

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Indrės Prichockaitės,
V kurso, TEISĖ MAN studentės

Magistrinis darbas

**Elektroninės prekybos apmokestinimo PVM probleminiai
aspektai ir prievolė informuoti**

Vadovas: dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius
2025

ANOTACIJA

Šio darbo tikslas yra atskleisti pagrindines problemas, kylančias dėl pridėtinio vertės mokesčio (PVM) surinkimo ir deklaravimo mechanizmo taikymo skirtingose šalyse, vykdančios elektroninę tarpvalstybinę prekybą. Darbe analizuojami teisės aktai, reglamentuojantys subjektų vykdančių elektroninę prekybą atsakomybes, susijusias su PVM apskaičiavimu, deklaravimu bei surinkimu. Siekiant atskleisti esamas administracines, teises ir technologines kliūtis, su kuriomis susiduria įmonės, aptariami jau pateikti sprendimo būdai: „One-Stop-Shop“ (OSS), Import „One-Stop-Shop“ (IOSS) ir Smulkaus Verslo Schema (SVS). Darbe pateikiami praktiniai pavyzdžiai, iliustruojantys platų elektroninės prekybos modelių spektrą, kartu apžvelgiant ir Europos Parlamento diskusijų rezultatus bei nagrinėjant naujų direktyvų tokių kaip DAC7 ir „PVM e-komercijos modernizavimo direktyvos“ poveikį verslams ir mokesčių surinkimo sistemai.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinės vertės mokestis, elektroninė prekyba, One Stop Shop, IOSS, SVS, DAC7, PVM surinkimas, tarptautinė prekyba.

The purpose of this work is to reveal the main issues related to the collection and declaration of VAT when carrying out cross-border electronic commerce in different countries. The study analyzes the legal acts that regulate the responsibilities of subjects performing electronic commerce regarding VAT calculation, declaration, and collection. In order to expose the existing administrative, legal, and technological challenges faced by companies, the already provided solutions – the „One-Stop-Shop“ (OSS), Import One-Stop-Shop (IOSS), and Small Business Scheme (SVS) – are examined. The work includes practical examples that illustrate a wide range of e-commerce models, along with an overview of the European Parliament discussion outcomes and the impact of new directives such as DAC7 and the "VAT Modernization for E-Commerce Directive" on businesses and the tax collection system.

Key words: value added tax, electronic commerce, One Stop Shop, IOSS, SVS, DAC7, VAT collection, international trade.

TURINYS

IVADAS.....	5
1. PVM APMOKESTINIMO TAISYKLĖS ELEKTRONINEI PREKYBAI LIETUVOJE IR ES.....	7
1.1 PVM APMOKESTINIMO SISTEMOS ESMĖ IR PRINCIPAI.....	7
1.2 ELEKTRONINĖS PREKYBOS PVM REGLAMENTAVIMAS ES: SVARBIAUSIOS DIREKTYVOS IR REGLAMENTAI.....	9
1.3 ELEKTRONINĖS PREKYBOS PVM TAISYKLĖS LIETUVOJE : PAGRINDINIAI ASPEKTAI.....	10
1.4 NUMATOMI PVM ĮSTATYMO POKYČIAI LIETUVOJE.....	12
2. ELEKTRONINĖS PREKYBOS MODELIAI IR JŲ APMOKESTINIMO PVM SKIRTUMAI.....	14
2.1. INDIVIDUALIOS ELEKTRONINĖS PARDUOTUVĖS APMOKESTINIMO PVM SPECIFIKA TAIKANT SKIRTINGUS PREKYBOS MODELIUS.....	14
2.2. PREKYBOS PER TARPTAUTINES ELEKTRONINĖS PREKYBOS PLATFORMAS PVM APMOKESTINIMO SPECIFIKA TAIKANT SKIRTINGUS PREKYBOS MODELIUS.....	17
3. EUROPOS PARLAMENTO DISKUSIJOS DĖL PVM ATSAKOMYBĖS PASIDALIJIMO.....	21
3.1. DABARTINĖS ES DISKUSIJOS DĖL PVM MOKĖTOJO NUSTATYMO PREKYBAI ES VIDUJE.....	21
3.2. PLATFORMŲ ATSAKOMYBĖ IR „DEEMED SUPPLIER“ REŽIMO DISKUSIJOS	22
3.3. TARPTAUTINIŲ PREKYBOS PLATFORMŲ IR PARDAVĖJŲ INTERESŲ KONFLIKTAS.....	23
4. OSS, IOSS IR SVS SCHEMOS.....	25
4.1. OSS (VIENO LANGELIO PRINCIPO) SCHEMA: TIKSLAI, TAISYKLĖS IR POVEIKIS E. KOMERCIJAI.....	25
4.2. IOSS (IMPORTO VIENO LANGELIO SCHEMA): NAUDOJIMAS IR IŠŠŪKIAI	26
4.3. SVS SCHEMA IR POVEIKIS E-KOMERCIJAI.....	27
4.4. PRAKTINIAI SCHEMŲ TAIKYMO PAVYZDŽIAI.....	28

5. DAC7 DIREKTYVA IR JOS POVEIKIS ELEKTRONINEI PREKYBAI.....	32
6. PROBLEMINIŲ ASPEKTŲ ANALIZĖ IR REKOMENDACIJOS.....	34
6.1. PAGRINDINĖS ELEKTRONINĖS PREKYBOS APMOKESTINIMO PVM PROBLEMOS.....	34
6.2. PLATFORMŲ ATSAKOMYBĖS KLAUSIMAI, DUOMENŲ TRŪKUMO PROBLEMOS IR JŲ SPRENDIMO BŪDAI.....	35
6.3. REKOMENDACIJOS ES IR LIETUVOS TEISĖKŪRAI DĖL PVM REGULIAVIMO TOBULINIMO.....	36
IŠVADOS.....	38
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	39
SANTRAUKA.....	40
SUMMARY.....	41

IVADAS

Viena sparčiausiai besiplečiančių ekonomikos sričių yra elektroninė prekyba. Ji suteikia įmonėms galimybes pasiekti klientus visame pasaulyje, iš esmės pakeisdama tradicinį verslo modelį. Tačiau su šia plėtra kyla vis daugiau iššūkių, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio (PVM) surinkimu, deklaravimu ir paskirstymu. Dėl skirtingų šalių taikomų PVM tarifų ir administracinių procedūrų skirtumų tampa sudėtinga užtikrinti skaidrų, teisingą ir efektyvų šio mokesčio apskaičiavimą.

Vykdamt elektroninę prekybą, PVM surinkimo ir deklaravimo mechanizmo sudėtingumo klausimas yra aktualus tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu. Tam tikros, ne iki galo suderintos taisyklės, administracinė našta ir egzistuojančios mokesčių vengimo galimybės daro didelę įtaką konkurencingumui, verslo plėtrai ir fiskaliniam teisingumui. Įvairios ES direktyvos ir teisės aktų pakeitimai bei jų pagrindu sukurtos naujos sistemos – tokios kaip: „One-Stop-Shop“ (OSS), „Import One-Stop-Shop“ (IOSS) ir Smulkaus Verslo Schema (SVS)) – atskleidžia būtinybę nuolat modernizuoti PVM taikymo sistemą ir prisitaikyti prie sparčiai besikeičiančios skaitmeninės ekonomikos.

Darbo tikslas – atskleisti pagrindines problemas, susijusias su elektroninės prekybos apmokestinimu PVM, jo surinkimu ir deklaravimu, bei įvertinti esamus sprendimo būdus, tokius kaip OSS, IOSS ir SVS modeliai, kurie sukurti siekiant supaprastinti mokesčių administravimą bei mažinti mokesčių vengimo riziką.

Darbo uždaviniai:

- 1) Identifikuoti pagrindines administracines, teises ir technologines kliūtis, su kuriomis susiduria verslai vykdydami tarptautinę elektroninę prekybą;
- 2) Aptarti ir įvertinti „One-Stop-Shop“ (OSS), „Import One-Stop-Shop“ (IOSS) ir Smulkaus Verslo Schemos (SVS) modelių privalumus bei trūkumus;
- 3) Pateikti praktinių pavyzdžių analizę, iliustruojančią įvairius elektroninės prekybos modelius ir jų PVM surinkimo bei deklaravimo ypatumus;
- 4) Išdėstyti Europos Parlamento diskusijų rezultatus ir naujų direktyvų poveikį verslams bei mokesčių surinkimo sistemai.

Darbo objektas – pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mechanizmų taikymas tarptautiniuose sandoriuose. Tyrimo orientuojamasi į skirtingų PVM apmokestinimo taisyklių praktinį taikymą elektroninės komercijos versle, priklausomai nuo pardavimo kanalų, sandėliavimo vietų ir pirkėjų geografinių rinkų.

Pagrindiniai analizės metodai – sisteminis (vertinant ataskaitas ir teisės aktus, sisteminant surinktą medžiagą), loginis ir analitinis (analizuojant prievolių ir naudojamų schemų tarpusavio priklausomybę), kalbinis (analizuojant teisės aktų tekstus) ir lyginamasis (analizuojant PVM surinkimo reguliavimą), aprašomasis (aprašant teisės aktuose ir ataskaitos esančią medžiagą), apibendrinamasis.

Elektroninės prekybos apmokestinimo PVM mechanizmai šiame darbe yra analizuojami sistemiškai, pradedant bendraisiais PVM taikymo principais, kurie reglamentuoja elektroninę prekybą ES ir Lietuvoje. Pirmiausia yra aptariama bendra PVM taikymo sistema ir veikimo logika, nagrinėjami aktualiausi ES ir nacionaliniai teisės aktai, kurie atskleidžia PVM reguliavimo specifiką elektroninės prekybos srityje. Toliau analizuojami konkretūs elektroninės prekybos veikimo modeliai bei jų apmokestinimo skirtumai, taip išryškinant verslo formos pasirinkimo poveikį mokestinėms prievolėms. Tuomet dėmesys yra skiriamas ES lygmeniu vykstančioms diskusijoms dėl PVM atsakomybės pasidalijimo, tarptautinių prekybos platformų vaidmens PVM surinkime bei naujų schemų (OSS, IOSS, SVS) įtakos verslui ir jų praktinio taikymo. Galiausiai atliekama probleminių aspektų analizė ir pateikiamos rekomendacijos PVM mechanizmo taikymo efektyvinimui elektroninėje prekyboje, įvertinant būsimas reguliavimo perspektyvas. Tokia darbo struktūra leidžia aiškiai atskleisti esamų iššūkių pobūdį ir pagrįstai suformuluoti pasiūlymus tolesniam mokestinės politikos tobulinimui.

Svarbiausi šios analizės šaltiniai yra Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas ir šio įstatymo pakeitimo projektai, Tarybos direktyva 2006/112/EB, Tarybos direktyvos (ES) 2017/2455, (ES) 2019/1995, (ES) 2019/2026 bei DAC7 direktyva (ES) 2021/514, kurie reglamentuoja PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir surinkimo taisykles. Europos Komisijai pateikta ataskaita „VAT in the Digital Age – Final Report Volume 2: The VAT Treatment of the Platform Economy“, Lietuvos VMI prie FM viršininko įsakymas Nr. VA-5 ir kiti nacionaliniai teisės aktai, kurie formuoja PVM taikymo sistemą Lietuvoje. Šie teisės aktai yra pagrindiniai šaltiniai, analizuojant esminius pokyčius, susijusius su PVM surinkimu, ir leidžia išsamiai įvertinti PVM surinkimo mechanizmų veikimą bei formuluoti rekomendacijas, orientuotas į mokesčių administravimo procesų modernizavimą tiek nacionaliniu, tiek ES lygmeniu.

1. PVM APMOKESTINIMO TAISYKLĖS ELEKTRONINEI PREKYBAI LIETUVOJE IR ES

Pridėtinės vertės mokestis (PVM) yra vienas svarbiausių ir plačiausiai taikomų netiesioginių mokesčių, užtikrinantis stabilias valstybių pajamas, skaidrumą tarpvalstybinėje prekyboje ir sąžiningą konkurenciją. Šio mokesčio taikymas grindžiamas sudėtingais principais ir taisyklėmis, kurių esmė – sandorių apmokestinimas pagal prekių paskirties vietą. Tarptautinės elektroninės prekybos plėtra lemia būtinybę nuolat tobulinti ir pritaikyti PVM sistemą prie sparčiai kintančios ekonominės ir technologinės aplinkos. Itin svarbu suprasti pagrindinius PVM mechanizmus ir sekti jų pokyčius elektroninėje komercijoje tiek verslams, tiek valstybės institucijoms, siekiant efektyvaus mokestinių prievolių administravimo ir galimų piktnaudžiavimo atvejų prevencijos.

1.1 PVM APMOKESTINIMO SISTEMOS ESMĖ IR PRINCIPAI

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) taikomas daugumoje pasaulio šalių, įskaitant ir Europos Sąjungą (toliau – ES). Jis yra laikomas vienu pagrindinių netiesioginių mokesčių. PVM apskaičiuojamas pagal sukuriamą pridėtinę vertę kiekviename prekių tiekimo ar paslaugų teikimo etape. Mokestis yra surenkamas palaipsniui visoje tiekimo grandinėje, o galutinė mokesčio našta tenka galutiniam pirkėjui. Tai reiškia, kad PVM pridedamas prie kiekvienos prekės ir paslaugos kainos, o PVM mokesčio mokėtojai turi teisę į šio mokesčio atskaitą. PVM sistema yra itin reikšminga siekiant sudaryti vienodas konkurencines sąlygas tarp ES ir trečiųjų šalių tiekėjų, užtikrinti skaidrą apmokestinimą tarpvalstybinėje prekyboje ir užkardyti PVM vengimo atvejus.

