

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto**

**Viešosios teisės katedra**

Karloio Barkausko

V kurso, mokesčių ir finansų teisės

studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**PVM apmokestinimo sistemos reforma Europos Sąjungoje**

**Reform of the VAT Taxation System in the European Union**

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius

2023

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama PVM apmokestinimo sistemos reforma Europos Sąjungoje elektroninės prekybos srityje, įsigaliojusi nuo 2021 m. liepos 1 d. Šio darbo tikslas - ištirti naująsias elektronei prekybai taikomas PVM taisykles, atskleidžiant jų privalumus bei trūkumus. Šiame darbe tiriama kaip naujosiomis PVM taisyklėmis pavyko modernizuoti pridėtinės vertės mokesčio apmokestinimo sistemą Europos Sąjungoje elektroninės prekybos prekėmis srityje.

**Pagrindiniai žodžiai:** reforma, pridėtinės vertės mokestis, elektroninė prekyba.

This work analyses the reform of the VAT taxation system in the European Union in the field of electronic commerce, which entered into force on 1 July 2021. The purpose of this work is to present the new VAT rules applied to electronic commerce, revealing their advantages and disadvantages. This work analyses how the new VAT rules managed to modernise the system of taxation of value added tax in the European Union in the field of electronic trade of goods.

**Keywords:** reform, value added tax, e-commerce.



## IVADAS

Pridėtinės vertės mokesčio (toliau – **PVM**) apmokestinimo sistema Europos Sąjungoje yra vienas pagrindinių Europos Sąjungos vidaus rinkos elementų, užtikrinančių laisvą prekių ir paslaugų judėjimą bei palengvinančių prekybą bendrojoje rinkoje. PVM yra vienas iš Europos Sąjungos nuosavųjų išteklių sistemos elementų bei yra reikšmingas valstybių narių mokestinių pajamų šaltinis, todėl turi būti užtikrinamas tinkamas PVM sistemos taikymas. Atsižvelgiant į tai, PVM apmokestinimo sistemą Europos Sąjungoje yra siekiama reformuoti įtvirtinant reglamentavimą, kuris sudarytų prielaidas efektyviam, veiksmingam, paprastam ir neutraliam PVM apmokestinimui ir surinkimui. Svarbu pabrėžti, jog šio darbo tema: „PVM apmokestinimo sistemos reforma Europos Sąjungoje“ yra labai plati, todėl gali būti suprantama labai plačiai ir apimti įvairių PVM apmokestinimo sistemos elementų Europos Sąjungoje pakeitimus, pavyzdžiui, PVM tarifų reformą, teisės į PVM atskaitą pertvarką, skaitmeninių paslaugų apmokestinimo pakeitimus, elektroninei prekybai taikomų PVM taisyklių reformą ir daugelį kitų su PVM apmokestinimo sistema susijusių aspektų pakeitimų. Atsižvelgiant į šią aplinkybę, taip pat į tai, jog šio darbo autorius siekia atlikti išsamią analizę, kurios dėl šio darbo leidžiamos apimties nebūtų įmanoma pasiekti tiriant visus PVM apmokestinimo sistemos Europos Sąjungoje reglamentavimo pakeitimus, bus tiriama konkreti reforma. Taigi šis darbas yra siaurinamas iki elektroninės prekybos apmokestinimo PVM reformos, įsigaliojusios nuo 2021 m. liepos 1 d. (angl. *EU VAT e-commerce package*), kuri kardinaliai pakeitė tarpvalstybinės elektroninės prekybos apmokestinimą PVM ir iki šių dienų yra vertinama kaip viena didžiausių PVM apmokestinimo sistemos reformų Europos Sąjungoje (toliau – **Reforma**).

Technologijų vystymasis, naujų verslo formų atsiradimas ir skaitmenizacija lemia poreikį PVM apmokestinimo sistemą Europos Sąjungoje atnaujinti ir pritaikyti prie skaitmeninės ekonomikos realijų, viena iš kurių yra elektroninės prekybos ekonomika. Elektroninė prekyba yra sparčiai augantis sektorius ir itin reikšminga ekonomikos dalis. Ženkliai išaugęs elektroninės prekybos vartotojų ir verslų skaičius lemia poreikį sukurti tinkamą mokesstinę aplinką, pritaikytą prie elektroninės prekybos ypatumų. Vis dėlto PVM apmokestinimo sistema Europos Sąjungoje ilgą laiką nebuvo pritaikyta elektroninės prekybos verslo ypatumams, ji buvo pritaikyta reguliuoti tradicinį verslą. Atitinkamai Europos Komisijai 2016 m. balandžio 7 d. paskelbus vieną didžiausių iniciatyvų reformuoti PVM apmokestinimo sistemą Europos Sąjungoje, PVM taisyklės buvo pripažintos esmine kliūtimi tinkamai

funkcionuoti elektroninei prekybai bendrojoje rinkoje. Atsižvelgiant į tai, praėjus penkeriems metams visoje Europos Sąjungoje įsigaliojo šiame darbe tiriamą Reformą priimtas reglamentavimas. Šiame kontekste svarbu apsibrėžti elektroninę prekybą: plačiąja prasme elektronine prekyba yra laikomas prekių arba paslaugų pardavimas arba pirkimas tarp įmonių, privačių asmenų arba organizacijų, kuris atliekamas internetu arba kitais kompiuteriniais tinklais (Glossary:E-commerce, 2019). Tačiau Europos Komisija PVM tikslais elektroninę prekybą išskiria į tiesioginę ir netiesioginę elektroninę prekybą. Šiame darbe yra tiriamą būtent netiesioginė elektroninė prekyba, kuri apibrėžiama kaip prekių užsakymas elektroniniu būdu ir jų pristatymas tradiciniais būdais (toliau – **elektroninė prekyba**) (Communication from the commission..., 1998, p. 3).

**Darbo aktualumas.** Reforma iš esmės modernizavo tarpvalstybinei įmonių elektroninei prekybai su vartotojais taikomą PVM apmokestinimo sistemą Europos Sąjungoje ir yra laikoma viena didžiausių PVM apmokestinimo sistemos reformų Europos Sąjungoje, kardinaliai pakeitusių tarpvalstybinės elektroninės prekybos apmokestinimą PVM. Todėl, šio darbo autoriaus nuomone, yra aktualu ištirti, kaip Europos Sąjungai Reformos nustatyto reglamentavimu pavyko pritaikyti PVM apmokestinimo sistemą prie elektroninės prekybos ypatumų, koks yra naujųjų PVM taisyklių poveikis elektronine prekyba užsiimantiems verslams, valstybėms narėms, kokie yra Reforma priimto reglamentavimo privalumai bei trūkumai. Šio darbo autorius pažymi, jog taikant naująsias PVM taisykles kilo tam tikrų problemų, pavyzdžiui, kilo dvigubas apmokestinimas PVM, atsirandantis naudojantis Reforma įtvirtinta IOSS schema, taip pat Reforma buvo nustatytas naujas reglamentavimas elektroninėms sąsajoms, kurios ekonomine prasme veikia kaip tarpininkai, sudarantys sąlygas pardavėjams parduoti prekes vartotojams, tačiau PVM tikslais tapo prekių tiekėjais, nors pačių prekių gali net ir neturėti, todėl yra aktualu ištirti, kaip toks reglamentavimas veikia praktikoje. Šio darbo aktualumą pažymi dar ir tai, jog dėl itin sparčios elektroninės prekybos vystymosi šio darbo rašymo metu Europos Sąjungos mastu yra svarstomi nauji pasiūlymai pakeisti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau - **PVM direktyva**) Reformos priimto ir šiame darbe tiriamo reglamentavimo atžvilgiu.

**Darbo tikslas.** Ištirti Reformą priimtą naująjį reglamentavimą atskleidžiant pagrindinius jo privalumus ir trūkumus.

**Darbo uždaviniai.** Darbo tikslui pasiekti yra esminga išspręsti šiuos uždavinius:

1. Išanalizuoti priimtos Reformos priežastis.
2. Ištirti Reforma nustatytų elektroninių sąsajų atsakomybės už PVM surinkimą modelį, atskleisti jo privalumus ir trūkumus, remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos gairėmis.
3. Ištirti esminius Reforma nustatyto PVM reglamentavimo pakeitimus ir, remiantis teisine doktrina bei elektroninės prekybos ypatumais, nustatyti esminius jų privalumus ir trūkumus.
4. Išnagrinėti šiame darbe ištirtos Reformos reglamentavimo įgyvendinimą Lietuvoje.
5. Apžvelgti Europos Komisijos iniciatyvos „PVM skaitmeniniame amžiuje“ pasiūlymų galimą įtaką šiame darbe ištirtam reglamentavimui.

**Darbo objektas.** Siekiant atlikti kuo išsamesnę analizę Reforma priimtas reglamentavimas šiame darbe bus tiriamas tarpvalstybinės įmonių elektroninės prekybos su vartotojais atžvilgiu apimtyje: elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą modelio reglamentavimas, vieno langelio principu veikiančių specialiųjų apmokestinimo schemų reglamentavimas, importo PVM lengvatos panaikinimas. Priešingu atveju, jeigu Reforma būtų tirama pilna apimtimi, dėl šiame darbe leidžiamos apimties nebūtų įmanoma pasiekti išsamios analizės, išnagrinėti ištirto reglamentavimo įgyvendinimo Lietuvoje bei apžvelgti Europos Komisijos pasiūlymų įtakos ištirto reglamentavimo kontekste.

**Tyrimo metodai.** Darbo tikslui pasiekti naudojami aprašomasis, lyginamasis, sisteminis, teleologinis metodai.

1. Istoriniu metodu remiamasi siekiant atskleisti istorines Reformos priežastis analizuojant Europos Komisijos iniciatyvų raidą.
2. Remiantis sisteminiu metodu siekiama nuosekliai atskleisti naujojo reglamentavimo esmę, nuosekliai ir sistemingai analizuojant Europos Sąjungos teisės aktus kartu su Europos Komisijos aiškinamuoju raštu, teisine doktrina ir Europos Komisijos komunikatais, taip atskleidžiant jo turinį ir esmę.
3. Pasitelkiant aprašomąjį metodą yra siekiama apibrėžti šiame darbe tiriamo reglamentavimo sąvokas, tokias kaip elektroninė prekyba, elektroninės sąsajos ir kt.
4. Lyginamuoju metodu yra siekiama palyginti elektroninių sąsajų, tampančių atsakingomis už PVM surinkimą modelį su Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros

organizacijos gairėmis, taip pat palyginti ištirto reglamentavimo įgyvendinimą Lietuvoje bei palyginti Europos Komisijos paskelbtus Reformos rezultatus su Reformos priežastimis ir tikslais.

5. Naudojant teleologinį metodą yra analizuojami naujojo reglamentavimo tikslai.

**Darbo originalumas.** Šio darbo autoriui nepavyko rasti lietuvių kalba parašytų magistro ar jam prilyginamų darbų šiame darbe nagrinėjama tema. Taip pat šio darbo autoriui nepavyko rasti magistro ar jam prilyginamų darbų lietuvių ar anglų kalba, kuriuose būtų nagrinėtas šiame darbe tiriamas Reformos reglamentavimo įgyvendinimas Lietuvoje. Šio darbo autoriui taip pat nepavyko rasti darbų lietuvių ar anglų kalbomis, kuriuose būtų apžvelgiamas iniciatyvos „PVM skaitmeniniame amžiuje“ pasiūlymo galima įtaka šiame darbe ištirtam reglamentavimui.

Šio darbo autoriui pavyko rasti kelis užsienyje publikuotus mokslinius straipsnius, kuriuose buvo tiriamas Reforma priimtas reglamentavimas. 2019 m. moksliniame žurnale ERA Forum paskelbtas Papis-Almansa, M. straipsnis tema „VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?“. Šiame straipsnyje apžvelgiamas Reforma nustatomas reglamentavimas. 2019 m. Scarcella, L. straipsnis „E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?“. Šiame straipsnyje analizuojamas Reforma siūlomas elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą modelis. 2018 m. Lamensch, M. straipsnis „Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One“. 2022 m. Cornielje, S. straipsnis „The Costly Stalemate of EU VAT Harmonization“. Šiame straipsnyje Reforma yra apžvelgiama PVM apmokestinimo sistemos Europos Sąjungoje harmonizavimo kontekste, plačiai jos neanalizuojant.

Skirtingai nei nurodytuose straipsniuose, šiame darbe Reforma priimtas reglamentavimas yra tiriamas jau po jo įsigaliojimo (išskyrus 2022 m. Cornielje, S. straipsnį), todėl yra nagrinėjama tik po Reformos įsigaliojimo iškilusi problematika, pavyzdžiui, dvigubas apmokestinimas PVM naudojantis IOSS schema ir Europos Komisijos pasiūlytas sprendimas šią problemą spręsti, taip pat šiame darbe yra nagrinėjamos Europos Tarybos pateiktos išvados ir Europos Komisijos atliktas Reformos poveikio įvertinimas jau po Reformos įsigaliojimo, siejant jį su Reformos priežastimis ir reglamentavimu. Taip pat skirtingai nei kituose straipsniuose, šiame darbe taip pat analizuojama iniciatyva „PVM skaitmeniniame amžiuje“ ir apžvelgiama jos įtaka Reforma nustatytam reglamentavimui.

**Svarbiausi šaltiniai.** Magistro darbe yra naudojami įvairaus pobūdžio šaltiniai. Siekiant išanalizuoti šiame darbe tiriamos Reformos priežastis, didžiąją dalį šaltinių sudaro Europos Komisijos paskelbti komunikatai. Svarbiausi šaltiniai nagrinėjant Reforma priimtą reglamentavimą yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, 2020 m. rugsėjo mėn. Europos Komisijos aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai taikomų PVM taisyklių, Reforma nustatyto reglamentavimo privalumams ir trūkumams atskleisti esminiais šaltiniais yra 2019 m. EBPO išleistos gairės dėl skaitmeninių platformų dalyvavimo surenkant PVM iš internetinių pardavimų bei moksliniai straipsniai, kuriuose yra pateikta kritinė Reformos nustatyto reglamentavimo analizė. Siekiant apžvelgti Reformos rezultatus esminiu šaltiniu laikytina 2022 m. gruodžio 8 d. Europos Komisijos paskelbtas reformos įvertinimas, o iniciatyvos „PVM skaitmeniniame amžiuje“ įtaka ištirtam Reformos reglamentavimui yra analizuojama remiantis 2022 m. gruodžio 8 d. Europos Komisijos pasiūlymu Tarybos direktyvai, iš dalies keičiančiai Tarybos direktyvą Nr. 2006/112/EB. Svarbu pabrėžti tai, jog šiame darbe tiriamas reglamentavimas yra įsigaliojęs prieš kiek mažiau nei dvejus metus ir šio darbo autoriui nepavyko rasti teismų praktikos, susijusios su šiame darbe ištirtos Reformos reglamentavimu. Teismų praktikos šio darbo autorius ieškojo tiek nacionalinių teismų, tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismo duomenų bazėse.



## 1. Reformos priežastys ir tikslai

### 1.1. Elektroninės prekybos apmokestinimo PVM principai

Poreikis sukurti tinkamą mokestinę aplinką elektroninei prekybai buvo pabrėžtas dar 1998 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – **EBPO**) paskelbtame leidinyje, kuriame buvo išskirti pagrindiniai elektroninės prekybos apmokestinimo principai: neutralumas, veiksmingumas, teisinis apibrėžtumas ir paprastumas, efektyvumas ir teisingumas bei apmokestinimo lankstumas, užtikrinantis, jog apmokestinimas neatsiliktu nuo spartaus technologijų vystymosi bei naujų verslo modelių (Electronic commerce: taxation framework conditions..., 1998, p. 4). Tačiau PVM apmokestinimo sistema Europos Sąjungoje nebuvo sukurta atsižvelgiant į tokią elektroninės prekybos plėtrą, netgi priešingai, sistema buvo skirta reguliuoti tradicinį verslą, todėl jos taikymas sparčiai išaugusiai elektroninei prekybai neatitiko skaitmeninės ekonomikos realijų ir ilgainiui PVM taisyklės tapo kliūtimi sklandžiam elektroninės prekybos vystymuisi (Scarcella, 2019, p. 2).

Atsižvelgiant į tai, 2015 m. Europos Komisijos paskelbtoje Europos bendrosios skaitmeninės rinkos strategijoje Europos Sąjungos PVM apmokestinimo sistema buvo išskirta kaip atskira kliūtis įmonėms prekiauti internetu (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2015, p. 8). Europos Komisijos pirmininko pavaduotojas, atsakingas už bendrąją skaitmeninę rinką, Andrusas Ansipas, kalbėdamas apie skaitmeninėje rinkoje esančias kliūtis, pabrėžė Europos Sąjungos PVM sistemą: „Vykdome pažadą Europoje skatinti e. prekybą. Anksčiau pateikėme pasiūlymą siuntinių pristatymo paslaugas padaryti įperkamesnes ir veiksmingesnes, užtikrinti geresnę vartotojų, perkančių prekes internetu, apsaugą ir spręsti nepagrįsto geografinio blokavimo problemą. Dabar norime supaprastinti PVM taisykles – tai paskutinė trūkstama dėlionės dalis. Šiandienos pasiūlymu ne tik suteiksime postūmį įmonėms – visų pirma mažiausioms ir pradedančiosioms, – bet ir viešąsias paslaugas padarysime veiksmingesnes, o tarpvalstybinį bendradarbiavimą intensyvesnį.“ (Europos Komisija siūlo supaprastinti internetu..., 2016). Atitinkamai Europos Sąjungos mastu buvo pradėti rengti pasiūlymai modernizuoti Europos Sąjungos PVM apmokestinimo sistemą pritaikant ją tarpvalstybinės elektroninės prekybos ypatumams. 2016 m. balandžio 7 d. Europos Komisija paskelbė komunikatą dėl PVM veiksmų plano (toliau - **Komunikatas**), kuriuo įsipareigojo pašalinti PVM kliūtis elektroninei prekybai bendrojoje rinkoje (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016 p. 5). Remdamasi Komunikate užsibrėžtais tikslais, Europos Komisija 2017 m. spalio 4 d. išleido su elektroninės prekybos apmokestinimu PVM

susijusius pasiūlymus - Komisija pabrėžė, jog naujosiomis PVM taisyklėmis bus siekiama neatsilikti nuo naujų verslo tendencijų, PVM taisykles bus siekiama pritaikyti prie sparčių verslo modelių ir vartotojų įpročių, o naujosios taisyklės bus novatoriškai ir į ateitį orientuoti sprendimai (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2017, p. 4). Šiame kontekste pažymėtina, jog Europos Komisija išskyrė tris pagrindines priežastis, skatinančias priimti naujas PVM taisykles tarpvalstybinės elektroninės prekybos srityje: i) neefektyvus ir neveiksmingas PVM surinkimas iš tarpvalstybinėje elektroninėje prekyboje vykdomų sandorių (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017, p. 8); ii) tarpvalstybinei elektronei prekybai taikoma PVM sistema yra sudėtinga ir brangiai kainuojanti įmonėms ir valstybėms narėms; iii) Europos Sąjungos PVM sistema nėra neutrali - Europos Sąjungos įmonės atsiduria nepalankioje konkurencinėje padėtyje (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016, p. 5). Vertinant tai, pastebėtina, jog nurodytos priežastys: Europos Sąjungos PVM sistemos neefektyvumas, neveiksmingumas, sudėtingumas ir neutralumo stoka reguliuojant tarpvalstybinę elektroninę prekybą, iš esmės neatitinka 1998 m. EBPO nustatytų elektroninės prekybos apmokestinimo principų, tai dar kartą pabrėžia poreikį priimti naujas PVM taisykles. Toliau bus pateikiama gilesnė nurodytų priežasčių analizė, lėmusi Reformos priėmimą.

