

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Romualdo Kondratovičiaus,  
V kurso, Finansų ir mokesčių teisė  
studijų šakos studento

**Magistro darbas**  
**Paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje**  
**Taxation of Services by Value Added Tax in the European Union**

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis  
Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius  
2023

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe nagrinėjamas paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu reglamentavimas Europos Sąjungoje. Analizuojama pridėtinės vertės mokesčio samprata ir paslaugų apmokestinimo reikšmė, paslaugų apmokestinimą reglamentuojantys Europos Sąjungos teisės aktai. Pagrindinis dėmesys skiriamas pagrindinio teisės akto, Tarybos direktyvos dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos, reglamentuojančio paslaugų teikimo apmokestinimą Europos Sąjungoje, analizei bei jo nuostatų praktiniam taikymui atsižvelgiant į teismų praktiką.

**Raktiniai žodžiai:** Pridėtinės vertės mokestis, Europos sąjunga, paslaugų teikėjas, paslaugų gavėjas, paslaugų apmokestinimas, apmokestinamasis asmuo, neapmokestinamasis asmuo, paslaugų apmokestinimo reglamentavimas.

This master's thesis examines the regulation of the taxation of services by value added tax in the European Union. The concept of value added tax, the meaning of taxation of the different services and the legal acts of the European Union are analyzed. The main attention is paid to the analysis of the main legal act regulating the taxation of the supply of services in the European Union Council directive on the common system of value added tax and the practical application of the provisions taking into account the judicial practice.

**Keywords:** Value Added Tax, European Union, Service Provider, Service Receiver, Service Taxation, Taxable Person, Non-Taxable Person, Regulation of services taxation.

## TURINYS

IŽANGA.....	4
1. PREDITINĖS VERTĖS MOKESČIO SAMPRATA EUROPOS SĄJUNGIJE .....	7
1.1. Pridėtinės vertės mokesčio apibrėžimas .....	7
1.2. Paslaugų teikimo Europos Sąjungoje samprata.....	8
Pagal Direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto nuostatas, PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.....	8
1.3. Paslaugų teikimas Europos Sąjungoje iš vieno subjekto kitam subjektui.....	9
1.3.1. Apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas kitam apmokestinamajam asmeniui, verslas verslui.....	10
1.3.2. Apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neapmokestinamajam asmeniui, verslas vartotojui.....	14
1.4. Paslaugų, apmokestinamų pridėtinės vertės mokesčių, tarifai Europos Sąjungoje.....	15
2. PASLAUGŲ APMOKESTINIMAS IR SPECIALIŲ NUOSTATŲ TAIKYMAS PASLAUGŲ SUTEIKIMO VIETOS NUSTATYMOI EUROPOS SĄJUNGOJE .....	17
2.1. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos .....	17
2.1.1. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimas vartojimui laivuose, orlaiviuose ar traukiniuose.....	19
2.2. Tarpininkavimo paslaugos.....	20
2.3. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos .....	21
2.4. Kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ir panašios paslaugos.....	22
2.5. Transporto priemonių nuomos paslaugos.....	24
2.6. Vežimo paslaugos.....	27
2.6.1. Keleivių vežimo paslaugos .....	28
2.6.2. Prekių pervežimo paslaugos .....	28
2.6.3. Papildomų vežimo paslaugos.....	32
2.7. Elektroninės paslaugos .....	33
2.7.1. Elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymas.....	35
2.7.2. Elektroninėms paslaugoms taikomi PVM tarifai.....	38
IŠVADOS .....	41
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	42
SANTRAUKA .....	47
SUMMARY .....	48

## IŽANGA

Pridėtinės vertės mokestis ( toliau – PVM ) yra neatsiejama mokesčių sistemos dalis, galima teigti, kad jis yra reikšmingiausias netiesioginis mokestis, kadangi tai vienas svarbiausių nacionalinių pajamų šaltinių. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva yra Europos Sąjungos (toliau – ES) narė, minėto mokesčio nagrinėjimas ES lygmeniu yra itin reikšmingas. Remiantis ES teisės aktų nuostatomis, akivaizdu, kad PVM yra harmonizuotas ES mastu, o visų ES valstybių narių PVM mokesčio sistema yra vieninga su tam tikrais apribojimais. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad ES teisės aktai užtikrina paslaugų apmokestinimą siekiant užtikrinti efektyvų PVM taikymą ES viduje.

### **Darbo aktualumas:**

Kaip minėta anksčiau ES teisės aktuose nustatytas PVM apmokestinimo reguliavimas yra harmonizuotas ir įtvirtintas kiekvienos ES narės nacionaliniuose įstatymuose. Galima teigti, kad minėto mokesčio taikymas yra neatsiejama verslo dalis. Atsižvelgiant į spartų technologijų vystymąsi bei naujų verslo modelių sukūrimą, paslaugų apmokestinimo PVM reglamentavimas nuolat reikalauja atnaujinimo bei analizės. Tai galima pastebėti vien iš to, kad pagrindinis ES teisės aktas, reglamentuojantis PVM taikymą, Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl bendros PVM sistemos (toliau – Direktyva), nuo jo priėmimo momento buvo ne vieną kartą keičiama. Tai aktualu siekiant užtikrinti efektyvų paslaugų apmokestinimą. Todėl, šio magistro darbo aktualumas pasižymi tuo, kad siekiant atskleisti naujausias paslaugų apmokestinimo PVM aktualijas, pagrindinis dėmesys skiriamas teismų praktikai, remiantis kuria atskleidžiamas nuolatinis apmokestinimo PVM reguliavimo atnaujinimo aktualumas bei kylančių klausimų išaiškinimas.

**Darbo tikslas.** Šio magistro darbo tikslas yra išanalizuoti paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje bei nustatyti susijusias ir aktualias praktines problemas.

**Darbo uždaviniai.** Magistro darbe užsibrėžtam tikslui pasiekti keliami uždaviniai:

1. Išanalizuoti paslaugų apmokestinimo PVM sampratą ir reglamentavimą Europos Sąjungoje;
2. Išsiaiškinti apmokestinamojo asmens sampratą;
3. Atskleisti paslaugų apmokestinimo PVM bendrojo reguliavimo pagrindines nuostatas;
4. Išnagrinėti ir atskirti paslaugas, kurioms taikomos specialios apmokestinimo PVM nuostatos;
5. Išanalizuoti paslaugų suteikimo vietos nustatymą Europos Sąjungoje reglamentuojančias nuostatas bei nustatyti susijusias problemas.

Magistro darbo **objektas** – paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje.

## **Tyrimo metodai.**

Šis magistro darbo objektui pasiekti, naudoti analizės, aprašomasis, lingvistinis, loginis ir apibendrinimo metodai:

- Analizės tyrimo metodu darbe siekiama atskleisti teisės aktų ir teisės normų taikymą teismų praktikoje;
- Aprašomojo metodo pagalba atliekamas tyrimas, kuriuo metu renkama visa aktuali magistro darbui informacija apie paslaugų apmokestinimą PVM;
- Lingvistiniu tyrimo metodu šiame magistro darbe siekiama išnagrinėti aktualių sąvokų reikšmę;
- Loginių tyrimo metodu siekiama iškelti aktualius aspektus, susijusius su paslaugų apmokestinimu PVM Europos Sąjungoje;
- Pasitelkiant apibendrinimo metodą pasiekiamas magistro darbo tikslas bei iškelti uždaviniai, kuriais remiantis pateikiamos atitinkamos išvados.

## **Darbo originalumas.**

Atsižvelgiant į tai, kad paslaugų apmokestinimas PVM Europos sąjungoje yra labai reikšmingas ir harmonizuotas ES mastu, paslaugų apmokestinimo reglamentavimas bei ES teisės aktų nuostatas vienodas taikymas ir perkėlimas į nacionalinę teisę svarbus kiekvienai bendrijos valstybės narei. Dėl skirtingų priežasčių, ES teisės aktų nuostatos, susijusios su paslaugų apmokestinimu, yra nuolat atnaujinamos, būtent todėl yra svarbu išanalizuoti ir išnagrinėti šių teisės nuostatų keitimo priežastis, bei nustatyti teisės normas, kurios reikalauja tokio atnaujinimo. Remiantis spartėjančių technologijų vystymusi pasaulyje, bei naujų verslo modelių sukūrimu, ir vertinant ekonominio bendradarbiavimo keitimąsi, šiuo magistro darbo originalumas pasižymi tuo, kad naujausias taikomas ES reglamentavimas atskleidžiamas pasitelkiant įvairaus pobūdžio teisės šaltinius, tuo tarpu ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką.

## **Svarbiausi šaltiniai:**

Siekiant atskleisti paslaugų apmokestinimo PVM Europos Sąjungoje temą ir jos ypatumus, buvo remiamasi įvairiais šaltiniais. Reikšmingiausias šaltinis, nagrinėjant kurį atskleidžiama šio magistro darbo tema yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl bendros PVM sistemos, kuri reglamentuoja PVM apmokestinimą Europos Sąjungoje. Nagrinėjant šios direktyvos nuostatas, papildomai įvertintos 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB nuostatų įgyvendinimo priemonės. Be to, atkreipiamas dėmesys į rekomendacinio pobūdžio ES teisės aktus, aiškinamąsias pastabas ir gaires. Taip pat magistro darbo temos atskleidimui, buvo remiamasi ES valstybių narių teisės

aktais, kurie nacionaliniu lygmeniu įgyvendina ES direktyvoje numatytas nuostatas dėl paslaugų apmokestinimo. Šiame magistro darbe neapsieita be mokslinių straipsnių analizės. Nagrinėjant paslaugų apmokestinimą PVM buvo remiamasi užsienio ir Lietuvos mokslininkų straipsniais. Be to, nagrinėjant paslaugų apmokestinimą PVM praktikoje itin svarbi yra Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika ir sprendimai, kuriais remiantis analizuotas paslaugų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo praktinis taikymas bei kylančios dėl nustatyto teisinio reguliavimo problemos.

## **1. PREDITINĖS VERTĖS MOKESČIO SAMPRATA EUROPOS SĄJUNGIJE**

Mokesčiu sistema – kiekvienos valstybės pagrindas, kadangi mokesčiai yra svarbiausias valstybės pajamų šaltinis. Vienas iš mokslininkų mokesčius apibūdina kaip „kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindą“ (Meidūnas V., Puzinauskas, 2001, p. 9). Galima teigti, kad kaip ir daugelyje valstybių taip ir ES valstybėse narėse vienas pagrindinių pajamų šaltinių yra netiesioginiai mokesčiai. Svarbiausias iš jų yra PVM, kadangi tai – vartojimo mokestis, per kurį surenkama daugiausia pajamų į valstybės biudžetą, siekiant vykdyti valstybės funkcijas bei tenkinti viešąjį poreikį.

### **1.1. Pridėtinės vertės mokesčio apibrėžimas**

PVM atsirado XX amžiaus viduryje, ir pirmą kartą buvo įvestas Prancūzijoje 1958 metais. Šiuo metu PVM yra įvestas 135 pasaulio šalyse. Kaip jau paminėta anksčiau PVM yra vartojimo mokestis.

ES – tai ekonomine ir politine bendrija, kurios pagrindas yra valstybių narių ekonomine integracija, kuria siekiama sudaryti bendrą valstybių narių vidaus rinką. Neatsitiktinai nuo ES kūrimosi pradžios bendrija siekė harmonizuoti bendrijos valstybių narių mokesčių sistemas. Kaip jau supratome anksčiau, siekiant bendrijos tikslų ES priimami teisės aktai, kurie yra svarbus kiekvienai valstybės narei. Analizuojant PVM apmokestinimą, aktualiausiu teisės aktu laikoma 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva) bei 2011 m. kovo 15 d. Tarybos Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kurios nustatomos Direktyvos įgyvendinimo priemonės, kuris ES valstybėms narėms yra tiesioginio taikymo. Todėl nagrinėjant PVM svarbiausia yra remtis šiuo teisės aktų nuostatomis.

Remiantis anksčiau išdėstytu PVM yra vartojimo mokestis, o tai reiškia, kad mokesčio dydis yra viena iš sudedamųjų dalių prekių ir paslaugų kainos. Nagrinėjant PVM apibrėžimą, galima teigti, kad šis mokestis taikomas kiekviename prekės pagaminimo arba paslaugos kūrimo ir suteikimo etape, bet moka šį mokestį galutinis vartotojas. Analizuojant PVM ES galima teigti, kad šis mokestis tapo bendruoju mokesčiu, kuris kiekvienoje ES valstybėje narėje yra vienas svarbiausių pajamų šaltinių. Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatos akivaizdu, kad PVM taikomas visai komerciniai veiklai, susijusiai su paslaugų teikimu, kas yra svarbu ir aktualu šio magistro darbo atžvilgiu.

## 1.2. Paslaugų teikimo Europos Sąjungoje samprata

Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Pagal Direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto nuostatas, PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.).

Direktyvos 3 skyriaus 24 straipsnyje nustatyta, kad paslaugų teikimas – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Taip pat telekomunikacijų paslaugos. Be to, nagrinėjant Direktyvos 25 ir 26 straipsnius pastebėtina, kad paslaugų teikimu galima laikyti tokius sandorius kaip:

1. Sandoriai, susiję su nematerialaus turto perleidimu;
2. Sandoriai, draudžiantis tam tikrus veiksmus, įpareigojantys atlikti tam tikro veiksmo atlikimą arba aplinkybės toleravimą;
3. Sandoriai, susijusios su paslaugų atlikimu laikantis įstatymų, vykdančios valdžios institucijos duotą nurodymą.

Be to galima teigti, kad šioje Direktyvoje, nurodytos konkrečios veiklos, kurios laikomos paslaugų teikimu, pavyzdžiui ;

1. Tarpininkavimo paslaugos;
2. Paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, pavyzdžiui, pardavimo, ekspertizių specialistų arba architektų paslaugos;
3. Gabenimo (pervežimo) paslaugos;
4. Kultūros paslaugos;
5. Pagalbines transporto paslaugos;
6. Transporto nuomos paslaugos;
7. Elektronines paslaugos;
8. Ir įvairios kitos paslaugos.



Remiantis aukščiau išdėstytu, svarbu pažymėti, kad vertinant, ar sandorį galima laikyti paslaugų ir taikyti jam konkrečias nuostatas dėl apmokestinimo PVM, svarbu nustatyti, ar yra tiesioginis ryšys tarp sandorio ir atlygio (ESTT byla C-102/86), nes priešingu atveju negali būti sprendžiama dėl apmokestinimo PVM. Nors Direktyva tiesiogiai neapibrėžia atlygio sąvokas, bet nagrinėjant ESTT praktika atlygį galima apibrėžti kaip atlyginimą, kuris yra mokamas tam tikro sandorio pagrindu, pavyzdžiui pinigai. Kitaip tariant, tarp paslaugos ir atlygio turi būti tiesioginis ryšys (ESTT byla C-277/05, C-154/80). Darytina išvada, kad į paslaugų teikimo apibrėžimą nepatenka veikla, kurios metu gaunamas atlygis, bet neegzistuoja priežastinio ryšio tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo. Tai patvirtinama ir ESTT praktikoje, kurioje teigiama, kad atlygiu nebus laikom ir rankpinigiai, kuriuos paslaugų teikėjas pasilieka paslaugos atsisakymo atveju, kadangi jie neturi jokio tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga, ir laikytini kompensacija dėl sutarties nutraukimo (ESTT byla C-277/05).