PVM apmokestinimo objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai vykdoma ekonominė veikla už atlygį. Kai prekės yra importuojamos ir įvežamos į ES teritoriją iš trečiųjų šalių, joms pritaikomas PVM, taip užtikrinant vienodas konkurencines sąlygas visiems tiekėjams – tiek iš trečiųjų šalių, tiek vietiniams. Elektroninės komercijos kontekste itin svarbu apibrėžti, kokios paslaugos ir prekės patenka į PVM apmokestinimo sritį, atsižvelgiant į skirtingus teisės aktų reikalavimus bei tarptautinius tiekimo kanalus.

ES PVM tarifai yra standartiniai (taikomi daugumai prekių ir paslaugų) arba lengvatiniai (taikomi socialiai jautrioms sritims, tokioms kaip knygos ar būtinieji maisto produktai). ES, siekdama užtikrinti PVM tarifų harmonizavimą bendrojoje rinkoje, yra nustačiusi minimalų 15 % standartinį PVM tarifą. Šalyse narėse standartiniai tarifai svyruoja nuo 17 iki 27 %. Kiekviena šalis narė nusistato savo tarifą nacionaliniu lygiu. Lengvatiniai

tarifai skirti sumažinti mokestinę naštą pirkėjams ir skatinti tam tikrų prekių ir paslaugų prieinamumą. Elektroninės komercijos srityje įvairių lengvatų taikymas yra sudėtingas dėl tarpvalstybinės prekybos, kurioje galioja skirtingi tarifai ir skirtingi nacionaliniai teisės aktai. Europos Sąjunga nuolat peržiūri lengvatų taikymą ir siekia išlaikyti mokesčių sistemą skaidrią ir efektyvią.

Vienas pagrindinių PVM sistemos veikimo pagrindų yra mokesčio neutralumo principas. Šis principas užtikrina, kad mokestis neturėtų įtakos verslo sprendimams bei rinkos konkurencijai. Neutralumo principas reiškia, kad PVM turi būti taikomas visiems vienodai, nepriklausomai nuo rinkos dalyvio dydžio, veiklos srities ir kilmės šalies. Šis principas taip pat užtikrinamas per PVM atskaitą – galutinė ekonominė PVM našta tenka galutiniam vartotojui, kuriuo dažniausiai yra gyventojas. Tuo tarpu verslai veikia kaip tarpininkai ir naudojami PVM atskaita – jie moka PVM tik nuo vertės padidėjimo, kuris sukuriamas kiekviename prekių ar paslaugų teikimo grandinės etape. Būtent elektroninės komercijos srityje kyla daug diskusijų, nes šio principo įgyvendinimas tampa sudėtingesnis, siekiant sukurti sistemą, kuri užtikrintų vienodas sąlygas tiek vietiniams, tiek tarptautiniams pardavėjams, kartu suderinant interesus tarp tradicinių bei skaitmeninių tiekėjų.

Kiti svarbūs PVM apmokestinimo principai yra grindžiami ekonominiu efektyvumu ir skaidrumu. Ekonominio efektyvumo principo taikymas užtikrina, kad mokesčio surinkimas būtų vykdomas su minimaliomis administracinėmis sąnaudomis. Skaidrumo principas pabrėžia, kad galutiniam pirkėjui PVM turi būti aiškiai išskirtas kaip prekės ar paslaugos dalis, o teritorinis principas nurodo, kad mokestis yra mokamas pagal tai, kur vyksta galutinis vartojimas. Šis principas yra itin svarbus vykdant tarpvalstybinę prekybą ir elektroninę komerciją. Principų taikymas siekia užtikrinti valstybių biudžetų stabilumą bei teisingą ir protingą rinkos dalyvių apmokestinimą.

Nuo tada, kai buvo sukurta Europos Sąjunga, PVM sistema yra nuolatinis reformų ir diskusijų objektas. Nuolat siekiama pritaikyti PVM sistemą prie besikeičiančių ekonomikos bei technologijų sąlygų. Vienas ES diskusinių objektų yra taikomas apmokestinimo principas. Keliama klausimai, ar PVM turi būti mokamas pagal pardavėjo šalį (t. y. taikant kilmės principą), ar pagal pirkėjo šalį (t. y. taikant paskirties principą). Šis klausimas itin sudėtingas ir aktualus kalbant apie elektroninę komerciją, kadangi tarpvalstybinė prekyba pasižymi lankstumu ir greičiu, o mokestinių įsipareigojimų vykdymo užtikrinimas tampa nemenku iššūkiu. Nepaisant nuolatinių diskusijų dėl šių dviejų principų, šiuo metu Europos Sąjungoje be didesnių nesutarimų vyrauja paskirties principas. PVM turi reikšmingą įtaką ES vidaus rinkai ir nacionaliniams biudžetams, todėl bet koks sistemos

pokytis gali turėti labai didelės svarbos, o tai šias diskusijas daro ne tik jautrias, bet ir būtinas siekiant nuolatinio sistemos tobulinimo.

Europos Audito Rūmų 2019 m. specialiojoje ataskaitoje „Elektroninė prekyba: vis dar reikia įveikti nemažai su PVM ir muitų surinkimu susijusių iššūkių“ yra pabrėžta, kad ES neįveikia PVM surinkimo iššūkių, susijusių su prekėmis ir paslaugomis, kuriomis prekiaujama internete. Sunkumai atsiranda dėl tarpvalstybinės prekybos specifikos ir labai sparčiai besivystančio ir augančio skaitmeninio verslo. Valstybės turi pareigą surinkti pridėtinės vertės mokestį, taikytiną tarpvalstybiniams elektroninės prekybos sandoriams, tačiau dažnai susiduria su reikšmingais iššūkiais. Nesurinkto PVM ir muitų trūkumas daro įtaką tiek atskirų valstybių narių, tiek visos ES biudžetams.

Neabejotinai, pagrindinė nesurinktų mokesčių problema yra PVM vengimas ir sukčiavimas. Vienas iš pavyzdžių galėtų būti atvejis, kai užsienio įmonės tiesiog netinkamai deklaruoja pardavimus, taip išvengdamos registracijos PVM mokėtojų registruose Europos Sąjungoje. Iššūkiai kyla ir dėl sudėtingos PVM mokėtojų registracijos, ypač kai elektroninės komercijos įmonės veiklą vykdo kelyje šalyse, kuriose taikomos skirtingos PVM taisyklės. Taikymasis prie skirtingų kriterijų prideda nereikalingos administracinės naštos ir reikalauja išsamių mokestinių žinių tiek skirtingose valstybėse, tiek taikant Europos Sąjungos direktyvas. Vieno langelio sistemos (OSS) ir importo vieno langelio sistemos (IOSS) atsiradimas iš dalies supaprastino minėtus procesus smulkesniems verslams, tačiau vis tiek kelia didelę administracinę naštą ir reikalauja brangių technologinių sprendimų.

Nevienodi PVM tarifai skirtingose ES šalyse taip pat kelia papildomų iššūkių, nes sukuria nevienodas konkurencines sąlygas. Verslai, norintys vykdyti veiklą kelyje ar net keliolikoje Europos Sąjungos šalių, turi užtikrinti, kad kiekvienam pirkėjui būtų pritaikytas teisingas PVM tarifas, o surinktos sumos – teisingai apskaičiuotos ir deklaruotos. Įgyvendinant šią tvarką, verslai yra priversti investuoti į pardavimo, apskaitos ir administravimo sistemas. Ši situacija tampa dar sudėtingesnė, kai reikia įvertinti ir lengvatinių tarifų taikymą skirtingose valstybėse. PVM surinkimą apsunkina nemenkas ir vis didėjantis mažos vertės prekių iš trečiųjų šalių srautas, ypač kuomet trečiųjų šalių pardavėjai stengiasi, kad tos prekės nepatektų į IOSS schemą. Tokių iššūkių identifikavimas suponuoja, kad PVM sistema turi būti nuolat peržiūrima ir tobulinama, siekiant užtikrinti efektyvų apmokestinimą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių netekimams skaitmeninėje ekonomikoje.

1.2 ELEKTRONINĖS PREKYBOS PVM REGLAMENTAVIMAS ES: SVARBIAUSIOS DIREKTYVOS IR REGLAMENTAI

Bendrąsias pridėtinės vertės mokesčio taisykles visose Europos Sąjungos valstybėse narėse (tiek prekių ir paslaugų tiekimą, tiek apie tarpvalstybinę prekybą) reglamentuoja Tarybos direktyva 2006/112/EB, dar vadinama – PVM direktyva. Šia direktyva yra įtvirtintas teritorialumo principas, kuris nustato, kad PVM yra mokamas šalyje, kurioje prekė yra vartojama. Iki 2021 metų PVM apskaičiavimo taisyklės buvo kur kas sudėtingesnės ir nevienodos tarp skirtingų valstybių narių.

Siekiant užtikrinti sąžiningą konkurenciją tarp ES ir trečiųjų šalių pardavėjų bei modernizuoti PVM sistemą, buvo priimtos Tarybos direktyvos (ES) 2017/2455 ir (ES) 2019/1995, kuriomis įtvirtinta nauja vieno langelio sistema (OSS). Ši sistema sukurta siekiant supaprastinti PVM deklaravimą vykdant tarpvalstybinę prekybą. Jos paskirtis – leisti pardavėjams registruotis bei mokėti PVM vienoje ES valstybėje, o ne kiekvienoje atskirai. Taip pat, remiantis šiomis direktyvomis, buvo panaikintos skirtingose valstybėse taikytos nuotolinės prekybos ribos ir įvesta vieninga 10 000 EUR metinė riba. Ši riba reiškia, kad verslui prievolė rinkti ir mokėti PVM pagal kliento buvimo šalį atsiranda tuomet, kai bendroji tarpvalstybinės prekybos apyvarta Europos Sąjungoje pasiekia 10 000 EUR. Į šią sumą neįskaičiuojami vietiniai pardavimai. Minėtomis direktyvomis taip pat įdiegta importo vieno langelio sistema (IOSS – Import One Stop Shop), kuri skirta spręsti trečiųjų šalių pardavėjų konkurencinius pranašumus. Iki šių pakeitimų, prekės, kurių vertė neviršija 22 EUR, buvo neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu ir taip suteikė trečiųjų šalių pardavėjams konkurencinį pranašumą. 2021 metais ši lengvata buvo panaikinta ir visos importuojamos prekės be išimties tapo apmokestinamos PVM. Kai trečiosios šalies pardavėjas yra IOSS sistemos dalyvis, jis turi teisę rinkti PVM pardavimo metu ir perduoti šį mokestį Europos Sąjungos mokesčių administratoriams, taip iš esmės supaprastindamas prekių muitinimo formalumus.

Tarybos direktyva (ES) 2021/514, dar vadinama DAC7 direktyva, papildomai nustatė, kad skaitmeninės platformos (tokios kaip „eBay“, „Amazon“ ir kt.) privalo teikti informaciją apie pardavėjų sandorius Europos Sąjungos mokesčių administratoriams. Šios direktyvos tikslas – kovoti su mokesčių slėpimu bei užtikrinti, kad mokesčių administratoriams būtų lengvai pasiekiami informacija apie pardavėjų gautas pajamas per prekybos platformas.

1.3 ELEKTRONINĖS PREKYBOS PVM TAISYKLĖS LIETUVOJE : PAGRINDINIAI ASPEKTAI

Lietuvoje registruotiems subjektams, vykdančioms elektroninę prekybą, pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimui taikomos taisyklės, atitinkančios Europos Sąjungos direktyvas. Šiuo metu taikomas pagrindinis principas yra tas, kad prekės, parduodamos internetu, yra apmokestinamos PVM pagal vartotojo buvimo vietą (paskirties principas) t. y. PVM mokamas ten, kur yra galutinis vartotojas, jei pardavimai vykdomi neapmokestinamiesiems asmenims. Tai reiškia, kad Lietuvoje registruotas subjektas, kuris savanoriškai arba dėl atsiradusios prievolės jau yra registruotas PVM mokesčių mokėtojų registre, vykdydamas pardavimus Lietuvos pirkėjams, taiko standartinį 21 % PVM tarifą. Tuo atveju, kai toks subjektas vykdo pardavimus į trečiąsias šalis, eksportuojamoms prekėms taikomas 0 % PVM tarifas, o prievolė sumokėti visus atsiradusius mokesčius (muitus ar/ir PVM bei kitus konkrečioje šalyje taikomus mokesčius, kai tokie yra pagal nacionalinę paskirties šalies teisę) tenka galutiniam vartotojui.

Vertinant PVM taikymą elektroninei prekybai, labai svarbu atskirti, ar sandoris vyksta tarp verslų t. y. B2B (angl. *business to business*), ar tarp verslo ir vartotojo t. y. B2C (angl. *business to consumer*), kadangi šiems sandoriams taikomos skirtingos PVM taikymo taisyklės. Jei prekybos modelis yra B2B, dažniausiai taikoma atvirkštinio apmokestinimo schema (angl. *reverse charge*). Tai reiškia, kad prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM tenka pirkėjui, jeigu jis yra kitoje ES šalyje ir turi galiojantį PVM mokėtojo kodą. Tuo tarpu B2C modelio atveju PVM taikomas pagal pirkėjo buvimo vietą. Pavyzdžiui, Lietuvos pirkėjui taikomas 21 % PVM tarifas. Kitų Europos Sąjungos šalių klientams taip pat taikomas jų šalies PVM tarifas, tačiau svarbu atsižvelgti į pardavėjo metines pardavimų apimtis. Reikia pastebėti, kad verslui nepasiekus 10 000 EUR pardavimų į kitas šalis nares, ir jei jis nėra smulkaus verslo schemos (SVS) dalyvis pardavimams į kitas šalis nares, jis taikys Lietuvos 21 proc. standartinį tarifą ir PVM mokės Lietuvoje, o kai pardavėjas yra viršijęs 10 000 EUR metinę ribą pardavimų į ES šalis nares turės arba registruotis OSS, arba PVM mokėtoju šalyse į kurias pardavimai vykdomi ir skaičiuoti tos šalies PVM tarifas.

