EUROPOS KOMISIJA
GENERALINIS DIREKTORATAS
MOKESČIŲ IR MUITŲ SĄJUNGOS
Netiesioginis apmokestinimas ir mokesčių administravimas
Pridėtinės vertės mokestis

Paskelbta 2019 m. gruodžio mėn.

Aiškinamosios pastabos

dėl

ES apmokestinimo PVM pakeitimų, taikomų atsargų atšaukimo procedūroms, grandininiams sandoriams ir prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui (2020 m. greiti sprendimai)

Tarybos direktyva (ES) 2018/1910

Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912

Tarybos reglamentas (ES) 2018/1909

Atsakomybės ribojimo pareiškimas. Šios aiškinamosios pastabos nėra teisiškai privalomos ir jose pateikiamos tik praktinės ir neoficialios rekomendacijos apie tai, kaip reikėtų taikyti ES teisę atsižvelgiant į Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato nuomonę.

Šiomis aiškinamosiomis pastabomis siekiama padėti geriau suprasti tam tikras ES PVM teisės aktų dalis. Jas parengė Komisijos tarnybos ir, kaip nurodyta pirmame puslapyje pateiktame atsakomybės ribojimo pareiškime, jos nėra teisiškai privalomos.

Šios aiškinamosios pastabos nėra išsamios. Tai reiškia, kad nors jose pateikta daug smulkios informacijos įvairiais klausimais, gali būti elementų, kurie nėra įtraukti į šį dokumentą.

Bet kuriam aiškinamųjų pastabų naudotojui, kurį domina konkreti tema, patartina ir rekomenduojama perskaityti visą skyrių, kuriame aptariamas konkretus dalykas.

- **Kam reikalingos aiškinamosios pastabos?**

Šios aiškinamosios pastabos parengtos tam, kad būtų **lengviau suprasti ES lygmeniu priimtus teisės aktus**, šiuo atveju būtent i) Tarybos direktyvą (ES) 2018/1910, kuria iš dalies keičiama Tarybos direktyva 2006/112/EB, ir ii) Tarybos įgyvendinimo reglamentą (ES) 2018/1912, kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011.

- **Kokią informaciją rasite aiškinamosiose pastabose?**

Aiškinamosios pastabos parengtos kaip **rekomendacinė priemonė**, kuri gali būti naudojama paaiškinti, kaip praktikoje taikyti naujas atsargų atšaukimo procedūrų, grandininių sandorių, prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo ir gabenimo įrodymų siekiant tokio neapmokestinimo taisykles (2020 m. greiti sprendimai). Jos padeda suprasti, ką reiškia Tarybos direktyvos (ES) 2018/1910 ir Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) 2018/1912 nuostatos.

- **Aiškinamųjų pastabų ypatumai**

Aiškinamosios pastabos yra bendro darbo rezultatas. Nors šias pastabas parengė Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas (toliau – Mokesčių ir muitų sąjungos GD), jos – tai diskusijų ir su valstybėmis narėmis, ir su verslo sektoriumi atitinkamai Grupėje dėl PVM ateities ir PVM ekspertų grupėje rezultatas. Nepaisant to, kad į Grupės dėl PVM ateities ir PVM ekspertų grupės indėlį buvo iš esmės atsižvelgta rengiant šį dokumentą, reikėtų priminti, kad Komisijos tarnyboms galiausiai nebuvo privalomos valstybių narių ar verslo sektoriaus atstovų išsakytos nuomonės.

Šios aiškinamosios pastabos nėra teisiškai privalomos. Pastabose neišreikšta oficiali Europos Komisijos nuomonė, o Europos Komisijai nėra privaloma nė viena iš jose pateiktų nuomonių.

Aiškinamosios pastabos nepakeičia PVM komiteto rekomendacijų, kurios atlieka savo vaidmenį. Be to, jos yra skirtingo pobūdžio: aiškinamosiose pastabose atspindima Mokesčių ir muitų sąjungos GD nuomonė, o PVM komiteto rekomendacijas suderina PVM komitetas, kuris yra patariamasis komitetas, sudarytas iš valstybių narių ir Komisijos atstovų. Tačiau siekiant pateikti visą turimą informaciją šia tema, čia pateiktos kelios „2020 m. greitų sprendimų“ rekomendacijos, dėl kurių PVM komitetas jau buvo susitaręs skelbiant šias aiškinamąsias pastabas. Verta paminėti, kad kiekvienos iš šių rekomendacijų antraštėje daroma nuoroda į PVM komiteto darbinio dokumento (neįtraukto į šias aiškinamąsias pastabas), kuriuo grindžiamos rekomendacijos, atitinkamo skirsnio antraštę.

Nacionaliniai mokesčių administratoriai taip pat gali paskelbti savo rekomendacijas dėl naujų PVM taisyklių dėl „2020 m. greitų sprendimų“ taikymo.

Pastabos nėra išsamios: jose aptarti tik tie aspektai, kuriuos paaiškinti buvo laikoma tikslinga.

Jos nuolat tikslinamos: šios aiškinamosios pastabos nėra galutinės, bet atspindi esamą padėtį tam tikru laiko momentu, remiantis turimomis žiniomis ir patirtimi.

Pirminė aiškinamųjų pastabų versija parengta anglų kalba. Kadangi terminai diagramose yra anglų kalba, pateikiamas jų vertimas.

A, B, C: [A, B, C]

MS (Member State): [VN (valstybė narė)]

Taxable person(s): [Apmokestinamasis (-ieji) asmuo (-enys)]

Transport of goods: [Prekių gabenimas]

Stock: [Atsargos]

Supply: [Tiekimas]

Status or location not relevant: [Statusas arba vieta nesvarbūs]

Substitution: [Pakeitimas]

Not supplied within 12m (months) after arrival: [Tiekimas neatliekamas per 12 mėnesių po atvežimo]

3rd country: [Trečioji šalis]

Loss or destruction: [Praradimas arba sunaikinimas]

Physical flow: [Fizinis srautas]

Contractual flow: [Sutartinis srautas]

Warehouse: [Sandėlis]

