc-8f39-4334fb99c841/843%20-%20Scope%20of%20notion%20of%20electronically%20supplied%20services.pdf>
31. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Žiūrėta 2019 m. vasario 18 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:31977L0388>
32. 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB iš dalies keičianti ir laikinai iš dalies Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio priemonių taikomų radijo ir televizijos transliacijų paslaugoms ir tam tikroms elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2002/38/oj>
33. 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemones. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d. <http://data.europa.eu/eli/reg/2005/1777/oj>

34. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Žiūrėta 2019 m. vasario 19 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2019-01-16>
35. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta. Žiūrėta 2019 m. vasario 18 d. <http://data.europa.eu/eli/dir/2008/8/oj>
36. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 11 d. <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>
37. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (nauja redakcija). Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d. [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/2019-01-01](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/2019-01-01)
38. 2012 m. gruodžio 18 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos reglamento, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 9 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=EN>
39. 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 7 d. [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2013/1042/oj](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2013/1042/oj)
40. 2016 m. gruodžio 1 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio prievolių, taikomų paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis, iš dalies keičiamos Direktyva 2006/112/EB ir Direktyva 2009/132/EB. Žiūrėta 2019 m. spalio 7 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:52016PC0757>
41. 2016 m. gruodžio 1 d. Europos Komisijos Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl knygoms, laikraščiams ir periodiniams leidiniams taikomų pridėtinės vertės mokesčio tarifų. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:52016PC0758>
42. 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam

tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis. Žiūrėta 2019 m. spalio 7 d.

<http://data.europa.eu/eli/dir/2017/2455/oj>

43. 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2017/2459, kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės. Žiūrėta 2019 m. spalio 20 d.

[http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2017/2459/oj](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2017/2459/oj)

44. 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos, susijusios su knygomis, laikraščiams ir periodiniams leidiniams taikomais pridėtinės vertės mokesčio tarifais. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d.

<https://eur-lex.europa.eu/legal->

<content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1713&from=LT>

45. Abdulkarimli, Orkhan. „Taxation of E-commerce“. *Baku State University Law Review* (2015): 100. <http://lr.bsulawss.org/en/wp-content/uploads/2015/06/bsu-lr-vol1-abdulkarimli.pdf>

46. Basu, Subhagit. *Global perspectives on E-commerce taxation law*. Aldershot: Ashgate, 2007.

47. Civilka, Mindaugas. „1980 m. Vienos konvencija dėl tarptautinio prekių pirkimo-pardavimo sutarčių ir elektroninė komercija“. (2001):8.

<http://media.search.lt/GetFile.php?OID=92852&FID=269778>

48. Civilka, Mindaugas. „Elektroninės komercijos teisiniai aspektai: bendrieji klausimai“. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 1 d.

<https://dokumen.tips/documents/elektronines-komercijos-teisiniai-aspektai-civilka-2002-5681fec99569a.html>

49. Civilka, Mindaugas. „Skaitmeninių produktų teisinis statusas“. Žiūrėta 2019 m. rugpjūčio 5 d. <http://media.search.lt/GetFile.php?OID=92854&FID=269783>

50. Coppel, Jonathan. “E-Commerce: Impacts and Policy Challenges”. *OECD Economics Department Working Papers*, 252, (2000):4.

<http://dx.doi.org/10.1787/801315684632>

51. Ecker, Thomas. *A VAT/GST Model Convention*. IBFD Doctoral Series, 2013.

[https://books.google.lt/books?id=YAp2AgAAQBAJ&pg=PA138&lpg=PA138&dq=how+to+identify+location+on+use+and+enjoyment+VAT&source=bl&ots=kLj82on9cF&sig=ACfU3U3QauxieYaUmpO9n\\_lSeUp6UXM\\_dw&hl=lt&sa=X&ved=2ah](https://books.google.lt/books?id=YAp2AgAAQBAJ&pg=PA138&lpg=PA138&dq=how+to+identify+location+on+use+and+enjoyment+VAT&source=bl&ots=kLj82on9cF&sig=ACfU3U3QauxieYaUmpO9n_lSeUp6UXM_dw&hl=lt&sa=X&ved=2ah)