## **1.2. Neefektyvus ir neveiksmingas PVM surinkimas elektroninėje prekyboje**

2017 m. spalio 4 d. Europos Komisija pažymėjo, jog nauji verslo modeliai, skaitmeninimas bei globalizacija lemia poreikį mokesčių administratoriams ieškoti modernių ir alternatyvių mokesčių rinkimo būdų (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2017, p. 11). O vertinant elektroninės prekybos klestėjimą yra reikalingas naujas požiūris į mokesčių surinkimą (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016, p. 6). Tokie tikslai yra išsikeliami tikslingai, nes klestinčioje elektroninėje prekyboje klesti ir sukčiavimo atvejai, o PVM taisyklės, nepritaikytos elektronei prekybai lemia didesnę mokesčių vengimo, sukčiavimo, PVM prievolių nesilaikymo riziką (Scarcella, 2019, p. 2). Tai lemia įvairios priežastys, pavyzdžiui, asmenys, parduodantys prekes internetu, nežino, jog viršijus atitinkamą prekybos ribą atsiranda PVM prievolės, dalis užsienyje įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų, pardavinėjančių prekes internetu Europos Sąjungos vartotojams, apskritai nesiregistruoja PVM mokėtojais Europos Sąjungoje, o mokesčių administratoriams sudėtinga užtikrinti kitose jurisdikcijose įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų PVM prievolių laikymąsi (Scarcella, 2019, p. 9). Kaip pažymi Europos Audito rūmai, tarpvalstybinės

elektroninės prekybos srityje surenkant PVM yra padaroma daug pažeidimų, valstybių narių mokesčių administratoriai susiduria su dideliu tiek Europos Sąjungos, tiek ne Europos Sąjungos tiekėjų piktnaudžiavimu elektroninėje prekyboje, tai daro tiesioginį poveikį valstybių narių biudžetams bei dėl PVM pažeidimų yra iškraipomos vienodos veiklos sąlygos vidaus rinkoje (Elektroninė prekyba: vis dar reikia..., 2019, p. 13). Pažeidimai yra susiję su įvairiomis priežastimis, viena iš jų yra pardavėjų anonimiškumas, dėl kurio yra sudėtinga identifikuoti sandorių skaičių, vertę arba apmokestinimo vietą, kita problema yra tai, jog internetinės prekyvietės, veikiančios kaip tarpininkai pardavinėjant prekes internetu, neprivalo dalintis informacija apie per jas vykdomą prekybą su mokesčių administratoriais, tai gali lemti, jog pardavėjai, deklaruodami PVM, paprasčiausiai nurodys klaidingą informaciją (Report on the Accounts of..., 2021, p. 219). Šios aplinkybės lemia dideles PVM nepriemokas elektroninės prekybos srityje. Europos Komisijos duomenimis, dėl PVM sukčiavimo tarpvalstybinės elektroninės prekybos srityje kas metus Europos Sąjungos valstybės narės prarasdavo apie 4 mlrd. EUR dėl PVM prievolių nesilaikymo (Commission staff working document impact..., 2022, p. 156). Vis dėlto Europos Komisija pažymi, jog elektroninė prekyba kelia mokesčių surinkimo iššūkius tiek vidaus, tiek tarpvalstybiniuose sandoriuose, tačiau tuo pačiu tai atveria galimybes nustatyti naujus mokesčių surinkimo modelius, pavyzdžiui, nustatant naujus vaidmenis rinkos tarpininkams (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016 p. 8). Atitinkamai buvo pastebėta, jog elektroninė prekyba yra neatsiejamai susijusi su elektroninėmis sąsajomis (prekyvietėmis, platformomis, portalais ir panašiomis priemonėmis), kurios iš esmės ir sudaro sąlygas tiekti prekes, vykdyti nuotolinę prekybą prekėmis (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017, p. 8). Elektroninių sąsajų, įgalinančių mažesnius verslus pasiekti milijonus vartotojų visame pasaulyje, reikšmė tarpvalstybinėje prekyboje buvo pabrėžta ir 2017 m. EBPO atliktame tyrime, kuris parodė, jog net 67% prekių tarpvalstybinėje prekyboje yra tiekiamos būtent per skaitmenines platformas, taigi apytiksliai du iš trijų tiekimų yra vykdomi internetu per elektronines sąsajas (The role of digital platforms..., 2019, p. 14). Tačiau iki Reformos galiojės reglamentavimas specialaus elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą per jas pardavinėjamų prekių atžvilgiu nenustatė. Atsižvelgiant į tai, Europos Komisija, kuri siekė neatsilikti nuo naujų verslo tendencijų nusprendė, jog siekiant užtikrinti veiksmingą elektroninės prekybos apmokestinimą PVM, yra būtina atkreipti dėmesį į galimą elektroninių sąsajų, sudarančių sąlygas vykdyti tarpvalstybinę prekybą, vaidmenį PVM kontekste (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017, p. 8). Atkreiptinas dėmesys, jog elektroninių sąsajų dalyvavimą PVM tikslais yra pabrėžusi ir EBPO, kuri yra išleidusi gaires, kaip elektroninės sąsajos galėtų būti įtraukiamos į PVM surinkimą (The role of digital

platforms..., 2019). Svarbu pabrėžti ir tai, jog elektroninių sąsajų įtraukimas į PVM surinkimą gali būti labai palankus tiek mokesčių administratoriams, tiek asmenims, pardavinėjantiems prekes per elektronines sąsajas. Visų pirma, elektroninės sąsajos disponuoja svarbia informacija apie per jas vykdomą prekybą, atliekamus mokėjimus, o ši informacija neretai yra nežinoma arba neprieinama mokesčių administratoriams, pavyzdžiui, dėl to, kad pardavėjai šią informaciją nuslepia, o mokesčių administratoriai jos negali patikrinti, tokiu būdu yra prarandamos reikšmingos mokestinės pajamos iš PVM (Scarcella, 2019, p. 5). Antra, pardavėjams tenka visa su PVM sumokėjimu susijusi našta už pardavinėjamas prekes vartotojams, o įtraukus elektronines sąsajas į PVM surinkimą ši našta pardavėjams, prekiaujantiems internetu, sumažėtų (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 11). Apibendrinant tai, kas išdėstyta galima teigti, jog didelis elektroninės prekybos augimas lėmė ir išaugusį pažeidimų, susijusių su PVM, skaičių bei sukčiavimą ir piktnaudžiavimą PVM srityje, tai lėmė mokestinių pajamų iš PVM praradimą, o Europos Komisija, siekdama suvaldyti šią situaciją, dėmesį atkreipė į galimą elektroninių sąsajų dalyvavimą surenkant PVM.

### **1.3. PVM prievolių našta vykdant tarpvalstybinę elektroninę prekybą**

2016 m. veikslių plane Europos Komisija pabrėžė, jog elektroninės prekybos apmokestinimas nėra veiksmingas nei mokesčių administratorių požiūriu, nei palankus verslui, per metus valstybės narės praranda apie 3 mlrd. eurų mokestinių pajamų dėl dabartinės tarpvalstybinei elektronei prekybai taikomos PVM sistemos sudėtingumo (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016, p. 5). Europos Komisijai analizuojant PVM reguliavimą, galiojusį iki šiame darbe tiriamos Reformos, buvo nustatyta, jog įmonėms pardavinėti prekes internetu į kitą valstybę narę dėl sudėtingos PVM sistemos vidutiniškai per metus kainuoja 8 000 eurų (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016, p. 5). Taigi įmonei, kuri siekia internetu prekiauti Europos Sąjungos viduje, PVM taisyklių laikymasis už kiekvieną valstybę narę per metus kainuoja 8 000 eurų, todėl ketinant tiekti prekes į kiekvieną Europos Sąjungos valstybę narę, susidaro reikšmingai didelė išlaidų dalis, galinti daryti neigiamą įtaką įmonių pasirinkimui prekiauti internetu tarpvalstybiniu mastu. Tokie dideli elektroninės prekybos kaštai yra patiriami dėl skirtingos apmokestinimo PVM tvarkos skirtingose valstybėse narėse. Įmonėms, siekiančioms internetu prekiauti tarpvalstybiniu mastu, viršijus toje valstybėje narėje nustatytą nuotolinės prekybos prekėmis ribą, toje valstybėje narėje privalu registruotis PVM mokėtoja ir atitinkamai pagal tos valstybės

narės PVM taisyklės apmokestinanti tiekiamas prekes ir vykdyti kitas PVM prievolės skirtingose valstybėse narėse, pavyzdžiui, deklaruoti ir sumokėti PVM toje valstybėje narėje, pagal jos nustatytas PVM taisyklės (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017, p. 8). Tokia su PVM susijusi administracinė našta Europos Sąjungos elektroninės prekybos rinkos vidutinio augimo dydį kasmet apribodavo nuo 3,1 mlrd. eurų iki 5,2 mlrd. eurų galimo augimo (VAT Aspects of cross-border e-commerce..., 2015, p. 5). Dėl šių priežasčių Europos Komisija pradėjo svarstyti galimus sprendimo būdus, kurie galėtų sumažinti su PVM prievolių vykdymu susijusių įmonių patiriamą našta. Dėmesys buvo atkreiptas į iki šiame darbe analizuojamos Reformos įsigaliojimo taikytą MOSS vieno langelio principu veikusią schemą, skirtą palengvinti su telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų teikimu susijusių PVM prievolių vykdymą. Naudojantis MOSS nereikėdavo atskirai užsiregistruoti kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje buvo teikiamos paslaugos, o užtekdavo užsiregistruoti MOSS schemeje ir PVM deklaruoti bei sumokėti toje valstybėje narėje, kurios MOSS schema yra naudojama (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016 p. 5). Vertinant tai, buvo nuspręsta šios schemos taikymo sritį išplėsti įtraukiant tarpvalstybinės elektroninės prekybos sandorius (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016 p. 10). Taigi įmonės, siekiančios vykdyti elektroninę prekybą tarpvalstybiniu mastu, dėl skirtingos apmokestinimo PVM tvarkos valstybėse narėse patirdavo itin didelius su PVM prievolių laikymusi susijusius kaštus, kurie ribodavo įmonių pasirinkimą vykdyti elektroninę prekybą.

#### **1.4. Nepalanki konkurencinė Europos Sąjungos įmonių padėtis**

Europos Komisija nurodė, jog viena pagrindinių PVM apmokestinimo sistemos reguliavimo problemų, sudarančių kliūtis įmonėms tarpvalstybiniu mastu internetu pardavinėti prekes, yra Europos Sąjungoje įsisteigusių tiekėjų ir ne Europos Sąjungoje įsisteigusių tiekėjų konkurencijos iškreipimas, atsirandantis dėl prekių, siunčiamų nedidelės vertės smulkiose siuntose, importui taikomo neapmokestinimo importo PVM (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017, p. 9). Iki šiame darbe tiriamos Reformos galiojusi importo PVM lengvata (toliau – **lengvata**) pagal 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/132/EB 23 str. buvo taikoma prekių, kurių bendra vertė viršija 10 eurų, tačiau neviršija 22 eurų, importui. Analizuojant, kodėl šią lengvatą Europos Komisija išskyrė kaip priežastį, dėl kurios buvo iškreipta konkurencija, svarbu atkreipti dėmesį į tam tikrus toliau pateikiamus lengvatos sukeltus neigiamus padarinius. Nustatyta lengvata reikšmingai išaugus elektronei prekybai ir dėl to padidėjus smulkių siuntų importui Europos Sąjungos įmonės dėl lengvatos atsidūrė itin

nepalankioje konkurencinėje padėtyje, vien 2015 m. į Europos Sąjungą buvo importuota apie 150 milijonų PVM neapmokestintų siuntų, tačiau Europos Sąjungos viduje prekiaujančios įmonės tokia lengvata pasinaudoti negalėdavo, todėl ne Europos Sąjungos tiekėjai turėjo aiškų konkurencinį pranašumą pardavinėti prekes vartotojams mažesnėmis kainomis (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2016, p. 5). Iš esmės tai reiškia, jog ne Europos Sąjungos tiekėjai buvo akivaizdžiai geresnėje padėtyje negu Europos Sąjungos įmonės, todėl tai galėjo būti dar viena aplinkybė, daranti neigiamą įtaką Europos Sąjungos įmonių pasirinkimui prekiauti tarpvalstybiniu mastu. Kitas lengvatos sukeltas padarinys yra ne Europos Sąjungos tiekėjų nesąžiningas pasinaudojimas importo PVM lengvata, pavyzdžiui, ne Europos Sąjungos tiekėjai specialiai nurodydavo mažesnę importuojamų prekių vertę arba nurodydavo neteisingą prekės klasifikaciją tam, kad būtų pritaikyta importo PVM lengvata (Lamensch, M. 2018, p. 192). Taigi, nepaisant to, jog lengvata iškraipė konkurenciją, ja ne Europos Sąjungos tiekėjai naudodavosi dar ir nesąžiningai, todėl sąžiningai veikiantiems verslams būdavo sudėtinga konkuruoti. Dar daugiau, EBPO pažymi, jog tokios importo lengvatos ne tik iškraipo konkurenciją, tačiau ir skatina vietinius tiekėjus perkelti savo verslus į trečiąsias valstybes, kad galėtų pasinaudoti lengvata (The role of digital platforms..., 2019, p. 30). Natūralu, jog esant tokiai padėčiai Europos Sąjungos įmonės galėjo imtis tokių veiksmų ir pakeisti savo verslo lokaciją, dėl šios priežasties valstybės narės dar ir netekdavo mokesčių pajamų iš PVM. Pabrėžtina, jog importo PVM lengvata sukelia ne tik Europos Sąjungos tiekėjų diskriminaciją ir iškraipo konkurenciją, tačiau jau minėti nesąžiningi lengvatos pasinaudojimai lemia tai, jog valstybės narės praranda reikšmingas mokesčines pajamas (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 6). Taigi, importo PVM lengvata nedidelės vertės smulkioms siuntoms lėmė Europos Sąjungos viduje prekiaujančių įmonių diskriminaciją: Europos Sąjungos įmonės atsidūrė nepalankioje padėtyje lyginant su ne Europos Sąjungos tiekėjais, buvo iškraipyta konkurencija, lengvata buvo naudojama nesąžiningai, o valstybės narės prarasdavo mokesčines pajamas. Atsižvelgiant į tai Europos Komisija įsipareigojo užtikrinti Europos Sąjungos įmonių naudojimąsi vienodomis sąlygomis panaikinant importo PVM lengvatą (Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai..., 2017, p. 5).

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima išskirti tris Europos Komisijos pabrėžtas aktualias ir svarbias Europos Sąjungos PVM apmokestinimo sistemos reglamentavimo problemas, paskatinusias priimti naujas tarpvalstybinei elektroninei prekybai reguliuoti skirtas PVM taisykles: i) neefektyvus ir neveiksmingas PVM surinkimas elektroninės prekybos srityje; ii) su PVM prievolių laikymusi susijusi administracinė našta, atsirandanti dėl skirtingų

apmokestinimo PVM tvarkų valstybėse narėse, ribodavo įmones užsiimti elektronine prekyba; iii) importo PVM lengvata sukėlė diskriminaciją Europos Sąjungos įmonių atžvilgiu ir iškreipė sąžiningą konkurenciją.

## **2. Reforma nustatyto reglamentavimo analizė**

Toliau šiame darbe tiriamą Reformą, kuria buvo siekiama išspręsti šioje darbo pirmoje dalyje išanalizuotas elektroninei prekybai taikomo reglamentavimo problemas, sudaro trys teisės aktai: 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455; 2019 m. lapkričio 21 d. Tarybos direktyva (ES) 2019/1995, kuriomis buvo pakeista PVM direktyva bei 2019 m. lapkričio 21 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2019/2026, kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 (toliau – **Įgyvendinamasis reglamentas**). Kadangi Reforma yra įsigaliojusi, o reglamentavimas jau perkeltas į PVM direktyvą ir į Įgyvendinamąjį reglamentą, toliau bus remiamasi PVM direktyva ir Įgyvendinamuoju reglamentu. Atitinkamai šio darbo antroje ir trečioje dalyje yra analizuojamas Reforma priimtas elektroninių sąsajų atsakomybės už PVM surinkimą reglamentavimas ir Reforma priimtas vieno langelio principu veikiančių schemų reglamentavimas.