TURINYS

1. PAGRINDINIAI ES APMOKESTINIMO PVM PAKEITIMŲ, ĮSIGALIOSIANČIŲ 2020 M., KRITERIJAI 10
   1.1. Bendrosios aplinkybės 10
   1.2. Svarbūs teisės aktai 10
2. ATSARGŲ ATŠAUKIMO PROCEDŪROS 12
   2.1. Atitinkamos nuostatos 12
   2.2. Kaip nuostatos veikia? 12
   2.3. Įvairūs scenarijai – pavyzdžiai 13
      2.3.1. Bendrasis atvejis, kai taikomas supaprastinimas 14
      2.3.2. Įsigyjančio asmens pakeitimas 15
      2.3.3. Tiekimas kitam asmeniui 17
      2.3.4. Prekių grąžinimas 18
      2.3.5. 12 mėnesių laikotarpio viršijimas 20
      2.3.6. Į kitą valstybę narę siunčiamos prekės 21
      2.3.7. Prekių eksportas 23
      2.3.8. Prekių sunaikinimas arba praradimas 24
   2.4. Atsargų atšaukimo supaprastinimas ir nacionalinės PVM taisyklės 26
   2.5. Iš šių nuostatų kylantys smulkūs klausimai 26
      2.5.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos 26
      2.5.2. Ar atsargų atšaukimo supaprastinimas yra privaloma sistema? Ar įmonė gali nuspręsti jos netaikyti? 27
      2.5.3. Kaip susiję PD 17 ir 17a straipsniai? 28
      2.5.4. Ar įmonė, atliekanti prekių perdavimą, kai netaikomas atsargų atšaukimo supaprastinimas, visada privalo ir (arba) gali registruotis PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią atvežamos prekės, dėl joje atliekamo įsigijimo Bendrijos viduje? Kokia situacija yra tada, kai toks įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas? 28
      2.5.5. Kada įmonė, siunčianti prekes iš vienos valstybės narės į kitą pagal atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimą, privalo registruotis PVM mokėtoju prekių atvežimo valstybėje narėje? 29
      2.5.6. Sąlygų, būtinų norint taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą ir papildomų įsipareigojimų, susijusių su atsargų atšaukimo supaprastinimu skirtumas 30
      2.5.7. Ar supaprastinimas gali būti taikomas tuo atveju, kai tiekėjas yra įregistruotas PVM mokėtoju (bet nėra įsisteigęs) valstybėje narėje, į kurią siunčiamos prekės? 31
      2.5.8. Ar supaprastinimas gali būti taikomas tuo atveju, kai prekes ketinantis įsigyti asmuo yra įregistruotas PVM mokėtoju (bet nėra įsisteigęs) valstybėje narėje, į kurią siunčiamos prekės? 31
      2.5.9. Ar supaprastinimas gali būti taikomas tuo atveju, kai gabenimą tiekėjo vardu atlieka prekes ketinantis įsigyti asmuo? 31

2.5.10. Kas turi būti laikoma tiekimu prekes ketinančiam įsigyti asmeniui? ... 31
2.5.11. Ar supaprastinimas gali būti taikomas keliems prekes ketinantiems įsigyti asmenims? ... 32
2.5.12. Ar pakeitimo atveju nauja sutartis turėtų būti sudaryta jau tada, kai nutraukiama pirmoji? ... 32
2.5.13. Ar galimas dalinis pakeitimas? ... 32
2.5.14. Ką reiškia kitos taikytinos sąlygos pakeitimo atveju? Į kurį laiko momentą reikėtų atsižvelgti? ... 33
2.5.15. Kaip elgtis, kai yra keli pakeitimai? ... 33
2.5.16. Kaip nustatyti 12 mėnesių laikotarpį? ... 33
2.5.17. Kaip nustatyti 12 mėnesių laikotarpį birių prekių atveju? ... 34
2.5.18. Kokia forma galima arba reikia tvarkyti registrus? ... 35
2.5.19. Ar valstybės narės gali nustatyti papildomas prievoles dėl registro sandėlio savininkui, kai jis yra trečioji šalis? ... 35
2.5.20. Kaip sumuojamojoje ataskaitoje deklaruoti atsargų atšaukimą ir pakeitimą (ar kelis pakeitimus), vykstančius per tą patį sumuojamosios ataskaitos deklaravimo laikotarpį? (Ten pat dėl atsargų atšaukimo ir prekių grąžinimo tuo pačiu sumuojamosios ataskaitos deklaravimo laikotarpiu) ... 35
2.5.21. Visuotinis praktinis sumuojamosios ataskaitos pavyzdys ... 37
2.5.22. Ką reiškia sąvoka „pateiktos informacijos pasikeitimas“ PD 262 straipsnio 2 dalyje? ... 39
2.5.23. Kaip reikėtų suprasti PD 17a straipsnio 2 dalies d punkte nurodytą prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybę? ... 41
2.5.24. Ar numatytos pereinamojo laikotarpio priemonės, taikomos gabenimui, prasidėjusiam iki atsargų atšaukimo supaprastinimo įsigaliojimo ir pasibaigusiam jam įsigaliojus? ... 42
2.5.25. Ar tiekėjas, neįsisteigęs ES, gali taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą? Ar „CP42 išimtis“ taikoma importuojamoms prekėms, kurioms vėliau taikomos atsargų atšaukimo procedūros? ... 42
2.5.26. Prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybė – kaip tiekėjas turi sužinoti tapatybę? Ar pakanka pirkimo-pardavimo sutarties? ... 42
2.5.27. Ką reiškia sąvoka „susitarimas“ PD 17a straipsnio 2 dalies a punkte? Ar tai visada yra pirkimo-pardavimo sutartis? ... 43
2.5.28. Ar yra vykdomos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos, jeigu prekes, kurias reikia pristatyti jas ketinančiam įsigyti asmeniui, sandėlyje pirma turi išrūšiuoti trečioji šalis? ... 43
2.5.29. Kas yra laikytina ir kas nelaikytina sandėliu taikant atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimą? ... 43
2.5.30. Ar registrą (-us) gali tvarkyti trečioji šalis (pavyzdžiui, sandėlio savininkas) tiekėjo ir (arba) prekes ketinančio įsigyti asmens vardu? ... 43
2.5.31. Jeigu gabenimas prasideda 1 mėnesį ir baigiasi 2 mėnesį, koks yra atitinkamas sumuojamosios ataskaitos laikotarpis? ... 44
3. GRANDININIAI SANDORIAI ... 45

3.1. Atitinkama nuostata ... 45
3.2. Bendrosios aplinkybės ... 45
3.3. Kaip nuostata veikia? ... 45
3.4. Įvairūs scenarijai – pavyzdžiai ... 46
3.4.1. 1 pavyzdys – paprastas grandininio sandorio atvejis ... 46
3.4.2. 2 pavyzdys – sudėtingesnė padėtis, susijusi su skirtingais gabenimais ... 47
3.5. Gabenimo priskyrimas vienam iš grandinės tiekimų – 1 ir 2 pavyzdžių paaiškinimai ... 47
3.5.1. Gabenimo priskyrimas 1 pavyzdyje ... 48
3.5.2. Gabenimo priskyrimas 2 pavyzdyje ... 48
3.6. Iš šios nuostatos kylantys smulkūs klausimai ... 51
3.6.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos ... 51
3.6.2. Kokia yra šios nuostatos taikymo sritis? ... 51
3.6.3. Kas gali būti tarpiniu veiklos vykdytoju? ... 52
3.6.4. Kas negali būti tarpiniu veiklos vykdytoju? ... 52
3.6.5. Ką reiškia formuluotė „arba siunčia ar gabena prekes, arba kurio vardu tai atlieka trečioji šalis“? ... 52
3.6.6. Grandinėje esantis tiekėjas, kuris nėra tarpinis veiklos vykdytojas, atlieka prekių gabenimą tarpinio veiklos vykdytojo vardu ... 53
3.6.7. Keli asmenys, dalyvaujantys gabenant prekes ... 54
3.6.8. Suskaidytas gabenimas ir grandinės nutrūkimas ... 55
3.6.9. Gabenimo organizavimo įrodymas ... 58
3.6.10. Tarpinis veiklos vykdytojas turi pranešti savo PVM mokėtojo kodą savo tiekėjui ... 60
3.6.11. Kaip tarpinis veiklos vykdytojas turėtų pranešti savo PVM mokėtojo kodą ... 60
3.6.12. PVM mokėtojo kodo pranešimo įrodymo priemonės ... 61
3.6.13. Kas atsitiks, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas ir jo tiekėjas negalės įrodyti tokio pranešimo? ... 61
3.6.14. Kada tarpinis veiklos vykdytojas turi pateikti šį pranešimą? ... 61
3.6.15. Kas atsitiks, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas turi kelis PVM mokėtojo kodus? ... 62
3.6.16. Kas atsitiks, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas savo tiekėjui nepraneš jokio PVM mokėtojo kodo? ... 63
3.6.17. Trikampės prekybos sandorių supaprastinimas ... 63
3.6.17.1. Daugiau nei trys grandinėje esantys veiklos vykdytojai ... 64
3.6.17.2. Vėlesnis prekių tiekimas sudarius trikampės prekybos sandorį ... 65
3.6.18. Paskutinis grandinėje esantis asmuo, kuris yra galutinis prekes įsigyjantis asmuo ... 67
4. PREKIŲ TIEKIMO BENDRIJOS VIDUJE NEAPMOKESTINIMAS ... 69
4.1. Atitinkama nuostata ... 69