2021 m. liepos 1 d. įsigaliojo ES PVM el. prekybos reforma, kuri buvo įtvirtinta Tarybos direktyva (ES) 2017/2455 ir Tarybos direktyva (ES) 2019/1995, taip pat ją papildė Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2019/2026. Ši reforma siekia harmonizuoti PVM apskaitos taisykles Europos Sąjungoje ir supaprastinti tarpvalstybinę elektroninę prekybą. Iki šios reformos įsigaliojimo tarpvalstybine B2C elektronine prekyba besiverčiantys verslai PVM skaičiavo pagal savo šalies tarifą tol, kol nebuvo pasiekta konkrečios valstybės narės nustatyta prekybos riba. Kai ta riba buvo viršijama, verslas privalėjo registruotis PVM mokėtoju toje valstybėje, taikyti jos PVM tarifą bei teikti deklaracijas tos šalies mokesčių administratoriui. Tai verslams kėlė nemažą administracinę naštą. Reforma supaprastino šią

sistemą, įdiegdama One Stop Shop (OSS) mechanizmą, kuris leidžia deklaruoti visų ES šalių PVM vienoje vietoje ir vienu mokėjimu sumokėti surinktus skirtingų šalių PVM, išvengiant registracijos PVM mokėtojais kiekvienoje šalyje atskirai.

Tokiais atvejais, kai prekės pardavimo momentu yra trečiojoje šalyje (pavyzdžiui, Kinijoje ar Jungtinėse Amerikos Valstijose) ir jų kaina neviršija 150 € bei jas perka Lietuvos pirkėjas iš trečiojoje šalyje registruoto verslo subjekto, PVM gali būti apskaičiuotas pirkimo metu. Tam, kad pardavėjas galėtų apskaičiuoti PVM pirkimo momentu, jis turi būti IOSS (Import One Stop Shop) sistemos dalyvis. Tačiau, jeigu prekės vertė yra didesnė nei numatyta suma, prievolė sumokėti importo PVM ir muitus teks pirkėjui. Jeigu pardavėjas vykdo prekybą per tarptautines elektronines pardavimo platformas (tokias kaip „ebay“, „Amazon“) papildoma atsakomybė už PVM surinkimą gali tekti ir pačiai platformai.

1.4 NUMATOMI PVM ĮSTATYMO POKYČIAI LIETUVOJE

2025 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujai priimta ES direktyva, susijusi su PVM apmokestinimu elektroninei prekybai. Ji vadinama „PVM e-komercijos modernizavimo direktyva“. Lietuva susidūrė su administracinėmis bei technologinėmis kliūtimis ir laiku neperkėlė naujos sistemos reikalavimų į nacionalinius teisės aktus. Dėl to dalis šios direktyvos nuostatų nėra pilnai įgyvendintos, o tai kelia daug neaiškumų verslams ir mokesčių administratoriui, kadangi didėja rizika, jog bus praleisti svarbūs registracijų ir deklaravimo terminai, o juridiniai asmenys nebus susipažinę su naujomis taisyklėmis.

Lietuvoje šiuo metu yra registruoti keli PVM įstatymo pakeitimų projektų, kurių priėmimas preliminariai planuojamas 2025 metų Seimo pavasario sesijoje. Šių projektų tikslas – supaprastinti PVM registracijos procedūras, užtikrinti nuoseklų tarptautinės prekybos duomenų reguliavimą ir stiprinti kontrolės mechanizmus. Tikėtina, jog keisis ir nacionalinė PVM riba bei jos apskaičiavimo metodika (šiuo metu ji skaičiuojama už paskutinius 12 mėnesių, o ateityje būtų skaičiuojama už ataskaitinius metus ir einamuosius metus).

Šiuo metu Lietuvoje įstatymais nėra numatyta galimybė ir nėra aprašyta tvarka, kaip naudoti Smulkaus verslo schemą, tačiau, remiantis VMI prie FM viršininko įsakymo 2025-01-17 Nr. VA-5 pagrindu, Lietuvoje registruotoms įmonėms suteikiama galimybė pradėti naudoti šią schemą ir teikti prašymus tapti jos dalyviais. Tokiu būdu siekiama nesudaryti nepalankių konkurencinių sąlygų dėl kol kas neperkeltų direktyvos nuostatų.

Lietuvoje PVM taisyklės, taikomos elektroninei prekybai, iš esmės atitinka ES teisės aktus, tačiau šiuo metu, dėl administracinių ir technologinių kliūčių, nėra pilnai

įgyvendinta naujausia PVM e-komercijos modernizavimo direktyva. Tokia situacija sukuria mokestinių rizikų ir administracinę nežinią. Siekiant užtikrinti aiškų ir efektyvų elektroninės prekybos apmokestinimą – įskaitant Smulkaus verslo schemos įgyvendinimą ir tikėtinus pokyčius nacionalinės prekybos ribose, yra būtini numatomi įstatymų pakeitimai Lietuvoje. PVM sistemos efektyvumui užtikrinti būtinas nuolatinis valstybės institucijų ir verslo bendradarbiavimas, laiku reaguojant į pokyčius tarptautinėje rinkoje ir kylančius iššūkius.

2. ELEKTRONINĖS PREKYBOS MODELIAI IR JŲ APMOKESTINIMO PVM SKIRTUMAI

Sparčiai augant tarptautinei elektroninei prekybai ir verslui plečiantis į naujas rinkas, tampa ypač svarbu suprasti, kaip skirtingi elektroninės prekybos modeliai, sandėliavimo vietos, prekybos platformos, pardavimų šalių bei verslo registracijos šalies pasirinkimas daro įtaką mokestinėms prievolėms. Netinkamai įvertinus šiuos aspektus, kyla rizika prarasti konkurencinį pranašumą, patirti papildomą administracinę naštą ar finansinių nuostolių. Todėl verslui itin svarbu gilintis tiek į elektroninių parduotuvių veiklos ypatumus, tiek į prekybos tarptautinėse platformose specifiką, siekiant užtikrinti efektyvų ir teisiškai tvarkingą PVM taikymą nuotolinės tarptautinės prekybos versle.

2.1. INDIVIDUALIOS ELEKTRONINĖS PARDUOTUVĖS APMOKESTINIMO PVM SPECIFIKA TAIKANT SKIRTINGUS PREKYBOS MODELIUS

Nuosavos individualios elektroninės parduotuvės yra vienas iš populiariausių ir tradiciškiausių elektroninės prekybos modelių. Tai reiškia, kad verslas pats susikuria savo elektroninę parduotuvę – internetinę svetainę, kurią pats administruoja, rūpinasi mokėjimų surinkimu, tiesiogiai bendrauja su pirkėjais, yra atsakingas už jos palaikymą ir išvaizdą, struktūros atitikimą teisės aktams. Priešingai nei prekyba per prekybos platformas, tokias kaip „Amazon“ ar „eBay“, nuosavų elektroninių parduotuvių savininkai patys iš esmės yra atsakingi už visą pardavimo procesą – nuo ofertos pateikimo iki mokestinių prievolių vykdymo. Šiam modeliui yra taikoma pagrindinė PVM apmokestinimo taisyklė, grindžiama paskirties šalies principu, kuris nurodo, kad pardavėjas taiko PVM tarifą pagal pirkėjo vietą, jeigu pasiekia nustatytą tarpvalstybinės prekybos ribą.

Kai verslas yra registruotas Lietuvoje ir Lietuvos neapmokestinamiesiems asmenims parduoda prekes, taikomas standartinis 21 % PVM tarifas. Tačiau, kai toks verslas vykdo pardavimus į kitas ES šalis, šiuo metu galioja 10 000 eurų metinė riba, taikoma tarpvalstybiniam pardavimams Europos Sąjungos viduje. Tol, kol verslas šios ribos neviršija, gali taikyti Lietuvos PVM tarifą ir mokėti jį Lietuvoje, nepriklausomai nuo paskirties šalies. Tačiau kai tik ši riba yra viršyta, verslas turi du pasirinkimus. Pirmasis – registruotis pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju Europos Sąjungos šalyse, kuriose yra jo pirkėjai. Antrasis – naudotis OSS sistema, kuri suteikia galimybę tiek deklaruoti, tiek sumokėti PVM vienoje valstybėje visiems ES pardavimams.

Kuomet yra prekiaujama už Europos Sąjungos ribų, PVM taisyklės yra kitokios. Jeigu prekės yra parduodamos trečiosiose šalyse esantiems klientams, jos neapmokestinamos PVM, tačiau tokiu atveju pirkėjas gali būti įpareigotas sumokėti importo PVM ir muitus savo šalyje pagal nacionalinius teisės aktus. Esant tokiai situacijai, kai prekės yra importuojamos iš trečiųjų šalių į Europos sąjungos šalis ir jų vertė neviršija 150 eurų, pardavimus atliekantis verslas gali pasinaudoti IOSS sistema ir surinkti PVM pirkimo metu, taip išvengiant papildomų muitinės procedūrų ir muitinės tarpininkų išlaidų.

Reikia atkreipti dėmesį, kad taikant tokį verslo modelį veikia PVM atskaitos mechanizmas. Verslo savininkas investuoja į elektroninės parduotuvės kūrimą, palaikymą, perka prekes iš tiekėjų, vadinasi, jis turi ir teisę į PVM atskaitą už išlaidas, kurios padeda uždirbti pajamas. Įvertinus šiuos aspektus, akivaizdu, kad sumokėtas PVM gali būti atimamas iš mokėtino PVM, taip sumažinant bendrą mokestinę naštą.

Elektroninės prekybos verslo savininkai gali veikti labai įvairiais būdais ir taikyti labai skirtingus verslo modelius. Nepaisant to, kad gali atrodyti, jog visi elektroninės prekybos verslai veikia labai panašiai, iš tiesų, priklausomai nuo rinkos, kurioje yra veikiamas, verslo registracijos šalies, sandėlio lokacijos – PVM mechanizmas gali veikti labai skirtingai. Todėl yra būtina tinkamai įsivertinti, kokios prievolės gali kilti priėmus tam tikrus sprendimus dėl verslo modelio taikymo. Kaip veiks PVM apmokestinimo mechanizmas, prekiaujant per nuosavą elektroninę parduotuvę, priklauso nuo to, kur yra registruotas elektroninės prekybos verslas, kokioje šalyje yra pirkėjas, kokioje šalyje yra prekės pardavimo momentu. Taigi, atsižvelgiant į šiuos kintamuosius, verslas dēlioja modelius ir vertina, kokios PVM prievolės jam kyla.

Jeigu pardavėjas yra registruotas verslo subjektas Lietuvoje ir įkūręs nuosavą elektroninę parduotuvę, siekdamas pasiekti pirkėjus kitoje Europos Sąjungos šalyje, o prekiauja prekėmis, kurios pardavimo momentu yra trečiojoje šalyje, jis turi apsispręsti, kaip rinkti PVM. Tokiu atveju galimos dvi opcijos. Pirmoji – PVM būtų surenkamas importo metu, o mokesčius reikėtų deklaruoti ir sumokėti pirkėjo šalyje, t. y. importo PVM prievolė teks pačiam vartotojui. Antroji opcija gali būti taikoma tuo atveju, jei parduodamų prekių vertė yra mažesnė nei 150 EUR. Tuomet pardavėjas gali tapti IOSS dalyviu (nors tai nėra privaloma, tačiau palengvina vartotojui prekių gavimą) ir pats deklaruoti bei sumokėti importo PVM. Tačiau jeigu šis Lietuvoje registruotas verslas prekiauja prekėmis, kurios pardavimo metu yra kitoje Europos Sąjungos šalyje, PVM surinkimo mechanizmas taikomas kitaip. Tokiu atveju, jei pardavėjas dar nėra viršijęs 10 000 EUR metinės tarpvalstybinių pardavimų ribos, jis taiko savo šalies PVM tarifą. Kai ši riba viršijama, tenka taikyti pirkėjo šalies PVM tarifus. Pardavėjas turi priimti sprendimą, kaip rinks ir mokės PVM. Jis gali arba registruotis OSS

sistemoje ir per savo šalies mokesčių administratorių deklaruoti bei sumokėti PVM už visus ES pardavimus, arba registruotis PVM mokėtoju tose šalyse, kuriose vykdo pardavimus, ir deklaruoti bei mokėti PVM per tų šalių mokesčių administratorių sistemas.

Elektroninės komercijos atstovas, įregistravęs savo verslą Lietuvoje, tačiau turintis nuosavą elektroninę parduotuvę, įkurtą siekiant vykdyti pardavimus pirkėjams, esantiems trečiosiose šalyse (pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje), ir turintis sandėlį kitoje trečiojoje šalyje (pavyzdžiui, Kinijoje), PVM netaikytų, o jo pirkėjui atsirastų prievolė deklaruoti ir sumokėti importo mokesčius pagal pirkėjo šalies nacionalinius teisės aktus. Jeigu toks verslas nuspręstų sandėlį laikyti kitoje Europos Sąjungos šalyje (pavyzdžiui, Lenkijoje), PVM surinkimo prievolė pardavėjui taip pat nebūtų taikoma, o su importu susijusios prievolės tektų pirkėjui pagal pirkėjo šalies taisykles. Tačiau tokiu atveju pardavėjui atsiranda kita prievolė – registruotis PVM mokėtoju toje šalyje, kurioje yra sandėlis, jeigu prekės pardavimo momentu priklauso pardavėjui. Taikant trikampės prekybos modelį, kai pardavimo momentu prekės elektroninės komercijos verslui nepriklauso, prievolė registruotis Europos Sąjungos šalyje, kurioje yra prekės, PVM mokėtoju neatsiranda.