### **2.1. Elektroninių sąsajų sąvoka ir reikšmė Reformos kontekste**

Šio darbo pirmoje dalyje buvo išskirta ir pabrėžta itin didelė internetinių prekyviečių, internetinių parduotuvių reikšmė ir svarba elektroninėje prekyboje, todėl Reforma priimtu reglamentavimu siekiama šiems elektroninės prekybos subjektams PVM tikslais nustatyti atitinkamą reguliavimą, kuris užtikrintų veiksmingesnį PVM surinkimą elektroninėje prekyboje. PVM tikslais Internetinės prekyvietės, platformos yra laikomos elektroninėmis sąsajomis, kurios yra apibrėžiamos kaip plati koncepcija, kuri iš esmės dviem nepriklausomoms sistemoms arba vienai sistemai ir galutiniam naudotojui sudaro atitinkamas sąlygas bendrauti naudojantis prietaisu arba programa, tai gali būti svetainė, prekyvietė, tinklų sietuvas, portalas, programų sąsaja ir kitos priemonės, kuriomis galima vykdyti pardavimą elektroniniu būdu (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 9). Taigi tokios internetinės parduotuvės kaip „eBay“, „Amazon“ ir kt., kurios leidžia užmegzti ryšį pardavėjams ir vartotojams ir vykdyti pardavimą elektroniniu būdu yra laikomos elektroninėmis sąsajomis. Todėl Reformos priimtu reglamentavimu buvo nustatytas naujas

elektroninių sąsajų vaidmuo PVM atžvilgiu. Naujuoju reguliavimu elektroninės sąsajos buvo įtrauktos į PVM surinkimą ir tapo atsakingomis už per jas tiekiamų prekių apmokestinimą PVM, PVM deklaravimą ir sumokėjimą mokesčių administratoriui - teisinėje doktrinoje tai yra laikoma vienu iš svarbiausių Reforma priimto naujojo reguliavimo nuostatų, (Lamensch, M., 2022, p. 89), todėl šiame darbe šiai nuostatai bus skiriamas didelis dėmesys.

Elektroninių sąsajų įtraukimas į PVM surinkimą yra įtvirtintas PVM direktyvos 14a str. pagal kurį elektroninės sąsajos, tokios kaip „eBay“, „Amazon“ ar kt., kurios sudaro sąlygas apmokestinamiesiems asmenims per jas pardavinėti prekes vartotojui, esant tam tikroms sąlygoms, privalo pačios apmokestinti prekes, parduodamas vartotojui, pagal jo valstybės narės taikomą PVM tarifą bei surinkti ir sumokėti PVM už tiekiamas prekes. Taigi iki Reformos egzistavusi pardavėjo prievolė sumokėti PVM už parduotas prekes per elektroninę sąsają yra perkeliama skaitmeninei platformai. Tai reiškia, jog pardavėjams, vykdančiams elektroninę prekybą, taikant PVM direktyvos 14a str. įtvirtintą nuostatą, nebereikia registruotis PVM mokėtojais toje valstybėje narėje, kurios vartotojams yra parduodamos prekės, atitinkamai ir vykdyti su tokiais pardavimais susijusias PVM prievoles, kadangi šios prievolės yra perkeliamos elektroninėms sąsajoms. Tokios taisyklės įvedimu yra siekiama sumažinti per skaitmenines platformas prekes pardavinėjantiems asmenims tenkančią PVM prievolių našta, kadangi ji yra perkeliama skaitmeninėms platformoms, taip pat yra tikimasi, jog tai užtikrins efektyvų ir veiksmingą PVM surinkimą (Aiškinamosios pastabos dėl e.prekybai..., 2020, p. 11).

### **2.1.1. Elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą modelio reglamentavimas**

PVM direktyvos 14a str. įtvirtintas elektroninių sąsajų, tampančių atsakingomis už PVM surinkimą modelis (toliau - **tiekėju laikomas asmuo**) yra apibrėžiamas taip:

„1. Jei apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają, pavyzdžiui, prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, sudaro sąlygas nuotolinei prekybai prekėmis, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių siuntose, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR, laikoma, kad tas apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes.

2. Jei apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają, pavyzdžiui, prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, Bendrijoje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas tiekti prekes neapmokestinamajam asmeniui Bendrijoje, laikoma, kad sąlygas tiekti prekes sudarantis apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes“.



Kaip matome, tiekėju laikomo asmens nuostata susideda iš dviejų dalių, apima skirtingus prekių tiekimus, o jos taikymas priklauso nuo tam tikrų sąlygų, todėl siekiant nuosekliai iširti tiekėju laikomo asmens nuostatą bei šios nuostatos taikymo problematiką, tiekėju laikomo asmens teisinis reglamentavimas bus analizuojamas tam tikrais aspektais: i) elektroninės sąsajos apibrėžimas; ii) prekių tiekimai, dėl kurių elektroninė sąsaja laikoma atsakinga už PVM surinkimą; iii) tiekėju laikomo asmens taikymas; iv) žodžių junginio sudaro sąlygas reikšmė tiekėju laikomo asmens kontekste; v) tiekėju laikomo asmens prievolės PVM atžvilgiu.

Pagal PVM direktyvos 14a str. tam, kad būtų galima taikyti tiekėju laikomo asmens taisyklę, pirmiausia yra būtina, jog apmokestinamasis asmuo, sudarantis sąlygas atitinkamai prekybai, naudotų elektroninę sąsają pavyzdžiui, prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones. Panašių priemonių sąvoka apima tiek dabartines, tiek ir būsimas technologijas, kuriomis naudojantis galima vykdyti pardavimą elektroniniu būdu (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 11), o elektroninė sąsaja, kaip jau buvo minėta yra plati koncepcija, kuri iš esmės dviem nepriklausomoms sistemoms arba vienai sistemai ir galutiniam naudotojui sudaro atitinkamas sąlygas bendrauti naudojantis prietaisu arba programa, tai gali būti svetainė, prekyvietė, tinklų sietuvas, portalas, programų sąsaja ir kitos priemonės, kuriomis galima vykdyti pardavimą elektroniniu būdu (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 9). Taigi, elektroninės sąsajos apibrėžimas yra gana abstraktus ir platus. Šio darbo autoriaus nuomone, aplinkybė, jog tiekėju laikomo asmens taisyklė yra taikoma elektroninėms sąsajoms bendrai, o nėra išskirti konkretūs elektroninių sąsajų bruožai, yra vertintina teigiamai, kadangi tai leis įtraukti absoliučią daugumą internetinių platformų.

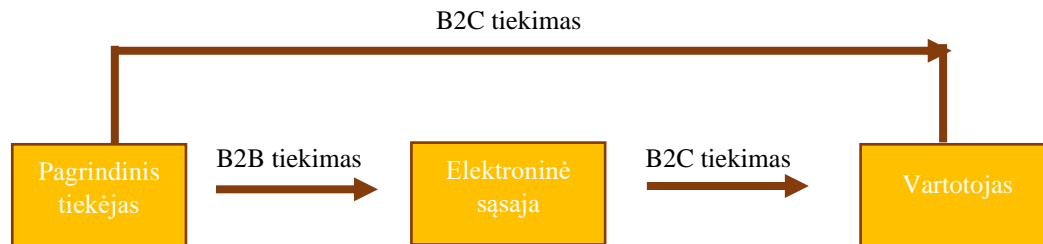
Kaip jau buvo minėta, tiekėju laikomo asmens nuostata reiškia, jog elektroninė sąsaja tampa atsakinga už su PVM susijusias prievoles, per ją vykdomų prekių tiekimų atžvilgiu, vis dėlto, ši taisyklė yra taikoma tik tam tikrų prekių tiekimų atžvilgiu. Pagal PVM direktyvos 14a str. apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają, bus laikomas iš pagrindinio tiekėjo pats gavusiu ir vartotojui tiekusiu prekes, jeigu: i) sudarys sąlygas nuotolinei prekybai prekėmis, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių siuntose, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR arba ii) Bendrijoje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas tiekti prekes neapmokestinamajam asmeniui Bendrijoje. Pagrindinis tiekėjas yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu, tiekiančiu prekes arba vykdančiu nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis per elektroninę sąsają (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 10). Kaip matyti, ne dėl visų prekių tiekimų per apmokestinamojo asmens elektroninę sąsają, jam bus taikoma tiekėju laikomo

asmens taisyklė. Bendrai yra galimi trys prekių tiekimo sandoriai, kurių atžvilgiu elektroninei sąsajai tenka pareiga surinkti ir sumokėti PVM: i) vykdoma nuotolinė prekyba iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis siuntose, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR, nepriklausomai nuo to, ar pagrindinis tiekėjas yra įsisteigęs ES; ii) Bendrijos vidaus nuotolinė prekyba prekėmis, kurios jau yra išleistos į laisvą apyvartą, neatsižvelgiant į jų vertę, kai pagrindinis tiekėjas nėra įsisteigęs ES; iii) prekių tiekimai šalies viduje, kai pagrindinis tiekėjas nėra įsisteigęs Europos Sąjungos viduje (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 12). Aplinkybė, jog tiekėju laikomo asmens nuostata apima nurodytus prekių tiekimus, kai apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs ne Europos Sąjungoje turėtų būti vertinama teigiamai, kadangi, kaip jau buvo nurodyta šio darbo pirmoje dalyje, yra sudėtinga užtikrinti ir kontroliuoti šių apmokestinamųjų asmenų PVM prievolių vykdymą, o šias prievoles perkėlus elektroninėms sąsajoms, per kurias vyksta prekių pardavimai, manytina, bus galima padaryti PVM surinkimą efektyvesniu. Pastebėtina, jog nurodyti prekių tiekimai daugiausiai apima Bendrijos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis, kuri iš esmės ir yra vykdoma pasitelkus elektronines sąsajas, kurios sudaro sąlygas prekiauti internetu tarpvalstybiniu mastu (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017, p. 8). Atsižvelgiant į tai, manytina, jog tiekėju laikomo asmens nuostatos taikymas leis įtraukti į PVM surinkimą didelį kiekį internetinių prekyviečių. Vis dėlto, nurodyti prekių tiekimai yra susieti su prekių verte ir pagrindinio tiekėjo lokacija, todėl gali susidaryti situacijos, kai, nors internetinės prekyvietės faktiškai vykdys tapčią nuotolinę prekybą prekėmis, tačiau, pavyzdžiui, dėl prekių vertės, vienoms internetinėms prekyvietėms bus taikoma tiekėju laikomo asmens nuostata su iš to kylančiomis PVM prievolėmis, o kitos internetinės prekyvietės šios nuostatos taikymo išvengs, todėl, šio darbo autoriaus nuomone, tokiais atvejais gali susidaryti konkurencinė nelygybė. Taigi, elektroninės sąsajos tampa atsakingomis už PVM surinkimą vykdant šiuos prekių tiekimus: i) nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis siuntose, kurių vertė neviršija 150 EUR; ii) Bendrijos vidaus nuotolinės prekybos prekėmis, kai pagrindinis tiekėjas nėra įsisteigęs ES; iii) prekių tiekimų šalies viduje, kai pagrindinis tiekėjas nėra įsisteigęs Europos Sąjungos viduje.

Pažymėtina, jog pagal PVM direktyvos 14a str., kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają, sudaro sąlygas jau minėtiems prekių tiekimams, yra laikoma, jog toks asmuo iš pagrindinio tiekėjo pats gauna ir toliau tiekia prekes vartotojui (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 13). Iš esmės tai reiškia, jog elektroninė sąsaja, pavyzdžiui, „eBay“, kuri pati faktiškai atlieka tik tarpininko vaidmenį (sudaro sąlygas

pardavėjams pardavinėti prekes platformoje, o vartotojams jas pirkti), PVM tikslais bus traktuojama kaip pati gavusi ir tiekusi prekes, nors realiai tų prekių net neturi (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 13). Todėl nors faktiškai egzistuoja vienas prekių tiekimas (pardavėjo-vartotojui), taikant tiekėju laikomo asmens taisyklę šis tiekimas yra išskaidomas į du atskirus tiekimus: pardavėjas-elektroninė sąsaja ir elektroninė sąsaja-vartotojas:

#### 1. Paveikslas. Tiekėju laikomo asmens taisyklės taikymas



*Šaltinis:* Sudaryta autoriaus, remiantis: Europos Komisijos aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai taikomų PVM taisyklių. Prieiga per internetą: <[https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_lt\\_0.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_lt_0.pdf)>.

Pagal tiekėju laikomo asmens taisyklės taikymą B2B tiekimas iš pagrindinio tiekėjo elektroninei sąsajai yra neapmokestinamas PVM su pagrindinio tiekėjo teise į atskaitą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 14). B2C tiekimas iš elektroninės sąsajos vartotojui yra apmokestinamas vartojimo valstybėje narėje pagal tos valstybės PVM tarifą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 15). Taigi, taikant tiekėju laikomo asmens taisyklę, elektroninė sąsaja, sudaranti sąlygas tiekti prekes, yra laikoma kaip pati iš pagrindinio tiekėjo gavusi ir toliau vartotojui tiekusi prekes, atitinkamai tiekimas iš pagrindinio tiekėjo elektroninei sąsajai yra neapmokestinamas PVM su pagrindinio tiekėjo teise į atskaitą, o elektroninės sąsajos tiekimas vartotojui yra apmokestinamas pagal vartojimo valstybės narės taikomą PVM tarifą.

Be jau išvardintų reikalavimų PVM direktyvos 14a straipsnyje yra įtvirtinta, jog skaitmeninė platforma turi sudaryti sąlygas tiekti prekes. Pagal Įgyvendinamojo reglamento 5b str. 1 d. elektroninė sąsaja sudarys sąlygas per ją tiekti prekes, jeigu suteiks galimybę vartotojui užmegzti ryšį su tiekėju, kuris siūlo per elektroninę sąsają parduoti prekes ir tokio ryšio rezultatas yra per elektroninę sąsają, per kurią buvo užmegztas ryšys, tiekiamos prekės. Iš esmės tai reiškia, jog sandoris yra sudaromas elektroninėje sąsajoje vartotojams inicijuojant prekės pirkimą, pateikiant prekių įsigijimo pasiūlymą, o pagrindiniams tiekėjams šį pasiūlymą

per elektroninę sąsają priimant. Pažymėtina, jog tam nėra būtina, jog platforma organizuotų fizinį prekių pristatymą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 17). Vis dėlto Įgyvendinamojo reglamento 5b str. 2 d. yra įtvirtintos trys kumuliacinės sąlygos, kai apmokestinamasis asmuo, naudojantis elektroninę sąsają, nesudaro sąlygų tiekti prekes: „a) tas apmokestinamasis asmuo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nenustato sąlygų, pagal kurias tiekiamos prekės; b) tas apmokestinamasis asmuo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nedalyvauja leidžiant imti mokestį iš kliento už atliktą mokėjimą; c) tas apmokestinamasis asmuo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nedalyvauja užsakant ar pristatant prekes“. Sąlygos, kurias nustato elektroninė sąsaja, gali būti įvairios, pavyzdžiui, kaina, prekių rūšis, pristatymo tvarka, taip pat sąlygomis yra pripažįstamos kliento naudojimosi internetine svetaine sąlygos, su kuriomis vartotojas sutinka (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 18). Dalyvavimas leidžiant imti mokestį neturėtų būti suprantamas kaip faktinis mokėjimo ėmimas, gavimas arba dalyvavimas kiekviename mokėjimo proceso etape. Pripažinti dalyvavimui leidžiant imti mokestį gali pakakti to, jog elektroninė sąsaja iš kliento gauna pranešimą apie leidimą atlikti mokėjimą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 19). Elektroninės sąsajos dalyvavimas užsakant prekes iš esmės reiškia tai, jog elektroninė sąsaja gali daryti įtaką prekių užsakymui, pavyzdžiui, dalyvavimą užsakant prekes galėtų rodyti tai, jog internetinėje prekyvietėje yra pateikiama informacija apie prekių pristatymą arba internetinėje svetainėje yra techninės priemonės, kuriomis naudojantis galima priimti užsakymą iš vartotojo, pavyzdžiui, pirminių krepšelio funkcija (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 20). Kaip matyti, šios trys sąlygos, kai elektroninė sąsaja nesudaro sąlygų tiekti prekes, yra aiškinamos plačiai, taip pat yra būtinybė atitikti jas visas, o tai reiškia, jog labai didelis kiekis elektroninių sąsajų galės būti vertinamos kaip sudarančios sąlygas tiekti prekes. Pastebėtina, jog tai leis taikyti tiekėju laikomo asmens taisyklę daugumai elektroninių sąsajų, o pastarosioms bus sudėtinga išvengti šios taisyklės taikymo. Vis dėlto pagal Įgyvendinamojo reglamento 5b str. 3 d., jeigu elektroninė sąsaja tik reklamuoja atitinkamas prekes, nukreipia vartotojus į kitas elektronines sąsajas, kuriose parduodamos prekės arba tik tvarko apmokėjimus už tiekiamas prekes, ji nebus traktuojama tiekėju laikomu asmeniu. Apibendrinant galima teigti, jog žodžių junginys „sudaro sąlygas“ yra apibrėžtas gana plačiai, o atvejai, kai platforma nesudaro sąlygų tiekti prekes, yra pakankamai riboti.