- UKEwjT2cj64aPmAhVMmIsKHQOpCt0Q6AEwEHoECACQAQ#v=onepage&q=how%20to%20identify%20location%20on%20use%20and%20enjoyment%20VAT&f=false
52. Ecker, Thomas. „Place of Effective Use and Enjoyment of Services – EU History Repeats Itself“. *International VAT Monitor* 23, 6 (2012): 407-410.
53. Haslehner Werner, Kofler Georg, Pantazatou Katerina, Rust Alexander. *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*. Wolters Kluwer, 2019.  
[https://books.google.lt/books?id=SI6WDwAAQBAJ&pg=PT256&lpg=PT256&dq=When+should+the+customer+communicate+his+VAT+identification&source=bl&ots=Pcr9idNiT9&sig=ACfU3U1hQRd6GEuuJpO2kCDc3u0E\\_BFAxg&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwiYverqI\\_mAhXwsosKHUO0AV8Q6AEwCnoECAoQAQ#v=onepage&q=When%20should%20the%20customer%20communicate%20his%20VAT%20identification&f=false](https://books.google.lt/books?id=SI6WDwAAQBAJ&pg=PT256&lpg=PT256&dq=When+should+the+customer+communicate+his+VAT+identification&source=bl&ots=Pcr9idNiT9&sig=ACfU3U1hQRd6GEuuJpO2kCDc3u0E_BFAxg&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwiYverqI_mAhXwsosKHUO0AV8Q6AEwCnoECAoQAQ#v=onepage&q=When%20should%20the%20customer%20communicate%20his%20VAT%20identification&f=false)
54. Jarašiūnas, Egidijus. „Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija Teisingumo Teismo jurisprudencijoje“. *Jurisprudencija* 24, 1 (2017): 7. DOI: 10.13165/JUR-17-24-1-01
55. Jogminaitė, Karolina. „Elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM“. *Mokesčių žinios*, gegužės 31, (2004): 2.
56. Keinys, Stasys. *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2012.
57. Komisijos ataskaita Tarybai ir Europos Parlamentui „E. prekybos sektoriaus tyrimo galutinė ataskaita“. Žiūrėta 2019 m. sausio 24 d.  
<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/7ed6e02f-3570-11e7-a08e-01aa75ed71a1>
58. Lamensch Marie, Traversa Edoardo, van Thiel Servaas, *Value Added Tax and the Digital Economy – The 2015 EU Rules and Broader Issues*. Wolters Kluwer, 2015.  
[https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=6ouWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT25&dq=Marie+Lamensch&ots=Zw2LNKNUfz&sig=-7NbfTxuseGC9SaAP7fxX4FpeZQ&redir\\_esc=y#v=onepage&q=Marie%20Lamensch&f=false](https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=6ouWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT25&dq=Marie+Lamensch&ots=Zw2LNKNUfz&sig=-7NbfTxuseGC9SaAP7fxX4FpeZQ&redir_esc=y#v=onepage&q=Marie%20Lamensch&f=false)
59. Lamensch, Marie. „European Commission’s New Package of Proposals on E-Commerce: A critical assesment“. *International VAT monitor* 28,2 (2017):138.  
[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm\\_2017\\_02\\_e2\\_1\\_SeptNewsletter.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2017_02_e2_1_SeptNewsletter.pdf)