4.2. Kaip nuostata veikia? 69
4.3. Iš PD 138 straipsnio 1 ir 1a dalių kylantys smulkūs klausimai 70
4.3.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos 70
4.3.2. Kas atsitiks, jeigu įsigyjantis asmuo nenurodys tiekėjui savo PVM mokėtojo kodo, suteikto kitoje valstybėje narėje nei ta, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės? 71
4.3.3. Kas bus, kai įsigyjantis asmuo mokesčių administratoriui yra pateikęs prašymą gauti PVM mokėtojo kodą, tačiau nėra gavęs to PVM mokėtojo kodo tuo metu, kai tiekėjas turi išrašyti sąskaitą faktūrą? 72
4.3.4. Kai kurios valstybės narės atskiria PVM mokėtojo kodą, galiojantį tik tam tikriems vidaus sandoriams, ir PVM mokėtojo kodą, kuris pagal PD 215 straipsnį turi priešdėlį, pagal kurį galima nustatyti jį suteikusią valstybę narę. Ar abu kodai gali būti naudojami siekiant taikyti PD 138 straipsnyje numatytą neapmokestinimą? 72
4.3.5. Kuris PVM mokėtojo kodas turi būti naudojamas taikant PD 138 straipsnyje numatyta neapmokestinimą, kai įsigyjantis asmuo yra PVM grupės narys pagal PD 11 straipsnį? 72
4.3.6. Ką reiškia PD 138 straipsnio 1a dalies formuluotė „tiekėjas gali tinkamai pagrįsti šį trūkumą kompetentingoms institucijoms priimtinu būdu“? 73
5. GABENIMO ĮRODYMAS 74
5.1. Atitinkama nuostata 74
5.2. Kaip nuostata veikia? 74
5.3. Iš šios nuostatos kylantys smulkūs klausimai 75
5.3.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos 75
5.3.2. Kas atsitiks su galiojančiomis valstybių narių nacionalinėmis taisyklėmis dėl gabenimo įrodymų įsigaliojus ĮR 45a straipsniui? Ar šios nacionalinės taisyklės bus toliau taikomos? 75
5.3.3. Kas atsitiks, jeigu nebus vykdomos ĮR 45a straipsnyje nurodytos gabenimo prielaidos sąlygos? Ar tai reiškia, kad šiuo atveju nebus taikoma PD 138 straipsnio išimtis? 76
5.3.4. Kas atsitiks, jeigu mokesčių administratorius galės įrodyti, kad viename iš dokumentų, išvardytų ĮR 45a straipsnio 3 dalyje, pateiktame kaip įrodymai, yra neteisingos informacijos arba jis netgi suklastotas? Ar pardavėjas vis dar gali remtis išsiuntimo ar gabenimo prielaida? 76
5.3.5. Kas atsitiks, jeigu tiekėjas arba įsigyjantis asmuo atliks gabenimą savo transporto priemonėmis? 76
5.3.6. Ką reikia laikyti rašytiniu patvirtinimu iš prekes įsigyjančio asmens pagal ĮR 45a straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį? Kokia forma (popierine ir (arba) elektronine) jį priims mokesčių administratorius, pvz., el. laiško ar pasirašyto originalaus dokumento? 76
5.3.7. Kokia forma (popierine ir (arba) elektronine) mokesčių administratorius priims dokumentus, naudojamus įrodyti

išsiuntimą ar gabenimą, kaip nurodyta ĮR 45a straipsnio 3 dalyje? ... 76
5.3.8. Kas atsitiks, jeigu prekes įsigyjantis asmuo nepateiks pardavėjui rašytinio patvirtinimo, nurodyto ĮR 45a straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, iki dešimtos kito mėnesio po tiekimo dienos? ... 77
6. ATITINKAMOS TEISINĖS NUOSTATOS ... 78
6.1. PVM direktyva (pirmiau – PD) ... 78
6.2. PVM įgyvendinimo reglamentas (pirmiau – ĮR) ... 81

1. PAGRINDINIAI ES APMOKESTINIMO PVM PAKEITIMŲ, ĮSIGALIOSIANČIŲ 2020 M., KRITERIJAI

1.1. Bendrosios aplinkybės

2016 m. lapkričio 8 d. išvadose[1] Taryba paragino Komisiją parengti pasiūlymus dėl tam tikrų dabartinės PVM sistemos patobulinimų. Šiuo atžvilgiu buvo įvardytos keturios sritys.

Pirma, galiojantis prekes įsigyjančio asmens **PVM mokėtojo kodas**, kurį suteikė kita valstybė narė, nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, turėtų būti papildoma esminė sąlyga siekiant netaikyti PVM mokesčio ES viduje tiekiamoms prekėms.

Antra, Komisijos buvo prašoma pasiūlyti vienodus kriterijus ir tinkamus teisės aktų patobulinimus, kuriais būtų padidintas teisinis tikrumas ir suderintas PVM taisyklių taikymas nustatant **grandininių sandorių**, įskaitant trikampės prekybos sandorius, apmokestinimą PVM.

Trečia, Komisijos buvo prašoma išanalizuoti ir pasiūlyti, kaip keisti galiojančias PVM taisykles, kad būtų galima supaprastinti **atsargų atšaukimo procedūras**, kurios ES būtų taikomos vienodžiau.

Ketvirta, Komisijos buvo prašoma išnagrinėti galimybes, susijusias su bendra rekomenduojamų kriterijų sistema, kuri būtų taikoma patvirtinamiesiems dokumentams, būtiniems norint prašyti **netaikyti mokesčių Bendrijos viduje tiekiamoms prekėms**.

