

INFORMACIJA IR TEISĖ

Elektroninės komercijos apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu

Irmantas Rotomskis

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Informatikos ir statistikos katedros docentas, daktaras
Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Informatics and Statistics, Assoc. Prof., PhD
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Tel. (+370 5) 271 46 57; faks. (+370 5) 271 46 52
El. paštas: irotom@mruni.eu

Darius Štītis

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Informatikos ir statistikos katedros docentas, daktaras
Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Informatics and Statistics, Assoc. Prof., PhD
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 75 76; faks. (+370 5) 278 34 82
El. paštas: stītis@mruni.eu

Straipsnyje nagrinėjama elektroninės komercijos ir pridėtinės vertės mokesčio suderinamumo dilema. Daugiausia dėmesio skiriama naujai sukurtai ir nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvoje įsigaliojusiai apmokestinimo schemai, kuri taikoma specialiai elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms. Pardavėjams, užsiimantiems elektronine komercija, keliami dideli reikalavimai, todėl pabrėžiama, kad pareigos, kurias įtvirtina teisės normos, neatitinka galimybių, kurias suteikia informacinės technologijos. Net ir nauji pridėtinės vertės mokesčio pokyčiai ne iki galo suderino mokesčių institucijų ir elektronine komercija užsiimančių pardavėjų tarpusavio santykius. Naujoji schema – tai tik pirmas, tačiau reikšmingas žingsnis siekiant tradicinį pridėtinės vertės mokestį efektyviai pritaikyti naujai komercijos formai.

Elektroninė komercija užima vis didesnę dalį tarptautinės prekybos ir daro didesnę įtaką verslininkų ir valstybių priimamiems sprendimams. Moksliniai tyrimai ir teisminė praktika parodė, kad iki šiol egzistavusi geografinės rinkos sąvoka šiandien nebeatitinka naujų komercijos formų ir spartaus naujų informacinių technologijų vystymosi realijų (The European Round..., 2003). Vis didesnis skaičius žmonių, besinaudojančių internetu, ir informacinių technologijų vystymasis yra viena iš globalinės rinkos susikūrimo priežasčių. Elektroninė erdvė tampa vis populiarese ir patogesne aplinka verslui organizuoti. Apytikriais skaičiavimais, po 20 metų apie 30%

visos pasaulio prekybos persikels į elektroninę erdvę (Soete, Weel, 1998). Elektroninis prekių persiuntimas skaitmenine forma, leidžiantis išvengti iki šiol taikytų tradicinių patikrinimo procedūrų, padidėjęs internete vykdomos veiklos anonimiškumas, elektroninių pinigų naudojimas ir didelis elektroninės komercijos mobilumas lėmė valdžios institucijų rūpestį, kaip efektyviai pritaikyti iki šiol egzistavusias mokesčių normas (Maguire, 1999). Ypač daug dėmesio buvo skiriama pridėtinės vertės mokesčiui, kurio reglamentavimas tradicinėmis teisės nuostatomis tapo neveiksmingas naujiems verslo modeliams.

Iki 2000 m. Europos Sąjungoje buvo ieškoma būdų išspręsti neefektyvų elektroninės komercijos apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (Basu, 2001). 2002 metais priėmus Šeštąją direktyvą „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ (Sixth Council Directive..., 1977), buvo įtvirtinta nauja schema, kuri taikoma išskirtinai elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms apmokestinti. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. šios direktyvos reikalavimai įsigaliojo ir Lietuvos Respublikoje. Po šių pokyčių Lietuvoje nebuvo detaliau nagrinėjami naujosios schemos pranašumai ir trūkumai. Naujai susiklostę santykiai tarp mokesčių institucijų ir elektronine komercija užsiimančių pardavėjų nėra pakankamai ištirti, kad būtų galima numatyti galimus ginčus ir užkirsti jiems kelią.

Šio tyrimo tikslas – ne tik įvertinti esamą padėtį, bet ir identifikuoti sritis, kurios negali būti tinkamai ir efektyviai taikomos apmokestinant tarptautinę prekybą, ir pateikti siūlymus dėl tolesnio šios sistemos tobulinimo. Tyrimo objektas – elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schema.