60. Lamensch, Marie. „Unsuitable EU VAT Place of Supply Rules for Electronic Services – Proposal for an Alternative Approach“. *World Tax Journal* 4, 1 (2012): 85. <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=4229378&fileOId=4316436>
61. Laudon C. Kenneth, Traver Guercio Carol. „E-commerce: business, technology, society“. Žiūrėta 2019 m. liepos 30 d. <https://sabraz.files.wordpress.com/2017/05/e-commerce-laudon.pdf>
62. Lietuvos bankas. „Ekonomikos analizė. Prognozės“. Žiūrėta 2019 m. sausio 24 d. [https://www.lb.lt/uploads/documents/files/musu-veikla/ekonomikos-analize-prognozes/LEA\\_2018-06\\_LT\\_PRIEDAS3.pdf](https://www.lb.lt/uploads/documents/files/musu-veikla/ekonomikos-analize-prognozes/LEA_2018-06_LT_PRIEDAS3.pdf)
63. Massbaum M., Eicker K. „The Proposal for an EU Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means“. *International Tax Review*, 29, 3 (2001):97.
64. Nemat, Rania. „Taking a look at different types of e-commerce“. *WAP journal* 1, 2 (2011):100. <http://inls382.web.unc.edu/files/2016/01/ElectronicCommerceChapt4.pdf>
65. OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report. Žiūrėta 2019 m. spalio 1 d. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
66. Pakeistas pasiūlymas Tarybos direktyva iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos /\* KOM/2005/0334 galutinis. Žiūrėta 2019 m. spalio 1 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=COM:2005:0334:FIN>
67. Papis-Almansa, Marta. „VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?“. *ERA Forum* 20 (2019):207. <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs12027-019-00575-9.pdf>
68. Petrauskaitė, Birutė. „BEPS mokesčių reforma: ar verta susirūpinti?“. Žiūrėta 2019 m. spalio 18 d. <https://home.kpmg/lt/lt/home/insights/2017/10/beps-mokesciu-reforma.html>
69. Pozvek, Maruša. „VAT in digital electronic commerce“. *Inter EU Law East: journal for the international and european law, economics and market integrations* 4, 1 (2017): 41. DOI: <https://doi.org/10.22598/iele.2017.4.1.3>
70. Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services/\* COM/2003/0822 final. Žiūrėta 2019 m. spalio 1 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=COM:2003:0822:FIN>

71. PVM mokėtojo kodo tikrinimas (sistema VIES). Žiūrėta 2019 m. spalio 10 d.  
[https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index\\_lt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_lt.htm)
72. Radia, Nehal. „VAT considerations for e-commerce“. Žiūrėta 2019 m. sausio 24 d.  
<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbst1txy49fj/vat-considerations-for-e-commerce>
73. Rotomskis, Irmantas. „Elektroninės komercijos apmokestinimo teisinis reguliavimas: Lietuvos kontekstas“. Daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2004.
74. „Lietuva tarptautinėse ekonominėse organizacijose – EBPO“. Užsienio reikalų ministerija. Žiūrėta 2019 m. spalio 18 d. <https://urm.lt/default/lt/ekonominė-diplomatija/lietuva-tarptautines-ekonominese-organizacijose/ebpo>
75. Vainienė, Rūta. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: 2008.
76. Van Doesum, Ad, Van Kesteren, H., Van Norden G. *Fundamentals of EU VAT Law*. Wolters Kluwer, 2016. <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=145873>
77. Veltrop, M.J.A. Martijn. „How to identify Customers of e-services in VAT“. Žiūrėta 2019 m. spalio 18 d.  
<https://www.semanticscholar.org/paper/How-to-Identify-Customers-of-e-Services-in-VAT-Veltrop/6698809a24da02ba77c937f9f646c78c10ff5771>
78. Weidmann, Matthias. „The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services. Practical Consequences – The German Example“. *The EC Tax Review*, 24,2 (2015): 116.  
<http://kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2015011>



## ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe siekiama išanalizuoti teisinį reguliavimą, susijusį su elektroninių paslaugų apmokestinimu PVM esant verslas-vartotojui modeliui ir nustatyti probleminius aspektus. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, buvo analizuota PVM apmokestinamų elektroninių paslaugų samprata, EBPO rekomendacijos dėl elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM, ES ir nacionalinės teisės kontekste verslas-vartotojui modeliui taikomos elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės, elektronines paslaugas įsigyjančio asmens nustatymas PVM prievolių vykdymo kontekste ir galiausiai ES teisės rėmuose vertinta nacionalinėje teisėje elektroninėms paslaugoms taikomi PVM tarifai.