2017 m. spalio 4 d. Komisija pasiūlė PVM direktyvos ir PVM įgyvendinimo reglamento pakeitimus keturiose minėtose srityse. Taryba atitinkamus pakeitimus priėmė 2018 m. gruodžio 4 d.[2]

1.2. Svarbūs teisės aktai

Teisės aktai, kuriuose numatyti šiose aiškinamosiose pastabose nagrinėjami apmokestinimo PVM pakeitimai, yra šie:

a) 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB;

b) 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912, kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011;

c) 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos reglamentas (ES) 2018/1909, kuriuo iš dalies keičiamos Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatos, susijusios su keitimusi informacija tinkamo atsargų atšaukimo procedūrų taikymo stebėsenos tikslais.

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/lt/pdf.

[2] Pakeitimai įsigalioja 2020 m. sausio 1 d.

Visos atitinkamos teisės nuostatos cituojamos aiškinamųjų pastabų pabaigoje nuo **2020 m. sausio 1 d.** taikytinu tekstu.

Kai pateikiama nuoroda į PVM direktyvos (Direktyvos 2006/112/EB su pakeitimais) straipsnį, kartu su nuoroda nurodoma **PD**. Kai nurodomas PVM įgyvendinimo reglamentas (Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 su pakeitimais), kartu su nuoroda į straipsnius nurodoma **ĮR**. Visais kitais atvejais nuoroda į teisės aktą nurodoma konkrečiai.

2. ATSARGŲ ATŠAUKIMO PROCEDŪROS

2.1. Atitinkamos nuostatos

PVM direktyvos straipsniai, susiję su atsargų atšaukimo supaprastinimu, yra:

- **17a straipsnis** (pagrindinė nuostata), kuriame pateiktos supaprastinimo taisyklės;
- **243 straipsnio 3 dalis,** kurioje nustatyta pareiga pildyti tam tikrus registrus atsargų atšaukimo tikslais;
- **262 straipsnio 2 dalis,** kurioje nustatyta pareiga sumuojamojoje ataskaitoje nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens, kuriam prekės pervežamos pagal atsargų atšaukimo procedūras, PVM mokėtojo kodą ir informuoti apie bet kokius galimus pateiktos informacijos pasikeitimus.

ĮR **54a straipsnyje** pateiktos išsamesnės taisyklės dėl registrų, kurie turi būti pildomi atsargų atšaukimo procedūrų tikslais.

2.2. Kaip nuostatos veikia?

Formuluotė „prekių atsargų atšaukimo procedūros“ reiškia situaciją, kai apmokestinamasis asmuo siunčia arba gabena prekes saugoti kitoje valstybėje narėje jas ketinančiam įsigyti asmeniui, kurio tapatybė ir PVM mokėtojo kodas yra žinomi gabenimo ar išsiuntimo metu ir kuris turi teisę savo nuožiūra paimti šias prekes iš atsargų, tuo metu perduodamas prekių nuosavybę.

Remiantis galiojančiomis ES PVM taisyklėmis laikoma, kad įmonė (apmokestinamasis asmuo), savo prekes perkelianti iš vienos valstybės narės į atsargas, esančias kitoje valstybėje narėje, atliko neapmokestinamą prekių tiekimą Bendrijos viduje prekių išvežimo valstybėje narėje. Tuo pat metu ši įmonė turi apskaityti PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje toje valstybėje narėje, į kurią prekės atvežamos. Praktikoje tai reiškia, kad įmonė, perveždama prekes į kitą valstybę narę, taip pat turi laikytis PVM įsipareigojimų atvežimo valstybėje narėje (registracija PVM mokėtoju, PVM deklaracijos pateikimas ir PVM, įtraukto į minėtą deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, apskaita).

Kai prekės perduodamos iš vienos valstybės narės į atsargas, esančias kitoje valstybėje narėje, siekiant jas vėliau tiekti įsigyjančiam asmeniui, įmonė, perduodanti ir vėliau tiekianti šias prekes, be prekių įsigijimo Bendrijos viduje deklaravimo, paprastai taip pat turi apskaityti PVM už (vidaus) tiekimą valstybėje narėje, kurioje yra atsargos (nebent yra taikomas atvirkštinis apmokestinimo mechanizmas, paprastai remiantis PD 194 straipsniu).

Tarybos priimtu atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimu sumažinama administracinė našta, susijusi su pareiga įvykdyti PVM reikalavimus valstybėje narėje, kurioje yra atsargos, įmonėms, kurios veža prekes iš vienos valstybės narės į kitą, kad jas vėliau tiektų jau žinomam prekes ketinančiam įsigyti asmeniui.

Supaprastinimas **nėra** taikomas tada, kai įmonė perduoda prekes iš vienos valstybės narės į kitą dar nežinodama apie prekes ketinantį įsigyti asmenį toje valstybėje narėje.

Priimtu sprendimu nustatyta, kad:

- išsiunčiant ar gabenant prekes atsargoms, esančioms kitoje valstybėje narėje, nėra atliekamas prekių tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje;

- neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje išvežimo valstybėje narėje ir apmokestinamas įsigijimas Bendrijos viduje valstybėje narėje, kurioje yra atsargos, įvyksta tik vėliau, kai įsigyjantis asmuo perima prekių nuosavybę.

Tam, kad atsargų atšaukimo procedūroms būtų galima pritaikyti šį supaprastinimą, turi būti įvykdytos tam tikros sąlygos:

- tiek tiekėjas[3], tiek prekes ketinantis įsigyti asmuo yra apmokestinamieji asmenys;
- tiekėjas nėra įsteigęs verslo ir neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje, į kurią siunčiamos arba gabenamos prekės;
- tiekėjas registruoja prekių išsiuntimą ir (arba) gabenimą registre;
- prekės yra gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą, kad jas būtų galima tiekti vėliau ir po jų atvežimo prekes įsigyti ketinančiam asmeniui;
- tiekėjas sumuojamojoje ataskaitoje, pateiktoje už laikotarpį, per kurį prekės yra gabenamos, nurodo prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą (tik jį, o ne prekių vertę);
- prekes ketinantis įsigyti asmuo PVM tikslais yra įregistruotas valstybėje narėje, į kurią perduodamos prekės;
- prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybė ir PVM mokėtojo kodas yra žinomi tiekėjui tuo metu, kai prasideda išsiuntimas ar gabenimas;
- prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą, taigi supaprastinimas netaikomas importui, eksportui ir tiekimui vienoje valstybėje narėje.

