

**VISUOMENĖS PATEIKTŲ PASTABŲ IR PASIŪLYMŲ DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO 2
STRAIPSNIO 10-2 DALIES KOMENTARO PROJEKTO ĮVERTINIMO LENTELE**

Eil. Nr.	Teikusio pasiūlymą asmens pavadinimas, vardas, pavardė	Pastabos ir pasiūlymai	Žyma apie pastabas ir pasiūlymus, į kuriuos atsižvelgė arba neatsižvelgė mokesčių administratorius, trumpa motyvacija
1	2	3	4
1.	Lietuvos mokesčių konsultantų asociacija	<p>1) Dėl 3 pavyzdžio patikslinimo ir tarpininko vaidmens nustatymo</p> <p>Siūlytume patikslinti PVM komentaro 3 pavyzdį ir papildyti komentarą išsamesniu paaiškinimu dėl to, kada grandininiam sandoryje tarpininkas gali būti laikomas organizuojančiu prekių gabenimą. Mūsų vertinimu, dabartinė pavyzdžio formuluotė gali būti suprata pernelyg plačiai ir sudaryti įspūdį, kad vien to, jog tarpininkas nurodo tiekėjui galutinio pristatymo vietą, pakanka laikyti, kad būtent tarpininkas organizuoja gabenimą. Tokia interpretacija praktikoje galėtų lemti pernelyg formalų aiškinimą ir netikslų judančio tiekimo nustatymą. VMI projekto 3 pavyzdys nurodoma, kad Italijos įmonė B Lietuvos įmonės A nurodymu išsiunčia prekes į Prancūziją, ir iš karto daroma išvada, kad Lietuvos įmonė A laikoma tarpiniu veiklos vykdytoju. Manytume, kad tokia išvada turėtų būti grindžiama ne vien pristatymo informacijos perdavimu, bet visų faktinių aplinkybių visuma. Tiek PVMĮ, tiek komentaro projekte vartojama formuluotė, kad tarpiniu veiklos vykdytoju laikomas asmuo, kuris gabena prekes arba kurio užsakymu tai atlieka trečioji šalis, kelia praktinių aiškinimo klausimų. Remiantis PVM direktyva 2006/112/EB nuostatomis ir Europos Komisijos parengtais aiškinamaisiais dokumentais dėl vadinamųjų „Quick Fixes“ taikymo, pažymėtina, kad prekes kito asmens vardu gabenantis subjektas nebūtinai turi būti transporto paslaugas teikianti įmonė ar kitas su sandorio grandine nesusijęs asmuo. Europos Komisijos aiškinimuose nurodoma, kad tokia trečioji šalis gali būti ir kitas grandininiam sandoryje dalyvaujantis tiekėjas ar net paskutinis prekių įsigyjantis asmuo, jeigu transportavimas atliekamas jo vardu. Todėl prašytume paaiškinti, ar PVM įstatymo komentare vartojama sąvoka „trečioji šalis“ turėtų būti suprantama tik kaip nepriklausomas transportavimo paslaugų teikėjas, ar ji apima ir kitus grandininio sandorio dalyvius, veikiančius kito asmens vardu organizuojant prekių gabenimą tarp valstybių narių, bei pateikti praktinių pavyzdžių. Taip pat siūlytume komentare aiškiai nurodyti, kad vien</p>	<p><u>Atsižvelgta.</u> Papildyta:</p> <p>2. Tarpiniu veiklos vykdytoju, pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 33¹ dalyje pateiktą sąvoką – laikomas grandininiam sandoryje dalyvaujantis prekių tiekėjas (išskyrus pirmąjį prekių tiekimo grandinės prekių tiekėją), kuris gabena prekes arba kurio užsakymu tai atlieka trečioji šalis, t. y.:</p> <p>2.1. asmuo nėra pirmasis prekių tiekimo grandinės prekių tiekėjas. Pažymėtina, kad paskutinis grandinėje esantis, prekes įsigyjantis asmuo, taip pat negali būti tarpinis veiklos vykdytojas. Paskutinis įsigyjantis asmuo dalyvauja tik viename grandinės sandoryje – jam atliktame tiekime. Taigi, jeigu jis organizuoja prekių išsiuntimą arba gabenimą, toks išsiuntimas arba gabenimas gali būti priskiriamas tik tam sandoriui, t. y. tiekimui paskutiniam įsigyjančiam asmeniui;</p> <p>2.2. asmuo, kuris pats gabena prekes tarp valstybių narių arba kurio užsakymu tai atlieka trečioji šalis. Šalis, gabenanti prekes tarpinio veiklos vykdytojo vardu, nebūtinai turi būti trečioji šalis, nepriklausanti grandinei, arba įmonė, kuri specializuojasi prekių gabenimo srityje. Tai gali būti bet kuris kitas grandininiam sandoryje dalyvaujantis tiekėjas ar net paskutinis įsigyjantis asmuo.</p>