Remiantis lyginamuoju metodu bus atskleisti naujos schemos ypatumai, palyginti su tradicine apmokestinimo sistema. Taip pat bus lyginamos ir JAV iniciatyvos aptariamojo mokesčio atžvilgiu.

JAV patirtis ir elektroninių paslaugų apmokestinimas

PVM kritika dėl neefektyvumo elektroninėje komercijoje iš dalies rėmėsi tuo, kad neįmanoma identifikuoti antrosios sandorio šalies, t. y. pirkėjo. Daugumos autorių teigimu, informacinės technologijos leidžia nustatyti tik kompiuterinės sistemos IP adresą*, bet jokių būdų ne subjekta, kuris juo naudojasi.

Pasitelkusi informacinių technologijų teikiamas galimybes, bandymus visiškai tiksliai identifikuoti pirkėjus, buvo atlikusi JAV. Šioje

* Kiekvienas kompiuteris turi savo IP adresą, sudarytą iš ženklų kombinacijos. Ši kombinacija yra unikali, ir nėra dviejų kompiuterinių sistemų su tokiais pat adresais. Visi adresai sudaryti iš 32 bitų ir naudojami norint nustatyti siunčiamų duomenų šaltinį bei galutinę jų pristatymo vietą.

valstybėje veikianti Nacionalinė mokesčių asociacija 1997 m. įgyvendino Telekomunikacijų ir elektroninės komercijos apmokestinimo projektą, kuris jungė dalyvius iš verslo sektoriaus, valdžios institucijų ir mokslininkus (Houghton, Hellerstein, 2000). Šio projekto metu šalia kitų klausimų taip pat buvo nagrinėjama ir mokesčių administravimo realiuoju laiku sistema. Ši sistema paremta informacinių technologijų taikymu realiuoju laiku, siekiant apdoroti pirkimus elektroninėje komercijoje naudojant kreditines korteles, administruoti pardavimus, taip pat užtikrinti mokesčių rinkimo ir pinigų pervedimo funkcijas (įskaitant apmokestinimo nustatymą, mokesčio tarifo parinkimą, mokesčio surinkimą, pinigų pervedimą pritaikant mokesčių jurisdikcijas ir atitinkamų pranešimų pateikimą). Toks platus šios sistemos veiklos laukas, be abejo, turėtų daug privalumų: nuimtų pardavėjų našta ir atitinkamą atsakomybę renkant mokesčius, valstybių mokesčių administracijos galėtų pačios kontroliuoti ir valdyti šias technologijas. Tačiau įgyvendinus projektą buvo prieita prie išvados, kad tokios technologijos šiuo metu dar yra neprieinamos dėl jų sudėtingumo ir nepatikimumo. Sukurti šią sudėtingą sistemą yra per brangu, o ir pati sistema visais atvejais turėtų daug trūkumų.

JAV, nors ir neturi PVM, tačiau susiduria su panašiomis problemomis, taikydamos vartojimo mokesčių elektroninei komercijai.

Be minėtų informacinių technologijų pagalbos, problema dėl pirkėjo vietos nustatymo buvo sprendžiama ir kitokio pobūdžio priemonėmis. NMA priėjo prie išvados, kad susidariusi situacija neturėtų lemti vyriausybės priimamų sprendimų apmokestinant elektroninę komerciją ir pritaikant jai kokias nors išimtis mokesčių srityje. Buvo pasiūlyta alternatyva, kuri rėmėsi šių taisyklių taikymu (Houghton, Hellerstein, 2000):

- 1) „atmetimo / gražinimo taisykle“;
- 2) „išskirstymo taisykle“.

Remiantis pirmąja taisykle, apmokestinimo teisė būtų suteikta prekės ar paslaugos kilmės vietai (t. y. pardavėjo buvimo vietai), jei nėra pakankamai informacijos sužinoti, kur prekė ar paslauga buvo pristatyta. Pagal antrąją taisyklę, neturint informacijos apie pirkėją, pardavimai

būtų sujungti ir priskirti valstijai, kurioje yra pardavimo mokesčiai.