Kadangi apmokestinamasis asmuo, naudojantis elektroninę sąsają, yra laikomas tiekiančiu prekes, tai šiam asmeniui atsiranda visos su PVM susijusios prievolės, kurios iki šios Reformos įsigaliojimo buvo taikomos pardavėjams, parduodantiems prekes per skaitmenines

platformas. Visų pirma, skaitmeninės platformos privalės tikrinti, ar pagrindinis tiekėjas yra apmokestinamasis asmuo, o asmuo, kuriam yra parduodamos prekės, neapmokestinamasis. Viena vertus atsižvelgiant į tai Įgyvendinamojo reglamento 5d str. yra nustatytos prielaidos, jog asmuo, prekiaujantis per elektroninę sąsają, yra apmokestinamasis asmuo, o prekes perkantis asmuo yra neapmokestinamasis asmuo. Kita vertus, pagrindiniam tiekėjui pranešus, jog jis yra neapmokestinamasis asmuo, elektroninė sąsaja turės šią informaciją patikrinti (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 26). Antra, elektroninės sąsajos turi nustatyti, koks PVM tarifas yra mokamas vartotojo valstybėje narėje, joje registruotis, tinkamai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčių vartotojo valstybei narei. Šiame kontekste svarbus aspektas yra tai, jog skaitmeninės platformos prekėmis realiai nedisponuoja, faktinis tiekimas vyksta tiesiogiai tarp pagrindinio tiekėjo ir vartotojo, todėl, šio darbo autoriaus nuomone, skaitmeninėms platformoms gali būti objektyviai sunku nustatyti tam tikrus duomenis apie prekes, kurių jos realiai net neturi ir todėl negali patikrinti, taigi turės „aklai“ pasitikėti pagrindinio tiekėjo suteikiama informacija. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, pastebėtina, kad Įgyvendinamojo reglamento 5c str. yra nustatyta, jog tais atvejais, kai pagrindinis tiekėjas pateikia klaidingą informaciją, o tiekėju laikomas asmuo gali įrodyti, jog nežinojo, negalėjo žinoti apie informacijos klaidingumą, yra atleidžiamas nuo su neteisingai deklaruoto ir sumokėto PVM susijusių delspinigių, tačiau platformai tenka našta įrodyti šias aplinkybes. Trečia, PVM direktyvos 242a str. yra įtvirtinta, jog tiekėju laikomas asmuo privalo saugoti apskaitos registrus ne mažiau kaip 10 metų nuo sandorio sudarymo metų pabaigos. Atsižvelgiant į šiuos ypatumus, pastebėtina, jog internetinėms prekyvietėms, kurioms bus taikoma tiekėju laikomo asmens nuostata, teks didelė administracinė našta, juk aptartos tiekėju laikomo asmens pareigos reikalauja atitinkamų resursų, techninių išteklių, todėl, pavyzdžiui, tokios elektroninės prekybos platformos kaip „Amazon“, „Alibaba Group“, „eBay“ turės vienokius išteklius, o labai nedidelės prekyvietės ar dar tik pradedančios internetinę prekybą prekėmis platformos, manytina, negalės skirti tokių pačių resursų, todėl ir užtikrinti tinkamą PVM prievolių vykdymą gali būti sudėtingiau. Todėl tai gali lemti, jog tam tikros platformos gali nuspręsti pakeisti savo veikimą taip, kad PVM direktyvos 14a str. joms nebūtų taikomas.

### **2.1.2. Apmokestinimo momento problematika tiekiant prekes per elektroninę sąsają**

Svarbu pabrėžti, jog PVM direktyvos 66a str. yra nustatytas specifinis tiekėju laikomo asmens prekių tiekimo apmokestinimo momentas: „Nukrypstant nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, jei pagal 14a straipsnį laikoma, kad apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia prekes, jo vykdomo prekių tiekimo apmokestinimo momentas ir prekių tiekimo tam apmokestinamajam asmeniui apmokestinimo momentas įvyksta ir PVM tampa mokėtinas tuo metu, kai mokėjimas yra priimtas“. Atitinkamai Įgyvendinamojo reglamento 41a str. yra nustatyta, jog: „Taikant Direktyvos 2006/112/EB 66a straipsnį, momentas, kai mokėjimas yra priimtas, yra momentas, kai prekes per elektroninę sąsają parduodantis tiekėjas pats ar savo vardu iš kliento gauna mokėjimo patvirtinimą, pranešimą dėl leidimo atlikti mokėjimą arba įsipareigojimą apmokėti, nepaisant, kada faktiškai atliekamas mokėjimas, atsižvelgiant į tai, kuri data yra ankstesnė“. Teisės doktrinoje yra pažymėta, jog dėl tokio apmokestinimo momento, kai PVM tampa mokėtinu, neatsižvelgiant į tai, kada faktiškai yra atliekamas mokėjimas, gali susidaryti situacijos, kai elektroninė sąsaja turės sumokėti PVM mokesčių administratoriui iš savo pačios lėšų, nes apmokestinimo momentui nėra būtinas faktinis apmokėjimo gavimas (Lamensch, M. 2018, p. 191). Plėtojant tokią poziciją pažymėtina ir tai, jog tiekėju laikomo asmens reguliavime nėra įtvirtinto reikalavimo, jog elektroninė sąsaja turi dalyvauti kiekviename mokėjimo proceso etape arba faktiškai pati gauti apmokėjimą iš vartotojo (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai..., 2020, p. 19), o tai reiškia, jog apmokėjimas gali būti pervedamas ir tiesiogiai pagrindiniam tiekėjui. Todėl tai galėtų lemti elektroninės sąsajos pareigą iš savo lėšų mokėti PVM, jeigu pagrindinis tiekėjas pervestų mokėtiną PVM sumą vėliau negu, kad PVM reikėtų sumokėti mokesčių administratoriams, kadangi pagal apmokestinimo momentą yra nustatoma kurį mokesčių laikotarpį turi būti deklaruojamas PVM (Lietuvos Respublikos PVM įstatymo komentaras..., 2022). Apmokestinimo momento, susieto su momentu, kai mokėjimas yra patvirtinamas, problematiką pažymi ir EBPO, kuri pabrėžia, jog tais atvejais, kai vartotojas prekę įsigyja per skaitmeninę platformą ir prekės pirkimo kainą kartu su PVM sumoka tiesiogiai pagrindiniam tiekėjui, tai skaitmeninei platformai atsiranda pareiga išsireikalauti PVM iš pagrindinio tiekėjo (The role of digital platforms..., 2019, p. 35). Atitinkamai tiekėju laikomam asmeniui papildomai gali atsirasti našta išsireikalauti mokėtiną PVM sumą iš pagrindinio tiekėjo, o tai gali sukelti papildomą administracinę naštą tiekėju laikomam asmeniui. Taigi, PVM direktyvos 66a straipsnyje nustatytas apmokestinimo momentas yra labai nepalankus elektronei sąsajai, esančiai tiekėju laikomu asmeniu, kadangi gali susidaryti situacijos, kai jai pačiai reikės sumokėti PVM iš savo lėšų realiai dar negavus pačios PVM

sumos, taip pat internetinė prekyvietė dar turės išsireikalauti sumokėtą PVM sumą iš pagrindinio tiekėjo.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog PVM direktyvos 14a str. įtvirtintas elektroninių sąsajų atsakomybės už PVM surinkimą modelis turėtų užtikrinti efektyvesnę ir veiksmingesnę PVM surinkimą iš elektroninės prekybos, kadangi abstraktus elektroninių sąsajų apibrėžimas ir platus termino „sudaro sąlygas“ nustatymas leis įtraukti didelį kiekį internetinių prekyviečių, o PVM direktyvos 14a str. taikymas prekių tiekimams, kurie daugiausiai yra vykdomi elektroninių sąsajų pagalba turėtų apimti didelį kiekį elektroninės prekybos sandorių, vis dėlto PVM direktyvos 14a str. taikymas lemia didelę su PVM prievolėmis susijusią našą skaitmeninėms platformoms, o dėl PVM direktyvos 66a str. nustatyto apmokestinimo momento gali atsirasti atvejų, kai vartotojas perveda PVM kartu su pirkimo kaina tiesiogiai pagrindiniam tiekėjui, o elektroninėms sąsajoms tenka iš savo lėšų sumokėti PVM mokesčių administratoriui, o po to išsireikalauti sumokėtą PVM sumą iš pagrindinio tiekėjo.

## **2.2. Elektroninių sąsajų įtraukimas į PVM surinkimą pagal EBPO**

2019 m. EBPO išleido praktines gaires mokesčių institucijoms (toliau – **Gairės**), kuriose pateikė praktinius būdus, kaip galima efektyviai įtraukti skaitmenines platformas į PVM surinkimą (The role of digital platforms..., 2019). Pastebėtina, jog Gairėse yra pateikti keli būdai įtraukti skaitmenines platformas į PVM surinkimą, pavyzdžiui, nustatant pareigą skaitmeninėms platformoms tik teikti informaciją apie per jas vykdomą prekybą mokesčių administratoriams (The role of digital platforms..., 2019, p. 51). Taip pat Gairėse yra pateikiamas skaitmeninių platformų įtraukimo į PVM surinkimą reguliavimas, jas PVM tikslais traktuojant kaip gaunančias ir tiekiančias prekes (The role of digital platforms..., 2019, p. 24). Taigi Gairėse yra pateikiamas elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą galimas reguliavimas, traktuojant jas kaip gaunančias ir tiekiančias prekes, iš esmės atitinkantis nustatytą PVM direktyvos 14a str. Atsižvelgiant į tai, toliau šiame darbe bus analizuojamas ir palyginamas Gairėse siūlomas skaitmeninių platformų, kurioms taikoma tiekėju laikomo asmens taisyklė, teisinis reguliavimas, jo privalumai bei trūkumai ir PVM direktyvos 14a str. nustatytas elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą reguliavimas.

### **2.2.1. Elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą ypatumai pagal EBPO**

Gairėse yra naudojamas bendras skaitmeninių platformų terminas, apimantis elektroninėje prekyboje dalyvaujančias elektronines sąsajas, todėl toliau bus naudojamas tiek skaitmeninių platformų, tiek elektroninių sąsajų terminai (The role of digital platforms..., 2019, p. 26). EBPO teigia, jog apibrėžti skaitmenines platformas yra svarbu, kadangi nuo to priklausys, kurioms internetinėms prekyvietėms bus taikoma tiekėju laikomo asmens taisyklė, todėl Gairėse yra pateikiami pavyzdžiai ir kriterijai, kaip PVM tikslais apibrėžti skaitmenines platformas, kurias yra siekiama įtraukti į PVM surinkimą. Visų pirma, turi būti atsižvelgiama į aplinkybę, jog dėl greito elektroninės prekybos vystymosi ir galimų naujų platformų modelių atsiradimo, platformos turėtų būti apibrėžiamos plačiai, iš esmės kaip sąsajos, leidžiančios sujungti pardavėjus ir vartotojus (The role of digital platforms..., 2019, p. 26). Šiame kontekste pažymėtina, jog PVM direktyvos 14a str. taip pat yra įtvirtintas abstraktus ir gana platus elektroninių sąsajų apibrėžimas, kita vertus, EBPO pastebi, jog platus apibrėžimas gali sukelti neaiškumą tiek pačioms platformoms, tiek mokesčių administratoriams nustatant, ar konkrečiu atveju elektroninę sąsają galima traktuoti tiekėju laikomu asmeniu, todėl taip pat gali būti naudojamas siauras, detalus apibrėžimas (The role of digital platforms..., 2019, p. 27). Taigi, PVM direktyvos 14a str. platus elektroninės sąsajos apibrėžimas yra vienas iš Gairėse pateikiamų apibrėžimo būdų, vis dėlto toks platus apibrėžimas gali turėti trūkumų, pavyzdžiui, ne visada gali būti aišku, ar tam tikros platformos pateks į abstraktų elektroninių sąsajų apibrėžimą.

Pažymėtina, jog Gairėse yra siūloma pateikti ne konkrečius elektroninių sąsajų apibrėžimus, o pateikti galimas jų atliekamas funkcijas, kurios nurodytų, jog skaitmeninė platforma galėtų būti laikoma atsakinga už PVM surinkimą per ją pardavinėjamų prekių atžvilgiu (The role of digital platforms..., 2019, p. 26). Šios funkcijos turėtų būti susijusios su dviem itin reikšmingomis aplinkybėmis: i) skaitmeninė platforma turi turėti prieigą gauti tikslią ir pakankamą informaciją, kad galėtų tinkamai nustatyti mokėtiną PVM; ii) skaitmeninė platforma turi priemones ir gali rinkti PVM už per jas vykdomus prekių pardavimus (The role of digital platforms..., 2019, p. 26). Galimi būdai, anot EBPO, yra nustatyti atitinkamus sąrašus funkcijų, kurias atliekant skaitmeninė platforma gali būti atsakinga už PVM surinkimą (The role of digital platforms..., 2019, p. 27). Pavyzdžiui, tiesioginis arba netiesioginis dalyvavimas mokėjimo procese (The role of digital platforms..., 2019, p. 73). Taip pat atitinkamas funkcijas, kai skaitmeninė platforma negali būti laikoma atsakinga už PVM surinkimą, pavyzdžiui,



platforma tik tvarko apmokėjimus (The role of digital platforms..., 2019, p. 73). Pažymėtina, jog iš esmės analogiškos funkcijos taip pat yra nustatytos Įgyvendinamojo reglamento 5b str., kuriame, kaip jau buvo išnagrinėta, yra apibrėžta, kada elektroninė sąsaja sudaro sąlygas tiekti prekes, o kuriais atvejais tokių sąlygų nesudaro. Vis dėlto EBPO pažymi, jog funkcijų nustatymas gali turėti trūkumų, pavyzdžiui, spartus elektroninės prekybos vystymasis ir informacinių technologijų kaita gali lemti tai, jog nustatytos funkcijos nebeatitiks kai kurių skaitmeninių platformų veikimo modelių ir jos nebepateks į tiekėju laikomo asmens režimą, nors faktiškai sudarys tokias pačias sąlygas tiekti prekes, kaip ir elektroninės sąsajos, kurioms taikoma tiekėju laikomo asmens taisyklė (The role of digital platforms..., 2019, p. 27). Taigi kriterijai arba funkcijos, kurioms esant taikoma tiekėju laikomo asmens taisyklė, nustatyti Reforma priimtu reglamentavimu, yra iš esmės tapatūs Gairėse pateiktiems pavyzdžiams, todėl manytina, jog užtikrins tinkamą elektroninių sąsajų įtraukimą į PVM surinkimą, taip pat bus labiau orientuoti į ateitį negu siauri ir konkretūs elektroninių sąsajų apibrėžimai.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog Gairėse yra pateikiamas visiškos skaitmeninės platformos atsakomybės už PVM surinkimą režimas, kuris reiškia, jog skaitmeninė platforma, per kurią buvo atliktas prekės pardavimas, yra visiškai atsakinga už PVM sumokėjimą už per ją atliktus prekių tiekimus (The role of digital platforms..., 2019, p. 23). Tokį režimą sudaro šie aspektai: pirma, skaitmeninė platforma yra laikoma pati atlikusi prekių tiekimą vartotojui; antra, pagrindinis tiekėjas turi būti atleidžiamas nuo bet kokios atsakomybės už PVM sumokėjimą per platformą parduotų prekių atžvilgiu tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo PVM; trečia, skaitmeninę platformą reikėtų traktuoti kaip gavusią prekes iš pagrindinio tiekėjo ir po to jas tiekusia vartotojui, todėl pardavimas yra išskaidomas į du tiekimus ir kiekvienam iš jų bus taikomos atitinkamos PVM taisyklės. Vienas iš galimų metodų yra tiekimui iš pagrindinio tiekėjo skaitmeninei platformai taikyti nulinį PVM tarifą, o skaitmeninės platformos tiekimą vartotojui apmokestinti pagal prekių tiekimo vietai taikomą PVM tarifą (The role of digital platforms..., 2019, p. 24). Atitinkamai pagal PVM direktyvos 14a. str. elektroninė sąsaja yra traktuojama kaip pati gavusi ir tiekusi prekes taip pat, kaip jau buvo išnagrinėta, ji yra laikoma atsakinga už PVM surinkimą ir sumokėjimą, o pats prekių tiekimas yra išskaidytas analogiškai: pagrindinis tiekėjas – elektroninė sąsaja ir elektroninė sąsaja – vartotojas. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog Gairėse yra siūloma apriboti skaitmeninės platformos atsakomybę už PVM sumokėjimą tais atvejais, kai skaitmeninė platforma negali vykdyti su PVM susijusių prievolių dėl nesąžiningų pagrindinio tiekėjo veiksmų (The role of digital platforms..., 2019, p. 24). Pastebėtina, jog pagal Įgyvendinamojo reglamento 5c str. dėl nesąžiningų pagrindinio tiekėjo

veiksmų tiekėjui laikomam asmeniui gali būti taikoma ribota atsakomybė. Taigi, Reforma nustatyto tiekėju laikomo asmens taisyklės taikymo elektroninėms sąsajoms reguliavimas atitinka Gairėse pateikiamą veikimo modelį: i) elektroninė sąsaja yra laikoma pati gavusi ir tiekusi prekes; ii) PVM sumokėjimo pareiga atitenka elektronei sąsajai; iii) tiekėju laikomo asmens vykdomas prekių tiekimas yra išskaidomas į du tiekimus (pagrindinis tiekėjas – elektroninė sąsaja) ir (elektroninė sąsaja – vartotojas).