ta aplinkybė, jog tarpininkas: perduoda tiekėjui galutinio pirkėjo adresą; nurodo pristatymo vietą; pateikia užsakymo informaciją, savaime dar nereiškia, kad būtent jis organizuoja prekių gabenimą. Tokie veiksmai dažniausiai laikytini komercinės informacijos perdavimu. Be to, siūlytume komentare aiškiai paaiškinti: ar „trečioji šalis“ apima tik nepriklausomus vežėjus; ar ir kitus grandininio sandorio dalyvius, veikiančius kito asmens vardu, bei pateikti praktinių pavyzdžių. Sprendžiant, kas laikytinas organizuojančiu gabenimą, reikšminga vertinti visumą aplinkybių, įskaitant: kas sudaro susitarimą su vežėju; kas duoda privalomus nurodymus dėl transportavimo; kieno vardu atliekamas vežimas; kas prisiima transportavimo riziką; kas faktiškai kontroliuoja prekių judėjimą; kaip šios aplinkybės atsispindi sutartyse, užsakymuose, transporto dokumentuose ir apskaitoje. Tokį požiūrį patvirtina ir ESTT praktika, kurioje pabrėžiama, kad grandinių sandorių vertinimas turi būti atliekamas remiantis visų konkrečių aplinkybių visuma. Šis išaiškinimas ypač svarbus „dropshipping“ modelyje, kuriame tarpininkas dažnai: priima užsakymą; surenka apmokėjimą; perduoda tiekėjui kliento duomenis ir pristatymo adresą, tačiau pats nesudaro sutarties su vežėju, nevaldo transportavimo proceso ir neveikia savo vardu. Jei vien dėl pristatymo adreso perdavimo būtų laikoma, kad tarpininkas organizuoja gabenimą, praktikoje kiltų reikšminga rizika neteislingai nustatyti judantį tiekimą.

2) Dėl „tiesioginio gabenimo“ sąvokos aiškinimo

Praktikoje kyla klausimų, kaip aiškinti sąvoką „prekės gabenamos tiesiogiai iš pirmojo asmens paskutiniam grandinės dalyviui“, kai transportavimas vykdomas keliais etapais. Prašytume paaiškinti, ar laikoma, kad prekės gabenamos tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam grandinės dalyviui tais atvejais, kai: pirmasis tiekėjas pristato prekes iki tarpinio logistikos taško (pvz., uosto Lietuvos teritorijoje), o tolesnį jų gabenimą į kitą valstybę narę organizuoja kitas grandininio sandorio dalyvis; prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą per Lietuvos teritorijoje esantį uostą, kai transportavimo metu pasikeičia transporto rūšis ar vežėjas; Pavyzdžiui, prašytume, paaiškinti, ar laikoma, kad prekės gabenamos tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam grandinės dalyviui tais atvejais, kai: Lietuvos įmonė A parduoda prekes Latvijos įmonei B, kuri jas perparduoda Vokietijos įmonei C, o Lietuvos įmonė A savo transportu pristato prekes iki Klaipėdos uosto, iš kur Latvijos įmonė B organizuoja tolesnį jų gabenimą į Vokietiją; Lenkijos įmonė A parduoda prekes Vokietijos įmonei B, kuri jas perparduoda Danijos įmonei C, o prekės pirmiausia atgabenamos į Klaipėdos uostą kelių transportu, o iš

Asmuo norėdamas įrodyti, kad yra tarpinis veiklos vykdytojas, turi saugoti įrodymus, kad gabeno prekes savo vardu arba kad pasirūpino, jog prekes gabentų trečioji šalis, veikianti jo vardu. Taip pat turi saugoti įrodymus, kad prekės iš tikrųjų buvo gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė „A“, PVM mokėtoja, perka prekes iš Italijoje įsikūrusios įmonės „B“, PVM mokėtojos, ir šias prekes parduoda fiziniam asmeniui, gyvenančiam Prancūzijoje, prekių tiekėjas (Italijos įmonė „B“) Lietuvos įmonės „A“ nurodymu išsiunčia prekes į pirkėjo šalį – Prancūziją.