Verslas, vykdamas elektroninę komerciją, gali nuspręsti jį registruoti trečiojoje šalyje. Tokiu atveju nuosavos elektroninės parduotuvės klientai galėtų būti Europos Sąjungos šalyje, o prekės sandėliuojamos trečiojoje šalyje. Susidarius tokiai situacijai, gali būti taikomi du PVM surinkimo variantai. Pirmasis – PVM būtų surenkamas importo metu, t. y. deklaruoti ir sumokėti ES šalyje taikomus mokesčius (importo PVM) turėtų pats pirkėjas. Antrasis variantas gali būti taikomas tuo atveju, jeigu parduodamų prekių vertė yra mažesnė nei 150 EUR – tada pardavėjas gali tapti IOSS dalyviu ir deklaruoti bei sumokėti importo PVM pats. Tačiau, jeigu toks verslas nuspręstų savo prekes laikyti ES šalyje pardavimo momentu, jis privalėtų registruotis PVM mokėtoju ES šalyje, kurioje yra sandėlis. Tais atvejais, kai tokio verslo apyvarta nėra viršijusi 10 000 EUR pardavimams, taikomas sandėlio šalies PVM tarifas, o viršijus šią sumą verslas turi arba registruotis PVM mokėtoju šalyse, kuriose yra pirkėjai, arba registruotis OSS sistemos dalyviu.

Verslas, veikiantis per nuosavas elektronines parduotuves, turi beveik neribotas galimybes formuoti produktų tiekimo ir prekybos strategijas. Elektroninės komercijos atstovai yra laisvi pasirinkti verslo registracijos šalis, prekių sandėliavimo vietas, pardavimo rinkas bei logistikos maršrutus, tačiau kartu jie susiduria su itin kompleksinėmis PVM taisyklėmis, kurios kinta priklausomai nuo šių kintamųjų. Toks taisyklių sudėtingumas verčia itin kruopščiai analizuoti ir vertinti verslo sprendimus, ypač kai svarstoma keisti sandėlio lokaciją ar ieškoti klientų naujose rinkose.

Net vienas sprendimas gali reikšmingai pakeisti verslo apmokestinimo taisykles. Tinkamai neįvertinus galimų prievolių, verslas rizikuoja patirti papildomų išlaidų, gauti baudas ar net prarasti rinką. Todėl kiekvienas tokio verslo savininkas turi ne tik suprasti, bet ir gebėti tinkamai įvertinti taikomus PVM mechanizmus. Optimalus tiekimo grandinių sudėliojimas ir tinkamo verslo modelio pasirinkimas – tai galimybė optimizuoti mokestinę naštą, lengviau plėstis į skirtingas rinkas bei didinti konkurencinį pranašumą. Nors tai verslams kelia iššūkių, kartu tai yra ir unikali galimybė lanksčiai prisitaikyti prie globalių rinkų poreikių bei reguliacinių mechanizmų.

2.2. PREKYBOS PER TARPTAUTINĖS ELEKTRONINĖS PREKYBOS PLATFORMAS PVM APMOKESTINIMO SPECIFIKA TAIKANT SKIRTINGUS PREKYBOS MODELIUS

Internetinės prekybos vieta, sujungianti pardavėjus ir pirkėjus iš skirtingų šalių bei sudaranti galimybę vykdyti tarptautinius sandorius, rūpinasi marketingu, platformos palaikymu, išvaizda ir vieningomis taisyklėmis, taikomomis pardavėjams – tai vadinama tarptautine elektroninės prekybos platforma. Prekiaujant tarptautinėse elektroninės prekybos platformose, tokiose kaip „eBay“, „Amazon“, „Pigu.lt“, „Allegro“ ir kt., atsiranda specifinių mokestinių ir teisės aktų skirtumų, lyginant su prekyba per individualias elektronines parduotuves. Pagrindinis skirtumas yra tas, kad dalis mokestinių prievolių gali būti perkelta pačioms platformoms. Nuo 2021 metų, įsigaliojus ES PVM el. prekybos reformai, atsirado naujos taisyklės, nustatančios atvejus, kai būtent platforma privalo surinkti ir pervesti PVM paskirties valstybei.

PVM surinkimą ir deklaravimą vykdo pati platforma, kai ne ES pardavėjas parduoda prekes ES klientams, o prekės jau yra Europos Sąjungoje. Antroji taisyklė, kai pati platforma turi surinkti, deklaruoti ir pervesti PVM paskirties šaliai, taikoma tada, kai ne ES pardavėjas parduoda mažos vertės prekes (iki 150 EUR vertės) ES klientams, o prekės siunčiamos tiesiogiai iš trečiųjų šalių.

Aptariant šias taisykles svarbu pažymėti, kad platformos nėra atsakingos už PVM surinkimą, jei per jas prekiauja ES pardavėjas arba jei trečiosios šalies pardavėjas parduoda ES klientams prekes, kurių vertė viršija 150 EUR. Šių taisyklių įvedimo tikslas – sumažinti PVM vengimo atvejus, kadangi ne ES pardavėjai vengdavo registruotis ES PVM sistemoje, nors tai buvo jų pareiga, tačiau pasinaudodami tuo, kad veiksmingos kontrolės mechanizmo nėra, mokestinių prievolių išvengdavo.

Svarbiausias mokestinis skirtumas yra PVM registracija ir taikymas ES registruotiems pardavėjams. Tai priklauso nuo to, kur prekės yra sandėliuojamos ir kokios šalies klientams parduodamos. Jeigu pardavėjas naudoja plačiai paplitusią „Amazon FBA“ (angl. *Fulfillment by Amazon*) ar panašią paslaugą ir sandėliuoja prekes Europos Sąjungos šalyse įsikūrusiuose sandėliuose, dažniausiai toks verslas turi registruotis PVM mokėtoju tose šalyse, kur yra laikomos prekės. Taip atsiranda papildomos mokesinės prievolės, nes užsiregistravus PVM mokėtoju tam tikroje šalyje, toje šalyje taip pat privaloma deklaruoti ir sumokėti PVM pagal sandėlio vietą, o ne pagal galutinio pirkėjo šalį. Pavyzdžiui, jeigu Lietuvos verslas naudoja „Amazon FBA“ ir sandėliuoja savo prekes Ispanijoje, toks pardavėjas turi prievolę registruotis PVM mokėtoju Ispanijoje, o kai vyksta prekių perkėlimas, laikoma, kad įvyko tiekimas pagal B2B modelį todėl reikia deklaruoti ir mokėti vietinį PVM. Kai vietinis Ispanijos gyventojas įsigyja tokią prekę iš Lietuvos verslo, kuri yra Ispanijos sandėlyje pardavimo momentu, turi būti pritaikytas Ispanijos pardavimo PVM tarifas. Toks lietuviškas verslas įgyja teisę į PVM atskaitą Ispanijoje, o deklaruoti ir mokėti PVM taip pat turi toje šalyje. Tačiau jeigu pardavimas iš šio Ispanijos sandėlio būtų Italijos pirkėjui, pardavėjas privalėtų taikyti Italijos PVM tarifą ir galėtų naudoti OSS sistemą.

Kai yra prekiaujama per tokias platformas kaip „Pigu.lt“ arba „Allegro.pl“, kurios labiau orientuotos į tam tikras regionines rinkas, PVM taisyklės dažniausiai yra tiesiogiai susijusios su pardavėjo registracijos šalimi ir prekybos vieta. Kai pardavėjas veikia iš Lietuvos ir pardavimai vykdomi Lietuvos pirkėjams, taikomas 21 % PVM tarifas. Tačiau kai pardavimai vykdomi į kitas ES šalis ir viršijama 10 000 EUR tarpvalstybinės prekybos riba, pardavėjui atsiranda prievolė registruotis OSS sistemoje arba registruotis PVM mokėtoju šalyse, kuriose vykdo pardavimus. Tokio prekybos modelio apmokestinimas iš esmės nesiskiria nuo apmokestinimo, taikomo prekybai per individualias elektronines parduotuves.

Jeigu elektroninės komercijos atstovas nusprendžia registruoti verslą Europos Sąjungos šalyje, laikyti prekes trečiojoje šalyje, o pardavimus vykdyti per tarptautinę pardavimų platformą, siekiant pasiekti ES pirkėjus, tuomet tarptautinė pardavimų platforma būtų atsakinga už PVM surinkimą pardavimo momentu. Tokiu atveju platforma surinktų, deklaruotų ir sumokėtų PVM paskirties šalies mokesčių administratoriui, tačiau ši taisyklė būtų taikoma tik prekėms, kurių vertė neviršija 150 eurų. Kai vertė yra didesnė, importo PVM prievolė tenka pačiam pirkėjui (išskyrus atvejus, kai verslas yra IOSS dalyvis). Tačiau jeigu šis verslas nuspręstų prekes laikyti ES šalies sandėlyje, tuomet, kaip ir prekiaujant nuosavose elektroninėse parduotuvėse, iki 10 000 EUR apyvartos būtų taikomas verslo registracijos šalies PVM tarifas, o šią ribą viršijus – taikomi pirkėjo šalies PVM tarifai, surenkant, deklaruojant ir sumokant juos naudojantis OSS sistema. Alternatyviai, pardavėjas gali

registruotis PVM mokėtoju visose ES šalyse, kuriose yra jo pirkėjai, ir PVM deklaruoti bei mokėti per tų šalių mokesčių administratorių sistemas.

Tarptautinę elektroninę prekybą per globalias pardavimo platformas vykdomantis verslas gali būti orientuotas į pirkėjus, esančius trečiojoje šalyje, ir prekes laikyti trečiojoje šalyje. Tokiais atvejais svarbu suprasti, kad platforma, kuri atsakinga už PVM surinkimą, PVM renka ES pagal Tarybos direktyvą (ES) 2017/2455, kuri įsigaliojo 2021 m. liepos 1 d., ir yra atskaitinga ne tik pagal ES teisės aktus. Kai kurios trečiosios šalys taiko alternatyvius teisinius dokumentus, pavyzdžiui, JAV veikia vadinamoji „Marketplace Facilitator“ taisyklė, pagal kurią platformos renka, apskaito ir sumoka valstijų „Sales Tax“, net jei pardavėjas nėra registruotas JAV. Panašias taisykles taiko ir Naujoji Zelandija, Australija bei kitos šalys. Tokiu atveju taikomi konkrečiose šalyse galiojantys teisės aktai, įpareigojantys platformą rinkti mokesčius pagal tų šalių reguliavimą (pavyzdžiui, JAV atveju – „Sales tax“ pagal „Marketplace Facilitator“ taisyklę). Tais atvejais, kai toks verslas laiko prekes ES šalyse, taikomos ES taisyklės, o Europos Sąjungoje verslo subjektui atsirastų prievolė registruotis PVM mokėtoju toje šalyje, kurioje yra sandėlis.

Atvejais, kai verslas priima sprendimą registruoti savo veiklą trečiojoje šalyje, prekiauti per tarptautinę pardavimų platformą, siekiant parduoti prekes ES pirkėjams, o prekes laikyti trečiosios šalies sandėlyje, PVM surinkimą ir perdavimą mokesčių administratoriui atlieka tarptautinė pardavimų platforma pagal ES Tarybos direktyvą (ES) 2017/2455, kai prekių vertė neviršija 150 EUR. Jeigu prekių vertė didesnė, importo mokesčių našta tenka pačiam pirkėjui pagal jo šalies įstatymus. Tačiau, jeigu tokio trečiosios šalies verslo prekės sandėliuojamos ES, toks verslas privalo registruotis PVM mokėtoju sandėlio šalyje ir prisiima atsakomybę už PVM surinkimą ir sumokėjimą paskirties šalyje.

Egzistuoja tam tikri mokestiniai ir teisiniai skirtumai, kai prekiaujama per tarptautines elektroninės prekybos platformas ir individualias parduotuves. Šie skirtumai priklauso nuo prekių sandėliavimo vietos pardavimo momentu, pardavėjo registracijos šalies ir platformos politikų. Nors ES reformos supaprastino tam tikras procedūras, pardavėjams vis tiek svarbu žinoti, kada privaloma registruotis PVM mokėtoju kitose šalyse, o kada galima naudotis vieno langelio sistema. Prekyba per tarptautines platformas leidžia pasiekti platesnę auditoriją, bet reikalauja gerai išmanyti skirtingų šalių PVM taikymo ir apskaitos ypatumus.

Antrame skyriuje aptarti modeliai nėra baigtiniai. Kiekvienas verslas gali formuoti prekybos schemą pagal savo poreikius. Svarbiausios taisyklės nustato, kokios prievolės ir kur atsiranda. Esminiai kriterijai: prekių lokacija pardavimo momentu, verslo registracijos šalis, pirkėjo vieta, pardavėjo PVM statusas ir prekybos modelis.