### **1.3. Paslaugų teikimas Europos Sąjungoje iš vieno subjekto kitam subjektui.**

Analizuojant paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje svarbu atkreipti dėmesį į tai, tarp kokių subjektų vyksta konkretūs sandoriai.

Kaip jau išsiaiškinome anksčiau paslaugų teikimas, tai ekonominis sandoris. Todėl, pasitelkiant loginį mąstymą, galima teigti, kad paslaugos teikėjas – tai asmuo, vykdamas ekonominę veiklą. Jeigu asmuo vykdo ekonominę veiklą, jis siekia iš to gauti pajamų, tad tokį asmenį galima vadinti verslo subjektu. Galima teigti, kad paslaugos teikėjas dažniausiai bus verslo subjektas. Nors egzistuoja atvejai, kai paslaugas teikia asmenys nevykdantis ekonominės veiklos, visgi reikšmingiausi sandoriai, nagrinėjant paslaugų apmokestinimą PVM, yra sandoriai kaip paslaugos teikėjas yra verslo subjektas. Analizuojant paslaugų teikimą, PVM atžvilgiu apmokestinamuoju asmeniu laikomas toks paslaugų sandorių subjektas, kuris yra PVM mokėtojas, vykdamas ekonominę veiklą.

Direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pateikiamas toks apibrėžimas: „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Ekonominė veikla – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 9 straipsnis).

Be 1 dalyje nurodytų asmenų, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjantiems asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės

teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 9 straipsnis).

Nagrinėjant paslaugos gavėją, galima teigti, kad paslaugomis naudojasi ne tik verslo subjektai bet ir fiziniai asmenys (vartotojai – neapmokestinamieji asmenys) bei skirtingos nekomercinės organizacijos, pavyzdžiui valstybės institucijos.

Atsižvelgiant į tai, kad PVM yra vartojimo mokestis (Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002m.) galima teigti, kad svarbiausiai ir reikšmingiausiai sandoriais nagrinėjant paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje yra laikomi tokie komerciniai modeliai (I. Pečiukonienė, 2013 m.) kaip:

- Verslas teikia paslaugas verslui (iš anglų kalbos business to business (toliau – B2B)) – kitaip tariant – tai sandoris kai apmokestinamasis asmuo tiekia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui;
- Verslas teikia paslaugas vartotojui (iš anglų kalbos business to consumer (toliau – B2C)) – kas reiškia, kad sandoris įvyksta tarp apmokestinamojo subjekto ir neapmokestinamojo subjekto.

Galima teigti, kad išanalizuoti šiuos du sandorių tipus yra reikšminga, kadangi nuo paslaugų gavėjo statuso dažnai priklauso teikiamų paslaugų apmokestinimas PVM ir tokių atitinkamų paslaugų suteikimo vieta, tai yra valstybė, kurioje, teikiant paslaugas, privalo būti sumokėtas PVM.

### **1.3.1. Apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas kitam apmokestinamajam asmeniui, verslas verslui**

Analizuojant paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje detaliau reikėtų išnagrinėti tokius sandorius, kai paslaugų teikėjas yra verslo subjektas, o paslaugos gavėjas – kitas verslo subjektas. Kitaip tariant, abi sandorio šalys yra apmokestinamieji asmenys.

Šio verslo modelio (paslaugų teikimą tarp verslo subjektų) nagrinėjimas šiame darbe yra reikšmingas, kadangi nuo paslaugos gavėjo statuso priklauso kurioje valstybėje paslauga bus apmokestinama. Todėl, iš esmės, sprendžiant klausimą dėl paslaugų suteikimo vietos, o tuo pačiu ir dėl asmens, kuriam atsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti pardavimo PVM, yra itin svarbu nustatyti, koks asmuo paslaugas įsigyja, t. y. apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis asmuo.

Svarbu paminėti, kad daugiausiai klausimų ir neaiškumų kyla būtent nagrinėjant paslaugų apmokestinimo vietos nustatymą.

Reikia atkreipti dėmesį, kad tais atvejais, kai sandoryje dalyvauja skirtingų valstybių subjektai, tai priklausomai nuo pirkėjo statuso, paslaugos gali būti laikomos suteiktomis arba pardavėjo įsikūrimo valstybėje arba pirkėjo įsikūrimo valstybėje. Vadinasi, paslaugas įsigyjant asmens statusas yra itin svarbus.

Atsižvelgiant į paslaugos suteikimo vietos nustatymo pagrindinę taisyklę, kai paslaugos teikia apmokestinamasis asmuo kitam apmokestinamajam asmeniui, galima remtis Direktyvos 44 straipsniu, kuriame teigiama, kad paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jeigu paslaugos teikiamos nuolatiniam padaliniiui, kuris yra kitoje valstybėje nei ten kur yra įsteigiamas verslas, paslaugų suteikimo vieta yra nuolatinis padalinys( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Nuolatinis padalinis gali būti įsteigtas bet kurioje ES valstybėje, tokiam nuolatiniam padaliniiui būdinga žmogiškųjų ir techninių išteklių, reikalingų atitinkamoms paslaugoms teikti arba gauti, visuma ( Walter Hellerstein ir Timothy H. Gillis, 2010 m. ). Pavyzdžiui, tokiu atveju sandorio šalis – paslaugos užsakovas gali būti įmonės filialas. Apibendrintai pagrindinę paslaugos teikimo vietos nustatymo taisyklę, galima teigti, kad šiam verslo modeliui taikoma nuostata, kad paslaugos suteikimo vieta yra valstybėje, kur yra įsikūręs paslaugos gavėjas (pirkėjas).

Svarbu atkreipti dėmesį, kad tais atvejais, kai paslaugos teikiamos tarp ES narių ( tai reiškia paslaugos teikėjas įsikūręs vienoje ES narėje, o paslaugos gavėjas kitoje ES narėje) paslaugos teikėjas privalo žinoti paslaugos gavėjo statusą. Pavyzdžiui, paslaugos gavėjas turi nurodyti paslaugos teikėjui savo PVM mokėtojo kodą, tokiu atveju paslaugos teikėjas gali patikrinti PVM kodo egzistavimą bei asmenį, kuriam šis PVM kodas priskirtas. Jeigu asmuo, norintys įsigyti paslaugą nurodo, kad neturi PVM kodo bei paslaugos teikėjas jokių patvirtinančių, kad paslaugos pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, duomenų neturi, jis turi vertinti toki paslaugos gavėją kaip neapmokestinamąjį asmenį. Analizuojant apmokestinamojo asmens apibrėžimą bei remiantis 2011 m. kovo 15 d. Tarybos Įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/201, galima teigti, kad minėtame teisės akte nurodytas galutinis sąrašas atvejų, kai paslaugos teikėjas gali laikyti ES įsikūrusi asmenį apmokestinamuoju:

- a) kai paslaugas įsigyjantis asmuo jam pranešė savo individualų PVM mokėtojo kodą;
- b) kai paslaugas įsigyjantis asmuo dar nėra gavęs individualaus PVM mokėtojo kodo, tačiau informuoja paslaugų teikėją, kad yra paprašęs jį suteikti bei pateikia patvirtinančius įrodymus ( ES Tarybos Įgyvendinimo reglamentas, 2011m.)

Nagrinėjant reglamento 18 straipsnį, galima teigti, kad jame pateikti atvejai, kada paslaugos teikėjas gali laikyti asmenį – paslaugos gavėją, neturintį PVM kodo, apmokestinamuoju:

a) kai jis gauna iš paslaugas įsigyjančio asmens sertifikatą, kurį paslaugas įsigyjantis asmuo kompetentinga mokesčių institucija išdavė kaip patvirtinimą, kad tas asmuo vykdo ekonominę veiklą;

b) kai paslaugas įsigyjantis asmuo neturi tokio sertifikato, tačiau turi PVM lygiavertį kodą ( ES Tarybos Įgyvendinimo reglamentas, 2011m.).

Darytina išvada, kad dažniausia apmokestinamojo asmens bruožas ES yra tas, kad asmuo yra PVM mokėtojas vienoje iš bendrijos valstybių. Tad netgi tais atvejais, kai asmuo yra PVM mokėtojas, bet nevykdo ekonominės veiklos arba vykdo veiklą, kuri nelaikoma PVM objektu, paslaugų apmokestinimo vietos nustatymo atžvilgiu jis bus laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

Vertinant, ar paslauga yra įsigyjama privatiems ar ne poreikiams, pavyzdžiui konkreitiems verslo subjekto darbuotojų poreikiams tenkinti, reiktų atsižvelgti į paslaugos pobūdį. Tam tikrais atvejais galima prašyti patvirtinimo iš pirkėjo, kad paslauga yra įsigyjama ne privatiems poreikiams.

Apibendrinant galima teigti, kad paslaugų suteikimo vietos nustatymo prasme apmokestinamuoju asmeniu laikomas:

- bet koks asmuo, vykdomas ekonominę veiklą ( šiuo atveju yra nesvarbu, ar toks asmuo yra registruotas PVM mokėtoju, ar ne, taip pat nesvarbu, ar vykdoma veikla yra apmokestinama PVM, ar neapmokestinama PVM);
- juridinis asmuo, nevykdomas ekonominės veiklos, bet įregistruotas PVM mokėtoju( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.).

Be to, nagrinėjant sandorius, kaip apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, siekiant nustatyti konkrečių paslaugų suteikimo vieta labai svarbi padalinio sąvoka. Pažymėtina, kad padalinio samprata paslaugų teikimo ir įsigijimo prasme gali nesutapti. Paslaugų įsigijimo atžvilgiu padalinio sąvoka turėtų būti suprantama plačiau, nei padalinys, iš kurio paslaugos yra teikiamos. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Reglamento, kurio nuostatas privaloma taikyti visoms valstybėms narėms, 11 straipsnyje yra nustatyta, kad paslaugų įsigijimo tikslais apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinis, įsteigtas kitoje valstybėje, negu yra apmokestinamojo asmens verslo vieta, laikomas toks padalinys, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti savo poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis (ES Tarybos Įgyvendinimo reglamentas, 2011 m. ). Padalinio sąvokos apibrėžimo problematika nagrinėjama ir ESTT. Byloje C-547/18 pagrindinis nagrinėjimo klausimas buvo ar patronuojamąją bendrovę patenka į nuolatinio

padalinio apibrėžimą, jeigu ji atstovauja ne ES įsisteigusi bendrovė. Nagrinėdamas šį klausimą ESTT pažymėjo, kad paslaugų teikėjas negali daryti išvados, jog valstybės narės teritorijoje yra trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės nuolatinis padalinys, vien dėl to, kad ši bendrovė ten turi patronuojamąją bendrovę ( ESTT byla C-547/18). Tačiau, ESTT pažymėjo tai, kad kiekvieną panašu atvejį reikia vertinti atsižvelgiant pagal Reglamente numatytas nuostatas. Šiuo klausimu, nors yra įmanoma, kad patronuojamoji bendrovė būtų patronuojančiosios bendrovės nuolatinis padalinys toks kvalifikavimas priklauso nuo materialinių sąlygų, nustatytų Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, visų pirma jo 11 straipsnyje, kurios turi būti įvertintos atsižvelgiant į ekonominę ir komercinę realybę ( ESTT byla C-547/18).

Tęsiant šio verslo modelio nagrinėjimą, svarbu atkreipti dėmesį į paslaugų apmokestinamą PVM minėto mokesčio kainos dalies apskaičiavimą. Visų pirma reikia paminėti, kad tais atvejais kai paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui PVM į paslaugos kainą nėra įtraukiamas (atvirkščiai negu nagrinėjant paslaugų teikimą, kai paslaugos gavėjas yra neapmokestinamasis asmuo). Paslaugos gavėjas – apmokestinamasis asmuo, kaip jau buvo minėta anksčiau ES narėje laikomas PVM mokėtoju, kai tokiam asmeniui suteiktas PVM mokėtojo kodas. Remiantis Direktyvos nuostatomis galima teigti, kad pats paslaugų apmokestinimo principas numatytas 196 straipsnyje PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Kitaip tariant, paslaugų apmokestinimas, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo kitam apmokestinamajam asmeniui, vykdomas atsižvelgiant į atvirkštinio apmokestinimo formą, kuri reiškia, kad už paslaugos apmokestinimą PVM yra atsakingas pats paslaugos gavėjas (pirkėjas). Paslaugos gavėjas gaunamas paslaugą apskaičiuoja mokėtiną PVM ir nurodo jį savo nacionalinėje deklaracijoje. Tokiu atveju, akivaizdu, kad PVM mokėtina suma neįtraukta į sąskaitą už suteiktas paslaugas bei atsižvelgiant į bendrą PVM principą, kuriuo užtikrinama teisė į PVM atskaitą, PVM nėra sumokamas į valstybės biudžetą, o formaliai atsispindi tik išrašomose sąskaitose.

Apibendrinant galima teigti, kad pagrindinis teisės aktas reguliuojantis paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje numato pagrindinę taikomą apmokestinimo taisyklę, kai paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo. Kiekvienu, paslaugos teikimo atveju svarbu nustatyti ar paslaugos gavėjas – verslo subjektas, apmokestinamasis asmuo.

Taigi, pagal pagrindinę paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklę paslaugos laikomos suteiktomis pirkėjo įsikūrimo valstybėje, jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo ir įsigydamas paslaugas jis veikia kaip toks.

Atsižvelgiant į Direktyvos specialias nuostatas galima teigti, kad egzistuoja išimtis dėl paslaugų teikimo vietos nustatymo, kai paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, pavyzdžiui, transporto priemonių nuoma. Todėl, tokių paslaugų teikimo vietos nustatymui taikomų nuostatų analizei reikalingas atskiras nagrinėjimas, kuris bus pateiktas antroje šio magistro darbo dalyje.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad egzistuoja atvejai, kai apmokestinamasis asmuo gauna paslaugas asmeniais tikslais. Tokiais atvejais tokie sandoriai priskiriami kitam verslo modeliui, kur apmokestinamasis asmuo – paslaugos gavėjas laikomas neapmokestinamuoju asmeniu.

### **1.3.2. Apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neapmokestinamajam asmeniui, verslas vartotojui**

Analizuojant detaliau paslaugų teikimą Europos Sąjungoje neapmokestinamajam asmeniui, galima teigti, kad tai reiškia, kad asmuo vykdamas ekonominę veiklą teikia paslaugas iš esmės galutiniam vartotojui, kuris nėra laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kadangi nevykdo ekonominės veiklos.