### **2.2.2. Per elektronines sąsajas parduodamų prekių apmokestinimo momentas**

Kadangi jau analizuotas tiekėju laikomo asmens tiekiamų prekių apmokestinimo momentas sukelia tam tikrą problematiką, pavyzdžiui, elektronei sąsajai iš savo pačios lėšų gali tekti mokėti PVM mokesčių administratoriui, tai toliau bus analizuojamas EBPO pateikiamas galimas apmokestinimo momento nustatymas skaitmeninei platformai, kuriai taikomas tiekėju laikomo asmens režimas. Gairėse yra pažymėta, jog apmokestinimo momento apibrėžimas turi esminę reikšmę reglamentuojant skaitmeninių platformų atsakomybę už PVM surinkimą. Taip pat yra pažymima, jog įprastas apmokestinimo momento apibrėžimas gali sukurti tam tikrų neigiamų pasekmių. Taip yra todėl, kad skaitmeninė platforma nėra faktinis prekių tiekėjas, todėl dažnu atveju neturės informacijos, reikalingos nustatyti apmokestinimo momentą pagal įprastas taisykles (The role of digital platforms..., 2019, p. 34). Pavyzdžiui, jeigu skaitmeninei platformai kiekvienu atveju reikėtų individualiai tikrinti kada įvyksta faktinis prekių tiekimas, o tokių tiekimų būtų tūkstančiai, kurių atžvilgiu skaitmeninė platforma yra atsakinga už PVM surinkimą, būtų sukuriama neproporcingai didelė administracinė našta internetinėms prekyvietėms (The role of digital platforms..., 2019, p. 35). Atsižvelgiant į tai, Gairėse apmokestinimo momentas yra apibrėžiamas momentu, kai pagrindinis tiekėjas arba pagrindinio tiekėjo vardu yra gaunamas mokėjimo patvirtinimas, tai yra momentas, kai mokėjimas buvo priimtas arba patvirtintas pagrindinio tiekėjo arba jo vardu ir nebūtinai yra susijęs su faktiniu apmokėjimu (The role of digital platforms..., 2019, p. 35). Taigi Gairėse pateiktas apmokestinimo momentas taip pat yra specifinis ir iš esmės tapatus PVM direktyvos 66a str. ir Įgyvendinamojo reglamento 41a str. įtvirtintam apmokestinimo momentui. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog, viena vertus, toks apmokestinimo momentas, kaip yra pažymima Gairėse, padeda išvengti neproporcingai didelės naštos, kuri dėl jau minėto įprastinio apmokestinimo momento nustatymo gali atsirasti skaitmeninėms platformoms, kita vertus, specifinis apmokestinimo momentas gali lemti tai, jog platformoms reikės mokėti PVM iš savo lėšų ir atitinkamai jį išsireikalauti iš pagrindinio tiekėjo.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog Gairėse pateikiamas skaitmeninės platformos įtraukimas į PVM surinkimą, traktuojant ją kaip gaunančią prekes iš pagrindinio tiekėjo ir toliau tiekiančią prekes vartotojui, atitinka Europos Sąjungos nustatytąjį elektroninėms sąsajoms taikomą tiekėju laikomo asmens modelį: PVM direktyvos 14a str. yra nustatytas platus elektroninės sąsajos apibrėžimas, kuris yra pateikiamas Gairėse; EBPO siūlomas skaitmeninių platformų funkcijų apibrėžimas yra iš esmės tapatus Įgyvendinamojo reglamento 5b str. įtvirtintam elektroninių sąsajų atliekamų funkcijų, apibrėžtų terminu „sudaro sąlygas“ reglamentavimui; Gairėse pateiktas prekių tiekimo per skaitmenines platformas apmokestinimas PVM taip pat yra tapatus Europos Sąjungos nustatytam tiekėju laikomo asmens modeliui: tiekimas yra išskaidomas į du tiekimus (pagrindinis tiekėjas – elektroninė sąsaja ir elektroninė sąsaja – vartotojas), o elektronei sąsajai yra perkelta visiška atsakomybė už PVM sumokėjimą mokesčių administratoriui; pastebėtina, jog Gairėse siūlomas specifinis apmokestinimo momentas atitinka nustatytą PVM direktyvos 66a str., viena vertus, toks specifinis apmokestinimo momentas gali sukelti jau išanalizuotą problematiką, kita vertus, nustatant įprastą apmokestinimo momentą būtų sukeliama neproporcingai didelė administracinė našta elektroninėms sąsajoms.

### **2.3. Elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą modelio reglamentavimas Lietuvoje**

PVM direktyvos 14a str. buvo perkeltas į Lietuvos Respublikos PVM įstatymo (toliau – **LR PVM įstatymas**) 4<sup>3</sup> str. 1 ir 2 d., pirmoje dalyje nurodant, kad „kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos siuntose, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų, laikoma, kad tas apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes“. LR PVM įstatymo 4<sup>3</sup> str. 2 d. yra nurodoma, jog „kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, Europos Sąjungoje neįsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, tiekti prekes neapmokestinamajam asmeniui Europos Sąjungoje, laikoma, kad sąlygas tiekti prekes sudarantis apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes“. Kaip matyti, Lietuvos įstatymų leidėjas pateikia iš esmės analogišką tiekėju laikomo asmens formulotę, kuri yra pateikta ir PVM direktyvos 14a str.: nurodomas analogiškas

elektroninės sąsajos apibrėžimas, o žodžių junginio „sudaro sąlygas“ reikšmė yra apibrėžiama pagal Įgyvendinamojo Reglamento 5b str., tokiu būdu užtikrinant vienodą šio termino interpretavimą, taip pat įtvirtinti tapatūs prekių tiekimo sandoriai, nustatyti PVM direktyvos 14a str. 1 d. ir 2 d.

Lietuvos įstatymų leidėjas LR PVM įstatymo 14<sup>3</sup> str. 1 d. pateikia elektroninės sąsajos, tampančios atsakinga už PVM surinkimą, pagal LR PVM įstatymo 4<sup>3</sup> str. apmokestinimo momento apibrėžimą, nurodydamas, jog „<...> apmokestinimo momentas ir tiekimo tam apmokestinamajam asmeniui apmokestinimo momentas yra ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tuo metu, kai įvyksta mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 41a straipsnį“. Taigi LR PVM įstatyme nustatytas apmokestinimo momentas yra apibrėžtas laiku, kai įvyksta mokėjimas, o momentas, kai įvyksta mokėjimas yra apibrėžiamas nukreipiant į Įgyvendinamojo reglamento 41a str. Šiame kontekste primintina, jog dėl Įgyvendinamojo reglamento 41a str. įtvirtinto apmokestinimo momento gali susidaryti situacijos, kai elektronei sąsajai gali tekti pareiga mokėti PVM iš savo pačios lėšų mokesčių administratoriui, o Lietuvos įstatymų leidėjui nustačius tapatų apmokestinimo momentą, koks yra nustatytas Įgyvendinamojo reglamento 41a str., galima teigti, jog elektrinėms sąsajoms, tampančioms atsakingomis už PVM surinkimą ir įsisteigusioms Lietuvoje, gali kilti PVM mokėjimo iš savo lėšų rizika. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima teigti, jog į LR PVM įstatymą perkeltas elektrinių sąsajų, tampančių atsakingomis už PVM surinkimą ir sumokėjimą, modelis yra tapatus nustatytajam PVM direktyvos 14a str.

### **3. Reforma nustatytos PVM procedūrinės taisyklės**

Šioje dalyje bus tiriamos Reforma priimto PVM reglamentavimo taisyklės, kuriomis buvo siekiama išspręsti šio darbo pirmoje dalyje išskirtas problemas: i) brangiai kainuojanti PVM prievolių našta vykdant elektrinę prekybą tarpvalstybinio mastu, atsirandanti dėl skirtingų PVM apmokestinimo taisyklių skirtingose valstybėse narėse bei ii) dėl PVM lengvatos atsiradusi nepalanki Europos Sąjungos įmonių konkurencinė padėtis lyginant su ne Europos Sąjungoje įsisteigusiais apmokestinamaisiais asmenimis. Atitinkamai ši darbo dalis yra skirta iširti Reformos nustatytas PVM taisykles, kuriomis nurodytas problemas buvo siekiama išspręsti.

### 3.1. OSS schema

Šioje potemėje bus analizuojama OSS schema, kuria buvo siekiama sumažinti įmonėms tenkančią PVM prievolių našta. Kaip jau buvo išanalizuota šio darbo pirmoje dalyje, įmonės, siekiančios vykdyti internetinę prekybą tarpvalstybiniu mastu, dėl skirtingos apmokestinimo PVM tvarkos valstybėse narėse patirdavo itin didelius su PVM prievolių laikymusi susijusius kaštus, kurie ribodavo įmonių pasirinkimą vykdyti elektroninę prekybą. Dėl šios priežasties naujosiomis tarpvalstybinei elektronei prekybai taikomomis PVM taisyklėmis buvo išplėsta MOSS specialioji, vieno langelio principu veikianti schema ir į ją įtraukti tam tikri prekių tiekimo sandoriai. Vieno langelio principu veikiančių schemų tikslas yra supaprastinti apmokestinamųjų asmenų, kurie turi mokėti PVM daugiau nei vienoje valstybėje narėje, PVM prievolių vykdymą, leidžiant apmokestinamiesiems asmenims deklaruoti ir mokėti PVM vienoje valstybėje narėje už visose valstybėse narėse vykdomą veiklą (Lamensch, M., 2022, p. 212-213). MOSS - tai nuo 2015 m. Europos Sąjungoje veikianti schema, skirta palengvinti su telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų teikimu susijusių PVM prievolių vykdymą. Naudojantis šia schema, apmokestinamieji asmenys galėdavo užsiregistruoti vienoje valstybėje narėje ir per toje valstybėje narėje veikiančią MOSS schemą vykdyti PVM prievolės už minėtų paslaugų teikimą visoje Europos Sąjungoje (Tarybos, direktyva (ES), 2017/2455..., 2017). Nuo 2021 m. liepos 1 d. naujosiomis PVM taisyklėmis MOSS taikymo sritis buvo išplėsta sukūrus tris specialiąsias schemas: Europos Sąjungoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims skirtą schemą; Europos Sąjungoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims skirtą schemą bei importo apmokestinimo schemą (Lamensch, M., 2022, p. 213). Šioje dalyje bus analizuojama Europos Sąjungoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims skirta schema (toliau – **OSS schema**), kadangi iš esmės ji yra skirta palengvinti internetinę prekybą prekėmis. Prekių tiekimų atžvilgiu OSS schema, kuri yra įtvirtinta PVM direktyvos 369b str., gali naudotis: i) prekių tiekėjai, vykdančys Bendrijos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis; ii) elektroninė sąsaja, kai sudaro sąlygas tiekimui pagal PVM direktyvos 14a str. 2 dalį, o tiekiamų prekių siuntimas arba gabenimas prasideda ir baigiasi toje pačioje valstybėje narėje. Vertinant tai, jog į naujosios OSS schemas veikimo sritį yra įtraukta nuotolinė prekyba prekėmis, kuri daugiausiai yra vykdoma pasitelkiant elektronines sąsajas bei tai, jog tiekėju laikomas asmuo taip pat galės pasinaudoti OSS schema, galima daryti išvadą, jog įmonėms, tarpvalstybiniu mastu vykdančioms internetinę prekybą ir naudojantis OSS schema, su PVM prievolių vykdymu susijusi administracinė našta turėtų reikšmingai sumažėti. Svarbu pažymėti ir tai, jog OSS schemoje dėl prekių tiekimo PVM

mokėti ir deklaruoti gali tik tam tikri apmokestinamieji asmenys: i) Europos Sąjungoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo už Bendrijos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis; ii) Europos Sąjungoje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, už Bendrijos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis; iii) elektroninė sąsaja, kuriai taikoma tiekėju laikomo asmens nuostata, nepriklausomai nuo to, ar yra įsisteigusi Europos Sąjungoje, ar už Europos Sąjungos ribų, už Bendrijos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis ir tam tikrą prekių tiekimą šalies viduje (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 38). Pavyzdžiui, internetinė prekyvietė (elektroninė sąsaja), įsisteigusi Pietų Korėjoje ir sudaranti Pietų Korėjos tiekėjams sąlygas vykdyti prekių tiekimą iš Lietuvos, kurioje yra laikomos tiekėjų prekių atsargos (jau išleistos į laisvą apyvartą ES), į Latviją, Estiją ir Lenkiją, tokiu atveju internetinė prekyvietė tampa tiekėju laikomu asmeniu pagal PVM direktyvos 14a str. 2 d. ir atitinkamai turi sumokėti PVM kiekvienoje valstybėje narėje, į kurią tiekia prekes, tačiau esant galimybei naudotis OSS schema, ji gali registruotis Lietuvos OSS schemeje ir teikti tik vieną PVM deklaraciją už šiuos prekių tiekimus. Kaip matyti, OSS schema galės naudotis ir Europos Sąjungoje neįsisteigę apmokestinamieji asmenys. Šio darbo autoriaus vertinimu, tai turėtų daryti teigiamą įtaką, kadangi užsienyje įsisteigusios įmonės, užsiimančios internetine prekyba, taip pat turės galimybę registruotis OSS schemeje, jeigu tokios galimybės neturėtų, joms reikėtų registruotis PVM mokėtojomis visose valstybėse narėse, kuriose jos vykdo prekybą, todėl susiklostytų nevienodos sąlygos ir konkurencinė nelygybė palyginti su Europos Sąjungos įmonėmis. Pastebėtina, jog OSS schema pasižymi tam tikrais ypatumais: pirma, PVM direktyvos 369f str. įtvirtintas OSS schemos mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis; antra, pagal PVM direktyvos 369g str. vienoje PVM deklaracijoje yra pateikiami visų prekių tiekimų, kurių atžvilgiu gali būti taikoma OSS schema, bendra mokėtino PVM suma; trečia, pagal Įgyvendinamojo reglamento 63 str. apmokestinamajam asmeniui pervedus OSS schemeje deklaruotą PVM sumą, valstybė narė atitinkamai paskirsto šį PVM vartojimo valstybėms narėms. Taigi, jeigu apmokestinamasis asmuo Lietuvoje naudoja internetinę prekyvietę ir pardavinėja prekes dvylikos skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių vartotojams, tai jam tektų registruotis PVM mokėtoju dvylikoje skirtingų valstybių narių, teikti dvylika skirtingų PVM deklaracijų ir atitinkamai mokėti PVM dvylikos valstybių narių mokesčių administratoriams. O OSS schema leidžia vietoje dvylikos registracijų registruotis vienoje valstybėje narėje, teikti vieną PVM deklaraciją ir vieną kartą sumokėti PVM. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog OSS schema turėtų reikšmingai palengvinti PVM prievolių vykdymą internetu prekiaujantiems tiek Europos Sąjungoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, tiek elektroninėms sąsajoms, kurioms taikoma tiekėju

laikomo asmens nuostata, tiek ir ne Europos Sąjungoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, prekiaujantiems internetu.

Nors OSS schemos nustatymu yra tikimasi reikšmingai sumažinti internetu prekiaujančių apmokestinamųjų asmenų patiriamą PVM prievolių našta, vis dėlto, teisės doktrinoje yra išskiriami tam tikri šios schemos taikymo neigiami aspektai. Teisės mokslo žurnale „EC Tax review“ publikuotame straipsnyje autorius pažymi, jog dėl OSS schemos taikymo valstybės narės tampa priklausomomis nuo kitų valstybių narių ir praranda gaunamų pajamų iš PVM kontrolę (Cornielje, 2022, p. 89). Tokia pozicija yra grindžiama aplinkybe, jog OSS schemoje užsiregistravę apmokestinamieji asmenys deklaruoja ir sumoka PVM vienai valstybei, kuri po to paskirsto PVM vartojimo valstybėms narėms, tačiau kai kuriose valstybėse narėse egzistuoja didelės PVM nepriemokos, todėl gali atsirasti rizika, jog vartojimo valstybėms narėms dėl didelės PVM nepriemokos, esančios valstybėje narėje, kurioje yra naudojama OSS schema, gali būti paskirstyta mažesnė negu turėtų būti PVM suma (Cornielje, 2022, p. 89). Nors tokia pozicija atrodo pagrįsta, šio darbo autorius abejoja, ar tai galėtų turėti didelę neigiamą įtaką OSS schemos veikimui. Visų pirma, PVM direktyvos 369k str. yra įtvirtinta vartojimo valstybių narių mokesčių institucijų teisė patikrinti OSS schemoje užsiregistravusių apmokestinamųjų asmenų apskaitos registrus siekiant įsitikinti ar PVM deklaracija yra teisinga. Antra, viena iš PVM nepriemokos priežasčių yra PVM sistemos sudėtingumas (VAT Gap, 2022), todėl apmokestinamiesiems asmenims sunku tinkamai užtikrinti PVM prievolių įvykdymą, tačiau OSS schema šių prievolių laikymąsi palengvina. Trečia, OSS schemos taikymas turėtų supaprastinti PVM prievolių vykdymą, kuris iki Reformos buvo kliūtis didesnei internetinei prekybai, taigi vykdant daugiau prekių tiekimų, apmokestinamų PVM, turėtų būti surenkama daugiau šio mokesčio. Ketvirta, šio darbo autoriui nepavyko surasti tokios problemos išskyrimo nagrinėjant Europos Sąjungos aktus, kuriuose buvo svarstomas prieš tai galiojusios MOSS schemos išplėtimas. Taigi, nors dėl valstybių narių PVM nepriemokų galima būtų išvelgti tam tikrą OSS schemos neigiamą aspektą, vis dėlto, dėl pateiktų argumentų būtų galima daryti išvadą, jog tai neturėtų daryti neigiamos įtakos tinkamam OSS schemos veikimui.