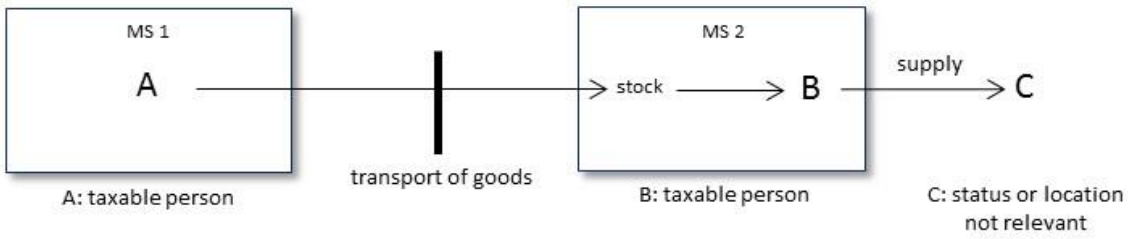
Reikia pažymėti, kad yra ir įsipareigojimų, kurių neįvykdymas nereiškia, kad supaprastinimo nebūtų galima (arba nebebūtų galima) taikyti (nors gali būti taikomos nacionalinės baudos). Pvz., taip yra tuo atveju, kai prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti pildomame registre jam skirtų prekių aprašymą ir kiekį (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalies b punktas).

2.3. Įvairūs scenarijai – pavyzdžiai

Visuose toliau pateiktuose pavyzdžiuose teigiama, kad įmonė A, kuri prekes perduoda iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2, yra įsteigta valstybėje narėje Nr. 1. Reikia pažymėti, kad, nors tai bus įprasta situacija, tai savaime nėra sąlyga taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą. Priešingai, supaprastinimo taikymo sąlyga yra tada, kai A nėra įsteigusi verslo ir neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje Nr. 2.

[3] Pagal PD 17a straipsnio 2 dalies a punktą žodis „tiekėjas“ reiškia apmokestinamąjį asmenį arba trečiąją šalį, kuri jo vardu siunčia arba gabena prekes. Tas pats žodis ta pačia prasme vartojamas kitais atvejais šiose aiškinamosiose pastabose skirsniuose, skirtuose atsargų atšaukimo procedūroms.

2.3.1. *Bendrasis atvejis, kai taikomas supaprastinimas*



Situacija

- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (o ne valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Tų pačių metų rugsėjo mėn. B perima prekių arba jų dalies nuosavybę.
- B gali naudoti prekes, pvz., savo gamybos procesui arba perparduoti jas C (situacija diagramoje). C statusas (apmokestinamasis asmuo ar fizinis asmuo) ir jo buveinės arba gyvenamoji vieta nėra svarbūs taikant atsargų atšaukimo procedūrų taisykles.

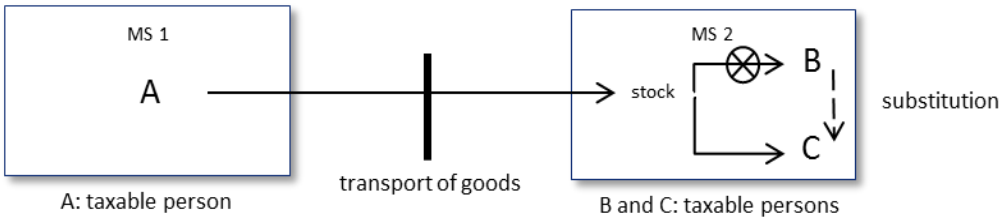
PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį). Rugsėjo mėn. A turėtų atlikti PVM neapmokestinamą prekių tiekimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 1, o B – prekių įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2 (PD 17a straipsnio 3 dalis).
- Apmokestinimas PVM vyks ne vėliau kaip spalio 15 d. (PD 67 ir 69 straipsniai).
- A turės deklaruoti prekių tiekimą Bendrijos viduje savo PVM deklaracijoje ir įtraukti sandorį į sumuojamąją ataskaitą, nurodydamas B kaip prekes įsigyjantį asmenį, taip pat tiekimo Bendrijos viduje apmokestinamąją vertę.
- B turės apskaityti PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje, savo PVM deklaracijoje.
- A turės atlikti būtinus įrašus pildomame registre, kad jis būtų atnaujinamas (PD 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies f punktas).
- B turės nurodyti įsigytas prekes pildomame registre tuo metu, kai perims prekių nuosavybę (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalies d punktas).

Kitos pastabos

- Iš atsargų paimtų prekių tiekimas iš B į C atliekamas pagal atskiras taisykles („vidaus“ tiekimas valstybėje narėje Nr. 2, tiekimas Bendrijos viduje, eksportas) ir jam netaikoma atsargų atšaukimo supaprastinimo priemonė.

2.3.2. Įsigyjančio asmens pakeitimas



Situacija

- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir neįsteigta valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Tų pačių metų rugsėjį pakeičiama (ar net nutraukiama) A ir B sudaryta atšaukimo sutartis. Tačiau prekės, kurios dar nebuvo parduotos B, lieka valstybėje narėje Nr. 2. Tuo pat metu A susitaria dėl atsargų atšaukimo procedūros su įmone C, kuri taip pat įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2, dėl tų prekių, kurių atsargos yra valstybėje narėje Nr. 2[4]. Prekės gali būti gabenamos į kitą saugojimo vietą valstybėje narėje Nr. 2 arba jos fiziškai galėtų likti toje pačioje saugojimo vietoje, nes pasikeistų tik A ir B bei A ir C sutartimi įforminti susitarimai.

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos

[4] Ši sutartis galėtų, pvz., taip pat būti taikoma prekėms, vis dar esančioms valstybėje narėje Nr. 1. Tačiau šioms prekėms bus taikomos ne pakeitimo taisyklės, o bendra atsargų atšaukimo procedūrų sistema.

nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).

- Prekėms, kurių nuosavybę B perėmė iki atsargų atšaukimo sutarties pakeitimo ar nutraukimo, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Rugsėjo mėn., kai bus pakeista ir (arba) nutraukta atšaukimo sutartis, nei A, nei B nevykdys prekių tiekimo Bendrijos viduje ar prekių įsigijimo Bendrijos viduje tos prekių dalies, kurios nuosavybės neperėmė B iki sutarties pakeitimo, atžvilgiu.
- Kalbant apie B pakeitimą C, nelaikoma, kad A atlieka „prekių tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį“ valstybėje narėje Nr. 1 ar A atlieka „prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21 straipsnį“ valstybėje narėje Nr. 2, jeigu yra vykdomos dvi sąlygos (PD 17a straipsnio 6 dalis):
  1] Taikomos bendrosios atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlygos (PD 17a straipsnio 6 dalies a punktas). Tai, be kita ko, reiškia, kad C, remdamasi su A sudarytu susitarimu, turi teisę perimti prekių nuosavybę. Nors PVM direktyvoje taip nenurodyta, pakeitimas reiškia, kad B pagal sutartį nebegali perimti prekių nuosavybės ir kad šiuo tikslu buvo sudaryti būtini susitarimai su A. Be to, C turi būti apmokestinamasis asmuo, įregistruotas valstybėje narėje Nr. 2, o A turi nurodyti C PVM mokėtojo kodą sumuojamojoje ataskaitoje už laikotarpį, kuriuo vyksta pakeitimas[5].
  2] A įrašo B pakeitimą C pildomame registre (PD 17a straipsnio 6 dalies b punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies e punktas).
- Pakeitimas turės įtakos atitinkamiems registrams pagal ĮR 54a straipsnio 1 dalies e punktą ir 2 dalies a, b ir c punktus.