Kaip jau buvo minėta anksčiau šiame darbe, paslaugos suteikimo vieta priklauso nuo paslaugos gavėjo statuso, o tai reiškia, kad apmokestinimo vieta yra ten, kur laikoma, kad yra suteikta paslauga, tai yra nuo paslaugos suteikimo vietos.

Galima teigti, kad ES teisės aktuose, reglamentuojančiuose PVM apmokestinimą, įtvirtinta paslaugų teikimo vietos bendra taisyklė, kai paslaugos teikiamos iš verslo subjekto neapmokestinamajam asmeniui. Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, bendra vietos nustatymo taisyklė numato, kad kai paslaugos teikiamos iš verslo subjekto vartotojui (verslas vartotojui, B2C atveju) paslaugos apmokestinamos valstybėje, kurioje yra įsikūręs verslo subjektas – paslaugos teikėjas. Galima išvelgti, kad ši taisyklė yra atvirkštinė bendrajai taisyklei taikomai prieš tai nagrinėtam sandorio tipui, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui. Taip yra dėl to, kad šiame paslaugų teikimo sandoryje paslaugos gavėjas – vartotojas, nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad jeigu paslaugų teikėjo nuolatine buveine įsteigta, už konkrečios ES valstybės narės ribos, tai yra kitoje ES valstybėje narėje, paslaugų suteikimo vieta laikoma toje valstybėje, kur yra įsikūrusi nuolatinė buveinė (Maciej Kremer, 2018m). Pavyzdžiui, jeigu juridinis asmuo įregistruotas Estijoje, o paslauga neapmokestinamajam asmeniui suteikė jo padalinis esantis Latvijoje, tai paslaugos suteikimo vieta laikoma Latvijoje. Tokiu atveju, paslaugos teikėjas turi mokėti PVM į Latvijos valstybės biudžetą.

Apibendrinant ankščiau pasakytą galima prieiti išvados, kad paslaugos gavėjo asmens statuso nustatymas nagrinėjant paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje yra ypač svarbi dalis, kadangi nuo paslaugos gavėjo statuso priklauso kurioje valstybėje paslauga bus apmokestinama. Svarbu atkreipti dėmesį, kad šioje magistro darbo dalyje pateiktos bendros paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklės. Svarbu pažymėti, kad įvertinus ES teisės aktus, reglamentuojančius paslaugų suteikimo vietas bei pirkėjo statuso nustatymą, yra nemažai išimčių, susijusių su specifinių paslaugų teikimu, kurios reikalauja detalesnio nagrinėjimo.

Todėl, paslaugos, kurioms yra taikomos išskirtinės bei specialios paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklės ir atitinkamas reguliavimas, bus aptarinėjamos antroje šio darbo dalyje.

#### **1.4. Paslaugų, apmokestinamų pridėtinės vertės mokesčių, tarifai Europos Sąjungoje**

Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, galima teigti, kad Direktyvoje reglamentuotos Europos Sąjungoje taikytinų PVM tarifų taikymo taisyklės.

Nagrinėjant standartinį PVM tarifą, Direktyvos 97 straipsnyje nurodyta, kad standartinis PVM tarifas negali būti mažesnis negu 15 procentų apmokestinamosios vertės (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Tai reiškia, kad kiekviena bendrijos valstybės narė pati gali nustatyti kokiu standartiniu PVM tarifu bus apmokestinamos paslaugos, bet šis tarifas negali būti mažesnis negu nustatytas Direktyvoje.

Svarbu paminėti, kad Direktyvoje nurodyta, kad kiekviena ES valstybė narė, gali taikyti lengvatinius PVM tarifus. Atsižvelgiant į 98 str. 1 dalį valstybės narės gali nustatyti ne daugiau dviejų lengvatinių PVM tarifų, kurie negali būti mažesni negu 5 procentai. ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.) nuo paslaugos apmokestinamosios vertės. Svarbu tai, kad valstybės narės lengvatinius PVM tarifus gali taikyti ne daugiau negu 24 punktams prekių ar paslaugų nurodytoje šioje direktyvoje III priede. Tai reiškia, kad būtent valstybės narei palikta diskrecijos teisė nuspręsti ar taikyti tam tikroms paslaugoms lengvatinį PVM tarifą. Paslaugų grupių sąrašas, kurioms gali būti taikomi lengvatiniai PVM tarifai yra baigtinis.

Be to, remiantis Direktyvos 98 str. 2 dalimi, ES valstybės narės nacionaliniuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose apmokestinimą PVM, gali numatyti lengvatinį PVM tarifą mažesni negu 5 procentų nuo apmokestinamosios vertės ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Be to, galima teigti, kad valstybės narės turi galimybę taikyti neapmokestinimą PVM, su teise atskaityti anksčiau sumokėtą PVM. Analogiškai kaip ir šio straipsnio 1 dalyje, tokių paslaugų kiekis yra ribotas.

Apibendrinant galima teigti, kad nors bendro nustatyto PVM tarifo, taikomo paslaugoms, ES teisės aktai nenustato, Direktyvoje nustatytos kaip standartinių, taip ir lengvatinių tarifu ribos, kurių ES valstybės narės turi laikytis. Nors paslaugų sritis ir jos apmokestinimas ES minėtoje Direktyvoje yra sureguliuotas, kiekvieną teikiamų paslaugų sritį reikia vertinti ir nagrinėti atskirai, todėl detaliau apie paslaugų sritis, kurioms taikomi mažesni negu standartinis PVM tarifas, bus nagrinėjamos kitoje šio magistro darbo dalyje.



## **2. PASLAUGŲ APMOKESTINIMAS IR SPECIALIŲ NUOSTATŲ TAIKYMAS PASLAUGŲ SUTEIKIMO VIETOS NUSTATYMOI EUROPOS SĄJUNGOJE**

Galima įžvelgti, kad pirmoje šio magistro darbo dalyje atsižvelgta į paslaugų apmokestinimo PVM ES bendrąsias nuostatas. Tai reiškia, kad buvo nagrinėjamas bendrasis taikomas paslaugų apmokestinimo reguliavimas, kuris neapima konkrečių paslaugų lengvatinių PVM tarifų taikymo, bei specialias taisyklių šių paslaugų suteikimo vietas nustatymui. Anksčiau jau buvo minėta, kad paslaugų apmokestinimas apima tam tikras reguliavimo išimtis, kurioms būtina skirti atskirą dėmesį. Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, galima teigti, kad paslaugos kurioms skiriamos kitos, specialios, ne bendrosios PVM apmokestinimo nuostatos, yra nurodytos Direktyvos trečiame skirsnyje. Aktualiausias klausimas nagrinėjant specialių nuostatų taikymą paslaugų apmokestinimo atžvilgiu yra tokių paslaugų suteikimo vietas nustatymas. Todėl, šios darbo dalies užduotis ir tikslas, atsižvelgiant į ES teisės aktus, mokslininkų išvadas bei teismų praktiką, išanalizuoti paslaugų vietas nustatymui taikomų specialių nuostatų teisinį reglamentavimą.

### **2.1. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos**

Direktyvos 55 straipsnyje nustatyta, kad vienos iš paslaugų, kuriems taikytinos specialios taisyklės (nuostatos) yra maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos. Vertinant paslaugas, susijusias su aprūpinimu maistu ir gėrimais, visų pirmą reikia išsiaiškinti, kokias paslaugas apima šias sąvokas, be to nemažiau reikšminga yra išsiaiškinti, kodėl maitinimas bei aprūpinimas maistu ir gėrimais laikomi būtent paslaugos teikimu, o ne prekių, nors šios paslaugos glaudžiai susijusios su maisto ir gėrimais, kaip prekėmis.

Siekiant išsiaiškinti, kas yra laikoma maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugomis, reikėtų atsižvelgti į Reglamento 6 straipsnį, kuriame teigiama, kad „Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos – tai žmonėms vartoti skirto paruošto ir neparuošto maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinių paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tą maistą ir gėrimus vartoti iš karto“ (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m. ). Nagrinėjant šią Reglamento nuostatą galima daryti išvadą, kad maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslauga yra konkrečiai apibrėžta, tačiau kyla klausimas kas apima pagalbinių paslaugų suteikimą. Atsižvelgiant į ESTT praktiką, su panašaus pobūdžio klausymu į ESTT kreipėsi Lenkijos mokesčio administratorius su prašymu pateikti prejudicinį sprendimą. ETT išanalizavus prašymą nusprendė, kad maisto ir gėrimų, skirtų vartoti iš karto, pardavimas yra kelių paslaugų teikimo rezultatas. Pavyzdžiui, teikiant šią paslaugą klientui suteikiama infrastruktūra, kaip antai valgymo salė su priklausiniais. Jei būtina, pasiūlomi fiziniai asmenys (aptarnaujantis personalas), kurių darbas yra aprūpinti maistu ir gėrimais, būtent: paruošti (serviruoti) stalus, konsultuoti klientus, suteikti informaciją apie tiekiamus patiekalus arba

gėrimus, pateikti šiuos produktus ir sutvarkyti stalus po maisto suvartojimo. Dėl maitinimo veiklos ESTT patikslino, kad vis dėlto, kai maisto produktai tiekiami tik kartu su elementariais įrenginiais, šie elementai yra tik minimalios papildomos paslaugos (ESTT byla C-703/19). Todėl, remiantis ESTT praktika galima teigti, kad vienas pagrindinių požymių, tokį sandorį, kaip maitinimą bei aprūpinimą maistu ir gėrimais priskirti paslaugų teikimui, yra ne maisto ir gėrimų – kaip prekių tiekimas, o papildomų aptarnavimo, infrastruktūros ir kitų panašaus pobūdžio paslaugų klientui suteikimas.

Be to, analizuojant maitinimo ir aprūpinimo maistu paslaugas, kyla klausimas, kuo skiriasi maitinimo paslaugos bei aprūpinimo maistu ir gėrimais teikimas. Pagrindinis skirtumas yra numatytas Reglamente, kuriame nustatyta, kad maitinimo paslaugos apima tokį paslaugų teikimą, kuris vyksta paslaugų teikėjo patalpose, o aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos yra toks paslaugų teikimas, kuris vyksta ne paslaugų teikėjo patalpose (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m. ).

Kitaip tariant, pagal minėto Reglamento 6 straipsnio nuostatas maitinimo paslaugomis laikomas žmonėms vartoti skirtas paruoštas ir neparuoštas maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinių paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tą maistą ir gėrimus vartoti iš karto. Tai yra, maitinimas vykdomas – paslaugų teikėjo patalpose, aprūpinimas maistu – ne paslaugų teikėjo patalpose ( Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m. ).

Tuo tarpu maisto ir (ar) gėrimų teikimas, įskaitant gabenimą ar jo neįskaitant, bet neteikiant kitų pagalbinių paslaugų nelaikomas maitinimo ar aprūpinimo maistu paslaugomis. Todėl, pavyzdžiui, picų užsakymas internetu ir jų pristatymas, klientų išigyjamas maistas išsinešimui greitojo maisto restoranuose nėra vertinamas kaip maitinimo paslaugų teikimas. Laikoma, kad tokiais atvejais klientai įsigijo ne maitinimo paslaugas, o prekes.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad byloje Nr. C-703/19 ESTT pateikė išvadą, kodėl sandoriai, susiję su maitinimo bei maisto ir gėrimu aprūpinimu laikomi būtent paslaugų teikimu, o ne prekių. ESTT nusprendė, kad maitinimo sandoriui būdinga elementų ir veiksmų visuma (maisto tiekimas tėra sudėtinė dalis), kurioje paslaugos yra labai vyraujančios, todėl šis sandoris turi būti laikomas „paslaugų teikimu“ (ESTT 2021 m. balandžio 22 d. sprendimas byloje byloje C-703/19). . Tokiu atveju, galima prieiti išvados, kad tiekiant maistą ir gėrimus, bet neteikiant kitų paslaugų, pavyzdžiui: aptarnaujančio personalo paslaugos, specialiai pritaikytos patalpos, reikiamų įrankių pateikimas ir kitos panašios paslaugos, nelaikoma, kad teikiamos maitinimo ar aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos. Be to, svarbu paminėti, kad atsižvelgiant į anksčiau pateiktą išaiškinimą, maisto ar gėrimų užsakymas bei jo pateikimas į namus nelaikoma paslaugų teikimu, kadangi nėra

teikiamos pagalbinės paslaugos, kurios yra būtina sąlyga maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimui.

Akivaizdu, kad teisingas maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimo apibrėžimas ir atsiribojimas šių paslaugų nuo maisto ir gėrimų, kaip prekių tiekimo, nustatymas yra reikšmingas šiam magistro darbui analizuojant šių paslaugų suteikimo vietos nustatymą, kadangi prekių tiekimui taikomos visai kitos atitinkamų teisių nuostatos bei prekių tekimo vietos nustatymo taisyklės. Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, galima teigti, kad maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų, išskyrus tas, kurios fiziškai teikiamos laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose keleivių vežimo Bendrijoje maršruto dalyje, teikimo vieta yra ten, kur paslaugos yra fiziškai suteikiamos (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 55 straipsnis). Pavyzdžiui, jeigu Vokietijos įmonė teikia maitinimo paslaugas fiziniams arba juridiniams asmenims Estijoje, tai PVM objektas yra Estijoje, todėl tokios paslaugos apmokestinamos PVM Estijoje. Nors paslaugos teikėjas yra Vokietijos įmonė - Estijoje ji privalo registruotis PVM mokėtoja bei mokėti PVM. Be to, atsižvelgiant į Direktyvos III priedo 12a punktą, maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos, numatant galimybę neįtraukti (alkoholinių ir (arba) nealkoholinių) gėrimų teikimo gali būti apmokestintos lengvatinių PVM tarifu(ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Tai reiškia, kad tokių paslaugos teikėjas turėtų domėtis ar jam kyla mokestinės prievolės valstybėje, kurioje šios paslaugos bus faktiškai teikiamos.

Atsižvelgiant, į maitinimo bei aprūpinimą maistu ir gėrimais paslaugų teikimo pateiktą analizę, galima teigti, kad šių paslaugų teikimo bei apmokestinimo vietą laikoma ta ES valstybė narė, kur paslaugos yra faktiškai suteikiamos. Tačiau, tais atvejais, kai tokios paslaugos teikiamos ES teritorijoje traukinių, laivų, orlaivių keleiviams, šių paslaugų teikimo vietos nustatymui skirtas atskiras teisinis reglamentavimas.

### **2.1.1. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimas vartojimui laivuose, orlaiviuose ar traukiniuose**

Kaip jau buvo minėta šiame magistro darbe, maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant į faktišką paslaugų suteikimo vietą, išskyrus tuos atvejus, kai šios paslaugos teikiamos laivuose, traukiniuose ir orlaiviuose.