Ivairių PVM modelių analizė atskleidžia iššūkius, su kuriais susiduria verslai – sudėtingus sprendimus ir administracinę naštą. Tinkamas PVM surinkimo ir deklaravimo būdas tampa iššūkiu, reikalaujančiu sprendimo: naudoti atskirą PVM registraciją kiekvienoje šalyje ar pasitelkti supaprastintas procedūras. Didžiausias iššūkis – rasti pusiausvyrą tarp konkurencingumo išlaikymo, administracinės naštos mažinimo bei teisinio atitikimo. Netinkamas sprendimas, ypač mažiau patyrusiems verslams, gali lemti papildomas išlaidas, prievoles ar net PVM deklaravimo netikslumus.

3. EUROPOS PARLAMENTO DISKUSIJOS DĖL PVM ATSAKOMYBĖS PASIDALIJIMO

Europos Parlamente verdančios diskusijos dėl PVM atsakomybės pasidalijimo turi tikslą rasti tinkamą balansą tarp platformų ir tradicinių pardavėjų interesų. Svarbiausi šių diskusijų aspektai yra siekti, kad platformos galėtų prisiimti didesnę PVM surinkimo atsakomybę, įskaitant diskusijas apie tariamojo tiekėjo (angl. *deemed supplier*) režimo taikymą, bei užtikrinti, kad nebūtų pakenkta mažų pardavėjų lankstumui ir konkurencingumui. Tiesa, ryškėja ir taikomo pirkėjo vietos principo privalumai bei trūkumai, keliantys daug klausimų dėl administracinės naštos ir tam tikrų fiskalinių disbalansų tarp ES šalių. Visi diskusijose dalyvaujantys ekspertai sutinka, jog būtinybę modernizuoti PVM surinkimo sistemą skaitmeninėje ekonomikoje galima apibrėžti kaip esminę sąlygą siekiant šių tikslų.

3.1. DABARTINĖS ES DISKUSIJOS DĖL PVM MOKĖTOJO NUSTATYMO PREKYBAI ES VIDUJE

PVM mokėtojo nustatymo klausimas (ar apmokestinti pagal pirkėjo vietą, ar pagal pardavėjo) ES turi galias istorines šaknis. Augant tarpvalstybinei prekybai ir skaitmeninei ekonomikai, vis daugiau ekspertų išsako nuomonę, kritikuodami tradiciškai taikomą paskirties principą. Pagrindinis argumentas yra tas, kad ši sistema kelia nereikalingą administracinę naštą, o tai ypač stipriai veikia mažus verslus.

2022 metais paruošta ataskaita Europos Komisijai pavadinimu „VAT in the Digital Age – Final Report Volume 2: The VAT Treatment of the Platform Economy“, kurią sudarė tarptautinė ekspertų ir konsultantų grupė, tarp jų – tokios organizacijos kaip Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services ir Università di Urbino. Ši analizė detaliai aptaria PVM taikymo ekonomikoje klausimus, darančius įtaką mokesčių surinkimui bei deklaravimui, priklausomai nuo skaitmeninio verslo modelių.

Ataskaitoje atkreiptas didelis dėmesys į klausimą, kur turėtų būti nustatoma PVM surinkimo vieta. Pirkėjo vietos principo šalininkai teigia, kad šis principas užtikrina, jog mokesčių pajamos patektų į tą šalį, kurioje vyksta tikrasis vartojimas, ir taip užtikrinamas teisingas fiskalinis paskirstymas tarp ES šalių. Teigiama, kad paskirties principas svarbus ekonomikai, nes asmuo, perkantis prekes vartojimui, turi prisidėti prie jų vartojimo mokesčių, taip užkertant kelią tarptautiniam PVM vengimui. Tačiau ataskaitoje išsakomi ir argumentai

prieš. Šio principo taikymas sukuria didžiulę administracinę naštą, labiausiai liečiant smulkius verslus, vykdančius tarptautinę prekybą. Kai verslo klientai yra skirtingose ES šalyse, jam atsiranda daug prievolių, tokių kaip registracija PVM mokėtoju skirtingose Europos Sąjungos šalyse ar naudojimasis OSS sistema. Šios sistemos gali lemti tam tikrą teisinį neaiškumą ir, be jokios abejonės, didina verslo administracines išlaidas, pastebi ekspertai (prof. Laura Berger).

Taikant kilmės principą, PVM būtų apskaičiuojamas pagal pardavėjo registracijos šalies tarifą. Šio principo taikymas verslui sumažintų mokesčių administravimo naštą. Verslui, taikant šį principą, jam būtų lengviau tvarkyti mokesčių deklaracijas – tai sumažintų operacines išlaidas; nereikėtų vykdyti daugiakalbių PVM registracijų. Pardavėjo vietos principas galėtų būti palankesnis mažesniems ir vidutiniams verslams, vykdančioms prekybą tarptautinėje elektroninėje erdvėje. Kita vertus, šis principas neatspindi vartojimo vietos, o tai reiškia, kad PVM pajamos surenkamos ne ten, kur yra vartojamos prekės ir paslaugos, ir taip gali būti sukeltas fiskalinis disbalansas tarp ES šalių. Tokiu atveju ta šalis, kurioje registruotas pardavėjas, gautų didesnes mokesčių pajamas, nors prekės tiekiamos galutiniam vartotojui kitur. Šio metodo taikymas galėtų paskatinti verslus perkelti savo registracijas į kitas šalis, kuriose yra palankesnės sąlygos, ir taip optimizuoti mokesčių sprendimus.

Diskusijos dėl pirkėjo vietos principo (paskirties principo) ir pardavėjo vietos principo (kilmės principo) yra istorinės ir lieka aktualios. Kiekvienas principas turi savų privalumų ir trūkumų, todėl ES institucijos bei ekspertai (prof. Laura Berger, John O'Connor ir kiti), ir toliau vykdo aktyvią diskusiją dėl galimų hibridinių modelių, derinančių abiejų principų taikymą, siekiant užtikrinti ir administracinės naštos mažinimą, ir teisingą mokesčių paskirstymą, ir sąžiningą konkurenciją. Tokia diskusija yra būtina, siekiant atliepti besikeičiančius elektroninės komercijos ekonomikos poreikius. Abiejų principų šalininkai ir kritikai sutaria, kad būtina ir toliau modernizuoti PVM sistemą, ir pritaikyti ją prie tarptautinės prekybos realijų.

3.2. PLATFORMŲ ATSAKOMYBĖ IR „DEEMED SUPPLIER“ REŽIMO DISKUSIJOS

Labai ryškūs yra klausimai, susiję su tarptautine elektroninės prekybos platformų (tokių kaip „eBay“, „Amazon“) atsakomybe, diskutuojant dėl PVM atsakomybės pasidalijimo. Problemos ir pokyčiai skaitmeninėje ekonomikoje paskatino diskusijas apie tai, kaip platformos galėtų prisiimti dar didesnę dalį PVM surinkimo funkcijų, taip siekiant sumažinti mokesčių vengimo rizikas ir užtikrinti teisingą mokesčių paskirstymą.

„VAT in the Digital Age – Final Report Volume 2: The VAT Treatment of the Platform Economy“ ataskaitoje išsamiai išnagrinėti pasiūlymai dėl „deemed supplier“ režimo. Šio režimo esmė – perkelti PVM surinkimo atsakomybę iš pardavėjų, kurie yra smulkūs ar periodiškai veikiantys ir tradiciškai neturėtų būti PVM mokėtojai. Tokiu atveju, kai mažesnis verslas pradeda vykdyti prekybą per platformą, atsakomybė už PVM surinkimą perkeliama platformai, o ne pačiam pardavėjui, taip pardavėją išlaisvinant iš sudėtingų tarptautinių mokesčių procedūrų. „Deemed supplier“ režimas yra svarstomas ir diskutuojamas pasiūlymas, pagal kurį platforma, palengvinanti sandorius tarp verslo ir pirkėjo, būtų laikoma tiekėju PVM tikslais, ir nebūtų atsižvelgiama, ar faktinė prekės tiekėjo veikla turi būti tiesiogiai apmokestinta.

Nors ekspertų nuomone ir ataskaitoje aprašytais tyrimais remiantis manoma, kad šis modelis padidintų mokesčių surinkimo efektyvumą ir sumažintų mokesčių vengimo riziką, tačiau atkreipiamas dėmesys ir į problemas, galinčias kilti dėl režimo taikymo masto. Teigiama, kad jeigu šis režimas būtų taikomas per plačiai, tai sukeltų rinkos iškraipymų mažiems ir tik retkarčiais veikiantiems smulkiems verslams, kurie galimai patirtų didesnę PVM naštą. Įvedus tokią tvarką, tikėtina, kad smulkusis verslas rečiau rinktųsi galimybę naudotis platforma, dėl padidėjusių administracinių sąnaudų, ir tai pakenktų konkurencingumui.

Atkreipiamas dėmesys, kad būtina subalansuoti interesų konfliktą tarp tradicinių pardavėjų ir platformų, todėl „deemed supplier“ modelis privalo būti įgyvendinamas palengva, atidžiai ir ribotai. ES institucijos ir ekspertai siūlo įvairius pilotinius projektus, kurių dėka būtų galima įvertinti, kokį poveikį praktikoje daro šis režimas, ir siekiant įsitikinti, kad tokie administraciniai supaprastinimai nekeistų konkurencinių sąlygų ir nedidintų mažų tiekėjų mokesčių naštos.

3.3. TARPTAUTINIŲ PREKYBOS PLATFORMŲ IR PARDAVĖJŲ INTERESŲ KONFLIKTAS

Skirtingi mokesčių surinkimo atsakomybės modeliai kelia tam tikrą konfliktą tarp elektroninės prekybos platformų ir pardavėjų interesų, kadangi šių modelių taikymas gali turėti įtakos konkurencingumui ir administraciniams kaštams. Pardavėjų nuomone, platformoms suteikta PVM surinkimo funkcija, nors atrodo ir sukelia administracinis palengvėjimas, tačiau kartu iš pardavėjo ir atimama galimybė lanksčiai prisitaikyti prie nacionalinių mokesčių taisyklių.

Pardavėjų teigimu, platformos, prisiimančios PVM surinkimo atsakomybę, nesuderina savo veiklos su vietinėmis mokesčių procedūromis, todėl kyla neteisingų sąnaudų, ir mokesčiai galimai paskirstomi netinkamai. Kyla aršios diskusijos dėl pardavėjų teisės turėti galimybę pasirinkti supaprastintus deklaravimo modelius, kurie padėtų išlaikyti lankstumą.

Praktinis problemos pavyzdys. Lietuvoje esantis pirkėjas, fizinis asmuo, perka prekę iš Jungtinėje Karalystėje registruoto verslo, ne IOSS dalyvio, per JK prekybos platformą www.ebay.co.uk. Platforma surenka PVM pardavimo momentu, pardavėjas išsiunčia prekę, bet ant siuntos nėra IOSS žymos, ir siunta yra sulaikoma muitinės, o pirkėjui nurodoma susimokėti importo PVM, nepaisant to, kad pirkėjas jau jį sumokėjo platformoje. Tokiu atveju pirkėjas PVM sumoka du kartus ir dar patiria papildomų muitinimo procedūrų mokesčių.

Taip pat tokiose diskusijose dažnai atkreipiamas dėmesys į tai, kad platformos gali turėti stiprų investicinį pranašumą, ir tai daro įtaką prisitaikymui prie įvairių sudėtingų PVM surinkimo schemų. Mažesniems pardavėjams, negalintiems taip greitai prisitaikyti ir investuoti į informacines technologijas, tenka didžiulė administracinė našta ir rizika dėl galimų klaidų. Ir visi šie akcentai kelia neramumus dėl rinkos sąlygų ir nepalankios konkurencijos.

Įvertinus šias detales, akivaizdu, kad būtina ieškoti subalansuotų sprendimų, kurie apsaugotų ir platformų, ir pardavėjų interesus. Europos Parlamente siūlomos reformos privalo atsižvelgti į abiejų šalių poreikius, siekiant užtikrinti skaidrų, vieningą PVM surinkimą, tačiau smulkiems verslininkams taip pat suteikiant pakankamai lankstumo ir siekiant mažinti administracines sąnaudas. Tik įvertinus visus šiuos aspektus, bus pasiektas teisingas ir efektyvus mokesčių surinkimas, padedantis išlaikyti elektroninės prekybos sektorių konkurencingą visoje ES.

4. OSS, IOSS IR SVS SCHEMOS

Vienas iš esminių sėkmingos elektroninės komercijos verslo valdymo elementų yra ES PVM surinkimo ir deklaravimo sistemos. Vieno langelio principas schema (OSS) leidžia įmonėms registruotis tik vienoje ES valstybėje, ir taip deklaruoti PVM pagal paskirties šalies tarifus centralizuotai, supaprastinus mokesčių rinkimą bei sumažinus administracinę naštą. Importo vieno langelio schema (IOSS), verslui registruotam ne ES, suteikia galimybę mažos vertės prekėms rinkti PVM pardavimo momentu, o deklaruoti ir sumokėti surinktus mokesčius centralizuotai. Smulkaus verslo schema (SVS) smulkiems verslams su nedidele metine apyvarta padeda lengviau pasiekti daugiau rinkų su minimalia mokestine našta. Skyriuje analizuojami praktiniai pavyzdžiai atspindi, kaip šios sistemos veikia realiuose verslo modeliuose, suteikiant galimybę turėti tam tikrą pasirinkimo laisvę vedant apskaitą ir pritaikant ją prie konkrečių savo verslo poreikių, optimizuojant mokestinę ir administracinę naštą.