### 3.1.1. OSS schema ir elektroninės prekybos ypatumai

Kaip jau buvo minėta, OSS schemas taikymas yra ribotas - ja gali naudotis tik tam tikri apmokestinamieji asmenys už tam tikrą Europos Sąjungos viduje vykstančią prekybą. Šio darbo autorius atkreipia dėmesį į tai, jog PVM direktyvos 3 skirsnio pavadinime yra nurodyta, kad OSS schema yra skirta prekių tiekimams, kuriuos tiekia Bendrijoje, bet ne vartojimo valstybėje įsisteigę apmokestinamieji asmenys. Terminas ne vartojimo valstybė yra apibrėžtas PVM direktyvos 369a str. 1 d., kuriame nurodyta, jog: „1) vartojimo valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo – apmokestinamasis asmuo, kuris yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį Bendrijoje, tačiau kuris nėra įsteigęs savo verslo ir neturi nuolatinio padalinio vartojimo valstybės narės teritorijoje“. Vadinasi, jeigu apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs Lietuvoje ir užsiregistravęs Lietuvos OSS schemas naudotoju, tiekia prekes vartotojams Vokietijoje ir Prancūzijoje, jis galės deklaruoti PVM per Lietuvos OSS schemą, tačiau jeigu šis asmuo turi prekių sandėlį Vokietijoje, iš kurio jis tiekia prekes Vokietijos vartotojams, jis šio tiekimo Lietuvos OSS schemoje deklaruoti negalės, kadangi, kaip jau buvo minėta, OSS schema nėra taikoma prekių tiekimams vartojimo valstybės narės viduje, nes tai nėra laikoma Bendrijos vidaus nuotoline prekyba prekėmis. Dėl šios priežasties OSS schemas veiksmingumas palengvinti PVM prievoles už internetinę prekybą prekėmis tarpvalstybinio mastu turėtų sumažėti, kadangi tarpvalstybinėje elektroninėje prekyboje internetu prekiaujantys pardavėjai prekių atsargas dažnai laiko kuo arčiau vartotojų, kad galėtų greitai pristatyti prekes. Taigi jeigu Lietuvoje įsisteigusi internetinė parduotuvė, kuri yra užsiregistravusi Lietuvos OSS schemoje, turi prekių sandėlius tiek Lietuvoje, tiek Prancūzijoje ir parduoda prekes Lenkijos vartotojams iš Lietuvos prekių sandėlio, o Prancūzijos vartotojams iš Prancūzijoje esančio prekių sandėlio, tai OSS schemoje deklaruoti galės tik nuotolinę prekybą prekėmis iš Lietuvos į Lenkiją, tačiau deklaruoti tiekimą iš Prancūzijos sandėlio Prancūzijos vartotojams, turės deklaruoti Prancūzijos PVM deklaracijoje. Pastebėtina, jog toks OSS schemas ribotumas nederu su tam tikrais elektroninės prekybos ypatumais, pavyzdžiui, viena didžiausių elektroninės prekybos platformų „Amazon“, prekes parduodantiems pardavėjams teikia prekių sandėliavimo paslaugas. Ši paslauga yra vadinama „Pan-European FBA program“ (toliau – **prekių sandėliavimo paslauga**), o jos tikslas yra suteikti galimybę pardavėjams laikyti savo prekių atsargas „Amazon“ sandėliuose ir iš jų parduoti prekes vartotojams, tokiu būdu sudarant sąlygas prekes pristatyti greičiau ir patiriant mažesnius prekių pristatymo kaštus (Achieve more success selling all..., 2023). Šiuo metu „Amazon“ leidžia prekes laikyti Lenkijoje, Švedijoje, Belgijoje ir Olandijoje (Achieve



more success selling all..., 2023). Todėl jeigu Lietuvoje įsisteigusi internetinė parduotuvė iš Lietuvos tiekia prekes į Latviją, tai šį tiekimą galės deklaruoti OSS schemeje, tačiau jeigu Lietuvoje įsisteigusi internetinė parduotuvė naudoja prekių sandėliavimo paslauga Belgijoje ir iš ten laikomų atsargų tiekia prekes Belgijos vartotojams, tokio prekių tiekimo Lietuvos OSS schemeje deklaruoti negalės. Atsižvelgiant į tai, pastebėtina, jog OSS schemas nauda labiausiai pasijus tiems elektroninės prekybos verslams, kurie turi prekių sandėlį toje pačioje valstybėje narėje, iš kurios ir vykdo tarpvalstybinę internetinę prekybą prekėmis. Tačiau turint prekių atsargų keliose valstybėse narėse, tiekiant prekes iš vartojimo valstybės narės sandėlių tos valstybės narės vartotojams, PVM deklaruoti ir sumokėti reikės pagal tų valstybės narių taisykles. Taigi, PVM direktyvoje įtvirtintas reglamentavimas, jog OSS schema negali naudotis tie apmokestinamieji asmenys, kurie laiko prekes skirtingose valstybėse narėse ir jas tiekia tų valstybių narių vartotojams, lemia tai, jog šiems apmokestinamiesiems asmenims reikės deklaruoti ir sumokėti PVM pagal tų valstybių narių taisykles. Taigi tais atvejais, kai prekių atsargos yra laikomos vartojimo valstybėje narėje ir tiekiamos jos vartotojams OSS schema nepalengvins PVM prievolių naštos, o atsižvelgiant į tai, jog turėti prekių atsargas skirtingose valstybėse narėse kuo arčiau vartotojų yra netgi siūloma paslauga ir vienas iš elektroninės prekybos ypatumų, galima daryti išvadą, jog OSS schema šiuo atveju yra labai riboto taikymo.

### **3.1.2. OSS schemas reglamentavimas Lietuvoje**

OSS schema yra reglamentuojama LR PVM įstatymo šeštajame skirsnyje. LR PVM įstatymo 115<sup>6</sup> str. 1 d. nurodyta, jog OSS schema yra taikoma: „1) apmokestinamojo asmens vykdomai Europos Sąjungos vidaus nuotolinei prekybai prekėmis; 2) prekėms, kurias tiekia apmokestinamasis asmuo, laikomas tiekiančiu šias prekes pagal šio Įstatymo 4<sup>3</sup> straipsnio 2 dalies nuostatas, jeigu šių tiekiamų prekių gabenimas prasideda ir baigiasi toje pačioje valstybėje narėje. Kaip matyti, Lietuvos įstatymų leidėjo nustatyta OSS schemas taikymo sritis yra tapati PVM direktyvos nustatytai taikymo sričiai. Nustatytas OSS schemas mokestinis laikotarpis pagal LR PVM įstatymo 115<sup>8</sup> yra kalendorinis ketvirtis. Apmokestinamieji asmenys, norintys registruotis OSS schemeje, tą gali padaryti per LR Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – **LR VMI**) internetiniame puslapyje. Pažymėtina, jog OSS schemas naudojimosi taisyklės, kuriose reglamentuojama PVM deklaracijų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo tvarka bei PVM mokėjimo taisyklės naudojantis OSS schema, yra reglamentuojamos poįstatyminiu aktu (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos..., 2021). Taigi Lietuvoje OSS schema yra

reglamentuojama LR PVM įstatymo šeštajame skirsnyje, joje užsiregistruoti galima per LR VMI internetinį puslapį, o PVM deklaracijų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo tvarka yra nustatyta poįstatyminiu aktu.

### 3.2. Importo PVM lengvatos panaikinimas ir IOSS schema

Šio darbo pirmoje dalyje buvo išskirta dar viena priežastis, paskatinusi priimti naujas PVM apmokestinimo taisykles tarpvalstybinei elektroninei prekybai, tai importo PVM lengvata nedidelės vertės smulkioms siuntoms, kurios taikymas turėjo neigiamų padarinių: Europos Sąjungos įmonės atsidūrė nepalankioje padėtyje palyginti su ne Europos Sąjungos tiekėjais, buvo iškraipyta konkurencija, lengvata buvo naudojama nesąžiningai, o valstybės narės prarasdavo mokestines pajamas. Dėl šios priežasties, siekiant nustatyti vienodas sąlygas Europos Sąjungos įmonėms bei apsaugoti mokestines valstybių narių pajamas, Reforma priimtu reglamentavimu importo PVM lengvata buvo panaikinta ir nuo 2021 m. liepos 1 d. PVM yra taikomas į Europos Sąjungą importuojamoms prekėms, nepriklausomai nuo jų vertės. (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 53). Vis dėlto, kaip pažymi EBPO, panaikinant smulkioms siuntoms taikomą importo PVM lengvatą, atsiranda didelė apkrova muitinėms, kadangi joms tenka pareiga tikrinti ir kontroliuoti daugiau siuntų, todėl reikalingi sprendimai, kaip supaprastinti ir efektyviai surinkti PVM nuo importuojamų prekių (The role of digital platforms..., 2019, p. 16). Teisės doktrinoje taip pat yra pabrėžiama, jog kaštai tikrinti mažos vertės siuntas būtų didesni negu surenkami mokesčiai nuo tokių siuntų (Lamensch, M. 2018, p. 192). Dėl šios priežasties tam, kad būtų palengvintas PVM deklaravimas ir mokėjimas už prekybą mažos vertės prekėmis<sup>1</sup>, Reforma priimtu reglamentavimu buvo sukurta speciali, vieno langelio principu veikianti importo apmokestinimo schema, skirta nuotolinei prekybai iš trečiųjų šalių ar trečiųjų teritorijų importuojamomis prekėmis į Europos Sąjungą (toliau – **IOSS schema**) (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 57). Kaip jau buvo minėta, IOSS schema yra viena iš trijų vieno langelio principu veikiančių schemų, sukurtų išplėtus MOSS schemą. Naudojant IOSS schemą užtenka registruotis vienoje valstybėje narėje ir deklaruoti PVM už visas 27 valstybes nares dėl prekybos, kurios atžvilgiu yra taikoma IOSS schema (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 66). Kaip matyti, IOSS schema, kaip ir OSS schema yra skirta palengvinti PVM prievolių vykdymą, kadangi užsiregistravus IOSS

---

<sup>1</sup> Mažos vertės prekėmis yra laikomos prekės siuntose, jeigu importuojant jų vidinė vertė neviršija 150 EUR išskyrus akcizais apmokestinamus produktus (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 9).

schemoje yra pateikiama viena PVM deklaracija bei PVM sumokamas vieną kartą už visą prekybą, kuriai yra taikoma IOSS schema. Pagal PVM direktyvos 369I str. į IOSS schemos taikymo sritį patenka nuotolinė prekyba prekėmis, siunčiamomis siuntose, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR, kurios yra importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių. IOSS schema tiesiogiai gali naudotis Europos Sąjungoje įsisteigę apmokestinamieji asmenys, tačiau jeigu apmokestinamieji asmenys nėra įsisteigę ES, jie turės naudotis IOSS schema netiesiogiai, t. y. per Europos Sąjungoje įsisteigusį tarpininką (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 58). Tarpininku yra laikomas Europos Sąjungoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kurį gali paskirti pardavėjas arba elektroninė sąsaja vykdyti visas IOSS schemoje įtvirtintas pardavėjui arba elektronei sąsajai taikomas prievolės, taigi iš esmės tarpininkas turės pateikti IOSS PVM deklaracijas bei sumokėti PVM. Pažymėtina, jog tiek tarpininkas, tiek jį paskyręs asmuo yra laikomi kartu atsakingais už PVM sumokėjimą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 59). Taigi, IOSS schema galės naudotis tiek Europos Sąjungoje įsisteigę apmokestinamieji asmenys, tiek apmokestinamieji asmenys, įsisteigę už Europos Sąjungos ribų. Šio darbo autoriaus nuomone, tai turėtų būti vertinama teigiamai, kadangi nepriklausomai nuo apmokestinamųjų asmenų įsisteigimo lokacijos, jie galės naudotis IOSS schemos privalumais. Kaip pažymi Europos Komisija, nuotolinė prekyba importuojamomis mažos vertės prekėmis paprastai yra vykdoma būtent per elektronines sąsajas, internetines parduotuves, kurios sudaro sąlygas šiai prekybai (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 58), todėl, šio darbo autoriaus nuomone, IOSS schema turėtų reikšmingai supaprastinti PVM prievolės, taikomas apmokestinamiesiems asmenims, internetu pardavinėjantiems mažos vertės prekes, importuojamas iš trečiųjų šalių. Taip pat yra atkreipiamas dėmesys į tai, jog elektroninės sąsajos, kurioms yra taikoma tiekėju laikomo asmens taisyklė, taip pat galės naudotis IOSS schema, kadangi pagal PVM direktyvos 14a str. 1 d. elektroninės sąsajos yra atsakingos už nuotolinę prekybą prekėmis, kurios yra importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių siuntose, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR. Apibendrinant, IOSS schema yra taikoma nuotolinei prekybai prekėmis, kurių vertė neviršija 150 EUR, importuojamomis iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių, kuriai vykdyti sąlygas sudaro elektroninės sąsajos, o IOSS schema galės naudotis tiek Europos Sąjungoje, tiek ne Europos Sąjungoje įsisteigusios internetinės prekyvietės.

### 3.2.1. IOSS schemos reikšmė elektroninei prekybai

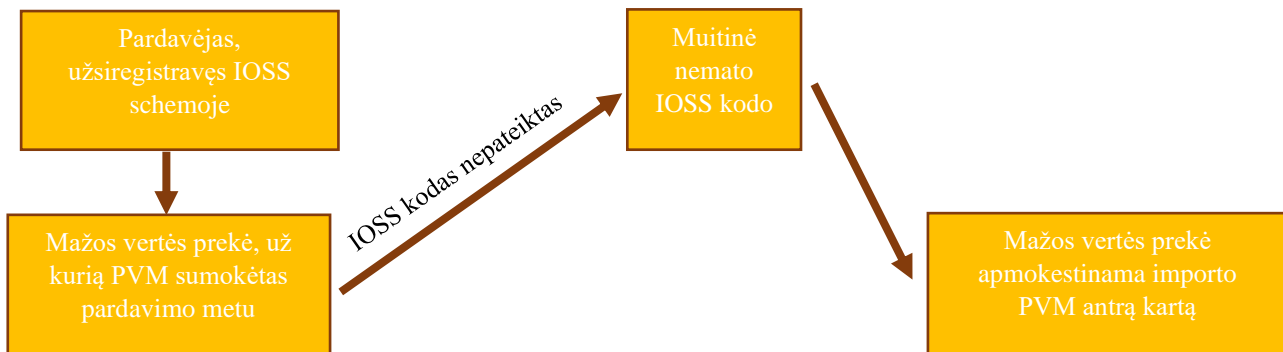
Pažymėtina, jog pagal PVM direktyvos 369q str. 1 d. apmokestinamasis asmuo, užsiregistravęs IOSS schemeje, gauna atskirą IOSS PVM mokėtojo kodą (toliau - **IOSS kodas**), kuriuo naudojasi deklaruodamas PVM IOSS schemeje. IOSS kodas yra itin reikšminga IOSS schemos veikimo dalis, pagal PVM direktyvos 143 str. ca d. prekė yra neapmokestinama importo PVM, jeigu muitinei yra pateikiamas IOSS kodas. Kaip toliau bus analizuojama šiame darbe, netinkamas šio kodo pritaikymas gali lemti dvigubą apmokestinimą PVM. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog pagal PVM direktyvos 369n str. naudojantis IOSS schema apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus tiekimą, o prekių tiekimas yra laikomas atliktu tada, kai priimamas mokėjimas. Pagal Europos Komisijos išaiškinimą toks apmokestinimo momentas yra nustatytas įgyvendinamojo reglamento 41a str., pagal kurį tiekimo laikas yra momentas, kai tiekėjas arba elektroninė sąsaja priima mokėjimą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 61). Taigi PVM yra apskaičiuojamas ir vartotojo sumokamas pardavimo metu, o ne tuo metu, kai yra importuojamos prekės. Reaguojant į tai, pastebėtina, jog naudojantis IOSS schema nereikia mokėti importo PVM importuojant prekes, kadangi pagal apmokestinimo momentą PVM klientas jau yra sumokėjęs kaip dalį pirkimo kainos pirkdamas prekes internetu. Tai yra reikšmingas IOSS schemos ypatumas, kadangi vartotojui sumokant PVM prekės pirkimo metu, nereikės mokėti importo PVM importuojant prekę ir vartotojas nesusidurs su papildomais įforminimo mokesčiais, kuriuos turėtų sumokėti importuojant prekes į Europos Sąjungą tam, kad prekės būtų išleistos į laisvą apyvartą (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 65). Atitinkamai IOSS schemos naudojimą sudaro tam tikri etapai: pirma, pardavėjas arba elektroninė sąsaja užsiregistruoja IOSS schemeje ir gauna IOSS kodą, kurį naudoja importui į visas Europos Sąjungos valstybes nares, antra, PVM yra apskaičiuojamas prekės pardavimo metu vartotojui, trečia, importuojant prekes į Europos Sąjungą muitinei yra nurodomas IOSS kodas, kuris nurodo, jog PVM jau yra sumokėtas, muitinei patikrinus kodą prekėms yra taikomas atleidimas nuo PVM, ketvirta, pardavėjas arba elektroninė sąsaja deklaruoja ir sumoka PVM tai mokesčių institucijai, kurios IOSS schemeje yra užsiregistravusi (Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybos..., 2020, p. 65). Kaip matyti iš aukščiau išvardintų aplinkybių, IOSS schemos taikymas turėtų paspartinti prekių išleidimą į laisvą apyvartą, kadangi prekėms nebus taikomas importo PVM. Tai reiškia, jog IOSS schema sumažins apkrovą muitinėms, kadangi patikrinus IOSS kodą prekių apmokestinti importo PVM nereikės, todėl prekės bus greičiau pristatomos ir patiems vartotojams. Taigi IOSS schemos naudojimas turėtų supaprastinti PVM prievolių

vykdymą tiek elektronine prekyba užsiimantiems pardavėjams, tiek ir muitinėms, kurioms reikės tik patikrinti IOSS kodą ir prekių vertę, tačiau nereikės apmokestinti prekių importo PVM importo metu. IOSS schemos nauda turėtų pasijusti ir vartotojams, kadangi bus sudaromos sąlygos prekes pristatyti greičiau, o dėl prekių pirkimo metu sumokėto PVM klientas nepatirs netikėtų išlaidų išleidžiant prekes į laisvą apyvartą ES.

### 3.2.2. IOSS ir dvigubas apmokestinimas PVM

Nors IOSS schema pasižymi reikšmingais privalumais, vis dėlto šios schemos taikymas lėmė tam tikras praktines problemas. Netinkamas IOSS kodų naudojimas sukėlė sistemingą dvigubą apmokestinimą PVM. Kaip pažymi Europos Komisija, ši problema iš esmės atsirado dėl dviejų priežasčių: i) apmokestinamųjų asmenų paskirti muitinės tarpininkai nepateikdavo IOSS kodo muitinei, todėl muitinė IOSS kodo nematydavo; ii) valstybių narių muitinės neturėdavo galimybės patikrinti IOSS kodų galiojimo dėl techninių problemų (Commission staff working document impact..., 2022, p. 160). Toliau yra pateikiama iliustracija dėl netinkamai pritaikyto IOSS kodo atsiradusio dvigubo apmokestinimo PVM:

#### 2. Paveikslas. Dvigubas prekių apmokestinimas PVM naudojantis IOSS schema



*Šaltinis:* Sudaryta autoriaus, remiantis: Commission staff working document impact assessment report. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022SC0393>>.