Pagal Direktyvos 57 straipsnio nuostatą, maitinimo taip ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų suteikimo vieta yra maršruto pradžia ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Keleivių vežimo maršruto pradžia – pirmoji pagal tvarkaraštį keleivių įlaipinimo Bendrijoje vieta, tam tikrais atvejais po tarpinio sustojimo už Bendrijos ribų.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad turimos omenyje maršruto dalys ES viduje. Atsižvelgiant į maršruto pradžios apibrėžimą, pradžia yra toje ES valstybės narėje, kurį pagal tvarkaraštį yra pirmoji keleivių įlaipinimo vieta ( Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m.).

Apibendrinant maitinimo bei aprūpinimo maistų ir gėrimais paslaugų teikimą galima daryti išvadą, kad šioms paslaugoms teikimo vietos nustatymui nėra svarbus paslaugos gavėjo statusas (ar tai apmokestinamasis asmuo ar ne), tačiau itin svarbu yra tikslus teikiamų paslaugų apibrėžimas bei atskyrimas jų nuo prekių (maisto ir gėrimų) tiekimo. Reikšmingiausia, nagrinėjant tiek maitinimo, taip ir maisto ir gėrimu aprūpinimo paslaugų apmokestinimą PVM ES yra faktinė paslaugų suteikimo vieta, o paslaugoms, kurios teikiamos traukiniuose, orlaiviuose bei laivuose maršruto pradžios vietos nustatymas.

## **2.2. Tarpininkavimo paslaugos**

Analizuojant apie paslaugų, kurioms taikomos specialios apmokestinimo PVM nuostatos, svarbu paminėti tarpininkavimo paslaugas. Tarpininkaujančio asmens apibrėžimas pateikiamas Direktyvos 46 straipsnyje, pagal kurį, tarpininkas – asmuo, kuris veikia kito asmens vardu ir jo naudai (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Kitaip tariant tarpininkas atstovauja fizinius arba juridinius asmenys.

Nagrinėjant tarpininkavimo paslaugų suteikimo vietos nustatymą pirmiausia reikėtų pažymėti, kad šių paslaugų teikimo vieta priklauso nuo paslaugos gavėjo statuso. Tai reiškia, kad analizuojant tarpininkavimo paslaugas yra svarbu nustatyti, kuriam asmeniui, tai yra apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam asmeniui, jos teikiamos.

- Jeigu sandoris vykdomas tarp apmokestinamųjų asmenų galima teigti, kad paslaugos suteikimo vieta yra paslaugos gavėjo įsisteigimo valstybė, tai yra tokioms paslaugoms taikytina pagrindinė paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklė, apibrėžta Direktyvos 44 straipsnyje. Pavyzdžiui, Danijoje įsisteigęs asmuo teikia tarpininkavimo paslaugas apmokestinamajam asmeniui esančiam Vokietijoje, dėl vandens transporto priemonės įsigijimo Lenkijoje. Tokiu atveju atsižvelgiant į tai, kad paslaugos gavėjas yra Vokietijoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, bus laikomas, kad tarpininkavimo paslaugos suteiktos Vokietijoje, tai reiškia paslaugų suteikimo vieta – Vokietija.
- Jeigu sandoris vyksta pagal kitą verslo modelį, paslaugos teikėjas teikia tarpininkavimo paslaugas klientui – neapmokestinamajam asmeniui, paslaugos suteikimo vieta yra sandorio vykdymo vieta. Kitaip tariant, vieta, kur įvyko tas sandoris, dėl kurio yra tarpininkaujama. Pavyzdžiui, Vokietijos įmonė parduoda Vokietijoje esamą vandens

transporto priemonę. Tarpininkas, kuris įsisteigęs Latvijoje teikia tarpininkavimo paslaugas dėl vandens transporto priemonės pirkimo Estijos neapmokestinamajam asmeniui. Tokiu atveju paslaugos suteikimo vieta bus Vokietija, kadangi pirkimo – pardavimo sandoris bus įvykdytas Vokietijos teritorijoje.

Tačiau ši taisyklė netaikoma tais atvejais, kai atsiskleidęs tarpininkas tarpininkauja neapmokestinamajam asmeniui sandoriuose dėl nekilnojamojo turto.

Apibendrinant galima teigti, kad svarbiausiu klausimu, nustatant tarpininkavimo paslaugų suteikimo vietą ES yra nustatyti, kas yra šių tarpininkavimo paslaugų pirkėjas, nes būtent nuo paslaugos perkančio asmens priklauso, ar paslaugų suteikimo vieta bus nustatoma pagal pirkėjo įsikūrimo valstybę narę, ar tarpininkavimo paslaugos suteiktos toje šalyje, kur įvyko pagrindinis sandoris dėl kurio tarpininkaujama.

### **2.3. Su nekilnojamoju turtu susijusios paslaugos**

Remiantis Direktyvos 47 straipsnio nuostatomis, išimtinis reglamentavimas taikomas paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, teikimui.

Į su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų apibrėžimą patenka tokios paslaugos kaip: ekspertų ir nekilnojamojo turto agentų paslaugos, apgyvendinimo paslaugos viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, teisės naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimas ir statybos darbų parengimo bei koordinavimo, pavyzdžiui, architektų ir statybos vietoje priežiūrą vykdančių asmenų paslaugos ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.).

Nagrinėjant su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų apmokestinimą, kaip ir daugelyje paslaugų, kurioms taikomas specialus reguliavimas, sudėtingiausia yra nustatyti paslaugų apmokestinimo PVM vietą. Tai reiškia, kad reikia nustatyti, kur yra paslaugų suteikimo vietą. Kitaip negu kitų paslaugų teikimo atveju, su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų suteikimo vietos nustatymui naudojama pakankamai aiškiai apibrėžta nuostata, kuri nereguliuoja atskiro reguliavimo skirtingiems paslaugos gavėjams. Tai reiškia, kad nėra svarbu ar paslaugos gavėjas apmokestinamasis asmuo ar ne. Su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų suteikimo vieta yra ten, kur faktiškai yra nekilnojamasis turtas (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 47 straipsnis). Esminis momentas į kurį reikia atkreipti dėmesį, kad paslaugos turi būti tiesiogiai susijusios su nekilnojamoju turtu. Pavyzdžiui, Latvijos įmonė užsakė komercinio pastato projektavimą, kuris planuojamas statyti Vokietijoje. Kadangi faktinė nekilnojamojo turto vieta Vokietijoje, tad šių paslaugų suteikimo vieta bus Vokietijoje.

Vertinant Reglamento nuostatas, svarbu atkreipti dėmesį, kad su nekilnojamoju turtu susijusios paslaugos, yra tik tos paslaugos, kurios yra pakankamai tiesiogiai susijusios su tuo turtu. Laikoma, kad paslaugos yra pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamoju turtu šiais atvejais, kai tokios paslaugos susijusios su nekilnojamoju turtu, tas turtas yra paslaugos sudedamoji dalis ir yra būtinas ir esminis teikiamos paslaugos elementas (pavyzdžiui, turto nuoma, leidimas naudoti turto dalį), arba kai jos teikiamos arba skirtos nekilnojamajam turtui ir jomis siekiama teisiškai arba fiziškai pakeisti turtą (pavyzdžiui, pastato rekonstrukcija) (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m., 13b, 31a ir 31b straipsniai).

#### **2.4. Kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ir panašios paslaugos**

Nagrinėjant kultūros, meno, sporto ir kitas panašias paslaugas, galima teigti, kad jų apmokestinimas PVM yra svarbus ir itin aktualus šiuolaikiniame greitai besikeičiančiame pasaulyje. Kaip jau supratome, aktualiausias klausimas yra, kaip nustatyti tokių paslaugų suteikimo vietą. Kaip ir daugelyje kitų, šių paslaugų apmokestinimui pagrindinę reikšmę turi paslaugų pirkėjo nustatymas, t. y. svarbu atskirti ir nustatyti, ar paslaugos teikiamos PVM apmokestinamiesiems ar neapmokestinamiesiems asmenims.

Galima teigti, kad, kai paslaugos teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, minėtų paslaugų suteikimo vieta yra toje šalyje, kur šios paslaugos suteikiamos faktiškai (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 54 straipsnis). Pavyzdžiui, meno renginys vyksta Lietuvoje, tokiu atveju paslaugos apmokestinamos bus Lietuvoje. Priešingai, kai tokios paslaugos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, tokių paslaugų suteikimo vieta yra ten kur faktiškai suteiktos paslaugos, tik įėjimo į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, pavyzdžiui, mugės ir parodas, bei papildomų su įėjimu susijusių paslaugų teikimo atveju (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 53 straipsnis).

Analizuojant, kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ir panašių paslaugų apmokestinimą, galima teigti, kad jis yra kiek sudėtingesnis paliginus su kitomis teikiamomis paslaugomis.

Bendroji paslaugų apmokestinimo taisyklė numato, kad šių paslaugų PVM objektas – yra paslaugų gavėjo šalyje. Pavyzdžiui, jeigu paslaugų gavėjas užsako minėtas paslaugas, kitoje ES šalyje negu įsikūręs jis arba jo padalinis, tai PVM – objektu laikoma tą šalis, kurioje jis įsikūręs, o ne ta kur faktiškai teikiamos paslaugos. Pavyzdžiui, jeigu Latvijos įmonė yra apmokestinamasis asmuo – paslaugos gavėjas, o minėtas paslaugas suteikiamos Estijoje, tai PVM objektas bus Latvijoje, tad paslaugos apmokestinamos Latvijoje.

Vis dėl to, analizuojant įėjimo į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, pavyzdžiui, parodas, atlikėjų koncertus, sporto renginius, muges bei pagalbinių su lankymu susijusių paslaugų apmokestinimas PVM yra kitoks. Atsižvelgiant į anksčiau minėtas Direktyvos nuostatas šių renginių apmokestinimas vyksta toje šalyje, kur šios paslaugos faktiškai teikiamos. Tačiau svarbu pažymėti, kad kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašių renginių lankymo (tai yra įėjimo į šiuos renginius) ir pagalbinių su šiuo lankymu susijusių paslaugų laikomos suteiktomis valstybėje, kurioje vyksta renginys (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Šiuo atveju nesvarbu, ar šių paslaugų pirkėjas apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Reglamento 32 straipsnyje yra nustatyta, kad aukščiau nurodytų renginių lankymo paslaugų pagrindinė savybė: suteikti teisę patekti į renginį mainais už bilietą arba apmokėjus, įskaitant apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią įmoką. Renginio šalyje apmokestinama:

–teisė patekti į pramoginius renginius, teatro spektaklius, cirko pasirodymus, muges, pramogų parkus, koncertus, parodas ir kitus panašius renginius;

–teisė patekti į sporto renginius, pvz. rungtynes arba varžybas;

–teisė patekti į švietimo ir mokslo renginius pavyzdžiui, konferencijas ir seminarus (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m.).

Renginių lankymas neapima infrastruktūros (pavyzdžiui, gimnastikos salių) naudojimosi už užmokestį (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m.);

Pagalbinėmis su renginių lankymu susijusiomis paslaugomis laikomos paslaugos, tiesiogiai susijusios su įėjimu į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, kurios renginyje dalyvaujančiam asmeniui teikiamos atskirai už atlygį. Tokios pagalbines paslaugas visų pirma apima naudojimąsi rūbine ar sanitarijos įranga, tačiau neapima vien su bilietų pardavimu susijusių tarpininkavimo paslaugų.

Pavyzdžiui, jeigu sporto varžybos vyksta Estijoje, o paslaugų teikėjas yra kitoje ES valstybėje narėje, tokiu atveju paslaugų suteikimo vieta (PVM objektas) yra Estijoje. Akivaizdu, kad taikant šią taisyklę paslaugos teikėjas turi tapti (užsiregistruoti) PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje teikiamos minėtos paslaugos.

Svarbu pažymėti, kad nagrinėjant paslaugų teikimą reikia atskirti tokias sąvokas kaip renginių lankymas ir dalyvavimas renginyje. Pavyzdžiui, šios sąvokos gali būti susijusias su

tokiais renginiais kaip: sporto varžybas, mokymai, konsultacijos ir kitais panašiais renginiais. Analizuojant, dalyvavimo renginyje sąvoka, darytina išvada, kad ši sąvoka apibūdina renginio lankytoją kaip aktyvu asmenį, dalyvaujančiu renginyje. Pavyzdžiui, jeigu ringinis yra mokymai tai sprendžia atitinkamas užduotys. Tačiau, nagrinėjant renginio lankymo sąvoka, šiuo atveju renginio lankytoją galima apibūdinti, kaip pasyvų renginio dalyvį, kuris sumokėjęs įėjimo mokestį pasyviai dalyvauja renginyje. Pavyzdžiui, stebi sporto varžybas, bet aktyviai ne kaip jose nedalyvauja.

Tai reiškia, kai PVM mokėtojas organizuoja tam tikras viešuosius renginius, pavyzdžiui, sporto varžybas, norintys sudalyvauti tokiose renginiuose asmenys turi iš anksto užsiregistruoti. Be to, egzistuoja atvejai, kai panašių renginių metų, lankytojai aktyviai dalyvauja, pavyzdžiui, dalyvauja diskusijose, tad tokiais atvejais apmokestinamojo asmens renkamas dalyvių mokestis nelaikomas atlygių už paslaugų teikimą, akivaizdu, kad šios paslaugos nepatenka į renginių lankymo paslaugų teikimo apibrėžimą. Šiuo atveju laikoma, kad apmokestinamasis asmuo kitiems asmenims teikia dalyvavimo parodoje, dalyvavimo sporto varžybose, mokymo, švietimo, konsultavimo ar kitas paslaugas, kurių suteikimo vieta nustatoma, vadovaujantis pagrindine Direktyvos 44 straipsnyje nustatyta taisykle (Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2004m.).

Apibendrinant, kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ir panašių paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje, galima teigti, kad šių paslaugų apmokestinimas, suteikimo vieta priklauso nuo tuo, kokios paslaugos yra teikiamos, ir koks paslaugos gavėjo statusas. Tuo atveju, kai paslaugos gavėjas yra neapmokestinamasis asmuo bei kai paslaugos tiesiogiai susijusiais su renginių lankymu galima teigti, kad jos apmokestinamos toje ES šalyje kur faktiškai suteikiamos.

## **2.5. Transporto priemonių nuomos paslaugos**

Šiuolaikiniame pasaulyje, nei vienas iš mūsų negali įsivaizduoti gyvenimo be žmonių kelionių ir prekių migravimo tarp valstybių. Todėl dažnai žmonės, skirtingiems tikslams, ar tai būtų prekių vežimas į kitas valstybes ar paprasta turizmo kelionė į kitą valstybę naudojami transporto priemonių nuoma. Todėl, ES mastu transporto priemonių nuomos paslaugų apmokestinimas yra aktualus.