4.1. OSS (VIENO LANGELIO PRINCIPO) SCHEMA: TIKSLAI, TAISYKLĖS IR POVEIKIS E. KOMERCIJAI

OSS („One-Stop-Shop“, arba vieno langelio principas) sistema yra skirta supaprastinti ir optimizuoti PVM registracijos bei deklaravimo procesus tarptautinėje elektroninėje prekyboje veikiantiems verslams. Šios sistemos paskirtis – leisti įmonėms, veikiančioms tarptautinėje erdvėje, registruotis OSS sistemoje vienoje ES valstybėje, ir per vieną mokesčių administratorių, pateikiant vienas mokesčių deklaraciją, rinkti ir sumokėti PVM už visus ES viduje atliktus pardavimus. Šios sistemos dėka sumažėja poreikis verslams registruotis PVM mokėtojais kiekvienoje Europos Sąjungos šalyje, kurioje jie vykdo prekybą. Tokia tvarka stipriai sumažino administracinę naštą ir palengvino apskaitos procesus.

Šios sistemos sukūrimas yra PVM mokesčio harmonizavimo pasekmė. Jos tikslas – skaidrus ir vienodas mokesčių surinkimas visose Europos sąjungos valstybėse, bei teisingas mokesčių paskirstymas tarp šalių biudžetų. Kadangi Europos Sąjungoje taikomas pirkėjo vietos principas, verslas turi taikyti vartotojo šalyje galiojantį PVM tarifą. Taip kovojama su PVM vengimu, ir gyventojai prisideda prie mokesčių surinkimo.

Pagrindinė OSS taisyklė nustato, kad tada, kai įmonė viršija 10 000 eurų pardavimų ribą į kitas Europos Sąjungos šalis (neįskaitant pardavimų įmonės registracijos šalyje), jai atsiranda prievolė taikyti vartotojo šalies PVM tarifus. Verslas turi teisę registruotis OSS sistemos dalyvių ir nepasiekęs šios ribos. Taip pat nėra numatyta prievolė registruotis

OSS sistemoje, tačiau viršijus nustatytą ribą, privalo būti PVM mokėtoju kiekvienoje Europos Sąjungos šalyje, kurioje vykdo pardavimus. Tol, kol riba nepasiekta, tokia įmonė taiko savo šalies PVM tarifą.

Toks deklaravimo mechanizmas stipriai sumažina klaidų riziką, kuri atsiranda deklaruojant skirtingose jurisdikcijose, bei padidina mokesčių administratorių kontrolę. Taip pat yra supaprastinamas administracinis procesas. Praktikoje, verslas, naudojantis OSS sistema, turi apskaičiuoti PVM pagal pirkėjo buvimo vietos tarifą, tuomet pateikti vieną deklaraciją savo mokesčių administratoriui ir jam sumokėti visą ES šalims priklausančią PVM. Mokesčių administratorius, remdamasis deklaracijos duomenimis, surinktus mokesčius paskirsto atitinkamoms šalims.

OSS schemos poveikis turi neabejotiną ir didelį teigiamą poveikį elektroninei komercijai, o ypač smulkiems ir vidutiniams verslams, vykdančioms tarptautinę prekybą: išvengiama daugiakalbių PVM registracijų, verslams nebereikia aiškintis, kaip vienoje ar kitoje šalyje pateikti deklaraciją ir sumokėti PVM. Tai prisideda prie konkurencingumo didinimo ir administracinių kaštų optimizacijos, leidžia verslui lengviau plėsti veiklą tarptautinėse rinkose. Tačiau, nepaisant visų šių privalumų, sistemos įgyvendinimas kelia ir iššūkių, nes verslai turi investuoti į informacinių technologijų sistemas bei darbuotojų mokymus, siekiant integruoti OSS procedūras į savo veiklos procesus. Verta paminėti ir tai, kad skirtingų šalių mokesčių administratoriai gali turėti skirtingas praktikas, kurios gali kelti neaiškumų, o tuomet verslui tenka atlikti papildomus administracinius darbus. Tam, kad būtų užtikrintas sklandus sistemos veikimas, ES institucijos ir verslo sektoriaus atstovai turi glaudžiai bendradarbiauti.

4.2. IOSS (IMPORTO VIENO LANGELIO SCHEMA): NAUDOJIMAS IR IŠŠŪKIAI

OSS sistema yra sukurta išspręsti prekybos ES viduje ir PVM surinkimo iššūkius. IOSS (Importo Vieno Langelio Sistema) sistema sukurta supaprastinti mažos vertės prekių importo procesus. Ši sistema taikoma, kai gyventojas įsigyja prekes, kurių vertė yra mažesnė nei 150 eurų, ir leidžia ne ES pardavėjams surinkti PVM pirkimo metu, o tada jį deklaruoti ir sumokėti. Ši sistema padeda išvengti papildomų muitinės formalumų (importo šalies muitinė tokiu atveju siuntos nestabdys, o pirkėjui nereikės doris su muitinės deklaracijomis ar muitinės tarpininkais).

IOSS platforma yra sukurta ne ES įmonėms. Jis suteikia galimybę trečiosiose šalyse įsikūrusiems verslams, prekiaujantiems prekėmis, kurių vertė ne didesnė kaip 150 eurų,

patiems rinkti, deklaruoti ir sumokėti ES šalims PVM. Šios sistemos dalyviai privalo priskaičiuoti pirkėjo šalies PVM tarifą pirkimo momentu, o tada per vieną deklaraciją ir vieną mokesčių administratorių perduoti surinktus mokesčius paskirties šalių mokesčių administratoriams.

Pagrindinis sistemos privalumas yra sumažinta administracinė našta, kadangi iki šios sistemos sukūrimo trečiųjų šalių įmonėms teko registruotis PVM mokėtojais kiekvienoje ES šalyje atskirai. Taip pat tai palengvina ir užtikrina greitesnį prekių išvežimo procesą, išvengiant muitinės procedūrų, sutrumpinant pristatymo laiką.

IOSS sistema taip pat kelia ir iššūkių, susijusių su informacinių technologijų sprendimais, integruojant juos į pardavimo procesus, užtikrinant, kad pardavimo momentu būtų pritaikytas teisingas PVM tarifas. Be to, IOSS veikia tik mažos vertės prekėms, o didesnės vertės prekių importo administravimas ir mokesčiai ir toliau tenka pirkėjui.

IOSS yra svarbus žingsnis, supaprastinantis mažos vertės prekių importą į ES ir užtikrinantis, kad PVM būtų surenkamas pirkimo momentu. Tačiau, nepaisant akivaizdžių sistemos privalumų, akivaizdu, kad būtina ir toliau modernizuoti PVM surinkimo mechanizmus skaitmeninėje ekonomikoje, siekiant dar labiau supaprastinti administracinius procesus.

4.3. SVS SCHEMA IR POVEIKIS E-KOMERCIJAI

Smulkaus verslo schema įvedė esminius pokyčius ES PVM sistemoje. Jos tikslas yra sumažinti administracinę naštą smulkiems elektroninės komercijos verslams. Šios sistemos įgyvendinimą reglamentuoja Tarybos direktyva (ES) 2020/285, kurioje yra numatytas supaprastintas registracijos ir deklaravimo procesas įmonėms, kurių metinė apyvarta neviršija 100 tūkst. eurų. Priešingai nei OSS sistemoje, į šią ribą įeina visa įmonės apyvarta, neišskiriant registracijos šalyje įvykdytų pardavimų. Įmonės neturi prievolės registruotis smulkaus verslo sistemoje, tačiau turi tokią galimybę, jeigu atitinka reikalavimus.

Šis supaprastintas režimas yra itin palankus veiklą tik pradedantiems verslams ir gali nutolinti prievolę registruotis pridėtinės vertės mokesčių mokėtoju. Kaip ir OSS sistema, SVS schema taip pat leidžia įmonėms išvengti privalomos PVM registracijos kiekvienoje Europos Sąjungos šalyje, kuriose vykdomi pardavimai, taip sutaupant tiek laiką, tiek administracines išlaidas. Elektroninės komercijos sektoriui tai itin svarbu, siekiant efektyviai plėsti savo veiklą į tarptautines rinkas. Taip pat yra teikiama viena deklaracija savo mokesčių administratoriui, didinamas jauno verslo konkurencingumas, mažinama rizika padaryti klaidų.

Įmonė, nusprendusi taikyti smulkaus verslo schemą, turi teikti prašymą mokesčių administratoriui, nurodant, kokiose šalyse bus taikoma ši schema. Kiekviena tų šalių priima sprendimą ir atsako mokesčių administratoriui, ar konkrečiai įmonei leidžia savo šalyje taikyti šią schemą, tada įmonei suteikiamas SVS schemos kodas. Tokiu atveju verslas turi pradėti sekti, ar jo apyvarta kiekvienoje atskiroje Europos Sąjungos šalyje, kurioje jis taiko SVS schemą, neviršija nacionalinės tos šalies PVM ribos. Tai reiškia, kad kol metinė įmonės apyvarta neviršija 100 000 eurų į ES šalis ir savo registracijos šalyje, ir kiekvienoje atskiroje ES šalyje neviršija nacionalinių ribų, nėra prievolės taikyti PVM arba registruotis PVM mokėtoju. Tačiau, jeigu vienoje iš šalių nacionalinė riba yra viršijama, tokia prievolė nedelsiant atsiranda, ir verslas gali arba registruotis toje šalyje PVM mokėtoju, arba pradėti naudotis OSS sistema. Kai verslo apyvarta viršija 100 000 EUR į ES šalis ir savo registracijos šalyje, SVS schema nustoja galioti.

SVS schema yra labai svarbi dėl sąžiningos konkurencijos tarp vietinių verslų ir verslų, registruotų kitose ES šalyse. Taip yra todėl, kad verslai gali veikti lygiomis teisėmis ir sekti nacionalines PVM registracijos ribas. Pavyzdžiui, jeigu verslas, registruotas Lietuvoje, pradeda prekybą Baltijos šalyse ir viršija 10 000 eurų OSS sistemos numatytą ribą, jis privalo visose Europos Sąjungos šalyse taikyti nacionalinius PVM tarifus, o tai apsunkina galimybę konkuruoti. Tarkime, nusprendus išbandyti savo jėgas Vokietijos rinkoje, kadangi vietinis verslas, nepasiekęs nacionalinės PVM ribos, gali savo pirkėjams netaikyti PVM, o toks Lietuvoje registruotas verslas jau nuo pirmo euro turi prievolę jį taikyti. SVS schema iš esmės išsprendžia šią problemą.

SVS schema turi labai teigiamą poveikį elektroninei komercijai, kadangi skatinamas smulkių įmonių įėjimas į tarptautines rinkas bei mažinami barjerai, susiję su PVM registracijomis bei prievole rinkti PVM kliento šalyje. Tarpvalstybinę elektroninę prekybą vykdančioms verslams, esantiems startinėje pozicijoje, taip yra suteikiama galimybė pasiekti daugiau rinkų su minimalia administracine našta, nors kyla ir iššūkių dėl sudėtingesnės apskaitos ir nuolatinio skirtingų PVM ribų sekimo.

4.4. PRAKTINIAI SCHEMŲ TAIKymo PAVYZDŽIAI

Siekiant sėkmingai valdyti savo elektroninės komercijos verslą, kyla būtinybė gerai suprasti egzistuojančių PVM mokesčio surinkimo ir deklaravimo schemų (OSS, IOSS, SVS) principus. Tik tinkamai įsigilinus į šias schema, verslas gali priimti sau tinkamiausius sprendimus, kurie visiškai atitiks specifiškai būtent jo verslo poreikius. Praktinių pavyzdžių analizė yra geriausias būdas įvertinti, kaip konkretų verslą paveiks kiekvienos sistemos

taikymas, suvokiant jų privalumus ir trūkumus, bei siekiant optimizuoti tiek deklaravimo procesus, tiek sumažinti administracinę ir mokestinę naštą. Išsamus supratimas padės verslui geriau valdyti apskaitą ir stiprins jo konkurencingumą greitai besikeičiančioje elektroninės ekonomikos aplinkoje.

OSS pavyzdžiai

1 pavyzdys. Įmonė, registruota Lietuvoje, prekiauja prekėmis, kurias sandėliuoja savo sandėliuose Lietuvoje ir jas parduoda Lietuvos pirkėjams bei siunčia įvairių ES šalių gyventojams.

Tokia Lietuvos įmonė nuo savo veiklos pradžios turi pradėti sekti dvi ribas. Pirmoji tokiam verslui svarbi riba yra pardavimai Lietuvos pirkėjams. Pasiekus 45 000 eurų pardavimų ribą per paskutinius 12 mėnesių, verslui atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje. Atskirai toks verslas turi sekti 10 000 eurų ribą pardavimams į kitas ES šalis. Jeigu nei nacionalinė riba, nei ES riba nėra pasiektos, jokios papildomos prievolės, susijusios su PVM rinkimu ir deklaravimu, verslui neatsiranda. Kai pasiekama nacionalinė riba, verslas registruojasi PVM mokėtoju Lietuvoje ir taiko standartinį tarifą tiek savo, tiek ES klientams. O tada, kai pasiekama 10 000 eurų ES riba, verslas turi teisę pasirinkti – galima registruotis PVM mokėtoju kiekvienoje šalyje, kurioje yra jo pirkėjai ir PVM apskaitą vykdyti pagal tos šalies įstatymus, arba registruotis OSS sistemoje ir kiekvienam pirkėjui ES šalyse pritaikyti tos šalies PVM tarifą, o apskaitą vykdyti Lietuvoje ir deklaracijas teikti Lietuvos valstybinei mokesčių inspekcijai.

2 pavyzdys. Įmonė, registruota Lietuvoje, prekiauja prekėmis, kurias sandėliuoja savo sandėliuose Vokietijoje, ir jas parduoda bei siunčia įvairių ES šalių klientams.