Nustatyta, kad iššūkiai apmokestinant elektronines paslaugas PVM gali kilti jau vien dėl nevienareikšmės elektroninių paslaugų sampratos. Nors teisinis reguliavimas, kiek jis susijęs su elektroninių paslaugų apmokestinimu PVM esant verslas-vartotojui modeliui, daugeliu atveju atitinka EBPO rekomendacijas, tačiau dėl teisinio aiškumo ir tikrumo stokos, nepakankamo mokesčių administratorių tarptautinio bendradarbiavimo, nesudaro pagrindo užtikrinti veiksmingo šių paslaugų apmokestinimo paskirties jurisdikcijoje. Įtvirtinus alternatyvią mažoms įmonėms taikomą ir kilmės principu grindžiamą paslaugų teikimo vietos taisyklę esant verslas-vartotojui modeliui tik dalinai yra išspręsti galimi neteisingo apmokestinimo atvejai. Be to, ES lygiu atlikti teisinio reguliavimo pakeitimai bei technologijų pažanga skaitmeninėje ekonomikoje sudaro pagrindą persvarstyti nacionaliniu lygiu įtvirtintas nuostatas lemiančias skirtingą spausdintų ir elektroninių leidinių apmokestinimą PVM lengvatinių tarifų atžvilgiu.

**Reikšminiai žodžiai:** elektroninės paslaugos, pridėtinės vertės mokestis, apmokestinimas.

## ANNOTATION

The Master's thesis aim is to analyze the legal regulation related to VAT on electronic services in business-to-consumer model and to identify problematic aspects. Firstly, in order to achieve this goal, the concept of VAT taxable electronic services was analysed. Additionally, the OECD guidelines on the VAT treatment of electronic services were identified. Furthermore, the rules to determine the place of supply of electronic services in the context of EU and national law were analysed. Also, the identification of the customer in the context of fulfillment of VAT obligations was investigated. Finally, within the EU legal framework, VAT rates applicable nationally to electronic services were assessed.

It has been discovered that the VAT treatment of electronic services may already be challenged by the ambiguous concept of electronic services. Despite the fact that the legal framework of the VAT treatment of electronic services in the business-to-consumer model is in most cases in line with OECD guidelines, however the lack of legal clarity and certainty, and the lack of the international administrative cooperation between tax administrations, do not justify effective taxation of these services in the jurisdiction of destination. The launch of an alternative place of supply rule based on origin principle for small businesses in the business-to-consumer model, only partially addresses possible cases of incorrect taxation. Furthermore, the changes in EU regulatory frameworks and technological progress in the digital economy provide a basis for reviewing nationally-imposed provisions that differentiate taxation between printed and electronic publications in the context of reduced VAT rates.