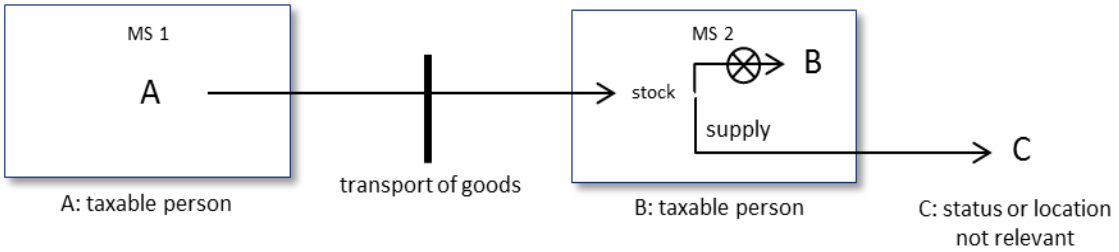
<u>Kitos pastabos</u>

- Apibūdintai situacijai būtina, kad pakeitimas (kai B pakeičia C) įvyktų anksčiau, nei C atšaukia prekes (t. y. jos yra tiekiamos C).
- Taip pat reikalaujama, kad tuo metu, kai nebetaikomos atsargų atšaukimo procedūros B atžvilgiu, A jau būtų nustačiusi prekes ketinantį įsigyti asmenį C, kuris pakeičia B, ir būtų sudariusi su juo sutartį (dėl momento, kada turėtų būti sudaryta sutartis su C, žr. 2.5.12 skirsnį).
- PD 17a straipsnio 4 dalyje nurodytas 12 mėnesių laikotarpis (taip pat žr. 2.3.5 skirsnį) nepradedamas skaičiuoti iš naujo pakeitimo metu. Šis laikotarpis pradedamas skaičiuoti nuo pirminio prekių atvežimo į valstybę narę, į kurią jos buvo išsiųstos ar gabenamos. Tai yra vienintelis taikomas terminas ir jis nėra pratęsiamas nuostata dėl pakeitimo (PD 17a straipsnio 6 dalis) ar kuria nors kita nuostata. Be to, taisyklėje, kuri būtų taikoma, jeigu nebūtų vykdomos pakeitimo sąlygos (PD 17a straipsnio 7 dalis), aiškiai nurodytas „4 dalyje nustatytas terminas“ (t. y. PD 17a straipsnio 4 dalis), o tai dar kartą patvirtina, kad tai yra vienintelis tinkamas laikotarpis. Tą dar kartą patvirtina tai, kad tiekėjo pildomame registre turi būti nurodomas asmens, pakeičiančio pirminį prekes ketinusį įsigyti asmenį, PVM mokėtojo kodas, o atitinkamoje nuorodoje nėra reikalaujama nurodyti paties pakeitimo datą (ĮR 54a straipsnio 1 dalies e punktas).

[5] Turi būti nurodytas ir ankstesnio prekių gavėjo PVM mokėtojo kodas (pavyzdyje – B), ir naujojo prekių gavėjo PVM mokėtojo kodas (pavyzdyje – C).

- Jeigu nėra įvykdytos pakeitimo sąlygos ir A (kaip nurodyta pavyzdyje) vis tiek tiekia prekes iš atsargų C, tada susidaro 2.3.3 skirsnyje aprašyta situacija (tiekimas kitam asmeniui).

2.3.3. Tiekimas kitam asmeniui



Situacija

- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir ne valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Rugsėjo mėn. A tiekia prekes įmonei C (pvz., nes C nori mokėti didesnę kainą) ir dėl to nutraukia atsargų atšaukimo sutartį su B. Pateikiamame pavyzdyje taip pat gali būti taip, kad A ir B išlaiko atsargų atšaukimo sutartį kitų (rūšių) prekėms, nei yra tiekiamos C.
- Prekės vežamos tiesiai C, kuri tuo metu, kai prekės iš pradžių buvo išvežtos iš valstybės narės Nr. 1, nebuvo nurodyta kaip prekes ketinantis įsigyti asmuo **ir** kuri nepakeitė pirminio prekes ketinusio įsigyti asmens pagal PD 17a straipsnio 6 dalį.

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).
- Prekėms, kurių nuosavybę B perėmė iki atsargų atšaukimo sutarties pakeitimo ar nutraukimo, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Rugsėjo mėn., kai atitinkamos prekės bus parduotos C ir todėl bus pakeista ir (arba) nutraukta A ir B sudaryta atsargų atšaukimo sutartis, nei A, nei B nevykdys

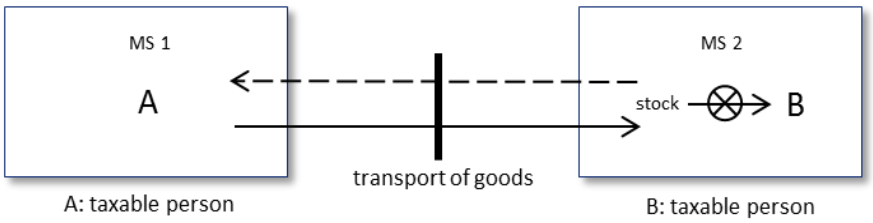
prekių tiekimo Bendrijos viduje ar prekių įsigijimo Bendrijos viduje tos prekių dalies, kurios nuosavybės neperėmė B, atžvilgiu. Prireikus B (arba sandėlio savininkas esant ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodytai situacijai ir atvejais, žr. 2.5.19 skirsnį) turės pritaikyti pildomą registrą dėl C tiekiamų prekių (ĮR 54a straipsnio 2 dalies b ir e punktai).

- Be to, rugsėjo mėn. nebebus vykdomos prekių, nurodytų ankstesniame punkte, atsargų atšaukimo procedūros. Kadangi A ir C susitarė dėl prekių pardavimo, o ne dėl atsargų atšaukimo sutarties, 2.3.2 skirsnyje nustatytos nuostatos dėl pakeitimo netaikomos prekėms, kurios tiekiamos C. Todėl laikoma, kad tiekiant prekes C atliekamas prekių perdavimas iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2 pagal PD straipsnį 17. Kadangi šių prekių atžvilgiu sąlygos nebevykdomos, laikoma, kad perdavimas atliekamas prieš pat tiekimą C (PD 17a straipsnio 7 dalies antra pastraipa).
- Nors sąvoka „prieš pat“ nėra tiksliai paaiškinta PVM direktyvoje, atsižvelgiant į bendrą sistemos veikimą, turi būti suprantama, kad tai vyksta tą pačią dieną, kai A atlieka tiekimą C.
- Laikoma, kad C parduotų prekių atžvilgiu A atlieka neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 1 ir įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2 (kaip minėta pirmiau, kitoms prekėms gali būti toliau taikoma A ir B sudaryta atsargų atšaukimo sutartis). Apmokestinamasis įvykis vyksta rugsėjo mėn., o apmokestinimas įvyks ne vėliau kaip spalio 15 d. Norėdamas deklaruoti įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2, A turės būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje Nr. 2.
- A turės deklaruoti prekių tiekimą Bendrijos viduje savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 1, ir įtraukti sandorį į sumuojamąją ataskaitą, nurodydamas savo PVM mokėtojo kodą valstybėje narėje Nr. 2, taip pat apmokestinamąją vertę (PD 76 straipsnis).
- A taip pat turės apskaityti PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje, savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 2.
- A turės atlikti būtinus įrašus pildomame registre, kad jis būtų atnaujinamas (PD 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies g punktas).