Kaip matyti, pardavėjas, parduodantis mažos vertės prekę iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių, užsiregistravęs IOSS schemeje sumokėti PVM iš vartotojo pareikalauja prekės pirkimo metu, atitinkamai vartotojas PVM sumoka kaip dalį pirkimo kainos, tačiau mažos vertės prekei

atkeliavus į Europos Sąjungą IOSS kodas nėra užfiksuojamas dėl aukščiau nurodytų priežasčių (IOSS kodas nepateikiamas arba muitinė negali patvirtinti IOSS kodo), todėl ta pati prekė yra antrą kartą apmokestinama importo PVM. Reaguojant į tai, pastebėtina, jog susiklostė situacija, kai IOSS schema, skirta supaprastinti pardavėjo PVM prievolės bei palengvinti muitinei tenkančią naštą tikrinti prekes, iš esmės sukėlė problemų: nematydamos IOSS kodo, muitinės vis tiek turi jas patikrinti ir apmokestinti PVM, o pardavėjai patiria dvigubą apmokestinimą PVM.

Atsižvelgiant į šią problemą, 2022 m. vasario mėn. 28 d. Europos Komisija pasiūlė sprendimą, kaip spręsti šią situaciją: jeigu pirkėjas turėjo sumokėti importo PVM, nors jį jau buvo sumokėjęs prekės pirkimo metu, tokiu atveju pardavėjas turi gražinti PVM pirkėjui, o pirkėjo sumokėtas importo PVM yra paliekamas galioti (Guidelines agreed outside a meeting..., 2022, p. 276). Atitinkamai pardavėjas, pateikdamas IOSS PVM deklaraciją, gali arba šio prekės tiekimo nenurodyti apskritai, jeigu importo PVM sumokamas, o pardavėjas PVM gražina pirkėjui, tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu, kadangi importo PVM jau yra sumokėtas pirkėjo, todėl jis nėra mokamas antrą kartą, arba, jeigu pardavėjas mokesčių administratoriams jau yra sumokėjęs PVM, tačiau jau po to turėjo jį gražinti pirkėjui, tokiu atveju pardavėjas turės atlikti pataisymus PVM deklaracijoje (Guidelines agreed outside a meeting..., 2022, p. 276). Vis dėlto toks sprendimas nepašalina problemos, kadangi dvigubas apmokestinimas PVM gali lemti tai, jog pirkėjai atšauks užsakymą tais atvejais, kai už prekę reikės dar kartą sumokėti importo PVM. Taip pat tiek pardavėjams, tiek internetinėms prekyvietėms, vykdančioms elektroninę prekybą, yra užkraunama papildoma administracinė našta atlikti pataisymus PVM deklaracijose, rinkti įrodymus, jog pirkėjui reikėjo sumokėti importo PVM (Article: Solution for double VAT..., 2022). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog dvigubas apmokestinimas PVM naudojantis IOSS schema dėl IOSS kodo netinkamo pritaikymo ir pasiūlytas sprendimas spręsti šią problemą sukels elektronine prekyba užsiimančioms įmonėms papildomą administracinę naštą, o tai gali lemti, jog vartotojai paprasčiausiai užsakymą atšauks.

Apibendrinant visa tai, kas išdėstyta galima daryti išvadą, jog panaikinus importo PVM lengvatą pradėta taikyti IOSS schema turėtų reikšmingai supaprastinti elektroninės prekybos verslui tenkančią PVM prievolių naštą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių pardavinėjant mažos vertės prekes Europos Sąjungoje esantiems vartotojams, vis dėlto netinkamas IOSS kodo pritaikymas gali lemti dvigubą apmokestinimą PVM, o Europos Komisijos pasiūlytas

sprendimas spręsti šią problemą gali sukelti papildomą administracinę naštą elektronine prekyba užsiimančioms įmonėms.

### **3.2.3. IOSS schemos reglamentavimas Lietuvoje**

Kaip ir OSS schemai, taip ir IOSS schemai LR PVM įstatyme yra skirtas atskiras skirsnis, IOSS schema yra reglamentuojama septintajame skirsnyje. Pagal LR PVM įstatymo 115<sup>11</sup> str. 1 d. IOSS schema yra taikoma nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos siuntose, kurių savoji vertė neviršija 150 eurų. Mokestinis IOSS schemos laikotarpis pagal LR PVM įstatymo 115<sup>13</sup> str. 1 d. yra kalendorinis mėnesis. Apmokestinamieji asmenys, norintys registruotis IOSS schemoje tą gali padaryti LR VMI internetiniame puslapyje. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog Lietuvos IOSS schemoje taip pat yra užfiksuotas prekių, įsigytų trečiųjų šalių elektroninėse parduotuvėse, dvigubas apmokestinimas PVM (Muitinė primena: prekes, už kurias..., 2023). IOSS schemos naudojimas ir IOSS kodo suteikimas yra reglamentuojamas poįstatyminiu teisės aktu (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos..., 2021). Taigi, Lietuvoje IOSS schema yra reglamentuojama septintajame skirsnyje joje užsiregistruoti galima per LR VMI internetinį puslapį, o PVM deklaracijų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo tvarka yra nustatyta poįstatyminiu aktu.

#### 4. Reforma pasiekti rezultatai ir PVM skaitmeniniame amžiuje iniciatyva

2022 m kovo 15 d. Europos Sąjungos Taryba (toliau – **Taryba**) paskelbė išvadas dėl šiame darbe išanalizuotos Reformos įgyvendinto reguliavimo. Taryba naująsias Reforma priimtas tarpvalstybinės elektroninės prekybos apmokestinimo PVM taisykles įvertino kaip sėkmingą reformą, kuri stipriai prisideda prie skaitmeninio perėjimo ir palengvina tarpvalstybinę prekybą internetu (Council conclusions on the implementation..., 2022, p. 2). Taip pat Taryba išskyrė OSS schemą ir IOSS schemą kaip reikšmingai palengvinančias elektronine prekyba užsiimančių pardavėjų PVM prievoles (Council conclusions on the implementation..., 2022, p. 3). Vis dėlto, Taryba pabrėžė, jog yra reikalingi tolimesni pokyčiai, susiję su OSS schemos taikymo išplėtimu ir privalomu IOSS schemos naudojimu bei taikymu neapsiribojant mažos vertės prekėmis (Council conclusions on the implementation..., 2022, p. 3). Taigi naujosios PVM taisyklės turi teigiamą įtaką palengvinant tarpvalstybinę internetinę prekybą, tačiau, kaip pažymi Taryba, naujosios PVM taisyklės turi būti toliau tobulinamos.

Taip pat Europos Komisija 2022 m. gruodžio 8 d. paskelbė Reforma priimto reglamentavimo poveikio analizę, kurioje buvo įvertinti PVM direktyvos 14a str., OSS schemos ir IOSS schemos taikymo rezultatai (Commission staff working document impact..., 2022). Taigi šioje dalyje bus analizuojami Europos Komisijos pateikti rezultatai siejant juos su Reformos priežastimis. O 2022 m. gruodžio 8 d. Europos Komisija paskelbė pasiūlymą priimti Tarybos direktyvą, iš dalies keičiančią 2006/112/EC direktyvą dėl skaitmeninio amžiaus PVM taisyklių (toliau – **Pasiūlymas**) (Proposal for a Council Directive..., 2022). Dalis šių pasiūlymų daro įtaką šiame darbe išširtam reglamentavimui, todėl toliau šioje dalyje taip pat bus pateikiama šių pasiūlymų analizė.

##### 4.1. Efektyvesnis ir veiksmingesnis PVM surinkimas elektroninėje prekyboje

2022 m. gruodžio 8 d. Europos Komisija paskelbtame Reformos įvertinime, išskyrė teigiamus PVM direktyvos 14a str. taikymo rezultatus: i) ši nuostata reikšmingai padeda sumažinti PVM nesumokėjimo riziką; ii) pardavėjams, parduodantiems prekes per internetines prekyvietes, internetinės prekyvietės tampa atsakingomis už PVM sumokėjimą, todėl yra sumažinama su PVM prievolių laikymusi susijusi pardavėjų našta bei užtikrinama didesnė PVM atitiktis (Commission staff working document impact..., 2022, p. 147). Taigi elektroninių sąsajų įtraukimas į PVM surinkimą ne tik modernizavo Europos Sąjungos PVM sistemą



elektroninės prekybos srityje, bet ir tuo pačiu sustiprino PVM atitiktį, sumažino PVM nesumokėjimo riziką bei sumažino pardavėjų, parduodančių prekes per elektronines sąsajas, PVM prievolių našta. Vertinant tai galima daryti išvadą, jog Europos Komisijos sprendimas įtraukti elektronines sąsajas į PVM surinkimą, traktuojant jas kaip gaunančias ir tiekiančias prekes sprendžia neefektyvaus ir neveiksmingo PVM surinkimo elektroninėje prekyboje problemą.

Atsižvelgdama į tiekėju laikomo asmens nuostatos taikymo rezultatus Europos Komisija Pasiūlymu siekia išplėsti PVM direktyvos 14a str. taikymo sritį ir įtraukti daugiau apmokestinamųjų asmenų ir prekių tiekimo sandorių (Proposal for a Council Directive..., 2022, p. 22). Europos Komisija siūlo tiekėju laikomo asmens taisyklę taikyti visiems prekių tiekimams Europos Sąjungos viduje, nepriklausomai nuo to kur yra įsisteigęs pagrindinis tiekėjas ir nepriklausomai nuo to, ar pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, ar neapmokestinamasis asmuo (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE..., 2022, p. 22). Aplinkybė, jog tiekėju laikomo asmens nuostata bus taikoma ir Europos Sąjungoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims dėl prekių tiekimų Europos Sąjungos viduje lems tai, jog bus perkeliama Europos Sąjungos pardavėjams tenkanti PVM prievolių našta pardavinėjant prekes per internetines prekyvietes. Viena vertus, tai dar labiau padidins internetinėms prekyvietėms tenkančią PVM prievolių našta, kadangi padidės galimų sandorių, už kuriuos internetinėms parduotuvėms reikės surinkti ir sumokėti PVM. Kita vertus, Europos Sąjungoje įsisteigusių pardavėjų, parduodančių prekes per elektronines sąsajas Europos Sąjungos viduje, PVM prievolės bus perkeltamos internetinėms prekyvietėms, todėl bus užtikrinamos vienodos sąlygos palyginti su ne Europos Sąjungoje įsisteigusiais apmokestinamaisiais asmenimis, kurių PVM prievolių našta dėl prekių tiekimų Europos Sąjungos viduje jau dabar yra perkelta internetinėms prekyvietėms. Be to, Europos Komisijos duomenimis PVM direktyvos 14a str. taikymas užtikrina efektyvesnę ir veiksmingesnę PVM surinkimą, todėl įtraukiant daugiau apmokestinamųjų asmenų ir prekių tiekimo sandorių galima tikėtis, kad PVM surinkimo efektyvumas ir veiksmingumas elektroninėje prekyboje dar labiau padidės. Taigi remdamasi sėkmingu elektroninių sąsajų įtraukimu į PVM surinkimą Europos Komisija siūlo PVM direktyvos 14a str. taikyti įtraukiant visus prekių tiekimus Europos Sąjungos viduje, nepriklausomai nuo to kur yra įsisteigęs pagrindinis tiekėjas ir nepriklausomai nuo to ar pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, ar neapmokestinamasis asmuo.

## 4.2. Reikšmingai sumažinta PVM prievolių našta

Supaprastindama PVM deklaratavimą ir sumokėjimą OSS schema reikšmingai padeda įmonėms vykdyti PVM prievolės už elektroninės prekybos pardavimus, o elektronine prekyba užsiimančios pardavėjai OSS schemą vertina kaip itin svarbų įrankį, padarantį PVM prievolės aiškesnėmis bei supaprastinantį jų laikymąsi. Tai sustiprina Europos Sąjungos vidaus rinką bei leidžia Europos Sąjungos verslams plėstis ne tik vietiniu lygmeniu, tačiau ir konkuruoti tarptautiniu mastu (Commission staff working document impact..., 2022, p. 176). Taigi pardavėjai OSS schemos privalumą, jog nebereikia registruotis PVM tikslais skirtingose valstybėse narėse vykdant tarpvalstybinę elektroninę prekybą, vertina kaip itin palankią priemonę supaprastinti PVM prievolės. Tokią išvadą pagrindžia ir patys duomenys, gauti atlikus OSS schemos pirmųjų šešių mėnesių veikimo įvertinimą: Europos Komisijos pateiktais duomenimis šioje schemoje užsiregistravo net 90250 pardavėjų (Commission staff working document impact..., 2022, p. 168), o per pirmuosius 6 mėnesius per OSS schemą iš PVM buvo surinkti 6 mlrd. EUR (Commission staff working document impact..., 2022, p. 172). Pažymėtina ir tai, jog dauguma pardavėjų sutinka, jog OSS schema naudotis yra paprasta (Commission staff working document impact..., 2022, p. 168). Taigi OSS schemos teigiami rezultatai rodo, jog buvo pasiekti šios schemos įvedimo tikslai – įmonėms, vykdančioms elektroninę prekybą, PVM prievolių našta yra reikšmingai sumažinama, kadangi PVM prievolės galima vykdyti vienoje valstybėje narėje, o OSS schemos registracijų skaičius ir surinkta pinigų suma rodo, jog schema yra plačiai naudojama ir leis surinkti dideles mokestines pajamas iš PVM. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog suinteresuotosios šalys išreiškė poziciją, kad OSS schemos taikymo sritis turėtų būti išplėsta ir joje būtų galima deklaruoti visus verslas-vartotojui sandorius (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE..., 2022, p. 13).

Atsižvelgdama į OSS schemos taikymo teigiamus rezultatus, Europos Komisija Pasiūlymu siekia į OSS schemos taikymo sritį įtraukti toje pačioje valstybėje narėje vykdomus prekių tiekimus verslas – vartotojui (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE..., 2022, p. 32). Atsižvelgiant į tai, galima teigti, jog bus išspręstas OSS schemos taikymo trūkumas, išnagrinėtas šiame darbe, kai prekių tiekėjai prekes parduoda vartotojams toje pačioje vartojimo valstybėje narėje, kurioje yra įsisteigę, kadangi galės deklaruoti šių prekių tiekimą PVM OSS schemoje.

### **4.3. Teisingesnis apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje įsisteigusių verslų atžvilgiu**

Panaikinus importo PVM lengvatą, nedidelės vertės smulkioms siuntoms visoje Europos Sąjungoje buvo surinkta papildoma 692 mln. EUR suma iš PVM per pirmuosius šešis mėnesius (Commission staff working document impact..., 2022, p. 176). Ši suma buvo surinkta būtent už prekes, kurios iki Reformos nebuvo apmokestinamos, tai yra reikšminga suma, todėl importo PVM lengvatos panaikinimas Europos Sąjungai leis surinkti dideles mokestines pajamas. Papildomai pastebėtina, jog net 80% respondentų patvirtino, jog importo PVM lengvatos panaikinimo reikšmingiausias rezultatas yra teisingesnis apmokestinimas ir suvienodintos sąlygos prekiauti internetu Europos Sąjungoje įsisteigusiems elektroninės prekybos verslams palyginti su ne Europos Sąjungoje įsisteigusiais elektroninės prekybos verslais (Commission staff working document impact..., 2022, p. 162). Taigi lengvatos panaikinimas užtikrina teisingesnį apmokestinimą, dabar Europos Sąjungos viduje prekiaujantys verslai nepatiria nesąžiningos konkurencijos, kadangi prekės yra apmokestinamos taip pat, kaip ir Europos Sąjungoje neįsisteigusių asmenų parduodamos prekės Europos Sąjungos pirkėjams. Vis dėlto verta pastebėti, jog neapmokestinamieji asmenys lengvatos panaikinimą vertina ne taip palankiai (Commission staff working document impact..., 2022, p. 107). Šio darbo autorius pastebi, jog tokia pozicija yra suprantama, kadangi vartotojai dėl taikomo importo PVM, kuriuo iki Reformos prekės nebūdavo apmokestinamos, turės mokėti didesnę kainą. Papildomai pažymėtina ir tai, jog dauguma apklaustųjų nurodė, kad sumažės rizika deklaruoti neteisingą prekių vertę, o netgi 50% apklaustųjų sutiko, jog importo PVM lengvatos panaikinimas sustabdys verslų persikėlimą už Europos Sąjungos ribų tam, kad nereikėtų mokėti PVM nuo importuojamų prekių (Commission staff working document impact..., 2022, p. 107). Apibendrinant galima daryti išvadą, jog lengvatos panaikinimu buvo išspręsta nepalanki Europos Sąjungos įmonių konkurencinė padėtis palyginti su ne Europos Sąjungos tiekėjais.