Tokiu atveju laikoma, kad vykdomas grandininis sandoris (B2B2C). Lietuvos įmonė „A“ laikoma tarpiniu veiklos vykdytoju, **kadangi ji pasirūpino, jog prekes gabentų trečioji šalis (Italijos įmonė „B“), veikianti jos vardu.**

Iš dalies atsižvelgta. Papildyta:

1.4. prekės gabenamos tiesiogiai iš pirmojo asmens paskutiniam prekių tiekimo grandinėje esančiam tas prekes įsigyjančiam asmeniui. **Prekių gabenimas tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam grandinės dalyviui reiškia, ir kai pirmasis tiekėjas pristato prekes iki tarpinio logistikos taško (pvz., uosto Lietuvos teritorijoje), o tolesnį jų gabenimą į kitą valstybę narę organizuoja kitas grandininio sandorio dalyvis; ir kai prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą per Lietuvos teritorijoje esantį uostą, kai transportavimo metu pasikeičia transporto rūšis ar vežėjas.**

Išaiškinimą dėl Lietuvos įmonės A parduodamų prekių Latvijos įmonei B, kuri jas perparduoda

Klaipėdos uosto toliau gabenamos jūrų transportu į Daniją, pasikeičiant transporto rūšiai ir transportavimo organizatoriui (iki Klaipėdos transportą organizuoja Lenkijos įmonė, o iš Klaipėdos - Vokietijos. Vertinimo reikėtų prašome atkreipti dėmesį, kad Lenkijos įmonei žinoma, kad prekės iš Lenkijos gabenamos tiesiai į Daniją ir tik derybų metu buvo sutartas toks transporto organizavimo/išlaidų pasidalijimas; Tokie paaiškinimai padėtų aiškiau atriboti, kada laikoma, kad vyksta vienas tęstinis gabenimas.

3) Dėl rizikos pagal PVM direktyvos 41 straipsnį (rezervo taisyklė)

Papildomai siūlytume komentare aiškiai atkreipti dėmesį į tai, kad netiksliai nustačius, kas organizuoja gabenimą ir kuriam tiekimui jis turi būti priskirtas, gali kilti ne tik rizika neteisingai kvalifikuoti judantį tiekimą, bet ir papildoma rizika dėl PVM direktyvos 41 straipsnyje įtvirtintos vadinamosios rezervo taisyklės taikymo. Tai ypač aktualu tais atvejais, kai tarpininkas tiekėjui nurodo savo PVM mokėtojo kodą ir vėliau nėra tinkamai pagrindžiama, kurioje valstybėje narėje prekių įsigijimas Bendrijos viduje turi būti laikomas įvykusių. Naujausioje byloje T-638/24, Finanzamt Österreich v D GmbH, nagrinėtoje pagal PVM direktyvos 40 ir 41 straipsnius, buvo akcentuota, kad 41 straipsnio mechanizmas siekia užtikrinti, jog konkretus prekių įsigijimas Bendrijos viduje neliktų neapmokestintas, o jo taikymo rizika neišnyksta vien todėl, kad grandinėje paraleliai buvo išrašytos sąskaitos su PVM. Ši byla parodo, kad netikslus grandinės kvalifikavimas gali sukelti platesnes pasekmes nei vien neteisingas 0 proc. tarifo taikymas. Būtent dėl šios priežasties siūlytume patikslinti 3 pavyzdį taip, kad jis aiškiau atskirtų situaciją, kai tarpininkas tik perduoda informaciją apie galutinį gavėją ar pristatymo vietą, nuo situacijos, kai tarpininkas iš tikrųjų pats organizuoja prekių gabenimą arba gabenimas vykdomas jo vardu.

4) Dėl PVM kodo reikšmės grandiniuose sandoriuose

Papildomai siūlytume į komentarą įtraukti ir atskirą pavyzdį, kuris parodytų, kaip PVM pasekmės gali keistis tada, kai tarpininkas yra įregistruotas PVM mokėtoju tiekėjo valstybėje narėje ir tiekėjui pateikia būtent tos valstybės PVM kodą. Toks pavyzdys būtų naudingas praktikoje, nes jis aiškiai parodytų, kad vertinant grandininį sandorį svarbu ne tik tai, kas nurodo pristatymo vietą, bet ir tai, kokį PVM kodą tarpininkas naudoja tiekėjui. Pagal PVM direktyvos 36a straipsnį, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas tiekėjui nurodo PVM kodą, suteiktą tos valstybės narės, iš kurios prekės išgabenamos, prekių gabenimas priskiriamas ne tiekimui jam, o jo vykdomam tiekimui toliau grandinėje. Mūsų

Vokietijos įmonei C, galima būtų pateikti konkrečiam mokesčių mokėtojui, šiam pateikus konkrečią, detaliai aprašytą situaciją.