Tokia Lietuvos įmonė privalo registruotis PVM mokėtoja Vokietijoje, todėl kad prekės yra laikomos Vokietijoje (prekių tiekimo vieta – Vokietija). Lietuvoje tokia prievolė neatsiranda. Vokietijos ir kitiems Europos Sąjungos klientams ši įmonė turi tiekti prekes su Vokietijoje taikomais PVM tarifais, iki pasieks 10 000 eurų pardavimų ribą į ES šalis, išskyrus Vokietiją. Pasiekus šią ribą, įmonė turi arba registruotis PVM mokėtoja visose šalyse, kuriose vykdo pardavimus, arba registruotis OSS sistemoje Vokietijoje ir kiekvienam klientui, esančiam kitose Europos Sąjungos šalyse, pritaikyti paskirties šalies tarifą, o deklaruoti ir jį sumokėti per OSS sistemą Vokietijoje.

IOSS pavyzdžiai

1 pavyzdys. Kinijoje registruota įmonė prekiauja mažos vertės prekėmis Europos Sąjungos pirkėjams tiesiai iš Kinijos.

Tokia įmonė gali pasirinkti. Vienas variantui – tiesiog palikti deklaravimo ir mokesčių sumokėjimo našta pirkėjui, tada jis turi importo metu sumokėti mokesčius muitinei. Kitas pasirinkimas – registruojantis IOSS sistemoje. IOSS sistemoje registruota įmonė, prekiaujanti mažos vertės prekėmis, PVM surinks pardavimo momentu, o deklaruos ir apmokės per IOSS sistemą.

2 pavyzdys. Norvegijoje registruota įmonė prekiauja prekėmis, kurias ir sandėliuoja Norvegijoje, o jų vertė didesnė nei 150 eurų ES pirkėjams.

Tokia įmonė negali registruotis IOSS sistemoje. Prekės importo deklaracija yra kliento atsakomybė, ir jis savo šalyje pagal nacionalinius teisės aktus, turės prekę deklaruoti, sumokėti pridėtinės vertės mokestį bei muitą.

SVS pavyzdžiai

1 pavyzdys. Įmonė, registruota Lietuvoje ir laikanti prekes savo sandėliuose Lietuvoje, prekiauja į Belgiją.

Jeigu toks verslas nuspręstų taikyti OSS sistemą, jam neatsirastų prievolė registruotis OSS, kol nepasieks 10 000 eurų ribos. Ir, pasiekęs šią ribą, verslas privalo taikyti Belgijos pirkėjams Belgijos standartinius PVM tarifus. Tačiau, jeigu verslas įgyja teisę naudoti SVS schemą, tada prievolė registruotis OSS sistemoje arba tapti Belgijos PVM mokesčio mokėtoju neatsiras tol, kol nebus pasiekta nacionalinė Belgijos PVM riba, t. y. 25 000 eurų.

2 pavyzdys. Ką tik Lietuvoje įsikūrusi įmonė pradeda prekybą prekėmis, kurias sandėliuoja Lietuvoje, per „Pigu.lt“ platformą ir taip pasiekia Lietuvos, Latvijos, Estijos ir Suomijos pirkėjus.

Tokia įmonė turi keletą pasirinkimo variantų. Pirmasis variantas, kuriuo ji gali vadovautis, yra OSS 1 pavyzdys (žr. aukščiau), ir jam taikomas atitinkamas apmokestinimo mechanizmas. Antrasis variantas – įmonė gali pateikti prašymą VMI dėl SVS schemos taikymo, nurodant, kad ją taikys Latvijoje, Estijoje ir Suomijoje. Jeigu atsakymas teigiamas ir įmonė gali taikyti SVS schemą, ji turi sekti: 1) bendrą įmonės apyvartą – 100 000 eurų; 2) nacionalinę Lietuvos ribą – 45 000 eurų; 3) nacionalinę Latvijos ribą – 40 000 eurų; 3) nacionalinę Estijos ribą – 40 000 eurų ; 4) nacionalinę Suomijos ribą – 15 000 eurų. Tol, kol nei bendra įmonės apyvarta, nei viena iš nacionalinių ribų nėra pasiekta, visi pardavimai gali

būti neapmokestinami PVM. Jeigu įmonė viršija 100 000 eurų bendrą apyvartą, ji netenka teisės taikyti SVS schemą, nepaisant to, ar nacionalinės ribos yra pasiektos, ar ne. Jeigu bendra apyvartos riba nėra pasiekta, bet pasiekta viena iš nacionalinių ribų – pavyzdžiui, Suomijos – tokiu atveju schema toliau taikoma Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje, tačiau pardavimams klientams į Suomiją atsiranda prievolė taikyti Suomijos PVM. Tada verslas turi nuspręsti, ar registruojasi Suomijos PVM mokėtoju, ar registruojasi į OSS sistemą ir vadovaujasi jos taisyklėmis.

Teisingas ir išmanus ES taikomų PVM surinkimo ES schemų išmanymas bei supratimas yra kertinis veiksnys, norint sėkmingai vystyti ir plėsti elektroninės komercijos verslą. Remiantis pateiktais pavyzdžiais, akivaizdu, kad verslui yra atsiradusios tam tikros teisės pasirinkti, kokiomis sistemomis naudotis ir kaip jas taikyti. Vadinasi, priklausomai nuo konkretaus verslo specifikos, pasirinktų logistinių mechanizmų, verslo registracijos šalies ir prekės lokacijos, priklauso ir mokestinės naštos bei administravimo optimizacija. Akivaizdu, kad šios sistemos padeda didinti ypač smulkių verslų konkurencingumą, plečiant veiklą ES.

5. DAC7 DIREKTYVA IR JOS POVEIKIS ELEKTRONINEI PREKYBAI

Tarybos direktyva (ES) 2021/514, dar vadinama DAC7 direktyva, turi tikslą stiprinti administracinį bendradarbiavimą tarp ES šalių mokesčių administratorių, ir didžiausias dėmesys yra skiriamas skaitmeninės ekonomikos sektoriui. Šios direktyvos pagrindas – priversti skaitmenines platformas dalintis detaliais duomenimis apie platformos pardavėjų veiklą, o jos tikslas – užkirsti kelią mokesčių vengimui ir didinti skaidrumą tarptautinėje prekyboje.

Iki šios direktyvos įsigaliojimo skaitmeninėms platformoms prievolės teikti duomenis apie pardavėjų vykdomus sandorius nebuvo, o tai reiškė, kad mokesčių administratoriai, neturėdami jokios informacijos, negalėjo užtikrinti nei mokesčių surinkimo, nei deklaravimo. Mokesčių administratoriai susidūrė su daugybe iššūkių, ir informacijos trūkumas buvo pagrindinė priežastis plačioms galimybėms vengti mokesčių, taip sukeliant fiskalinį disbalansą tarp šalių. DAC7 Direktyva yra priemonė užkirsti kelią šioms problemoms, kadangi įpareigojus skaitmenines platformas teikti detalius duomenis apie sandorius, mokesčių administratoriai gavo įrankius ir trūkstamą informaciją skaidrumui didinti, sumažinant mokesčių vengimo riziką ir užtikrinant sąžiningą konkurenciją visoje ES.

Platformoms, tarpininkaujančioms tarp pardavėjų ir pirkėjų, nustatyta prievolė surinkti ir pateikti pardavėjų identifikacinius duomenis, veiklos pajamas, veiklos apimtis ir kitą svarbią informaciją, susijusią su prekybos veikla. Mokesčių institucijoms tokia informacija yra būtina, kad jos galėtų inicijuoti tikslesnes patikras, vertinti mokesčių vengimo rizikas ir užtikrinti, kad visose jurisdikcijose mokesčių prievolės būtų įgyvendinamos tinkamai.

Šie pokyčiai paskatino platformas investuoti ir gerinti vidines duomenų tvarkymo sistemas, kad duomenys būtų renkami tinkamai ir atsirastų galimybė juos nesunkiai perduoti. Mokesčių administratoriams suteikiama galimybės kontroliuoti ir stebėti skaitmeninių platformų veiklą, užkertant kelią mokesčių vengimo schemoms, kurios iki tol galėjo būti nepastebėtos dėl duomenų trūkumo. Tai yra akivaizdūs DAC7 direktyvos privalumai, tačiau įžvelgiama ir iššūkių. Vienas pagrindinių iššūkių – diskusijos dėl duomenų konfidencialumo ir privatumo, kadangi tokiu būdu itin dideli kiekiai jautrios informacijos apie prekybos veiklą tampa prieinami mokesčių administratoriams. Taip pat keliamos diskusijos ir dėl mažesnių skaitmeninių platformų, kurioms atsiranda prievolė stipriai investuoti į pažangias informacinių technologijų sistemas, siekiant turėti galimybę rinkti tokius duomenis, kaip numato direktyva, o tai gali būti tiek didelė administracinė, tiek finansinė našta. Tačiau

visi sutinka, kad DAC7 direktyva yra svarbus žingsnis, žengtas ES mokesčių administravimo sistemos modernizavimo link, ir jis stipriai prisideda prie fiskalinio saugumo užtikrinimo.

Apibendrinant verta pažymėti, kad DAC7 Direktyva yra žingsnis, kuris leidžia Europos Sąjungai stiprinti administravimo kontrolę elektroninės komercijos sektoriuje, didinti skaidrumą ir mažinti mokesčių vengimą. Skaitmeninių platformų įpareigojimas teikti duomenis apie šiose platformose įvykusius sandorius suteikia mokesčių administratoriams instrumentus, leidžiančius tiksliai vykdyti patikras ir efektyviai kontroliuoti prekybinę veiklą. Nepaisant šių teigiamų aspektų, direktyva kelia ir iššūkių, susijusių su duomenų privatumu ir konfidencialumu, bei didėjančia administracine ir finansine našta mažoms platformoms. Tačiau šios direktyvos įgyvendinimas tikrai stipriai prisideda prie fiskalinio saugumo stiprinimo, PVM mokesčio ES administravimo modernizavimo ir sąžiningų konkurencijos sąlygų kūrimo.

6. PROBLEMINIŲ ASPEKTŲ ANALIZĖ IR REKOMENDACIJOS

Tarptautinės elektroninės prekybos spartus vystymasis atnešė ne tik naujas galimybes verslui ir pirkėjams, tačiau ir reikšmingų iššūkių PVM apmokestinimo srityje. Greitai didėjantis tarpvalstybinių sandorių mastas, skirtingi verslo modeliai ir galimos skirtingos nacionalinių teisės aktų interpretacijos sudaro sąlygas atsirasti tiek teisinei, tiek administracinei naštai, kuri ypač veikia mažesnius verslus. Skaitmeninės prekybos ypatumai gali leisti apeiti, o kartais – tiesiog netyčia pažeisti mokesčių reikalavimus. Valstybėms tai kelia sunkumų užtikrinant teisingą ir pilną mokesčių surinkimą. Todėl labai svarbu tinkamai ir išsamiai analizuoti pagrindines problemas, su kuriomis tenka susidurti apmokestinant tarptautinę elektroninę prekybą, ir ieškoti efektyviausių būdų šias problemas spręsti.

6.1. PAGRINDINĖS ELEKTRONINĖS PREKYBOS APMOKESTINIMO PVM PROBLEMOS

PVM apskaitai ir PVM surinkimui tarptautiniu mastu, elektroninės prekybos augimas iš esmės sukėlė naujų iššūkių. Greiti tarpvalstybiniai sandoriai ir pačių įvairiausių verslo modelių įvairovė yra tokios skaitmeninės prekybos ypatybės, kurios padidina sudėtingumą, ir atsirado būtinybė vertinti bei laikytis skirtingų nacionalinių mokesčių reikalavimų, bei reguliuoti prekybą pagal pirkėjo vietos principą. Šios priežastys smulkiems verslams sukuria didelę administracinę naštą, teisinį neaiškumą, o to pasekmė – sumažėjęs konkurencingumas.

Kaip viena pagrindinių problemų turi būti išskirta administracinė našta, kuri užkrauta įmonėms su prievole registruotis PVM mokėtoju skirtingose ES valstybėse, kuriose jos vykdo pardavimus. Nacionalinių ir tarpvalstybinių prekybos ribų stebėjimas, skirtingų nacionalinių PVM tarifų taikymas reikalauja tiek sudėtingų apskaitos procedūrų, tiek teisinių žinių, taip sukeliant riziką padaryti deklaravimo klaidų bei didinant operacines verslo išlaidas. Stipriausiai ši našta veikia smulkius verslus, kuriuos ši tvarka nors ir netiesiogiai, tačiau faktiškai įpareigoja investuoti ir turėti pakankamai resursų – pritaikant pažangias informacinių technologijų sistemas bei samdant brangius mokesčių specialistus, kad išpildytų tarptautinius mokesčių reikalavimus.

Kitas iššūkis – egzistuojantys interpretaciniai (aiškinimo) neaiškumai tarp ES mokesčių administratorių. Nors kryptingas siekis ES harmonizuoti PVM taisykles yra sveikintinas, tačiau realybėje skirtingų valstybių mokesčių institucijos gali taikyti savitas

praktikas, pateikti skirtingus tam tikrų teisės aktų išaiškinimus, ir tai gali nulemti fiskalinius disbalansus.