Nagrinėjant transporto priemonių nuomos paslaugų apmokestinimą ES svarbu nustatyti šių paslaugų apibrėžimą, todėl svarbu pažymėti kad pagrindinis šių paslaugų bruožas yra atlygintinumas. Kadangi egzistuoja atvejai, kai asmenys suteikia transporto priemones tam tikro darbo atlikimui kitam asmeniui neatlygintinai. Dažna praktika yra kai įmonės – apmokestinamasis asmuo suteikia transporto priemonę savo darbuotojui nuolatiniam naudojimui savo asmeniniams



poreikiams tenkinti. Tad kyla klausimas, ar tokiu atveju galima tokį transporto priemonės perdavimą vadinti nuomos paslauga, kuri yra apmokestinama PVM Europos Sąjungoje. Panašaus pobūdžio klausimo nagrinėjimą galima surasti ir ESTT praktikoje. Remiantis teismo prejudicinių klausimų išaiškinimu, kuriame teigiama, kad apmokestinamojo asmens suteikimas naudotis transporto priemone, darbuotojui, privatiems poreikiams tenkinti tuo atveju, kai darbuotojas už tai nemoka, neatsisako dalies savo darbo užmokesčio ar kitų apmokestinamojo asmens siūlomų privalumų, taip pat neatlieka papildomo darbo už teisės naudotis šia transporto priemone suteikimą, nėra atlygintinas paslaugų teikimas (ESTT byla C-288/19). Atsižvelgiant į teismo pateiktą išvadą, galima teigti, apmokestinamojo asmens suteikimas darbuotojui naudotis transporto priemone savo asmeniniais tikslais yra transporto priemonės nuomos paslaugos suteikimas tuo atveju, kai paslaugos gavėjas naudojasi tokia paslauga už atlygį.

Analizuojant transporto priemonių nuomos paslaugas apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje šio magistro darbo temos atskleidimui galima išskirti trys aktualius aspektus, tai yra:

- Kokia transporto priemone yra nuomojama;
- Kokiam laikotarpiui nuomojama transporto priemone;
- Ar transporto priemone nuomojasi apmokestinamasis asmuo

Visų pirma, nagrinėjant transporto priemonių nuomą reikia išsiaiškinti, kokios transporto priemonės gali būti nuomojamos. Atsižvelgiant į Reglamento 38 straipsnio 2 dalį nuomojamos transporto priemonės yra šios: sausumos transporto priemonės, priekabos ir puspriekabės, laivai, orlaiviai, specialiai ligoniams pritaikytos transporto priemonės, žemės ūkio technika, neįgaliųjų vežimėliai. (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas 282/2011, 2011m.). Išsiaiškinti, dėl kokios transporto priemonės nuomos vyksta sandoris yra svarbu, kadangi tam tikrų transportų priemonių nuomos paslaugų terminas gali skirtis ir turėtis įtakos, siekiant nustatyti atitinkamos transporto priemonės nuomos paslaugų suteikimo vietą.

Antrą, tam, kad atskleisti transporto priemonių nuomos paslaugų apmokestinimo ypatumus, reikia išsiaiškinti kokiam laikotarpiui ji yra nuomojama:

- Trumpalaikė nuoma – atsižvelgiant į Direktyvos 56 straipsnio 3 dalį trumpalaikis terminas - reiškia nepertraukiamą transporto priemonės valdymą ar naudojimą ne ilgiau kaip trisdešimt dienų, o laivų atveju – ne daugiau kaip devyniasdešimt dienų ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.).
- Ilgalaikė nuoma – remiantis loginiu mąstymu tai sandoriai, kurių terminai yra ilgesni negu trumpalaikės nuomos atveju. Kitaip tariant tai nepertraukimas valdymas ir naudojimas

transporto priemone ilgiau negu trisdešimt dienų, o laivų nuomojimo atveju ilgiau negu devyniasdešimt dienų.

Analizuojant transporto priemonių nuomos paslaugų apmokestinimą ES, galima teigti, kad, svarbiausia yra nustatyti paslaugų suteikimo vietą. Tam, kad teisingai nustatyti, kur laikoma šių paslaugų suteikimo vieta, ne tiek svarbus yra gavėjo statuso nustatymas, kiek pačios transporto priemonės vietos faktinė perdavimo vieta.

Pavyzdžiui, nagrinėjant trumpalaikės transporto nuomos paslaugas, galima teigti, kad jų suteikimo vieta yra ten kur transporto priemone faktiškai perduodama paslaugos gavėjui. Šiuo atveju nėra svarbu ar paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo ar ne. Pavyzdžiui, Lenkijos apmokestinamasis asmuo suteikia trumpalaikę transporto priemonės nuomos paslaugą, šiuo atveju nėra svarbu ar paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo ar ne, jis gali būti įsikūręs ir ES valstybėje ir šalyje už bendrijos ribas, bet kurio atveju paslaugos suteikimo vieta bus laikoma Lenkija, kadangi faktiškas transporto priemonės perdavimas įvyks Lenkijoje.

Nagrinėjant, ilgalaikio transporto priemonių nuomos paslaugų atvejus galima teigti, kad šiuo atveju taikomas visai kitas paslaugų apmokestinimo reglamentavimas. Išanalizavus Direktyvos 56 straipsnį, ilgalaikės transporto priemonių nuomos atžvilgiu yra svarbu nustatyti, ar paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo. Transporto priemonių ilgalaikės nuomos paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur klientas yra įsisteigęs, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena ( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 56 straipsnis). Svarbu paminėti, kad ši taisyklė netaikoma pramoginių laivų nuomos atvejais, kadangi tokiais atvejais, kai suteikiamos pramoginio laivo nuomos paslaugos, taikomas apmokestinimas toje šalyje, kur vykdomas pramoginio laivo faktinis perdavimas (suteikimas).

Nagrinėjant ilgalaikį transporto priemonių nuomos paslaugų teikimą apmokestinamajam asmeniui, paslaugų teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant į šio magistro darbo pirmoje dalyje minėtą paslaugų suteikimo vietos bendrąją taisyklę, nustatytą Direktyvos 44 straipsnyje. Tai reiškia, kad jeigu transporto priemonių nuomos paslaugos gavėjas, kuris išsinuomoja transporto priemonę laikotarpiui ilgesniam negu 30 dienų ir yra apmokestinamasis asmuo, tai paslaugų apmokestinimo vieta yra ten, kur yra įsikūręs toks paslaugų pirkėjas (apmokestinamasis asmuo), o tais atvejais kai tokio pobūdžio paslaugų gavėjas yra apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinis, tai atsižvelgdama yra į tai, kur yra toks nuolatinis padalinys( ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Identiškos paslaugų apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės galioja ir pramoginių laivų nuomos paslaugų teikimui apmokestinamajam asmeniui.

Analizuojant transporto priemonių nuomos paslaugų teikimą ilgalaikės nuomos terminui, svarbu paminėti ir tuos atvejus, kai transporto priemonė nuomojama su tikslu naudoti ją už ES ribų. Tokiu atveju nėra atsižvelgiama į tai, kur yra įsikūręs apmokestinamasis asmuo. Šiuo atveju, galima remtis vienos iš ES valstybės narių teisės aktu, Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymų (kuriame atsispindi Europos Sąjungoje nustatytas reguliavimas, kai transporto priemonių nuomos paslaugos teikiamos ES apmokestinamajam asmeniui ilgesniam negu 30 dienų laikotarpiui), kurio 13 straipsnio 19 dalyje teigiama, kad kai išnuomota transporto priemonė faktiškai daugiausia naudojama už ES teritorijos ribų. ( LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002m.). Tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo įsikūręs vienoje iš ES valstybių narių ir yra transporto priemonių ilgalaikės nuomos paslaugos gavėjas, bet naudoja šį transporto priemonę už bendrijos teritorijos ribų, tai tokia transporto priemonės nuoma negali būti laikoma suteiktomis paslaugomis – PVM objektu vienoje iš ES valstybių.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad transporto priemonių nuomos paslaugų apmokestinimui PVM Europos Sąjungoje taikytinas išimtinis reglamentavimas. Todėl, nagrinėjant šių paslaugų apmokestinimą, aktualiausia ir svarbiausia nustatyti, ar teikiamos paslaugos atitinka transporto priemonės nuomos paslaugų apibrėžimą bei į tai, kur yra šių paslaugų suteikimo vieta. Siekiant nustatyti, kur yra transporto priemonių nuomos paslaugų suteikimo vieta, būtina atkreipti dėmesį į tai, dėl kokios transporto priemonės yra sudaroma nuomos sutartis, kokiam terminui yra suteikiamos šios paslaugos bei į tai, ar paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo.

## **2.6. Vežimo paslaugos**

Šiuolaikiniame pasaulyje transporto paslaugos užima svarbią vietą kiekvienos šalies ekonomikoje. Atsižvelgiant į tai, transportų paslaugų teikimas reikalauja ypač aiškaus apmokestinimo PVM reguliavimo. Todėl, ir ES teisės aktuose skiriamas ypatingas dėmesys transporto paslaugų apmokestinimui.

Analizuojant transporto paslaugų apmokestinimą visų pirma, svarbu nustatyti transportavimo paslaugų objektą. Kaip suprantame transportavimo objektais gali būti kaip keleiviai, taip ir prekės. Objekto nustatymas yra svarbus nagrinėjant šių paslaugų teikimo apmokestinimą ES mastu, nes nuo jo priklauso atitinkamas taikomas apmokestinimo režimas.

Transporto paslaugų reguliavimą galima suskirstyti į dvi kategorijas:

- Transporto paslaugų teikimas ES viduje
- Transporto paslaugų teikimas už ES ribų

Nagrinėti kiekvieną kategoriją atskirai reikšminga tuo, kad kiekvienai iš jų taikomas atskiras ir skirtingas PVM apmokestinimo reglamentavimas.

### **2.6.1. Keleivių vežimo paslaugos**

Pirmiausiai analizuosime keleivio vežimo paslaugas. Keleivių vežimo paslaugų apmokestinimo klausimas ES yra nemažiau svarbus negu kitų paslaugų apmokestinimas. Atsižvelgiant į tai, kad keleivių vežimo paslaugos atliekamos kaip kiekvienos bendrijos narės viduje taip ir už valstybės ir netgi ES ribos, akivaizdu, kad pagrindinių klausimų yra tokių paslaugų apmokestinimo vieta ir jos nustatymas. Galima teigti, kad keleivių vežimo paslaugų apmokestinimas tiesiogiai priklauso nuo tuo kur šios paslaugos yra teikiamos.

Keleivių vežimo paslaugų apmokestinimą reglamentuoja Direktyvos 48 straipsnis. Keleivių vežimo paslaugų teikimo vieta yra ten, kur atliekamas keleivių vežimas, proporcingai nuvažiuotiems atstumams. (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Tai reiškia, kad keleivio vežimo paslaugos yra apmokestinamos toje valstybėje, kai jos faktiškai atliktos konkrečios valstybės teritorijoje. Be to, atsižvelgiant į minėtos nuostatos reguliavimo apimtį, nėra svarbu, ar paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo ar ne. Jeigu šios paslaugos suteiktos keliuose valstybėse, pavyzdžiui, traukinio maršrutas yra iš Vilniaus (Lietuvos) į Rīgą (Latvija), kiekvienoje iš pateikto pavyzdžio valstybėje apmokestinama ta keleivio vežimo paslaugos dalis, kuri atitinka maršruto daliai einančiai tos šalies teritorijoje (Valstybinė mokesčių inspekcija. Leidinys. Paslaugų vietos nustatymas ir apmokestinimas, 2021 m.). Svarbu paminėti, kad šių paslaugų teikimo vietos nustatymui nėra reikšminga, ar valstybė yra ES narė. Tai reiškia, kad net jeigu keleivių vežimo paslaugą teikiama už ES ribų, pavyzdžiui, traukinis keliauja iš Lietuvos į Šveicariją, toks paslaugų apmokestinimas taikomas tik už tą maršruto dalį, kuri yra suteikta bendrijos viduje (iki Šveicarijos sienos).

### **2.6.2. Prekių pervežimo paslaugos**

Nagrinėjant transporto paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje, kaip jau buvo minėta reikšmingas dėmesys skiriamas prekių gabenimo paslaugų teikimui. Galima teigti, kad prekių vežimo paslaugų apmokestinimo klausimu svarbiausia nustatyti šalį, kurioje šios paslaugos laikomos suteiktomis, kurioje bus vykdomas apmokestinimas. Visų pirmą, galima pažymėti, kad prekių pervežimo paslaugų vietos nustatymui reikšminga išanalizuoti: kas yra paslaugos užsakovas (apmokestinamasis asmuo ar ne), ir ne mažiau reikšminga nustatyti, kuriose šalyse vykdomas šių paslaugų teikimas, pavyzdžiui, ar tai tik bendrijos valstybės narių teritorija ar ir trečiosios šalys.

Pervežimo paslaugų, suteiktų apmokestinamajam asmeniui teikimo vietos nustatymą reglamentuoja pagrindinė Direktyvos paslaugų suteikimo vietos nustatyto taisyklė. Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 44 straipsnis). Svarbu paminėti, kad yra išimtis, kai paslaugų gavėjas – apmokestinamasis asmuo yra įsikūręs trečiojoje šalyje už ES ribų. Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas akivaizdu, kad tais atvejais kai gabenimo paslaugos teikiamos už ES ribų, paslaugų PVM objektas taip pat yra už ES ribų, todėl tokios paslaugos Europos Sąjungoje neapmokestinamos ir laikomos suteiktomis už bendrijos ribų.

Kiek kitas vietos nustatymo reguliavimas taikomas prekių gabenimo paslaugų teikimui neapmokestinamajam asmeniui. Atsižvelgiant į Direktyvos 50 straipsnį, galima teigti, kad pervežimo paslaugų suteikimo vieta nustatoma pagal paskirties principą. Kuris reiškia, kad šių paslaugų suteikimo vieta yra ta vieta, kur yra maršruto pradžia. Pavyzdžiui, paslaugos apmokestinamos Latvijoje jeigu pervežimo paslaugų maršrutas neapmokestinamajam asmeniui prasidėjo Latvijoje. Remiantis minėtos Direktyvos 49 straipsniu, tais atvejais, kai prekių vežimas vyksta ne tik ES, tai tokios paslaugos laikomos suteiktomis ten, kur jos faktiškai atliktos, tos ES valstybės narės teritorijoje (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Jeigu jos atliktos ir ES valstybės narės teritorijoje ir trečiosios šalies teritorijoje (už ES ribų), jų suteikimo vieta nustatoma proporcingai: ES apmokestinama ta paslaugos dalis, kuri yra atitinkama einančiai per ES valstybės narės teritoriją.