Šie siūlymai buvo nagrinėjami JAV pardavimo mokesčio atžvilgiu, o apmokestinimo jurisdikcijos klausimai sprendžiami skirtingų JAV valstijų, o ne atskirų valstybių mastu.

Pridėtinės vertės mokesčiai elektroniniu būdu teikiams paslaugoms Europos Sąjungoje

Europos Sąjungoje 2002 m. priimta Šeštoji direktyva „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ atsižvelgė į elektroninės komercijos vystymąsi ir įtvirtino teisinės nuostatas, kurios turėtų sureguliuoti elektroninių paslaugų apmokestinimą PVM. Kaip jau minėjome, remiantis šia direktyva bet kokios skaitmeninės prekės, parduodamos elektroninėje erdvėje, prilyginamos elektroninėms paslaugoms. Lietuvai įstojus į ES, šios teisinės nuostatos buvo užfiksuotos ir Lietuvos teisės aktuose.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. Lietuvos Respublikos teritorijoje įsigaliojo „Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“ (toliau PVM įstatymas), kurio 13 straipsnio 1 dalis įtvirtina bendrą taisyklę dėl paslaugų teikimo vietos. Tokia vieta laikoma suteikta Lietuvoje, jei:

„...paslauga yra suteikta šalies teritorijoje, jeigu paslaugos teikėjas yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu paslaugos teikėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje...“

Atsižvelgiant į šią nuostatą, prievolė apskaičiuoti PVM ir sumokėti į biudžetą tenka paslaugų teikėjui.

Minėto straipsnio 6 dalis numato, kaip turi būti nustatoma elektroniniu būdu teikiamų paslaugų vieta, kai jas teikia užsienio apmokestinamasis asmuo:

„Jeigu šioje dalyje išvardytas paslaugas ne šalies teritorijoje įsikūręs paslaugų teikėjas ar šalies teritorijoje įsikūręs paslaugų teikėjas per padalinį užsienio valstybėje teikia Lietuvos Respublikos apmokestinamiesiems asmenims (išskyrus tuos atvejus, kai paslaugos suteikiamos šių

asmenu padaliniais, esantiems už šalies teritorijos ribų) arba užsienio apmokestinamųjų asmenu padaliniais, esantiems šalies teritorijoje, laikoma, kad paslaugos suteiktos šalies teritorijoje.“

13 str. 6 d. 8 p. minimos elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, kurioms taikoma pirmiau pateikta teisinė norma. Remiantis PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalimi, prievolė apskaičiuoti PVM ir sumokėti į biudžetą tenka paslaugų pirkėjui.

„Paslaugų pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam užsienio asmens šalies teritorijoje teikiamas paslaugas, nurodytas šio Įstatymo 13 straipsnio 6 ir 9 dalyse.“

Esant šioms teisinėms nuostatoms, elektroninių paslaugų teikėjai negali registruotis ES valstybėje narėje, kurioje yra taikomas mažiausias PVM tarifas. Tai aktualu, nes elektroninėje komercijoje bendrovėms ypač lengva perkelti savo verslą į kitas valstybes. Taip pat dauguma elektroninių paslaugų teikiama būtent apmokestinamiesiems asmenims. Remiantis J. Owens skaičiavimais, jos sudaro apie 80% visų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų (Eicker, 2000). Jeigu elektroniniu būdu teikiams paslaugoms būtų taikoma bendra taisyklė, labai tikėtina, kad bendrovės, siekdamos mokėti mažesnius PVM mokesčius, perkeltų savo verslo buveines į mažiausią PVM tarifą taikančias ES valstybes nares (Ter Weel, 1977).