**Key words:** electronic services, Value Added Tax, taxation.

## SANTRAUKA

Baigiamajame magistro darbe „*Elektroninių paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklės ir problematika*“ nagrinėjamas ES ir nacionalinis teisinis reguliavimas susijęs su elektroninių paslaugų apmokestinimu PVM. Atsižvelgiant į darbo apimties ribojimą, mokslinės analizės stoką, esminių teisinio reguliavimo pakeitimų kiekį, bei apmokestinimo specifiškumą, darbe buvo iškeltas tikslas išanalizuoti būtent verslas-vartotojui modelio atžvilgiu taikomas elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM taisykles ir nustatyti probleminius aspektus. Tam, jog šis tikslas būtų pasiektas, numatyti šie uždaviniai - elektroninės komercijos teorinių aspektų ir PVM teisinio reguliavimo kontekste atskleisti elektroninių paslaugų sampratą; pateikti EBPO rekomendacijas skirtas elektroninių paslaugų apmokestinimui PVM esant verslas-vartotojui modeliui; ES ir nacionaliniu lygiu išanalizuoti verslas-vartotojui modeliui taikomų elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykles ir jų istorinę raidą; išanalizuoti elektronines paslaugas įsigyjančio asmens statuso ir vietos nustatymą PVM prievolių vykdymo kontekste; ES teisės kontekste įvertinti nacionalinėje teisėje elektroninėms paslaugoms taikomus PVM tarifus. Baigiamąjį magistro darbą sudaro įvadas, penkios dėstomosios dalys, išvados bei pasiūlymai. Pirmoje dalyje elektroninės komercijos teorinių aspektų ir PVM teisinio reguliavimo kontekste išanalizavus elektroninių paslaugų sampratą, buvo nustatyta, jog pastarosios yra tiesioginės elektroninės komercijos išraiška, nors PVM tikslais jų samprata nėra vienareikšmė. Antroje dalyje išanalizavus EBPO rekomendacijas, buvo nustatyta, jog siekiant kuo teisingiau apmokestinti elektronines paslaugas PVM, kai jos tarptautiniu mastu teikiamos galutiniams vartotojams, tokios paslaugos turėtų būti apmokestintos paskirties jurisdikcijoje tuo pačiu nustatant aiškius vietos nustatymo mechanizmus. Trečioje dalyje ES ir nacionaliniu lygiu išanalizavus verslas-vartotojui modeliui taikomų elektroninių paslaugų teikimo vietos taisykles nustatyta, jog šių paslaugų apmokestinimas yra grįstas tiek paskirties, tiek ir kilmės principais. Tačiau, pastaruoju principu grįsta taisyklė taikoma verslas-vartotojui modeliui tik dalinai išsprendė galimus neteisingo apmokestinimo atvejus. Ketvirtoje dalyje atlikus elektronines paslaugas įsigyjančio asmens statuso ir vietos nustatymo analizę PVM prievolių vykdymo kontekste, buvo nustatyta, jog nors su tuo susijęs teisinis reguliavimas daugeliu atveju atitinka EBPO rekomendacijas, tačiau dėl teisinio aiškumo ir tikrumo stokos, nepakankamo mokesčių administratorių tarptautinio bendradarbiavimo, nesudaro pagrindo užtikrinti veiksmingo šių paslaugų apmokestinimo paskirties jurisdikcijoje. Penktoje dalyje ES teisės kontekste įvertinus nacionalinėje teisėje elektroninėms paslaugoms taikomus PVM tarifus, buvo nustatyta, jog yra pagrindas svarstyti nacionaliniu lygiu įtvirtintų nuostatų keitimą, kiek tai susiję su skirtingu spausdintų ir elektroninių leidinių apmokestinimu lengvatinių PVM tarifų atžvilgiu.

## SUMMARY

This Master's thesis „*Value Added Tax Taxation Rules for Electronic Services and Related Issues*“ examines EU and national legal regulations related to VAT taxation on electronic services. Given the scope of work, the lack of scientific analysis, also the amount of substantive regulatory changes and specifics of taxation, the work is set out to analyze the VAT rules that are applicable to electronic services only under the business-to-consumer model and to identify problematic aspects of it. In order to achieve this purpose, the following tasks are set up - to reveal the concept of electronic services in the context of VAT regulation and theoretical aspects of e-commerce; to provide OECD guidance on the VAT treatment of electronic services under the business-to-consumer model; to analyze the rules that determine the place of supply of electronic services under the business-to-consumer model at EU and national level and their historical evolution; to conduct the analysis the status and location of the electronic services customer in the context of VAT obligations; to assess the VAT rates applicable nationally to electronic services in the context of EU law. The Master's thesis consists of introduction, five parts, conclusions and suggestions. In the beginning within the first part, the concept of electronic services has been analysed in the context of theoretical aspects of e-commerce and VAT regulation. It has been established that electronic services are an expression of direct e-commerce, although for VAT purposes their concept is ambiguous. In the second part, the OECD guidelines were analysed and it was unraveled that in order to ensure fair VAT taxation of electronic services provided internationally to final consumers, such services should be taxed in the jurisdiction of destination, with clear location mechanisms. The third part consist of EU and national level analysis for the place of supply rules related to electronic services. It was founded that the taxation of these services is based on both destination and origin principles. However, the rule which is based on the origin principle has solved only particular cases of incorrect taxation. Based on analysis in the fourth part, the legal framework of the electronic services customer status and location in many cases is in line with OECD guidelines. But despite the lack of legal clarity and certainty, the lack of the international administrative cooperation between tax administrations, does not justify effective taxation of these services in the jurisdiction of destination. Considering the last part, the VAT rates applicable nationally to electronic services were assessed within the EU legal framework. It was founded that there are basics to consider changes in national provisions, which differentiate printed and electronic publication in relation to reduced VAT taxation rates.