Analizuojant prekių vežimo paslaugas, siekiant aiškiai bei tinkamai suprasti apmokestinimo vietos nustatymo ypatumus, žemiau pateikiami pavyzdžiai, kurioje valstybėje prekių vežimo paslauga bus laikoma suteikta ir atitinkamai apmokestinama (PVM objektas). Nors pateikti pavyzdžiai sudaryti Vokietijos valstybės prekių gabenimo paslaugų apmokestinimo PVM atžvilgiu, šiais pavyzdžiais galima vadovautis kiekvienos ES valstybės narės atžvilgiu, kadangi bendrijos teisės aktų nuostatos reglamentuojančias PVM apmokestinimą yra harmonizuoti ES mastu.

a) Jeigu prekės pervežamos iš Vokietijos į kitą ES valstybę narę:

PVM apmokestinimas taikomas Vokietijoje jeigu paslaugos gavėjas yra Vokietijoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis asmuo, arba ne Vokietijoje įsikūręs neapmokestinamasis asmuo.

Jeigu paslaugos gavėjas apmokestinamasis asmuo neįsikūręs Vokietijoje, apmokestinimas netaikomas Vokietijoje;

b) Jeigu prekės pervežamos iš Vokietijos į šalį, kuri yra už ES ribų:

Apmokestinimas taikomas Vokietijoje, jeigu paslaugos gavėjas įsikūręs Vokietijos nepriklausomai nuo PVM mokėtojo statuso arba paslaugos gavėjas užsienio neapmokestinamasis asmuo. Šiuo atveju apmokestinama tik maršruto dalis iki valstybės sienos.

Apmokestinimas netaikomas Vokietijoje jeigu paslaugos gavėjas ne Vokietijoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo;

c) Prekės gabenamos iš kitos ES valstybės narės į Vokietiją:

PVM apmokestinimas taikomas Vokietijoje jeigu paslaugos gavėjas yra Vokietijoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo.

Kitais atvejais prekių gabenimo paslaugos PVM neapmokestinamos;

d) Prekės gabenamos iš trečiosios šalies į Vokietiją:

PVM apmokestinimas bus taikomas Vokietijoje visais atvejais, išskyrus tos, kai paslaugų gavėjas yra ne Vokietijos šalyje apmokestinamasis asmuo;

e) Prekės gabenamos tarp ES valstybių:

Tokiu atveju prekių gabenimo paslaugos apmokestinamos Vokietijoje tik tuo atveju, kai paslaugos teikiamos Vokietijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui;

f) Prekės gabenamos tarp trečiųjų šalių, kurie yra už ES ribos:

Tokiu atveju neatsižvelgiama į tai, kurioje valstybėje įsikūręs paslaugos gavėjas, be to neatsižvelgdama į paslaugos gavėjo statusą. Visais atvejais tokių paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM Europos Sąjungos valstybėse, kadangi PVM objektas bus trečiojoje šalyje;

g) Prekės gabenamos iš ES (bet ne Vokietijos) valstybės narės į šalį už ES ribų:

Tokiu atveju gabenimo paslaugos bus apmokestinamos Vokietijoje tik tuo atveju, kai paslaugų gavėjas yra Vokietijos apmokestinamasis asmuo. Svarbu atkreipti dėmesį, kad PVM objektu laikomas tas paslaugų suteikimas, kurio vežimo maršruto dalis yra ES viduje tai yra iki sienos, vežimo maršruto dalis, kuri yra už ES ribų nebus laikoma PVM objektu ES;

h) Prekės gabenamos iš šalies, kuri nėra Europos Sąjungoje į ES narę:

Tokiu atveju šios paslaugos apmokestinamos Vokietijoje, tik tuo atveju kai paslaugos gavėjas yra Vokietijos apmokestinamasis asmuo. Analogiškai, kaip ir pavyzdyje, kai prekės gabenamos iš ES valstybės narės į šalį už ES ribų, šiuo atveju PVM objektu bus laikomas tas vežimas, kuris vykdomas ES teritorijos maršruto dalyje;

- i) Svarbu paminėti, atvejus kai prekių gabenimo paslaugos suteikiamos ES narės valstybės viduje. Tai yra, pavyzdžiui, Vokietijos teritorijoje:

Tokiu atveju jeigu paslaugos gavėjas yra Vokietijoje įsikūręs asmuo (nepriklausomai nuo statuso) arba kitoje valstybėje įsikūręs neapmokestinamasis asmuo, paslaugos apmokestinamos Vokietijoje. Tačiau, jeigu paslaugų gavėjas yra kitos šalies apmokestinamasis asmuo, tokio gabenimo paslaugų objektas bus toje šalyje, kurioje įsikūręs šios paslaugos naudotojas (pirkėjas).

Tam tikrais atvejais, atsižvelgiant į ES teisės bei nacionalinius teisės aktus, kai apmokestinamajam asmeniui kyla našta paslaugų apmokestinimui toje šalyje, kur paslauga laikoma suteiktas ir yra PVM objektas, jam gali atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad, kai transporto paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo kitam apmokestinamajam asmeniui, tokiu atveju paslaugos teikėjas vykdydamas gabenimą, pasinaudoja atleidimu nuo mokesčio, o paslaugos gavėjui šalyje, į kuria vežama preke ar keleiviai – paslaugos suteikimo vietoje, ši paslauga apmokestinama standartiniu PVM tarifu. (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. spalio 1d., sprendimas byloje Nr. A<sup>556</sup>-1047/2010; 2015 m. kovo 12 d. Nr. A-902-575/2015.). Tokiu būdu yra užtikrinamas aiškus atitinkamų ES valstybių narių mokesčių galių atskyrimas (ESTT 2006 m. balandžio 6 d. sprendimas byloje Nr. C-245/04).

Nagrinėjant vežimo paslaugų teikimą, reikia atkreipti dėmesį į atvirkštinio apmokestinimo principą. Šio apmokestinimo principo reikšmė yra ta, kad prievolė sumokėti PVM iš teikėjo – apmokestinamojo asmens perkeliama paslaugos gavėjui. Be to, analizuojant minėtų paslaugų teikimą, toks apmokestinimo būdas sumažina poreikį neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims įsiregistruoti paslaugos teikimo valstybėje narėje arba teikti prašymus, dėl užsienio PVM grąžinimo per specialią ES PVM grąžinimo sistemą (Saffery Champness. VAT briefing, 2010 m.). Apibendrinant šį principą, galima teigti, kad jo tikslas yra išvengti transporto paslaugų dvigubo apmokestinimo perleidžiant pajamas gautas iš apmokestinamųjų vežimo paslaugų tai valstybei, kuri yra paslauga gavėja.

### 2.6.3. Papildomų vežimo paslaugos

Nagrinėjant transporto paslaugų teikimą, reikia paminėti atvejus, kai PVM apmokestinamos Europos Sąjungoje papildomos, su prekių pervežimu susijusios paslaugos. Vienos iš tokių paslaugų gali būti: pervežamo krovinio tvarkymas, krovinio pakrovimas arba iškrovimas.

Atsižvelgiant į papildomų transporto paslaugų pobūdį, galima teigti, kad tokių paslaugų teikimas įvyksta konkrečioje vietoje. Pavyzdžiui, prekių iškrovimas įvyksta konkrečioje valstybėje, konkrečiame objekte, kitaip negu prieš tai nagrinėjamuose atvejuose, kai vežimo paslaugų teikimas vyksta pagal verslo modelį, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas neapmokestinamajam asmeniui, kai prekių ar keleivių pervežimo paslaugų teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant į vežimo maršrutą. Todėl akivaizdu, kad papildomų vežimo paslaugų teikimo vietos nustatymas priklauso ne nuo prekių gabenimo kelio, o nuo paslaugos suteikimo vietos. Tai reiškia, kad teisingai nustatant paslaugos užsakovo statusą galime nustatyti, kur bus apmokestinamos šios paslaugos.

Remiantis Direktyvos nuostatomis, kaip ir daugelio paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui atvejų, papildomų transporto paslaugų suteikimo vieta nustatoma atsižvelgiant į vietą, kur tokios paslaugos faktiškai suteikiamos. Pavyzdžiui, jeigu krovimo paslaugos atliekamos Italijoje, tai ir apmokestinimas PVM taikomas Italijoje. Jeigu papildomos transporto paslaugos suteikiamos trečiojoje šalyje, apmokestinimas vyks trečiojoje šalyje.

Analizuojant papildomų paslaugų teikimo vietos nustatymą, kai papildomos su prekių pervežimu susijusios paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, paslaugos suteikimo vieta nustatoma atsižvelgiant į Direktyvos bendrąją paslaugų apmokestinimo nuostatą, kurioje teigiama, kad papildoma transporto paslauga apmokestinama atsižvelgiant į vietą, kurioje įsikūręs paslaugos gavėjas-apmokestinamasis asmuo arba jo padalinis (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m., 44 straipsnis). Tačiau egzistuoja išimtys, taikomos tais atvejais, kai paslaugos gavėjas įsikūręs ES šalyje, bet pačios papildomos transporto paslaugos teikiamos už ES ribų. Tokiu atveju PVM objektas yra ne ES šalyje, ir paslaugos ES narėse nebus apmokestinamos (ne PVM objektas).

Apibendrinant transporto paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje, darytina išvada, kad visų pirmą reikia nustatyti, kokios transporto paslaugos yra teikiamos, ar tai keleivių vežimo paslaugos, ar prekių pervežimo paslaugos, ar tam tikros papildomos transporto paslaugos, kadangi nuo to priklauso jų suteikimo vieta ir apmokestinimo PVM valstybė. Analizuojant keleivių vežimo paslaugų apmokestinimą svarbiausia yra nustatyti, kur šios paslaugos yra suteiktos. Nagrinėjant prekių vežimo paslaugas ir jų suteikimo vietos nustatymo nuostatas,



sudėtingiausia yra nustatyti paslaugų suteikimo vietą, kadangi ji priklauso ne tik nuo paslaugos suteikimo šalies bet ir nuo paslaugos gavėjo įsikūrimo vietos bei jo statuso. Nagrinėjant papildomų transportų paslaugų vietos nustatymą, būtina nustatyti jų suteikimo vietą bei paslaugos gavėjo statusą.

## **2.7. Elektroninės paslaugos**

Atsižvelgiant į tai, kad šiuolaikiniame gyvenime daugelis iš mūsų neįsivaizduoja gyvenimo be sparčiai plintančių technologijų, o verslo plėtra vis labiau persikelia į elektroninę erdvę, manytina, kad viena iš aktualiausių sričių, kurią ypatingai būtina išskirti šiame darbe yra paslaugų teikimas elektroninėje erdvėje. Kaip jau buvo paašškinta anksčiau, elektroniniu paslaugų teikimas tai vienas iš paslaugų teikimo sandorių rūšių. Tam, kad įvertinti kaip Europos Sąjungoje yra apmokestinamos elektroninės paslaugos, kaip nustatoma šių paslaugų suteikimo vieta, reikia išaiškinti kas yra laikoma elektroninėmis paslaugomis ir kaip, koku būdu tokios paslaugos yra teikiamos.

Visų pirma, elektroninių paslaugų teikimas yra vienas iš elektroninės komercijos sandorių. Tam, kad suprasti, kas yra laikoma elektroninė komercija reikia pasitelkti Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pateiktos elektroninės komercijos apibrėžimo „Elektroninė operacija – tai prekių ar paslaugų pardavimas arba pirkimas tarp įmonių, namų ūkių, asmenų, vyriausybių ir kitų viešųjų ar privačių organizacijų, vykdomas kompiuterių tinklais. Prekės ir paslaugos užsakomos šiais tinklais, tačiau apmokėjimas ir galutinis prekės ar paslaugos pristatymas gali būti vykdomas internetu arba neprisijungus.“ (EBPO 2001 m.). Atsižvelgiant, į EBPO apibrėžimą bei susipažinę su M. Civilkos ir J.Coppel autorių moksliniais darbais, kuriuose teigiama, kad „elektroninė komercija – internete vykdoma prekyba prekėmis ir paslaugomis“ (Jonathan Coppel, 2000 m.) darytina išvada, kad elektroninės komercijos viena pagrindinių sąlygų yra ta, kad šiuo atveju paslaugos teikimas yra vykdomas elektroninėje erdvėje. Atitinkamai kyla klausimas, kaip atskirti paslaugų ir prekių teikimą elektroninėje erdvėje. Svarbu atkreipti dėmesį, kad šiam darbui tiksliai nustatyti elektroninių paslaugų apibrėžimą yra itin svarbu, kadangi siekiama išanalizuoti elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM ypatumus Europos Sąjungoje.

Galima teigti, kad skirtumą tarp prekių ir paslaugų teikimo galima įžvelgti 2010 metų Europos Komisijos darbo dokumente, kuriame elektroninė komercija išskaidyta į dvi kategorijas:

1) netiesioginiai sandoriai - prekių, turinčių materialią išraišką, užsakymą elektroniniu būdu ( Europos Komisija, 2010 m.)

2) tiesioginiai sandoriai - nematerialią išraišką turinčių prekių ar paslaugų užsakymą (Europos Komisija, 2010 m.)

Europos Komisija pateikia aiškų dviejų kategorijų apibrėžimą, kurių pagrindinis skirtumas yra produkto išraiška. Todėl, galima daryti išvadą, kad netiesioginė elektroninė komercija - tai prekių tiekimas, tiesiogine - paslaugų teikimas. Atsižvelgiant į šį išaiškinimą, šiam magistro darbui aktualu yra išanalizuoti tiesioginę elektroninę komerciją, kadangi elektroninės paslaugos – tai skaitmenizuotos paslaugos, kurių neįmanoma fiziškai perduoti iš rankų į rankas.

Nagrinėjant paslaugų teikimą elektroninėje erdvėje, išsiaiškinome, kad tokio tipo paslaugos yra gana naujos, kadangi priklauso nuo pasaulio technologijos proceso, jos teikiamos internetu bei neturi fizinės išraiškos. Pažymėtina, kad iki pat 2006 metų elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM ES buvo labai abstraktus. ES norint apmokestinti elektroninėje erdvėje teikiamas paslaugas, teko tokį apmokestinimą sureguliuoti ir skirti jam daugiau dėmesio teisės aktuose, apie tai rašoma ir mokslininkų kuriniuose.

Pasitelkiant Lietuvos autorės Karolinos Jogminaitės kūrinį, kuriame sakoma, kad paslaugų, neturinčių fizinės išraiškos priskyrimas prie apmokestinamųjų elektroninių paslaugų, tai vienintelis būdas apmokestinti tokias paslaugas (Karolina Jogminaitė, Elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM, 2004 m.). Atsižvelgiant, į tai nuo 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB priėmimo, dokumente skiriamas atskiras dėmesys elektroninių paslaugų apmokestinimui. Nors PVM direktyva galioja nuo 2006 metų, ji yra nuolat keičiama, todėl vertinant aktualios redakcijos nuostatas, galima teigti, kad direktyvos 58 straipsnyje galima įžvelgti nukrypimą į direktyvos II priedą, kuriame pateikti vieni iš paslaugų priskiriamų elektroninėms paslaugoms:

- Tinklavičių kūrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra;
- Programinės įrangos teikimas ir jos atnaujinimas;
- Vaizdų, teksto ir informacijos teikimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas;

- Muzikos, filmų ir žaidimų, įskaitant atsitiktinio laimėjimo ir lošimo žaidimus, bei politinių, kultūrinių, meno, sporto, mokslo ir pramoginių radijo ar televizijos transliacijų bei renginių teikimas;
- Nuotolinio mokymo paslaugų teikimas (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006 m.).

Elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis pagal Reglamento nuostatas laikomos tokios paslaugos, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu būdu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo.

Taigi tokiais paslaugomis laikomi internetiniai žaidimai, elektroninės knygos (jei nėra parduodamos kompaktiniuose diskuose), paieška įvairiose duomenų bazėse, reklamos ploto suteikimas interneto svetainėse, programinės įrangos pardavimas (kai parduodama įranga yra parsisiunčiama iš interneto, o ne atsiunčiama kompaktiniame diske) ar licencijos suteikimas, muzikos ar filmų (kai muzika ar filmai yra parsisiunčiami iš interneto, o ne atsiunčiami kompaktiniame diske) pardavimas, automatizuoti nuotoliniai ar elektroniniai mokymai, elektroninių žurnalų ar laikraščių prenumerata ir panašios paslaugos (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas Nr. 1042/2013, 2013m.).

### **2.7.1. Elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymas**

Vienas iš aktualiausių teisinio reguliavimo aspektų, kuris yra svarbus šiame magistro darbe vertinant elektroninių paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje yra tinkamas šių paslaugų suteikimo vietos nustatymas. Kadangi tinkamas paslaugų suteikimo vietos nustatymas reiškia, kur elektroninių paslaugų teikimas bus apmokestinamas PVM, bei atitinkamai koks PVM tarifas bus taikytinas. Remiantis Direktyvos nuostatomis, elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymui galioja tokios pačios taisyklės kaip ir telekomunikacijų paslaugoms bei radijo ir televizijos transliavimo paslaugoms (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.).

Televizijos ir radijo transliavimo paslaugos pagal Reglamento Nr. 1042/2013 nuostatas apima garso ir garso bei vaizdo turinio paslaugas, kaip antai radijo ir televizijos programas, kurias ryšių tinklais teikia žiniasklaidos paslaugų teikėjas arba kurios teikiamos jo redakcine atsakomybe ir kurios skirtos plačiajai visuomenei vienu metu klausyti arba žiūrėti pagal programos tvarkaraštį (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas Nr. 1042/2013, 2013m.). Kitaip tariant, tokios paslaugos apima radijo arba televizijos programas, kurios perduodamos ar pakartotinai perduodamos radijo arba televizijos tinklu, internetu arba panašiu elektroniniu tinklu (IP srautinis duomenų siuntimas) platinamoms radijo arba televizijos programoms, jeigu jos transliuojamos tuo pačiu metu kaip radijo arba televizijos tinklu perduodamos ar pakartotinai perduodamos

programos (jei tokios programos transliuojamos ne tuo pačiu metu, tai jos laikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis).

Prie telekomunikacijų paslaugų pagal Reglamentą Nr. 1042/2013 priskiriamos:

- fiksotojo arba judriojo ryšio telefono paslaugos balsui, duomenims ir vaizdui perduoti ir perjungti, įskaitant su vaizdu susijusias telefono paslaugas (vaizdo telefono paslaugas);
- internetu teikiamos telefono paslaugos, įskaitant IP telefoniją (VoIP);
- balso paštas, skambučio laukimas, skambučio persiuntimas, skambintojo atpažinimas, trišalis skambinimas ir kitos skambučių valdymo paslaugos;
- audioteksto paslaugos;
- faksas, telegrafas ir teleksas;
- prieiga prie interneto, įskaitant žiniatinklį;
- privačios tinklų jungtys telekomunikacijų ryšiams, kuriais išimtinai naudojasi paslaugas įsigijantis asmuo (Europos Tarybos įgyvendinimo Reglamentas Nr. 1042/2013, 2013m.).

Siekiant nustatyti elektroninių paslaugų teikimo vietą, reikia atsižvelgti į tai, nuo ko tai gali priklausyti. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, kurioje šalyje yra įsikūręs paslaugos gavėjas. Ar tai ES valstybės narė, ar už bendrijos ribų esanti šalis. Išsiaiškinus, kur yra įsikūręs paslaugos gavėjas (vartotojas), sekančiame žingsnyje reikia nustatyti, ar paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam asmeniui.

Nagrinėjant apie elektroninių paslaugų apmokestinimą PVM bei šių paslaugų vietos nustatymą PVM atžvilgiu, Direktyvos 58 straipsnyje įtvirtinta pagrindinė taisyklė, kad, jeigu paslaugos gavėjas yra neapmokestinamasis asmuo įsikūręs ES šalyje, elektronines paslaugas apmokestinamos PVM paslaugos gavėjo valstybėje (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006 m.).

Labai svarbu atkreipti dėmesį, kad pagal 2008 m. vasario 12 dienos Tarybos direktyvos 2008/8/EB iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, (toliau – 8 direktyva) 5 straipsnį nuo 2015 m. sausio 1 d. buvo pakeista telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių būdu teikiamų paslaugų suteikimo neapmokestinamiesiems asmenims vieta – telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninės paslaugos laikomos suteiktomis ten, kur neapmokestinamasis asmuo – paslaugų pirkėjas - yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą arba paprastai gyvena (ES Tarybos direktyva 2008/8/EB, 2008 m.). Reikia pažymėti, kad paslaugų teikimo vietos nustatymo tikslais pagal jau dabar galiojančias taisykles, kurių 8 direktyva nuo 2015 m. sausio 1

d. nekeitė, neapmokestinamuoju asmeniu yra laikomas ne tik ekonominės veiklos nevykdantis fizinis asmuo, bet ir ekonominės veiklos nevykdantis bei PVM mokėtojo kodo neturintis juridinis asmuo. Tuo tarpu juridinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, bet turintis PVM mokėtojo kodą, yra prilyginamas apmokestinamajam asmeniui. 8 direktyva taip pat suteikė galimybę ES valstybėms narėms nustatyti, jog tais atvejais, kai elektronines paslaugas įsigyja neapmokestinamieji asmenys, įsikūrę arba nuolat gyvenantys, arba turintys įprastinę gyvenamąją vietą už ES ribų, paslaugos yra laikomos suteiktomis toje valstybėje narėje, kur jomis pasinaudota, jei faktiškai tokiomis paslaugomis yra pasinaudojama toje ES valstybėje narėje. Ir atvirkščiai – jei paslaugas įsigyja neapmokestinamieji asmenys, įsikūrę ES arba nuolat gyvenantys ES, arba turintys įprastinę gyvenamąją vietą ES, tačiau tokiomis paslaugomis yra naudojamos už ES ribų, tai tokios paslaugos nelaikomos suteiktomis ES.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad pagal ESTT sprendimą byloje C-97/09 smulkaus verslo schema (tai yra galimybė ekonominę veiklą vykdantiems asmenims nesiregistruoti PVM mokėtojais ir už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas neskaičiuoti PVM, jei per 12 kalendorinių mėnesių yra neviršijama tam tikra riba) negali būti taikoma tais atvejais, kai paslaugas vienoje valstybėje narėje teikia kitoje valstybėje narėje įsikūręs asmuo (ESTT 2009m. kovo 10d. sprendimas byloje C-97/09). Vadinasi, asmuo, kuris teikia elektronines paslaugas už valstybės ribos iš esmės turėtų registruotis PVM mokėtoju toje valstybėje narėje, kurioje paslaugos yra laikomos suteiktomis, neatsižvelgiant į tai, kokios vertės paslaugos buvo parduotos (galėtų būti taikomos išimtytys dėl registravimosi, jei parduotos paslaugos būtų neapmokestinamos ar apmokestinamos 0 procento PVM tarifu) ir neatsižvelgiant į tai, ar toje valstybėje narėje, kurioje toks asmuo yra įsikūręs, jis yra registruotas PVM mokėtoju, ar ne.

Svarbu atkreipti dėmesį, į taisyklės taikomas tuo atveju, kai elektroninių paslaugų teikėjas yra įsteigęs verslą vienoje iš ES šalių siekiant išvengti privalomo registravimosi visose ES narėse, kurių neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos tokios pat paslaugos, 8 direktyva numatė galimybę naudotis taip vadinama „Vieno langelio schema“ (iš anglų kalbos Mini One Stop Shop, toliau - MOSS) ir registruotis PVM mokėtoju tik vienoje valstybėje (Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2004m.). Be to galima teigti, kad tokia pat sąlyga numatyta ir paslaugos teikėjui įsikūrusiam už ES ribų, jis gali pasirinkti kurioje ES narėje jam registruotis atsižvelgiant į jo įmonės padalinio buvimo vietą. Jeigu užsienyje įregistruotas apmokestinamasis asmuo nesinaudoja MOSS sistema, tai elektroninės paslaugos PVM objektu bus laikomos ir apmokestinamos toje, ES valstybėje kurioje įsikūręs paslaugos gavėjas.

Svarbu paminėti, kad remiantis minėta direktyva galima teigti, kad kai kuriais atvejais, elektroninių paslaugų neapmokestinamajam teikimo vieta yra laikoma ne paslaugų gavėjo

įsikūrimo vieta, o paslaugų teikėjo. Minėtos direktyvos 59c straipsnyje, nurodytos konkrečios sąlygos, kuriu atveju ši taisyklė būtų taikoma:

1. Paslaugų teikėjas yra įsisteigęs keliose ES valstybių narėse;
2. Paslaugos teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, kurie yra įsisteigę, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena kitoje nei pirmame punkte nurodytoji valstybėje narėje, arba prekės siunčiamos ar gabenamos į kitą nei pirmame punkte nurodytoji valstybę narę ;
3. Tiekiamų prekių ir paslaugų vertė kalendoriniai metais viršija 10 000 EUR suma. Atsižvelgiama į einamuosius ir praėjusio kalendorinius metus (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006 m.).

Nagrinėjant elektroninių paslaugų teikimą paslaugos gavėjui, kuris įsikūręs trečioje šalyje už ES ribų, galima teigti, kad, jeigu tokios paslaugos teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, tai šios elektronines paslaugas nėra laikomas PVM objektu Europos Sąjungoje.

Kitokios elektroninių paslaugų vietos nustatymo taisyklės galioja vartotojams apmokestinamiesiems asmenims. Tai reiškia, kad kai paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, įsikūręs ES valstybėje narėje arba valstybėje už ES ribų, elektroninės paslaugos apmokestinamos taikant anksčiau minėta atvirkštinio apmokestinimo PVM principą, nustatytą Direktyvoje, kuris reiškia, kad apmokestinimo našta atitenka paslaugų pirkėjai, kuris turi apskaičiuoti PVM savo įsikūrimo valstybėje narėje.

Apibendrinant, elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančias nuostatas, galima teigti, kad didelis dėmesys turi būti skirtas, siekiant nustatyti, kur laikoma, kad elektroninės paslaugos yra suteiktos (PVM objektas), atitenka paslaugos teikėjo ir gavėjo įsikūrimo vietos nustatymui. Darytina išvadą, kad elektroninių paslaugos apmokestinimas ES priklauso nuo paslaugos gavėjo statuso bei įsikūrimo vietos bei nuo paslaugų teikėjui ES PVM Direktyvoje keliamų reikalavimų.

### **2.7.2. Elektroninėms paslaugoms taikomi PVM tarifai**

Sekantis iš aktualesnių aspektų nagrinėjant elektroninių paslaugų apmokestinimo PVM ypatumus Europos Sąjungoje yra šioms paslaugoms taikomi tarifai. Kaip jau išsiakino anksčiau, ES teisės aktai nenumato konkrečių taikytinų tarifų, bet numato tam tikras apmokestinamų tarifų taikymo gaires bei ribas.

Praktiškai visoms elektroninėms paslaugoms turi būti taikomas standartinis valstybės narėje nustatytas PVM apmokestinimo tarifas išskyrus paslaugas numatytas Direktyvos 98

straipsnio 3 dalyje, šios paslaugos yra nurodytos Direktyvos III priedo 6, 7, 8 ir 13 punktuose. Minėtose punktuose nurodytos elektroninės paslaugos, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

Vienos iš tokių elektroninių paslaugų tai: fiziniu pavidalu ar elektroniniu būdu arba abiem būdais teikiamų knygų, laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus leidinius, visiškai ar didžiąja dalimi skirtus reklamos tikslams, ir išskyrus kitus leidinius, kuriuos visus ar didžiąją jų dalį sudaro girdimo garso ar vaizdo turinys, teikimas, įskaitant jų išdavimą panaudai bibliotekose, pelno nesiekiančių organizacijų leidinių gamyba ir su tokia gamyba susijusios paslaugos (ES Tarybos direktyva 2006/112/EB, 2006m.). Svarbu paminėti, kad mažesnę negu standartinis PVM tarifas elektroninių paslaugų apmokestinimui Direktyva iki 2018 metų nenumatė. Kodėl atsirado poreikis keisti apmokestinimo reguliavimą?

Atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, vadovėliams, žurnalams ir kitiems leidiniams kurie turi fizinę išraišką, tai yra popieriniai, gali būti taikomi lengvatiniai PVM tarifai, bet tiems patiems leidiniams, kurie turi skaitmeninę išraišką, atsižvelgiant į tos pačios Direktyvos normas lengvatiniai PVM tarifai negali būti taikomi.

Nagrinėjat šį atvejį, būtina atkreipti dėmesį į teismų praktiką. 2015 m. kovo 5 d. ESTT sprendimas byloje C-479/13, kuriame galima išvelgti reikšmingų aplinkybių vertinant lengvatinių PVM tarifų taikymą teikiant elektronines paslaugas. Iš byloje nurodytų aplinkybių, kilo klausimas būtent dėl to, kad taikydama lengvatinį PVM tarifą skaitmeninių (ar elektroninių) knygų teikimui Prancūzijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos nuostatas (ESTT 2015 m. kovo 5 d. sprendimas byloje Nr. C-479/13). Kitaip tariant, Prancūzijos Respublika leido taikyti lengvatinius PVM tarifus apmokestinant kai kurias elektronines paslaugas, nors Direktyvos nuostatos tai draudė. Nors ir negalima teigti, kad šį byla turėjo tiesioginį poveikį PVM direktyvos nuostatų keitimui, iš sprendimo šioje byloje akivaizdu, kad toks reguliavimas, kai prekėms, kurios yra vienodos pagal turinį, bet skirtingos pagal išraiškos formą, taikomi skirtingi PVM tarifai. Svarbu pažymėti, kad Prancūzijos respublika buvo ne vienintelė iš ES valstybių narių, kurių nacionaliniuose teisės aktuose nebuvo įgyvendintos Direktyvos nuostatos. ESTT praktikoje galime yra bylų ir prieš kitas valstybes nares, pavyzdžiui, Liuksemburgą.