Atsižvelgta. Žr. 1 pastabą dėl 3 pavyzdžio papildymo.

Neatsižvelgta. Paaiškinimas dėl PVM kodo reikšmės grandiniuose sandoriuose galėtų būti pateiktas prie PVM įstatymo 9² straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų), o ne šiame komentare, kuriame paaiškinama grandininio prekių tiekimo sandorio sąvoka.

vertinimu, toks papildymas būtų naudingas ir tuo aspektu, kad parodytų ryšį tarp grandinių sandorių taisyklių ir galimos rezervo taisyklės rizikos. Jeigu tarpininkas tiekėjui pateikia tam tikros valstybės PVM kodą, tačiau vėliau netinkamai nustatoma, kuriam tiekimui turi būti priskirtas gabenimas, gali kilti ginčas ir dėl to, kurioje valstybėje narėje turi būti apmokestintas prekių įsigijimas Bendrijos viduje. Tai ypač aktualu elektroninėje prekyboje ir „dropshipping“ modeliuose, kur komercinis pardavimo procesas ir faktinis logistikos valdymas neretai nesutampa.

Apibendrinimas. Apibendrinant, siūlytume komentare aiškiau atskirti du klausimus. Pirmasis yra tai, ar tarpininkas tik perduoda tiekėjui informaciją apie pristatymą. Antrasis yra tai, ar tarpininkas iš tikrųjų organizuoja gabenimą savo vardu arba per kitą asmenį, veikiantį jo vardu. Mūsų nuomone, tik antruoju atveju turėtų būti daroma išvada dėl tarpinio veiklos vykdytojo vaidmens remiantis grandinių sandorių taisyklėmis. Taip pat siūlytume aiškiai įtvirtinti, kad vertinant, kuriam tiekimui priskirtinas prekių gabenimas, turi būti vadovaujama visų faktinių aplinkybių visuma, o ne vien formaliais požymiais, tokiais kaip pristatymo vietos nurodymas, sąskaitų išrašymo seka ar pavieniai transporto dokumentai. Tokiu vertinimu turėtų būti siekiama nustatyti realų transportavimo organizatorių, atsižvelgiant į tai, kas faktiškai kontroliuoja prekių judėjimą, prisiima su juo susijusią riziką ir veikia savo vardu. Papildomai siūlytume komentare aiškiai atskleisti „trečiosios šalies“ sąvokos turinį, nurodant, kad ji gali apimti ne tik nepriklausomus transporto paslaugų teikėjus, bet ir kitus grandinio sandorio dalyvius, veikiančius kito asmens vardu. Tai leistų išvengti siauro ir formalaus šios sąvokos aiškinimo praktikoje. Be to, siūlytume pateikti aiškesnius paaiškinimus dėl „tiesioginio gabenimo“ sąvokos, ypač tais atvejais, kai transportavimas vykdomas keliais etapais, keičiasi vežėjai ar transporto rūšys, tačiau ekonominiu požiūriu išlieka vienas tęstinis prekių judėjimas nuo pirmojo tiekėjo iki galutinio gavėjo. Taip pat tikslinga komentare aiškiai akcentuoti PVM kodo reikšmę grandiniuose sandoriuose, nurodant, kad tarpininko tiekėjui pateiktas PVM mokėtojo kodas gali turėti lemiamą reikšmę nustatant, kuriam tiekimui priskirtinas prekių gabenimas pagal PVM direktyva 2006/112/EB nuostatas. Galiausiai siūlytume aiškiai atkreipti dėmesį į tai, kad netikslus grandinio sandorio kvalifikavimas gali lemti ne tik neteisingą judančio tiekimo nustatymą ar nepagrįstą 0 proc. PVM tarifo taikymą, bet ir sukelti papildomą riziką dėl PVM direktyva 2006/112/EB (rezervo taisyklės) taikymo. Tokia rizika ypač aktuali tais atvejais, kai tarpininkas naudoja skirtingų valstybių narių PVM

		<p>kodus, o prekių įsigijimo vieta nėra tinkamai pagrindžiama. Mūsų vertinimu, šie patikslinimai pagerintų komentaro aiškumą, užtikrintų nuoseklesnę PVM direktyva 2006/112/EB nuostatų taikymą ir padėtų sumažinti klaidingo PVM taikymo riziką praktikoje, ypač elektroninės prekybos ir „dropshipping“ modeliuose.</p>	
--	--	---	--

Vyriausioji specialistė

Kristina Knizikevičienė