PVM įstatymo 13 straipsnio 7 dalis taip pat įtvirtina nuostatą ir dėl paslaugų suteikimo neapmokestinamiesiems asmenims, kai jas teikia už ES ribų esantys asmenys:

„...elektroniniu būdu teikiamos paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai jas asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, teikia įsikūręs už Europos Bendrijų teritorijos ribų asmuo, ar kai paslauga teikiama per padalinį, esantį už Europos Bendrijų teritorijos ribų.“

Remiantis šiomis teisinėmis nuostatomis, kurios galioja ne tik Lietuvos Respublikoje, bet ir visoje Europos Sąjungoje, paslaugų suteikimo vietos nustatymą būtų galima iliustruoti 1 ir 2 lentelėmis (Jagminaitė, 2004).

1 lentelė. Elektroninių paslaugų teikimas – verslas verslui

Paslaugų teikėjo vieta	Pirkėjo vieta	Apmokestinimo vieta
Lietuva	Lietuva	Lietuva
Lietuva	Kita ES valstybė	Kita ES valstybė
Lietuva	Trečioji valstybė (už ES ribų)	Nėra PVM prievolės
Kita ES valstybė	Lietuva	Lietuva
Trečioji valstybė (už ES ribų)	Lietuva	Lietuva

2 lentelė. Elektroninių paslaugų teikimas – verslas vartotojui

Paslaugų teikėjo vieta	Pirkėjo vieta	Apmokestinimo vieta
Lietuva	Lietuva	Lietuva
Lietuva	Kita ES valstybė	Kita ES valstybė
Lietuva	Trečioji valstybė (už ES ribų)	Nėra PVM prievolės
Kita ES valstybė	Lietuva	Lietuva
Trečioji valstybė (už ES ribų)	Lietuva	Lietuva

Paslaugų teikimo vietos nustatymui daug įtakos turi ir tai, kam yra teikiamos tokio pobūdžio paslaugos – apmokestinamajam asmeniui ar ne. Pagrindiniai elektroninės komercijos modeliai yra verslas verslui (angl. *business to business*) ir verslas vartotojui (angl. *business to consumer*). Atsižvelgiant į atsirandančius mokesčius santykius bei jų teisinį reguliavimą, verslas verslui gali būti apibrėžiamas kaip paslaugų teikimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie turi teisę į PVM atskaitą, o verslas vartotojui – kaip paslaugų teikimas galutiniam vartotojui.

Elektroninės komercijos modelyje verslas verslui nėra sudėtinga identifikuoti pirkėją. Identifikavimui visuomet galima pasinaudoti duomenų bazėmis, kuriose registruojami visi ju-

ridiniai asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 25 d. įsakymu Nr. VA–39 buvo patvirtintos „Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų identifikacinių duomenų tikrinimo taisyklės“. Jose numatomi trys būdai atlikti tokį patikrinimą:

- 1) apsilankius Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinėje svetainėje (www.vmi.lt) arba Europos Komisijos internetinėje svetainėje http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm;
- 2) paskambinus telefonu į Valstybinės mokesčių inspekcijos Tarptautinių informacijos mainų skyrių;
- 3) pateikus rašytinį prašymą Valstybinės mokesčių inspekcijos Tarptautinių informacijos mainų skyriui. Rašytiniai prašymai gali būti pateikiami:
 - a) klasikiniu paštu;
 - b) elektroniniu paštu;
 - c) faksu.

Speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema Europos Sąjungoje

Atsižvelgiant į elektroninės komercijos specifiką, buvo priimtos papildomos teisinės nuostatos, skirtos tik šiai komercijos formai. Nuo 2003 m. liepos 1 d. Europos Sąjungoje ir nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvos Respublikoje įsigaliojo speciali elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms taikoma apmokestinimo schema. Ši schema, įtvirtinta PVM įstatymo XII skyriaus penktame skirsnyje „Speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema“, yra taikoma tik tais atvejais, kai tokio pobūdžio paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos, o pačios paslaugos teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra vieno iš ES valstybių narių. Taigi šia schema gali pasinaudoti elektroninių paslaugų teikėjai, esantys JAV, Japonijoje, Rusijoje, Australijoje ir kt.

PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalyje užsienio apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip:

„...bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vyk-dantis:

- 1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba
- 2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba
- 3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.“

Taip pat asmuo, atitinkantis šį apibrėžimą, neturi būti įsiregistravęs kurioje nors valstybėje narėje kaip PVM mokėtojas ir negali turėti padalinio ar buveinės ES teritorijoje.

Tokia registravimosi prievolė, taikoma užsienio valstybėje esančiam neapmokestinamajam asmeniui, kelia sunkumų pastarajam registruojantis kiekvienoje ES valstybėje narėje. Vykdamas elektroninę komerciją ekonomiškai išsivysčiusiose valstybėse, kuriose pakankamai didelis piliečių kompiuterinis raštingumas, padidėja tikimybė, kad pirkėjai bus iš daugelio ES valstybių. Siekiant palengvinti šią našta, buvo priimta speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema. Užsienio apmokestinamasis asmuo galės pats pasirinkti, kurioje ES valstybėje narėje jis nori registruotis PVM mokėtoju. Pasirinkęs vieną iš ES valstybių, jis galės nebesiregistruoti kitose (tarp jų ir Lietuvoje) (PVM įstatymo 71 str. 11 d.).

„Už Europos Bendrijų teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo ar apmokestinamasis asmuo, per padalinį, esantį už Europos Bendrijų teritorijos ribų, šalies teritorijoje elektroniniu būdu teikiantis paslaugas asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, ir jau įsiregistravęs PVM mokėtoju kurioje nors valstybėje narėje pagal tos valstybės narės teisės aktų nuostatas..., registruotis PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje neprivalo, tačiau tik tuo atveju, jeigu jo prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda vien dėl tokių paslaugų teikimo.“

Esant tokioms teisinėms nuostatoms, gali kilti grėsmė, kad už Europos Bendrijų teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo stengsis registruotis toje ES valstybėje narėje, kur PVM tarifas

yra mažiausias. Šiuo metu ES standartiniai PVM tarifai svyruoja nuo 15 iki 25 procentų.

Už ES teritorijos ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, elektroniniu būdu teikiantiems paslaugas, palankiausias šalys PVM atžvilgiu būtų Liuksemburgas, Malta ir Kipras. Dauguma paslaugų teikėjų, be abejo, būtų suinteresuoti registruotis PVM mokėtojais būtent tose valstybėse ir taikyti 15% PVM tarifą. Siekiant išvengti tokių sukčiavimo atvejų, specialioje schemoje buvo įtvirtinta taisyklė, jog užsienio šalies apmokestinamieji asmenys, užsiregistravę vienoje iš ES valstybių narių, privalo taikyti tą PVM tarifą, kuris numatytas pirkėjo šalyje. Jei Rusijos apmokestinamasis asmuo elektroniniu būdu suteikia paslaugas Švedijos neapmokestinamam asmeniui, o pats yra įsiregistravęs Lietuvos valstybėje, jis privalo taikyti ne 18%, o 25% PVM tarifą. Tokiu atveju paslaugos teikėjas per Lietuvos valstybę įsipareigos vykdyti savo mokeskines prievoles visose ES valstybėse, į kurias jis elektroninėmis priemonėmis teikia paslaugas.

Visose ES valstybėse taikoma panaši registravimosi procedūra. Lietuvoje šią tvarką reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004 m. kovo 10 d. įsakymas Nr. VA-32. Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinėje svetainėje (adresas: www.vmi.lt) sukurta speciali aplikacija, leidžianti paslaugų teikėjui registruotis PVM mokėtoju. Šioje svetainėje, užpildydamas registracijos formą, subjektas nurodo: savo pavadinimą, nuolatinės buveinės adresą ir valstybę, elektroninio pašto adresą, internetinės svetainės, per kurią vykdo elektroninę komerciją, adresą, mokesčio mokėtojo numerį (jeigu turi), kontaktinį asmenį, telefono numerį, datą, nuo kurios jis nori pradėti (ar jau pradėjo) specialią apmokestinimo PVM schemą. Taip pat paslaugų teikėjas turi patvirtinti, kad jis nėra įregistruotas PVM mokėtoju kurioje nors kitoje ES valstybėje narėje. Jei asmuo atitinka visus jam keliamus reikalavimus, jis įregistruojamas PVM mokėtoju, o Valstybinė mokesčių inspekcija apie tai informuoja kitų ES valstybių atitinkamas institucijas.