Vertinant toliau Direktyvos nuostatų, susijusių su lengvatinio PVM tarifo taikymu elektroniniams leidiniams, svarbu paminėti ir ESTT 2017 m. kovo 7 d. sprendimą byloje C-390/15, kurioje, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 56 punkte, lengvatinio PVM tarifo taikymo tikslas – paskatinti skaityti, ir nesvarbu ką – literatūrą, specializuotus darbus, laikraščius ar periodinius leidinius (Europos Teisingumo Teismo 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje Nr. C-

390/15). Ir nors ESTT byloje pažymėtina, kad visų fizinių pavidalų skaitmeninių knygų teikimas ir skaitmeninių knygų teikimas elektroniniu būdu yra panašios situacijos, imperatyvus vienodo požiūrio principas nėra pažeidžiamas, kadangi panašiu situacijų skirtingas vertinimas yra pateisinamas. (ESTT 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje Nr. C-390/15). Ir nors atsižvelgiant į bylos vieną iš išvadų, kad leidžiant valstybės narėms taikyti lengvatinį PVM tarifą skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu, kaip tai leidžiama tokių visų fizinių pavidalų knygų tiekimui, būtų pažeista visos ES teisės aktų siekiamos priemonės – atmesti galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą visoms elektroninėms paslaugoms (ESTT 2017 m. kovo 7 d. sprendimas byloje Nr. C-390/15), visgi šios bylos sprendimas turėjo įtakos naujam elektroniniu paslaugu apmokestinimui lengvatiniu PVM tarifu reguliavimui, priimant 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyvą Nr. 2018/1713, kuri iš dalies pakeitė Direktyvos nuostatas, kurioje įtvirtintos elektroninių paslaugu išimtys, kurioms gali būti taikomi mažesni negu standartiniai PVM tarifai.

Todėl, galima, teigti, kad ES Direktyvos lengvatinio tarifo taikymo išimtys, galioja ne tik susijusioms nuostatomis su elektroniniais leidiniais, bet mažesni negu standartinis PVM tarifas galima taikyti teikiant ir tokias elektronines paslaugas, kaip tiesioginių transliacijų stebėjimas, pavyzdžiui: pasirodymai, teatrai, cirkai, mugės, pramogų parkai, koncertai, sporto renginiai, sporto ar fizinių pratimų pamokos.

Apibendrinant galima teigti, kad nuolatinis technologijų vystymasis: fizinių paslaugų perkėlimas į elektroninę erdvę reikalauja nuolatinio PVM apmokestinimo teisinio reglamentavimo atnaujinimo. Atsižvelgiant į pateiktus ESTT sprendimus, bei valstybių narių gerąją praktiką, PVM tarifų taikymas elektroninėms paslaugoms yra itin aktualus.



## IŠVADOS

1. PVM nagrinėjimas ES mastu reikšmingas, atsižvelgiant į tai, kad bendrijos PVM reglamentuojantys teisės aktai yra harmonizuoti 27 valstybių, bendrijos narių nacionaliniuose įstatymuose.
2. ES paslaugų teikimu laikomi tokie sandoriai, kurie pagal Direktyvos nuostatas nelaikomi prekių tiekimu. Kitaip tariant, tai sandoriai nesusiję su materialiuoju turto nuosavybės teisės perleidimu.
3. Tiriant paslaugų apmokestinimą PVM Europos Sąjungoje svarbų atskirti skirtingus verslo modelius, tai yra nustatyti, kas yra paslaugos gavėjas, koks jo statusas. Kadangi tai yra vienas iš svarbiausių kriterijų, siekiant nustatyti paslaugų apmokestinimo vietą.
4. ES 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB nenumato konkrečių PVM tarifų, taikomų paslaugoms, tačiau numato ribas ir gaires, kurių turi laikytis valstybės narės.
5. Direktyvoje numatytos specialios reguliavimo nuostatos, kuriomis siekiama sureguliuoti konkrečių paslaugų apmokestinimą. Sudėtingiausias užduotis analizuojant šias nuostatas yra tinkamas paslaugų apmokestinimo vietos nustatymas.
6. Maitinimo bei maistu ir gėrimais aprūpinimo paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje priklauso nuo faktinės tokių paslaugų suteikimo vietos, neatsižvelgiant į pirkėjo statusą.
7. Tarpininkavimo paslaugų ir su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje priklauso nuo paslaugų suteikimo vietos bei gavėjo statuso. Nuo tinkamo nustatymo paslaugų pirkėjo statuso priklauso ar suteikta paslauga bus apmokestinama įsigytojo įsikūrimo valstybėje ar faktiškoje paslaugos suteikimo valstybėje.
8. Transporto priemonių nuomos paslaugų apmokestinimui PVM Europos Sąjungoje svarbus tikslus paslaugų atitikimas šiai paslaugų rūšiai, bei konkrečios paslaugų suteikimo vietos nustatymas.
9. Transporto paslaugos, susijusios su prekių ir žmonių gabenimu, bei elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje yra sudėtingiausia paslaugų apmokestinimo temos dalis, kadangi šių paslaugų apmokestinimo reguliavimas yra komplikotas, susidedantis iš kelių dalių, kuriuo metu atsižvelgiama į daugybę paslaugų teikimo aplinkybių.
10. Siekiant efektyvios PVM sistemos taikymo ir atsižvelgiant į teismų praktikos formavimąsi, naujų verslo modelių atsiradimą bei technologijų pažangą, paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje turėtų būti nuolat tobulinamas.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai

#### Europos Sąjungos teisės aktai:

1. Europos bendrijos steigimo sutartis (2006). [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12006E/TXT&from=EN> [žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d.]
2. 2006 m. Lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2022.07.01 Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20220701#M3-6> [žiūrėta 2023 m. vasario 9 d.]
3. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=celex%3A32008L0008> [žiūrėta 2023 m. balandžio 3d.]
4. Tarybos 2011 m. kovo 15 d įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=celex:32011R0282> [žiūrėta 2023 m. kovo 25d.]
5. 2016 m. gruodžio 1 d. Europos Komisijos Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl knygoms, laikraščiams ir periodiniams leidiniams taikomų pridėtinės vertės mokesčio tarifų. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0566> [žiūrėta 2023 m. vasario 9 d.]
6. 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2017/2459, kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 Prieiga per internetą: [https://eur-lex.europa.eu/eli/reg\\_impl/2017/2459/oj](https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2017/2459/oj) [žiūrėta 2023 m. balandžio 6 d.]
7. 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos. Žiūrėta 2019 m. lapkričio 17 d. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A32018L1713> [žiūrėta 2023 m. kovo 11 d.]

8. 2022 m. balandžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2022/542, kuria iš dalies keičiamos direktyvų 2006/112/EB ir (ES) 2020/285 nuostatos dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų. Prieiga per internetą:  
[https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L0542&from=](https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L0542&from=EN)  
EN [žiūrėta 2023 m. kovo 16 d.]

### **Lietuvos Respublikos teisės aktai:**

9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002.
10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. Valstybinė mokesčių inspekcija. 2023. [žiūrėta 2023m. balandžio 13 d.]

### **Specialioji literatūra**

1. Jonathan Coppel, E-Commerce: Impacts and Policy Challenges, *OECD Economics Department Working Papers*, 2000m. Prieiga per internetą:  
<http://dx.doi.org/10.1787/801315684632>
2. Walter Hellerstein ir Timothy H. Gillis, *The VAT in the European Union*, 2010m.
3. Europos Komisija. Žalioji knyga ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas, 2010m. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex:52010DC0695>
4. UŽUBALIS, Gediminas. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. Teisė. 2011, 81.
5. Valstybinio audito ataskaita dėl elektroninės prekybos kontrolės. 2015 Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. [žiūrėta 2023m. vasario 23 d.]
6. Maciej Kremer, Towards a definitive EU VAT system: will the 2017 European Commission's Proposals make the system future-proof with respect to digital platforms, or not?, 2018m. Prieiga per internetą: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=145873>

### **Teismų praktika**

#### **Europos Teisingumo Teismo jurisprudencija:**

7. Europos Teisingumo Teismas sprendimas 1988 m. kovo 8 d. sprendimas byloje C-154/80: House of Lords - Jungtinė Karalystė. Prieiga per internetą:  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?nat=or&mat=or&pcs=Oor&jur=C%2CT%2CF&num=C-102%252F86&for=&jge=&dates=&language=lt&pro=&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C>





### **Lietuvos teismų jurisprudencija:**

19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2010 m. spalio 1d, sprendimas byloje Nr. A<sup>556</sup>-1047/2010. Prieiga per internetą: <https://eteismai.lt/byla/271620007996659/A-556-1752-13>
20. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas . 2015 m. kovo 12 d. sprendimas byloje Nr. A-902-575/2015. Prieiga per internetą: <https://eteismai.lt/byla/83875977960217/A-902-575/2015>

### **Kiti šaltiniai:**

21. Saffery Champness. VAT briefing, 2010m. Prieiga per internetą:[http://www.saffery.com/index.php?go=search&search\\_text=VAT](http://www.saffery.com/index.php?go=search&search_text=VAT) [žiūrėta 2023 vasario 29d.]
22. Paslaugų suteikimo vieta ir jų apmokestinimas PVM. Valstybinė mokesčių inspekcija. 2019 Prieiga per internetą: [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390959/KD0001655+KD-7653+Paslaugų+suteikimo+vieta+ir+jų++apmokestinimas+PVM\]+pakeitimai+nuo+2019+m\\_.pdf/b563d042-8f41-722c-c0be-8ad9baa27171?t=1550483908015](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390959/KD0001655+KD-7653+Paslaugų+suteikimo+vieta+ir+jų++apmokestinimas+PVM]+pakeitimai+nuo+2019+m_.pdf/b563d042-8f41-722c-c0be-8ad9baa27171?t=1550483908015)[žiūrėta 2023m. kovo 12 d.]
23. Paslaugų vietos nustatymas ir apmokestinimas PVM. Valstybinė mokesčių inspekcija. 2021 Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390959/KM2914+Paslaugų+suteikimo+vieta+ir+apmokestinimas.pdf/577b6696-c517-11fe-2740-e36f14c738b8?t=1619694585848> [žiūrėta 2023m. balandžio 13 d. ]

## SANTRAUKA

### **Romualdas Kondratovičius**

Šiame magistro darbe analizuojamas paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje. PVM – svarbiausias iš netiesioginių mokesčių, kadangi lėšos gautos iš paslaugų apmokestinimo sudaro reikšmingą dalį ES valstybių biudžetuose.

Pirmoje šio darbo dalyje atskleidžiama paslaugų apmokestinimo sampratą Europos Sąjungoje. Tam, kad išanalizuoti PVM apmokestinimą bendrijoje visų pirmą yra nagrinėjama kokios paslaugos turi būti apmokestinamos. Be to, svarbus dėmesys skiriamas apmokestinamojo asmens apibrėžimui, bei paslaugų teikimo sampratai, tuo atveju, kai paslaugos teikiamos skirtingą statusą turintiems asmenims. Pirmoje dalyje neapsieita ir be taikytinų tarifų apibrėžimo, kurio pagrindu konstatuota, kad bendrijos valstybės narės turi apribota diskrecijos teisę paslaugų apmokestinimui taikytinų tarifų atžvilgiu. Taip pat, pirmoje dalyje aptariamas pagrindinis ES teisės aktas reglamentuojantis paslaugų apmokestinimą PVM, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl bendros PVM mokesčio sistemos.

Antroje darbo dalyje didžiausias dėmesys skiriamas aukščiau minėtoje Direktyvoje nurodytu specialių nuostatų, skirtų paslaugų apmokestinimui, nagrinėjimui. Specialias reglamentavimo nuostatas, taikomas apmokestinant tokias paslaugas kaip maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais, tarpininkavimo paslaugas, transporto priemonių nuomos paslaugas, transportavimo (pervežimo) paslaugas bei paslaugas, teikimas elektroninėje erdvėje. Atsižvelgiant į minėtų paslaugų suteikimo vietos nustatymo analizę darytina išvada, kad prekių ir paslaugų gabenimo paslaugų teikimo bei elektroninių paslaugų teikimo apmokestinimas yra komplikotas ir sudėtingas. Specialių nuostatų reglamentavimo nagrinėjimas bei teismų praktikos analizė yra reikšmingiausia darbo dalis, atsižvelgiant į paslaugų apmokestinimo vietos nustatymo nagrinėjimą, kuris priklauso nuo daugelio aplinkybių. Pavyzdžiui, nuo sandorių šalių statuso, jų įsikūrimo vietos, paslaugų pobūdžio ir kitų aplinkybių.

Darytina išvada, kad paslaugų apmokestinimas PVM Europos Sąjungoje turi būti detaliam sureguliuotas, siekiant ES tikslo – laisvo paslaugų judėjimo bendrijos viduje, atsižvelgiant į tai paslaugų apmokestinimas bei naujos praktikos formavimasis reikalauja nuolatinio paslaugų apmokestinimo PVM reguliavimo kontrolės ir teisės aktų nuostatų atnaujinimo.

## SUMMARY

### **Romualdas Kondratovičius**

This master thesis analyzes the VAT taxation of services in the European Union. VAT is the most important of the indirect taxes, since the funds received from service taxation make up a significant part of each country budget.

The first part of this work reveals the concept of service taxation in the European Union. In order to analyze VAT taxation in the community, first of all it is examined which services should be taxed. In addition, important attention is paid to the definition of a taxable person, as well as the concept of service provisions, in the case when services are provided to persons with different status. The first examines the definition of applicable tariffs, on the basis of which it can be concluded that the members of the EU have a limited freedom of discretion in terms of taxation of services and application of reduced VAT rates. Also, the first part discusses the main EU legal act regulating VAT taxation of services, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

In the second part of the work, the most significant attention is paid to the examination of the provisions of taxation of special services specified in the Directive mentioned above. Special regulatory provisions apply to the taxation of such services as the provision of catering and food and beverage services, the provision of brokerage services, the provision of vehicle rental services, transportation services and the provision of services in the digital electronic space. Taking into account the analysis of the supply of the aforementioned services, it can be concluded that the taxation of the provision of transportation of goods services and the provision of electronic services is the most complicated. The examination of the regulation of special provisions and the analysis of court practice is the most significant part of the work, taking into account the examination of the determination of the place of taxation of the service, which depends on many circumstances. For example, from the status of the parties to the transaction itself, their place of establishment and other circumstances.

It can be concluded that the VAT taxation of services in the European Union must be regulated in detailed manner in order to achieve the EU's goal of free movement of services within the community, taking into account the fact that the taxation of services and the formation of new practices require constant updating of the regulation of VAT taxation of services.