Kitos pastabos

- Tiekimas iš B į C atliekamas pagal atskiras taisykles („vidaus“ tiekimas valstybėje narėje Nr. 2, tiekimas Bendrijos viduje, eksportas) ir jam netaikoma atsargų atšaukimo supaprastinimo priemonė.

2.3.4. Prekių grąžinimas



Situacija

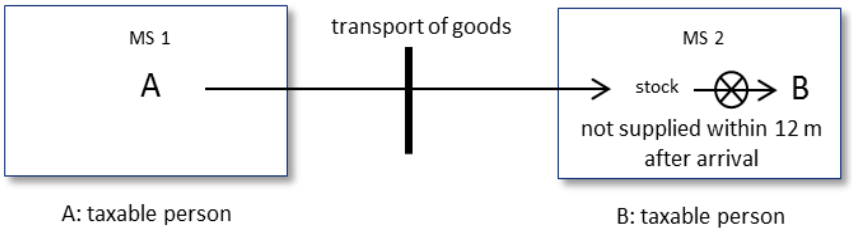
- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir ne valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Tų pačių metų rugsėjo mėn. susitariama, kad A atsiims likusias prekes, kurių nepardavė arba nepanaudojo B, ir jas išgabens iš valstybės narės Nr. 2 į valstybę narę Nr. 1.

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).
- Prekėms, kurių nuosavybę faktiškai perėmė B, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Dėl prekių, kurių nuosavybės B neperėmė, A ir B tarpusavyje neatlieka nei tiekimo Bendrijos viduje, nei įsigijimo Bendrijos viduje.
- Taip pat nelaikoma, kad A valstybėje narėje Nr. 1 atlieka grąžintų prekių tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį arba valstybėje narėje Nr. 2 atlieka grąžintų prekių tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį, jeigu A įregistruoja prekių grąžinimą pildomame registre, kaip numatyta PD 243 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies h punkte (PD 17a straipsnio 5 dalies b punktas).
- Toliau A sumuojamojoje ataskaitoje turės nurodyti B PVM mokėtojo kodą ir įrašyti žymą, kad prekės buvo grąžintos (PD 262 straipsnio 2 dalis, nes tai yra pateiktos informacijos pakeitimas[6]). Reikėtų pažymėti, kad prekių grąžinimo atveju šis nurodymas sumuojamojoje ataskaitoje neturi būti laikomas esmine supaprastinimo taikymo sąlyga (taip pat žr. 2.5.6 skirsnį).
- Prekes ketinantis įsigyti asmuo (arba sandėlio savininkas esant ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodytai situacijai) turės pritaikyti pildomą registrą (ĮR 54a straipsnio 2 dalies e punktas).

[6] Taip pat žr. 2.5.22 skirsnį.

2.3.5. *12 mėnesių laikotarpio viršijimas*



Situacija

- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir ne valstybėje narėje Nr. 2), N metų sausio 5 d. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Prekės atvežamos į valstybę narę tą pačią dieną. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Po metų (metai N+1) prekės arba jų dalis dar nepristatyta B, bet vis dar yra valstybės narės Nr. 2 teritorijoje[7].

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

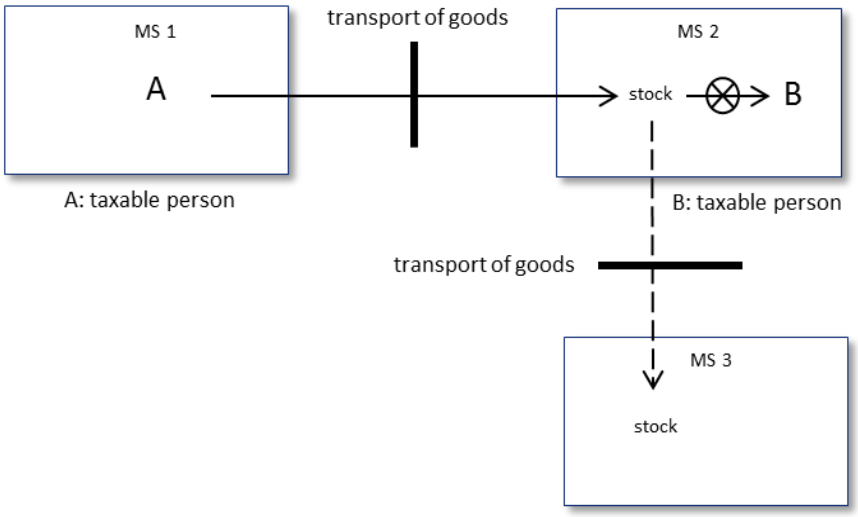
- N metų sausio 5 d. A pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalis ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- N metų sausio 5 d. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).
- Prekėms, kurių nuosavybę B perėmė iki 12 mėnesių laikotarpio pabaigos, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Iki N+1 metų sausio 6 d. pabaigos (kaip teisingai apskaičiuoti 12 mėnesių laikotarpį, žr. 2.5.16 ir 2.5.17 skirsnius) B neperėmė prekių ar jų dalies nuosavybės. Dėl šių likusių prekių A ir B tarpusavyje neatlieka nei tiekimo Bendrijos viduje, nei įsigijimo Bendrijos viduje.
- Nuo N+1 metų sausio 7 d., kitą dieną po 12 mėnesių laikotarpio, nebevykdomos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos ir laikoma, kad A perduoda likusias prekes pagal PD 17 straipsnį iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2 (PD 17a straipsnio 4 dalis).
- Laikoma, kad A atlieka PVM neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį valstybėje narėje Nr. 1 ir įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21

[7] Dėl 12 mėnesių termino žr. 2.5.16 ir 2.5.17 skirsnius.

straipsnį valstybėje narėje Nr. 2. Apmokestinamasis įvykis vyksta N+1 metų sausio 7 d., o apmokestinimas įvyks ne vėliau kaip N+1 metų vasario 15 d. (PD 67 ir 69 straipsniai). Norėdamas deklaruoti įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2, A turės būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje Nr. 2.

- A turės deklaruoti tariamą prekių tiekimą Bendrijos viduje savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 1, ir įtraukti sandorį į sumuojamąją ataskaitą, nurodydamas savo PVM mokėtojo kodą valstybėje narėje Nr. 2, taip pat tiekimo apmokestinamąją vertę (PD 76 straipsnis).
- A turės apskaityti PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje, savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 2.
- A ir prekes ketinančio įsigyti asmens registruose turės būti aiškiai nurodytos prekės, kurioms buvo taikomas 12 mėnesių laikotarpis (PD 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies c punktas ir 2 dalies c punktas).