Nors iššūkių patiria verslas, vis dar svarbu akcentuoti ir valstybių problemas, kurios siekia kovoti su mokesčių vengimu. Skaitmeninės prekybos prigimtis, sąlyginė pasirinkimo laisvė dėl taikomų schemų ir sistemų, bei begalinės galimybės kurti skirtingus prekybos modelius leidžia verslui lengviau manipuliuoti duomenimis ir sąmoningai ar dėl klaidos netinkamai deklaruoti pardavimus, o tai daro įtaką fiskaliniam saugumui ir sumažina surenkamų mokesčių apimtis. Šios priežastys skatina ES institucijas ir vietinius administratorius tobulinti bei griežtinti kontrolės mechanizmus, tačiau, siekiant teisingo mokesčių surinkimo, kryptingai didinama administracinė našta tiek dideliems, tiek smulkiems verslams.

Šie iššūkiai sukuria būtinybę nuolatinėms diskusijoms dėl PVM surinkimo taisyklių modernizacijos iniciatyvų. Tokiomis diskusijomis būtina siekti subalansuoti administracinę naštą, gerinti mokesčių surinkimo efektyvumą ir užtikrinti skaidrumą. ES institucijos, su ekspertų pagalba, ir toliau turi investuoti į pažangias informacinių technologijų sistemas, glaudžiai bendradarbiauti tarpusavyje siekiant vieningai interpretuoti teisės aktus ir kurti supaprastintus procedūrų modelius, kurie atitiktų tiek siekiamus tikslus, tiek mažintų verslo naštas, tiek užtikrintų fiskalinį teisingumą.

6.2. PLATFORMŲ ATSAKOMYBĖS KLAUSIMAI, DUOMENŲ TRŪKUMO PROBLEMOS IR JŲ SPRENDIMO BŪDAI

Svarbus klausimas – kokia atsakomybė turi tekti skaitmeninėms platformoms, kalbant apie jų vaidmenį PVM surinkimo procese ir duomenų teikimą mokesčių administratoriams nacionalinių mokesčių apskaitos kontrolės tikslais. Platformų veikimas kaip tarpininkų tarp pardavėjų ir pirkėjų kelia klausimą, ar jos turi prisiimti atsakomybę už tikslią ir išsamią prekybos duomenų apskaitą ir pateikimą. Kyla neaiškumų dėl gaunamų duomenų kokybės ir pilnumo, todėl mokesčių administratoriai ne visada gali tiksliai įvertinti sandorių apimtis, ir taip padidėja mokesčių vengimo rizika.

Nors įsigaliojus DAC7 direktyvai platformoms atsirado prievolė dalintis duomenimis, tačiau iššūkių nemažėja. Problemų atsiranda, kadangi tam tikri svarbūs parametrai dėl sandorių, pardavėjų, transakcijų verčių ir kitų reikšmingų duomenų dažnai yra nepilni arba nesuderinti, o tai apsunkina deklaracijų tikrinimą ir kontrolę. Duomenų trūkumo problema yra ypač ryški tarpvalstybinėje prekyboje, kur situaciją komplikuoja skirtingose šalyse taikomi duomenų standartai ir reikalavimai. Šias problemas siekiama išspręsti siūlant

investuoti į pažangias informacinių technologijų sistemas bei siekti suvienodinti duomenų perdavimo standartus. Tai padėtų pasiekti tikslą – suteikti mokesčių administratoriams galimybę gauti išsamią informaciją apie vykstančius sandorius. Taip pat siūloma įvesti „deemed supplier“ režimą, perkeliant prievolę platformoms prisiimti PVM surinkimo atsakomybę sandoriuose, vykstančiuose per jų platformą.

Glaudus ir esminis bendradarbiavimas tarp ES institucijų, platformų ir verslo atstovų bei nuolatinis siekimas įvesti vieningą, standartizuotą duomenų teikimo sistemą yra būtini. Siekis užtikrinti duomenų skaidrumą, sumažinti mokesčių vengimo rizikas, mažinti administracines naštas, bei didinti mokesčių surinkimo efektyvumą – būtinas. Svarbu kreipti dėmesį ne tik į technologines inovacijas, bet ir sutvarkyti teisinę bazę, kad ji būtų aiški, o interpretaciniai sprendimai – nuoseklūs. Tai leistų rinkos dalyviams veikti vienodomis sąlygomis.

6.3. REKOMENDACIJOS ES IR LIETUVOS TEISĖKŪRAI DĖL PVM REGULIAVIMO TOBULINIMO

Pagrindinė rekomendacija – ir toliau stiprinti ES taisyklių harmonizavimą, taip užtikrinant vienodą PVM surinkimą visose šalyse narėse. Tai turi būti įgyvendinama įvedant aiškas ir supaprastintas procedūras, leidžiančias verslams – ypačingą dėmesį skiriant smulkiems ir vidutiniams – nesunkiai prisitaikyti prie tarptautinės prekybos reikalavimų. Turi būti numatyti vieningi duomenų mainų standartai, kurių tikslas – mažinti skirtumus tarp šalių ir užtikrinti skaidrumą mokesčių deklaravimo procese.

Būtinas skaitmeninių sprendimų stiprinimas ir jų integracija tiek nacionaliniu, tiek ES lygiu. Protinga būtų remti įvairius pilotinius projektus tam, kad technologiniai sprendimai nebūtų skuboti, būtų išbandyti, ir dar labiau neapsunkintų verslo, tinkamai įvertinant naujų režimų taikymo poveikį.

Lietuvos teisėkūra turėtų laiku ir tinkamai adaptuoti nacionalinius PVM reikalavimus, kad jie būtų tinkamai suderinti su ES taisyklėmis. Nacionalinis siekis taip pat turi būti supaprastinti verslų registracijas, mažinti biurokratinę naštą ir lengvinti deklaravimo procedūras. Siekiant tokių tikslų, smulkiems verslams būtų galima apsvarstyti lengvatinių režimų įvedimą, skatinti naudoti centralizuotas sistemas, tokias kaip OSS ir SVS. Itin svarbus nacionalinis vaidmuo – numatyti priemones, kurios galėtų palengvinti integraciją su tarptautinėmis duomenų perdavimo sistemomis ir mažinti administracines išlaidas.

Nacionaliniai mokesčių administratoriai ir Europos Sąjungos institucijos turi skatinti kuo glaudesnę ir išsamesnę dialogą tiek su verslais, vykdančiais tarpvalstybinę

prekybą, tiek su mokesčių ekspertais, turint tikslą per šį dialogą patogiai tobulinti PVM reguliavimo sistemas. Dialogas turi apimti nuolatinę teisinės bazės peržiūrą, vertinti tiek verslui, tiek mokesčių administratoriams kylančius iššūkius skaitmeninėje ekonomikoje, apgalvoti inovatyvių sprendimų diegimą ir investavimą į juos. Visa tai padėtų užtikrinti teisingą, skaidrą ir efektyvų mokesčių surinkimą, deklaravimą ir sumokėjimą visoje ES.

Administracinės naštos didėjimas, interpretaciniai neaiškumai tarp valstybių, platformų atsakomybės klausimai ir nepakankamas duomenų prieinamumas yra kompleksiniai iššūkiai, apsunkinantys verslo veiklą ir ribojantys mokesčių surinkimo efektyvumą bei skaidrumą. Šios reikšmingos problemos ypač veikia smulkų ir vidutinį verslą. Ieškant efektyvaus šių problemų sprendimo, būtinas nacionalinių mokesčių administratorių, ES institucijų ir tarptautinę prekybą vykdančių verslų bendradarbiavimas, aiškių standartų įvedimas ir technologinių sprendimų diegimas. Ir toliau tobulinant teisės aktus bei procedūras, būtina rasti pusiausvyrą tarp administracinės naštos mažinimo ir mokestinės kontrolės griežtinimo. Tad nuoseklus teisinės bazės modernizavimas ir aiškus atsakomybės paskirstymas bei inovatyvių technologinių sprendimų diegimas būtų pagrindiniai ir esminiai žingsniai, siekiant užtikrinti sąžiningumą, skaidrumą ir efektyvumą PVM surinkimo elektroninės prekybos srityje.

IŠVADOS

1. Tyrimas atskleidė, kad verslai patiria administracinę naštą dėl atsiradusios būtinybės sekti ir taikyti skirtingus nacionalinius PVM tarifus. Taip pat jiems iššūkių kelia mokestinių prievolių deklaravimas keliose ES šalyse, kadangi tai reikalauja investicijų į technologijas ir naujų sistemų diegimą. Labiausiai tai paliečia mažas įmonės, kurioms, dėl resursų trūkumo, yra sunku efektyviai prisitaikyti prie ES keliamų reikalavimų.

2. Nustatyta, kad OSS ir IOSS modelių taikymas iš tiesų ženkliai sumažina administracinę naštą verslams, vykdančioms tarpvalstybinę prekybą, kadangi leidžia PVM deklaravimą ir mokėjimą vykdyti centralizuotai vienoje šalyje. Lietuvoje SVS modelis šiuo metu nėra visiškai integruotas į nacionalinius teisės aktus, o tai apsunkina praktinį taikymą ir gali neleisti mažoms įmonėms pilnai išnaudoti ES siūlomų administracinių palengvinimų. Šių schemų efektyvumą gali riboti nepakankamas verslo informavimas apie jų naudojimo galimybes ir tam tikrų technologinių sprendimų poreikis.

3. Verslams, vykdančioms tarptautinę elektroninę prekybą, būtina labai kruopščiai įvertinti pardavėjo registracijos šalies pasirinkimą, prekių sandėlio vietos pardavimo metu, bei pirkėjų geografinę lokaciją, kadangi klaidos ir nepakankamai įvertintos prievolės gali lemti papildomas išlaidas, sankcijas ar konkurencinio pranašumo praradimą.

4. Analizė atskleidė, kad tokios iniciatyvos kaip DAC7 direktyva ir ES vykstančios diskusijos dėl platformų atsakomybės („deemed supplier“ režimas) stiprina tarptautinės prekybos platformų atsakomybę ir duomenų teikimo prievolę. Šios reformos daro teigiamą įtaką didinant skaidrumą bei efektyvinant mokesčių surinkimą, tačiau taip pat kelia iššūkių dėl duomenų apsaugos ir smulkiųjų platformų technologinių pajėgumų užtikrinimo.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-04-05, Nr. 35-1271.
2. Europos Sąjungos Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2019/2026. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, 2019-11-21, Nr. L313/14.
3. Europos Sąjungos Tarybos direktyva (ES) 2019/1995. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, 2019-11-21, Nr. L310/1.
4. Europos Sąjungos Tarybos direktyva (ES) 2017/2455. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, 2017-12-05, Nr. L348/7.
5. Europos Sąjungos Tarybos direktyva (ES) 2006/112/EB. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, 2006-11-28, Nr. L347/1.
6. Europos Sąjungos Tarybos direktyva (ES) 2021/514. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, 2021-03-25, Nr. L104/1.
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-5. *Teisės aktų registras*, 2025-01-17, Nr. 2025-00568.

Specialioji literatūra

8. Valstybės kontrolė. (2015). *Valstybinio audito ataskaita: elektroninės prekybos kontrolė*. Nr. VA-P-60-12-7
9. Europos audito rūmai. (2019). *Specialioji ataskaita: Elektroninė prekyba: vis dar reikia įveikti nemažai su PVM ir muitų surinkimu susijusių iššūkių*. Nr. 12
10. Europos Komisija. (2022). VAT in the Digital Age – Final Report Volume 2: The VAT Treatment of the Platform Economy.

Kita literatūra

11. Statista. (2023). *E-commerce as percentage of total retail sales worldwide from 2015 to 2027*. Prieiga per internetą: <https://www.statista.com/statistics/534123/e-commerce-share-of-retail-sales-worldwide/>

SANTRAUKA

Elektroninės prekybos apmokestinimo PVM probleminiai aspektai ir prievalė informuoti

Indrė Prichockaitė

Šio darbo tikslas tai – atskleisti pagrindines problemas, kurios susijusios su įvairių PVM surinkimo mechanizmų ir sistemų taikymu verslams, vykdančioms tarptautinę elektroninę prekybą. Čia aptariami iššūkiai, kylantys dėl administracinių, teisinių ir technologinių kliūčių, analizuojant teisės aktus, reglamentuojančius taisykles, taikomas elektroninės prekybos subjektams PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir surinkimo procesuose. Siekiama atskleisti egzistuojančius sprendimo būdus, tokius kaip „One-Stop-Shop“ (OSS), „Import One-Stop-Shop“ (IOSS) ir Smulkaus Verslo Schemos (SVS) modelis, kadangi šių modelių įgyvendinimas siekia padėti supaprastinti mokesčių administravimo procedūras, kartu sumažinant ir mokesčių vengimo rizikas. Darbe pateikti praktiniai pavyzdžiai iliustruoja, kokią įtaką apmokestinimo mechanizmui turi pasirinktas elektroninės prekybos modelis, taip pat apžvelgiami Europos Parlamento diskusijų rezultatai bei naujų direktyvų poveikis verslams ir mokesčių surinkimo sistemai.

SUMMARY

Problematic Aspects of VAT Taxation in Electronic Commerce and the Obligation to Report

Indrè Prichockaitė

The aim of this work is to reveal the main issues related to the application of various VAT collection mechanisms and systems by businesses engaged in international electronic commerce. This study discusses the challenges arising from administrative, legal, and technological obstacles by examining the legal acts that regulate the rules for VAT calculation, declaration, and collection for electronic commerce subjects. The goal is to expose existing solutions, such as the One-Stop-Shop (OSS), Import One-Stop-Shop (IOSS), and Small Business Scheme (SVS) models, since their implementation is intended to simplify tax administration procedures while reducing the risks of tax evasion. The practical examples presented in the work illustrate the impact that the chosen electronic commerce model has on the VAT collection mechanism, and the outcomes of European Parliament discussions as well as the impact of new directives on businesses and the tax collection system are reviewed.