Taigi ši naujai sukurta apmokestinimo schema, taikoma tik už ES teritorijos ribų esančių

apmokestinamųjų subjektų atžvilgiu, elektroniniu būdu teikiančių paslaugas neapmokestinamiesiems ES valstybėse narėse įsikūrusiems subjektams, nėra privaloma. Atsisakęs šio apmokestinimo modelio, paslaugų teikėjas turi registruotis PVM mokėtoju įprastine tvarka. Tai jis turės daryti kiekvienoje ES valstybėje narėje, kurioje teikia tokio pobūdžio paslaugas.

Elektroniniu būdu pateikdamas PVM deklaraciją, paslaugų teikėjas turi nurodyti, į kokias ES valstybes nares buvo teiktos paslaugos, koks taikytinas PVM tarifas ar tarifai, kiekvienai ES valstybei mokėtina PVM ir bendrą mokėtina PVM sumą.

Nors sandoriai, sudaryti su galutiniu vartotoju, apima tik 10–20%, palyginti su bendra elektroninės komercijos apimtimi, tačiau taikant būtent šį elektroninės komercijos verslo modelį ir susiduriama su sunkumais identifikuoti pirkėją. Remiantis specialia elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema, paslaugų teikėjas turi identifikuoti neapmokestinamuosius asmenis. Neapmokestinamaisiais gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys (pvz., biudžetinės institucijos, kurioms suteiktų paslaugų vertė praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 35 000 litų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šios ribos viršyti).

Autoriai sutaria, kad juridinių asmenų identifikavimas nesukelia didesnių elektroninės komercijos problemų. Tačiau paslaugų teikėjui uždėta našta identifikuoti fizinį asmenį nėra taip lengvai įgyvendinama. Netgi naudojantis pažangiomis informacinėmis technologijomis, neįmanoma tiksliai identifikuoti fizinio asmens. Nors elektroninės komercijos pardavėjai dažniausiai gali nustatyti pirkėjo kompiuterio IP adresą, tačiau galutiniams vartotojams naudojantis atitinkama programine įranga net ir ši galimybė gali būti atimta.

Vadovaudamasis šiuo metu galiojančiomis teisinėmis nuostatomis, ES Lietuvoje pardavėjas turi vadovautis ta informacija, kurią pateikia fizinis asmuo. Be abejo, fizinis asmuo gali pateikti klaidingą informaciją, nurodymas gyvenamąją vietą kitoje valstybėje. Tokiu atveju paslaugos teikėjas taikytų PVM tarifą tos valstybės, kurią nurodė klientas.

Reikia pripažinti, kad informacinės technologijos nesuteikia pardavėjams tokių galimybių, kurių reiktų norint tinkamai įgyvendinti teisės aktuose numatytus reikalavimus.

Išvados

Europos Sąjungoje ir Lietuvoje egzistuojanti speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema gali būti efektyvesnė nei tradicinė sistema, siekiant užtikrinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimą iš elektroninės komercijos sandorių. Tačiau dabartinio Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo kai kurios teisinės nuostatos neužtikrina, kad būtų įgyvendintas paprastumo principas.

Apmokestinamojo asmens, įsikūrusio už ES teritorijos ribų ir teikiančio elektronines paslaugas ES neapmokestinamiesiems asmenims, pareiga identifikuoti pirkėją, siekiant nustatyti tinkamą pridėtinės vertės mokesčio tarifą, nėra tinkamai reglamentuota Lietuvos teisės aktuose. Lietuvos Respublikos teisės aktuose turėtų būti tiksliai numatytos priemonės ir kriterijai, kuriais remiantis elektroninių paslaugų teikėjui būtų aišku, kokių duomenų ir kokiais būdais gautų pakanka, kad būtų galima taikyti vienos ar kitos valstybės pridėtinės vertės mokesčio tarifą.