## PRIEDAI

### Priedas Nr. 1

#### Elektroninės paslaugos Tarybos direktyvos 2006/112/EB tikslais

<b>Tarybos direktyva 2006/112/EB II priedas</b>	<b>Tarybos įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011</b>
„Tinklavičių kūrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra	a) „svetainių ir tinklalapių priegloba b) automatizuota programų nuotolinė priežiūra internetu c) nuotolinis sistemų administravimas d) duomenų saugojimas internetiniu režimu, duomenis išsaugant ir parsisiunčiant elektroniniu būdu e) reikiamos disko vietos suteikimas internetu
Programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas	a) prieiga prie programinės įrangos, įskaitant pirkimų (apskaitos) programas, antivirusines programas ir jų atnaujinimo paketus, taip pat tokios programinės įrangos parsisiuntimas b) programinė įranga, sauganti nuo nepageidaujamos internetinės reklamos c) parsisiunčiamos valdomosios programos, tokios kaip programinė įranga, naudojama sukurti sąsają tarp kompiuterių ir periferinių įrenginių, pvz., spausdintuvų d) automatizuotas interneto tinklapių filtrų diegimas internetu e) automatizuotas apsauginių programų, vadinamųjų ugniasienių, diegimas internetu
Vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas	a) prieiga prie kompiuterio darbalaukio programų ir jų parsisiuntimas; b) prieiga prie nuotraukų, iliustracijų, ekrano užsklandų ir jų parsisiuntimas c) knygų ir kitų elektroninių leidinių skaitmeninis turinys d) internetinių laikraščių ir žurnalų prenumerata e) darbo internete registracijos sistemos ir tinklapių lankomumo statistika f) internetu skelbiamos žinios, eismo informacija ir orų prognozės g) internetu pateikiama informacija, kurią automatiškai generuoja tam tikra programinė įranga pagal naudotojo įvedamus konkrečius duomenis, tokius kaip teisiniai ir finansiniai duomenys, taip pat nuolat atnaujinami vertybinių popierių biržos duomenys h) aprūpinimas vieta reklamai, tokia kaip internetinės reklamos skydeliai ir skelbimai tinklapiuose ir interneto puslapiuose

	i) paieškos programų ir interneto žinynų naudojimas
Muzikos, filmų ir žaidimų, įskaitant atsitiktinio laimėjimo ir lošimo žaidimus, bei politinių, kultūrinių, meno, sporto, mokslo ir pramoginių radijo ar televizijos transliacijų bei renginių tiekimas	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) prieiga prie muzikinių kūrinių ir jų parsisiuntimas į kompiuterius ir mobiliuosius telefonus</li> <li>b) prieiga prie muzikinių intarpų, fragmentų, mobiliųjų telefonų melodijų ar kitų garsų ir jų parsisiuntimas</li> <li>c) prieiga prie filmų ir jų parsisiuntimas</li> <li>d) žaidimų parsisiuntimas į kompiuterius ir mobiliuosius telefonus</li> <li>e) prieiga prie automatizuotų internetinių žaidimų, kurių veikimui būtinas internetas ar kitas panašus elektroninis tinklas, kuriame žaidėjai žaidžia nuotoliniu būdu</li> </ul>
Nuotolinio mokymo paslaugų teikimas <sup>254</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) automatizuotas nuotolinis mokymas, kurio veikimui būtinas internetas ar panašus elektroninis tinklas ir kuriam reikia nedidelio žmogaus įsikišimo arba jo visai nereikia, įskaitant virtualias klases, išskyrus atvejus, kai internetas ar panašus elektroninis tinklas naudojami tik kaip mokytojo ir mokinio bendravimo priemonė</li> <li>b) užduočių sąsiuviniai, kuriuos mokiniai pildo internetu, o atliktos užduotys įvertinamos automatiškai, be žmogaus įsikišimo<sup>255</sup>.</li> </ul>

<sup>254</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, *supra note*, 5.

<sup>255</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, *supra note*, 50.

**PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ**

2019 - -  
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

---

*(fakulteto / instituto, programos pavadinimas)*

Studentė \_\_\_\_\_,  
*(vardas, pavardė)*

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„\_\_\_\_\_“  
\_\_\_\_\_“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už akademinės etikos pažeidimą.

---

*(parašas)*

---

*(vardas, pavardė)*