Europos Komisija IOSS schemos įgyvendinimą apibūdino kaip labai sėkmingą (Commission staff working document impact..., 2022, p. 22). IOSS schema palengvina elektroninę prekybą importuojamomis mažos vertės prekėmis bei supaprastina PVM prievolių laikymosi našta (Commission staff working document impact..., 2022, p. 152). IOSS schemos taikymas turi teigiamą poveikį ne tik pardavėjams, bet ir pirkėjams: reikšmingai supaprastinta PVM prievolių našta, susijusi su mažos vertės prekių importu, o pirkėjai, pirkdami prekes iš

IOSS schemoje užsiregistravusių pardavėjų, sumoka PVM kaip dalį pirkimo kainos pirkdami prekę, todėl gali būti užtikrinti, jog nepatirs netikėtų išlaidų, kai prekės yra importuojamos į Europos Sąjungą ir atgabamos pirkėjams (Commission staff working document impact..., 2022, p. 152-153). Taip pat IOSS schemas naudojimas prisideda prie didesnės PVM atitikties užtikrinimo (Commission staff working document impact..., 2022, p. 108). Taigi IOSS schemas taikymo privalumai yra vertinami teigiamai ne tik iš pardavėjų, tačiau ir iš pirkėjų perspektyvos. IOSS schemą renkasi daugelis elektronine prekyba užsiimančių verslų, kad palengvintų su PVM susijusių prievolių našta, tai parodo Europos Komisijos paskelbti duomenys, jog per pirmuosius šešis mėnesius IOSS schemose skirtingose valstybėse narėse užsiregistravo net 8654 pardavėjai (Commission staff working document impact..., 2022, p. 159). O per pirmuosius 6 mėnesius per IOSS schemą buvo surinkta beveik 1.1 mlrd. EUR (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE..., 2022, p. 12). Vis dėlto, Europos Komisija pastebi tam tikrus IOSS schemas trūkumus: IOSS schemas taikymas yra ribotas, ji yra taikoma tik mažos vertės prekėms, todėl jos privalumais naudotis gali ne visi. Tai gali padidinti riziką, jog IOSS schema bus naudojama nesąžiningai, pavyzdžiui, pardavėjai, deklaruodami prekių vertę, specialiai nurodys prekės kainą, kurios vertė yra iki 150 EUR tam, kad nesąžiningai pasinaudotų IOSS schema, kai pirkėjas pirko prekę už didesnę kainą (Commission staff working document impact..., 2022, p. 24). Vertinant tai pažymėtina, jog iki Reformos galiojusia importo PVM lengvata taip pat buvo naudojama nesąžiningai, o IOSS schema buvo sukurta panaikinus šią lengvatą, todėl aplinkybė, jog IOSS schema yra pasinaujama nesąžiningai neturėtų atsverti jos privalumų. Kiti trūkumai yra dvigubas apmokestinimas PVM, atsirandantis dėl netinkamo IOSS kodo pritaikymo (Commission staff working document impact..., 2022, p. 108). Svarbu pabrėžti tai, jog suinteresuotosios šalys išreiškė poziciją, jog naudojimasis IOSS schema yra sudėtingas ir be visų jos privalumų plačiąja prasme IOSS schema nepaverčia sudėtingos Europos Sąjungos PVM sistemos paprastesne, ši schema supaprastina PVM deklaravimo procedūras, tačiau pagrindiniai iššūkiai kyla pritaikant PVM, pavyzdžiui, nustatant prekių tiekimo vietą arba pritaikant tinkamą PVM tarifą (Commission staff working document impact..., 2022, p. 109). Taigi, kaip matyti iš aukščiau išvardintų aplinkybių, importo PVM lengvatos panaikinimas pasiekė savo tikslus, o IOSS schemas taikymas, nepaisant šio darbo autoriaus nuomone mažareikšmių trūkumų, pasižymi reikšmingais privalumais tiek pardavėjų, tiek pirkėjų atžvilgiu.

Europos Komisija Pasiūlymu siūlo 369m str. papildyti 4 d. nustatant imperatyvą IOSS schema privalomai naudotis elektroninėms sąsajoms, kurios tampa tiekėjais laikomais

asmenimis pagal PVM direktyvos 14a str. 1 d. (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE..., 2022, p. 24). Taigi elektroninės sąsajos, tampančios tiekėjais laikomais asmenimis dėl nuotolinės prekybos prekėmis, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių, siuntose, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR, privalomai turės naudotis IOSS schema. Europos Komisija pažymi, jog privalomai naudojantis IOSS schema importo procedūros sudėtingumas dar labiau sumažėtų, o pardavėjams PVM tikslais nereikėtų registruotis keliose valstybėse narėse, todėl būtų sumažintas registracijų skirtingose valstybėse narėse skaičius (Commission staff working document impact..., 2022, p. 24). Vis dėlto Europos Komisija išskyrė neigiamą privalomo IOSS schemos naudojimo padarinį - nedidelės įmonės, įsisteigusios trečiojoje teritorijoje ir retkarčiais atliekančios pardavimus į Europos Sąjungą, gali būti mažiau linkusios pardavinėti prekes Europos Sąjungos vartotojams, kadangi turės vykdyti su IOSS schema susijusias PVM prievoles (Commission staff working document impact..., 2022, p. 109). Taigi, Pasiūlymu yra siūloma IOSS schemą padaryti privaloma PVM direktyvos 14a str. 1 d. įtvirtintam tiekėju laikomam asmeniui, manytina, jog tai galėtų leisti maksimaliai išnaudoti IOSS schemos privalumus.

## IŠVADOS

1. Priežastys, paskatinusios priimti Reformą: i) neefektyvus ir neveiksmingas PVM surinkimas elektroninės prekybos srityje skatino ieškoti naujų PVM surinkimo metodų; ii) sudėtingas ir brangus PVM prievolių laikymasis prekiaujant internetu tarpvalstybiniu mastu apribodavo įmonių elektroninę prekybą ir stabdydavo elektroninės prekybos plėtrą Europos Sąjungoje; iii) importo PVM lengvata sukėlė nesažiningą konkurenciją ir diskriminaciją Europos Sąjungoje įsisteigusių verslų atžvilgiu.
2. Reforma nustatytas Elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą modelis, įtvirtintas PVM direktyvos 14a str., sumažina pagrindinių tiekėjų PVM prievolių našta, perkeldamas ją elektroninėms sąsajoms, platus elektroninių sąsajų apibrėžimas, plačiai aiškinamas terminas „sudaro sąlygas“ ir prekių tiekimai, kuriuos vykdyti sąlygas sudaro elektroninės sąsajos turėtų lemti tai, jog dauguma internetinių prekyviečių pateks į PVM direktyvos 14a str. taikymo sritį, o jų atsakomybė už PVM surinkimą ir sumokėjimą turėtų užtikrinti efektyvesnę ir veiksmingesnę PVM surinkimą, vis dėlto PVM direktyvos 66a str. įtvirtintas apmokestinimo momentas gali sukelti riziką, jog elektroninėms sąsajoms teks našta mokėti PVM iš savo lėšų ir išsireikalauti PVM iš pagrindinio tiekėjo.
3. Reforma nustatyta OSS schema reikšmingai supaprastina PVM prievolių laikymąsi vykdant tarpvalstybinę elektroninę prekybą, kadangi naudojantis ja galima deklaruoti ir sumokėti PVM vienoje valstybėje narėje. Vis dėlto ši schema nėra taikoma, kai apmokestinamieji asmenys laiko prekes valstybėse narėse, kurių vartotojams parduoda prekes, todėl OSS schemos taikymo negalimumas šiuo atveju neatitinka elektroninės prekybos ypatumų, kadangi prekių laikymas arčiau vartotojų siekiant jas greičiau pristatyti yra paplitęs reiškinys elektroninėje prekyboje.
4. Importo PVM lengvatos panaikinimas pašalino Europos Sąjungos tiekėjų diskriminaciją ir nesažiningą konkurenciją, atsiradusią dėl ne Europos Sąjungos tiekėjų nesažiningo naudojimosi importo PVM lengvata, o IOSS schemos taikymas importuojamų mažos vertės prekių atžvilgiu supaprastina PVM prievolių našta, kadangi už į visas valstybes nares importuojamas prekes PVM galima deklaruoti ir sumokėti vienoje valstybėje narėje, vis dėlto netinkamas IOSS kodo taikymas lemia riziką dėl

dvigubo apmokestinimo PVM, o Europos Komisijos pasiūlytas sprendimas nepašalina tokios rizikos bei sukelia administracinę naštą pardavėjams.

5. Elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą reguliavimas, įtvirtintas PVM direktyvos 14a str. yra perkeltas į LR PVM įstatymą. Lyginamoji analizė parodė, jog Lietuvos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė PVM direktyvos nuostatas, kuriomis reglamentuojamas tiekėju laikomo asmuo. PVM direktyvos nuostatos, reglamentuojančios OSS schemą ir IOSS schemą, yra perkeltos į LR PVM įstatymą, o PVM deklaracijų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo tvarka naudojantis šiomis schemomis yra nustatyta poįstatyminiu aktu.
6. „PVM skaitmeniniame amžiuje“ iniciatyvos pagrindu priimtu pasiūlymu yra siekiama pakeisti PVM direktyvą į PVM direktyvos 14a str. įtraukiant visus prekių tiekimus Europos Sąjungos viduje, nepriklausomai nuo to, kur yra įsisteigęs pagrindinis tiekėjas. OSS schemas taikymo sritį siūloma išplėsti įtraukiant toje pačioje valstybėje narėje vykdomus prekių tiekimus vartotojams, todėl OSS schema galės naudotis apmokestinamieji asmenys, laikantys ir parduodantys prekes toje pačioje valstybėje narėje. Taip pat yra siūloma įtvirtinti privalomą IOSS schemas naudojimą elektroninėms sąsajoms.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### I. Teisės norminiai aktai

#### Europos Sąjungos direktyvos, reglamentai ir kt.

1. Europos Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *OJ L 347, p. 1.*
2. Europos Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/132/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu. *OJ L 292, p. 5.*
3. Europos Tarybos 2017 m. gruodžio 5 d. direktyva 2017/2455 (ES) 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. *OJ L 348, p. 7.*
4. Europos Tarybos 2011 m. kovo 15 d. įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011 (ES) kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės. *OJ L 77, p. 1.*
5. European Commission 12.8.2022 Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE 2022/0407 (CNS) amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age. *COM(2022) 701 final, p. 1.*

#### Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai

6. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Vilnius, Valstybės žinios, 2002.
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. įsakymas Nr. VA-64 „Dėl apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialiųjų schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialiųjų schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos, užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“. TAR. 20732.



## II. Specialioji literatūra

8. Cornielje, S. (2022). The Costly Stalemate of EU VAT Harmonization. *EC Tax Review*, 31, 2, p. 85-96, <https://doi.org/10.54648/ecta2022007>
9. Lamensch, M. (2018). Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One. *EC Tax Review*, 27, 4, p. 186-195, <https://doi.org/10.54648/ecta2018020>
10. Lamensch, M., Merkyx, M., Schippers, M., Eijnde, I. *European Tax Law*. 7th ed. Croydon, 2022.
11. OECD (1998). *Electronic commerce: taxation framework conditions, a report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, „A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce“*. OECD, Ottawa. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. [žiūrėta: 2023 m. kovo 5 d.].
12. OECD (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. OECD, Paris. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <[www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf)>. [žiūrėta: 2023 m. vasario 12 d.].
13. Papis-Almansa, M. (2019). VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?. *ERA Forum*, 20, p. 201-223. <https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9>
14. Scarcella, L. (2019). E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?. *Computer Law & Security Review*, 36, 105371, p. 1-15. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0267364919303826?via%3Dihub>>. [žiūrėta 2023 m. vasario 5 d.].

## III. Kiti šaltiniai

15. Achieve more success selling all across Europe with Pan-European FBA (2023). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://sell.amazon.com.be/en/expedie-par-amazon/europe>>.
16. Aiškinamosios pastabos dėl e. prekybai taikomų PVM taisyklių (2020). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

- [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_It\\_0.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_It_0.pdf).
17. Ard-Reachtair Cuntas agus Ciste Comptroller and Auditor General (2022). Report on the Accounts of the Public Services 2021. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.audit.gov.ie/en/find-report/publications/2022/report-on-the-accounts-of-the-public-services-20211.pdf>.
  18. Article: Solution for double VAT on distance sales of goods from outside the EU (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.bdo.nl/en-gb/insights/solution-for-double-vat-on-distance-sales-of-goods-from-outside-the-eu>.
  19. Commission staff working document impact assessment report (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022SC0393>.
  20. Communication from the Commission to communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic commerce and indirect taxation (1998). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1998:0374:FIN:EN:PDF>
  21. Council conclusions on the implementation of the VAT e-commerce package (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7104-2022-INIT/en/pdf>
  22. Eca.europa.eu. Elektroninė prekyba: vis dar reikia įveikti nemažai su PVM ir muitų surinkimu susijusių iššūkių (2019). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19\\_12/SR\\_E-COMMERCE\\_VULNERABILITY\\_TO\\_TAX\\_FRAUD\\_LT.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_LT.pdf)
  23. Ecommerce in Europe: €602 billion in 2017 (2017). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ecommercenews.eu/ecommerce-europe-e602-billion-2017/>
  24. European e-commerce report (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2022/06/CMI2022\\_FullVersion\\_LIGHT\\_v2.pdf](https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2022/06/CMI2022_FullVersion_LIGHT_v2.pdf)
  25. Europos Komisija siūlo supaprastinti internetu prekiaujančių įmonių veiklą (2016). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eenlietuva.eu/europos-komisija-siulo-supaprastinti-internetu-prekiaujanciu-imoniu-veikla/>

26. Glossary: E-commerce (2019). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
[https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:E-commerce#:~:text=E%2Dcommerce%20can%20be%20defined,mediated%20\(online%20communication\)%20networks](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:E-commerce#:~:text=E%2Dcommerce%20can%20be%20defined,mediated%20(online%20communication)%20networks)
27. Guidelines agreed outside a meeting Document A - taxud.c.1(2022)1657365 – 1036 (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<https://www.vatupdate.com/wp-content/uploads/2022/03/2022-03-18-VAT-committee-IOSS.pdf>
28. Muitinė primena: prekes, už kurias pirkimo metu sumokamas PVM, deklaruoja tik siuntų vežėjai (2023). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
[https://lrmuitine.lt/web/guest/naujienos/aktualijos/aktualija?p\\_p\\_id=EXT\\_WPLISTALLNEWS&p\\_p\\_lifecycle=0&\\_EXT\\_WPLISTALLNEWS\\_obj\\_id=090004d28013e561](https://lrmuitine.lt/web/guest/naujienos/aktualijos/aktualija?p_p_id=EXT_WPLISTALLNEWS&p_p_lifecycle=0&_EXT_WPLISTALLNEWS_obj_id=090004d28013e561)
29. Pridėtinės vertės mokesčio apibendrintas komentaras (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<https://www.vmi.lt/evmi/pridetines-vertes-mokestis>.
30. 2015 m. gegužės 6 d. Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai, Europos Ekonomikos ir Socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui. Europos bendrosios skaitmeninės rinkos strategija COM(2015) 192, [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=LT>
31. 2016 m. balandžio 7 d. Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių reikalų komitetui dėl PVM veiksmų plano. Bendros ES PVM erdvės kūrimas. Laikas spręsti. COM(2016) 148, [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=LT>
32. 2017 m. spalio 4 d. Komisijos Komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių reikalų komitetui dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų „Bendros ES PVM erdvės kūrimas. Laikas veikti“. COM(2017) 566, [interaktyvus]. Prieiga per internetą:  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=EN>
33. Taxation and Customs Union, 2022. VAT Gap, [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

[https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap\\_en#:~:text=What%20causes%20the%20VAT%20Gap,and%20inadequate%20tax%20collection%20systems](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en#:~:text=What%20causes%20the%20VAT%20Gap,and%20inadequate%20tax%20collection%20systems).

34. VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation (2015).

[interaktyvus]. Prieiga per internetą:

[https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-12/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot1.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot1.pdf).

## SANTRAUKA

### **PVM apmokestinimo sistemos reforma Europos Sąjungoje**

**Karolis Barkauskas**

Magistro darbe „PVM apmokestinimo sistemos reforma Europos Sąjungoje“ yra analizuojama nuo 2021 m. liepos 1 d. įsigaliojusi PVM apmokestinimo sistemos reforma elektroninės prekybos srityje. Šiame darbe tiriant reforma priimtą reglamentavimą yra koncentruojamasi į tarpvalstybinei įmonių e. prekybai prekėmis su vartotojais taikomų PVM taisyklių atnaujinimą apimtyje elektroninių sąsajų įtraukimas į PVM surinkimą, vieno langelio principu veikiančios specialiosios OSS ir IOSS schemos. Šiame darbe yra analizuojamos naujųjų PVM taisyklių priežastys, tikslai, ištiriamos naujosios PVM taisyklės, jų poveikis elektronei prekybai remiantis EBPO gairėmis, teisine doktrina bei Europos Sąjungos institucijų išvadamis. Darbe yra išskiriamos šios naujojo reguliavimo problemos: nustatyto elektroninių sąsajų įtraukimo į PVM surinkimą apmokestinimo momento problematika, OSS schemos taikymo srities ribotumas, dvigubas apmokestinimas PVM naudojantis IOSS schema. Taip pat šiame darbe apžvelgiama iniciatyvos „PVM skaitmeniniame amžiuje“ galima įtaka ištirto reguliavimo kontekste. Šio darbo autorius prieina išvadą, jog priimta reforma pavyko modernizuoti tarpvalstybinei įmonių e. prekybai prekėmis su vartotojais taikomas PVM taisykles padarant PVM surinkimą efektyvesnę ir veiksmingesnę, supaprastinant įmonių administracinę PVM prievolių našta bei padarant PVM sistemą palankesnę Europos Sąjungos tiekėjams. Vis dėlto šiame darbe išskirti naujųjų PVM taisyklių trūkumai skatina priimti naujas iniciatyvas elektroninės prekybos apmokestinimo PVM srityje. Europos Komisijos iniciatyvos „PVM skaitmeniniame amžiuje“ pasiūlymas šiame darbe ištirto reglamentavimo taisykles papildo ir padaro jas dar labiau pritaikytas tarpvalstybinei įmonių e. prekybai prekėmis su vartotojais.

## **SUMMARY**

### **Reform of the VAT Taxation System in the European Union**

**Karolis Barkauskas**

In the master's thesis "Reform of the VAT taxation system in the European Union" author analyses the EU VAT e-commerce package. In this work, when studying the regulation adopted by the reform, the focus is on cross-border e-commerce of companies. updating the VAT rules applicable to trade in goods with consumers, including the inclusion of electronic interfaces in VAT collection, one-stop shop principles, special OSS and IOSS schemes. This thesis contains the reasons and objectives of the analysed new VAT rules, examines the new VAT rules, their impact on electronic commerce based on OECD guidelines, legal doctrine and the conclusions of European Union institutions. The work highlights the following problems of the new regulation: the problem of the inclusion of electronic interfaces in VAT collection at the time of taxation, the limitation of the scope of the OSS scheme, double taxation of VAT using the IOSS scheme. Also, this thesis reviews the possible impact of the initiative "VAT in the digital age" in the context of the studied regulation. The author of this thesis concludes that the adopted reform managed to modernise the cross-border e-commerce of companies for trade in goods with VAT rules applicable to consumers, making VAT collection efficient and more effective, simplifying the administrative burden of VAT obligations for companies and making the VAT system more favourable for European Union suppliers. However, the shortcomings of the new VAT rules highlighted in this thesis encourage the adoption of new initiatives in the field of VAT taxation of e-commerce. The proposal of the European Commission's initiative "VAT in the digital age" complements the regulatory rules studied in this thesis and makes them more adapted to the cross-border e-business of companies for trade in goods with consumers.