Naujoji schema, skirta elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms apmokestinti yra tik pirmas žingsnis sudarant palankias sąlygas elektroninės komercijos plėtrai ir ją būtina toliau tobulinti.

LITERATŪRA

- BASU, S. (2001). Taxation of Electronic Commerce. *The Journal of Information, Law and Technology*, Vol. 1. Prieiga per internetą: http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1 [žiūrėta 2007-04-16].
- EICKER, K. (2000). Tax E-efficient Structures for Electronic Business: The Challenge for Corporate Structures and Business Models. *International Tax Review*, May, vol. 28, issue. 3, p. 120–131.
- Electronically Supplied Services. European Commission, Value Added Tax Committee (Article 29 of Directive 77/388/EEC) Guidelines TAXUD/2436/02 (Working paper n°372)* (2003). Prieiga per internetą: <http://www.expatax.nl/Documents/guidelines-e-services.pdf> [žiūrėta 2007-04-16].
- HOUGHTON, K. L.; HELLERSTEIN, W. (2000). State Taxation of Electronic Commerce: Perspectives on Proposals for Change and Their Constitutionality. *Brigham Young University Law Review*, vol. 2000, issue 1.
- JAGMINAITĖ, K. (2004). Elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM. *Mokesčių žinios*, Nr. 22 (380).
- Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 35–1271.
- MAGUIRE, N. (1999). Taxation of E-Commerce: An Overview. *International Tax Review*, September, p. 3–12.
- Sixth Council Directive of 17 May 1977 (77/388/EEC) on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes – common system of value added tax: uniform basis of assessment (1997). *Official Journal L'1997*, no.145-1.
- SOETE, L.; WEEL, B. (1998). Cybertax. *Futures*, vol. 30, issue 9, p. 853–871.
- TER WEEL, B. J. (1997). *Cybertax*, P. 16. Prieiga per internetą: <http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=76> [žiūrėta 2007-04-16].
- The European Round Table of Industrialists. Proposals for reform of EU competition policy (2003). Prieiga per internetą: <http://www.ert.be/doc/0001.pdf> [žiūrėta 2007-04-16].
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl elektroninių paslaugų teikėjų registravimo taisyklių ir elektroninių paslaugų suteikimo pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 40–1318.

VALUE ADDED TAX IN ELECTRONIC COMMERCE

Irmantas Rotomskis, Darius Štītis

Summary

Electronic space is steadily gaining popularity as an attractive environment for business organisation. Electronic dispatch of goods in a digital form allowing to avoid traditional checking procedure, increased level of anonymity of operations carried out within internet, introduction of electronic currency, and considerable mobility of electronic commerce account for the governmental institutions' concern about effective application of tax rates that have existed up until now. Special attention is given to the value added tax (VAT) as its regulation by current legislation has become largely ineffective in terms of newly-introduced business models. Criticism of VAT for its poor effectivity in the area of electronic commerce was based, to a degree, on the circumstance that identification of the second party of a deed, that is the buyer, was impossible. Most authors argue that information technologies allow to identify only the IP of a computer system, not a subject who used it.

The main objective of this article is to analyse the dilemma of e-commerce and value added tax (VAT) compatibility. A search for effective ways of imposing a VAT tax on electronic commerce lasted in the European Union up till 2000. In 2002, the adoption of the Sixth Directive “On Value Added Tax” consolidated a new pattern applied to the taxation of services rendered exclusively in an electronic way. Requirements of this Directive are in force also in the Republic of Lithuania since 1 May 2004. High demands are raised to the e-commerce sellers, therefore the focus is set on inadequateness between obligations which are definite in legal norms and opportunities which e-commerce provides. Even the new changes applying VAT does not wholly balance the relationship between tax institutions and e-commerce sellers. The new scheme is a first step to the efficient application of traditional VAT to the new form of commerce.