2.3.6. <u>Į kitą valstybę narę siunčiamos prekės</u>



<u>Situacija</u>

- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir ne valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Tų pačių metų rugsėjo mėn. A atsiima prekes (jų dalį), kurios nebuvo tiekiamos B iš atsargų, tačiau jų negabena atgal į valstybę narę Nr. 1. Vietoje to prekės gabenamos į valstybę narę Nr. 3, kur prekės laikomos A vardu (grafike rodoma situacija).
- Ši situacija skiriasi nuo situacijos, kai likusios prekės yra gabenamos jas pardavus C, įmonei, įsteigtai valstybėje narėje Nr. 3 (situacija, kuriai taikomas 2.3.3 skirsnis).

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).
- Prekėms, kurių nuosavybę faktiškai perėmė B, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Rugsėjo mėn., kai likusios prekės yra gabenamos į valstybę narę Nr. 3, nebevykdomos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos, susijusios su gabenimu iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2. Todėl vyks prekių perdavimas pagal PD 17 straipsnį iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2. Kadangi sąlygos nebevykdomos, laikoma, kad atliekamas perdavimas prieš pat išsiuntimą arba gabenimą į valstybę narę Nr. 3 (PD 17a straipsnio 7 dalies trečia pastraipa).
- Nors sąvoka „prieš pat“ nėra tiksliai paaiškinta PVM direktyvoje, atsižvelgiant į bendrą sistemos veikimą, turi būti suprantama, kad tai vyksta tą pačią dieną, kurią pradedamas išsiuntimas arba gabenimas į valstybę narę Nr. 3.
- Laikoma, kad A atlieka likusių prekių PVM neapmokestinamą prekių tiekimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 1 ir prekių įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2 (PD 21 straipsnis). Apmokestinamasis įvykis vyksta rugsėjo mėn., o apmokestinimas įvyks ne vėliau kaip spalio 15 d. (PD 67 ir 69 straipsniai). Norėdamas deklaruoti įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2, A turės būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje Nr. 2.
- A turės deklaruoti tiekimą Bendrijos viduje savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 1, ir įtraukti sandorį į sumuojamąją ataskaitą, nurodydamas savo PVM mokėtojo kodą valstybėje narėje Nr. 2, taip pat tiekimo apmokestinamąją vertę (PD 76 straipsnis).
- A turės apskaityti PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje, savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 2.
- A taip pat turės atlikti būtinus įrašus pildomame registre, kad jis būtų atnaujinamas (PD 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies g punktas). B (arba sandėlio savininkas ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodytomis aplinkybėmis – žr. 2.5.19 skirsnį) taip pat turės atnaujinti registrą (ĮR 54a straipsnio 2 dalies e punktas).

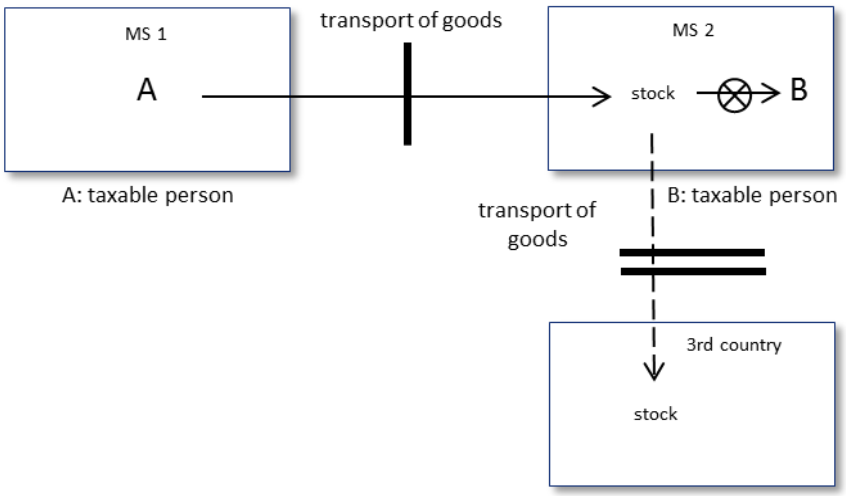
Kitos pastabos

- Rugsėjo mėn. A, gabendama prekes į valstybę narę Nr. 3, dar kartą perduoda prekes iš valstybės narės Nr. 2 į valstybę narę Nr. 3. Todėl laikoma, kad A atlieka PVM neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį valstybėje narėje Nr. 2 ir įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21 straipsnį valstybėje narėje Nr. 3. Dėl pastarojo apmokestinamojo įvykio jis turės būti įregistruotas PVM

mokėtoju valstybėje narėje Nr. 3. Informacija PVM deklaracijose ir sumuojamosiose ataskaitose teikiama pagal įprastas taisykles ir nėra susieta su atsargų atšaukimo supaprastinimo taisyklėmis.

- Gali atsitikti taip, kad šiam antram prekių gabenimui iš valstybės narės Nr. 2 į valstybę narę Nr. 3 bus taikomos taisyklės dėl atsargų atšaukimo procedūrų, jeigu bus vykdomos visos būtinos sąlygos. Tačiau tam reikia, kad A nebūtų įsisteigusi valstybėje narėje Nr. 3; turėtų būti sudarytas susitarimas su prekes ketinančiu įsigyti asmeniu, kuris turėtų būti įregistruotas valstybėje narėje Nr. 3; A turėtų įregistruoti gabenimą pildomame registre, o taip pat A turėtų nurodyti naują prekes ketinantį įsigyti asmenį valstybėje narėje Nr. 2 teikiamoje sumuojamojoje ataskaitoje. Bet kuriai tokiai naujai situacijai reikės visiškai atskiro vertinimo.
- Tuo atveju, kai prekės yra tiesiogiai parduodamos C (netaikant atsargų atšaukimo procedūrų) valstybėje narėje Nr. 3, tiekimas Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2 ir įsigijimas Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 3 vyksta pagal įprastas taisykles ir vėl nėra susijęs su atsargų atšaukimo supaprastinimo taisyklėmis (taip pat žr. 2.3.3 skirsnį).

2.3.7. Prekių eksportas



Situacija

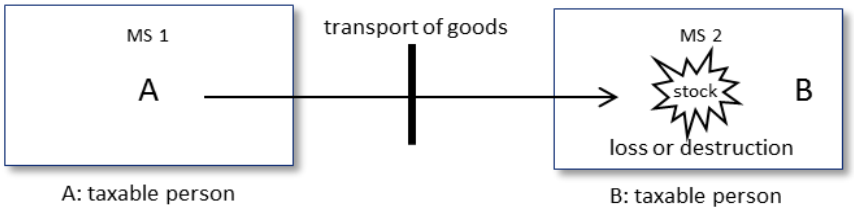
- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir ne valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Tų pačių metų rugsėjo mėn. A eksportuoja prekes, kurios nebuvo tiekiamos B, tolesnei veiklai už Europos Sąjungos teritorijos.

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).

- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią datą trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).
- Prekėms, kurių nuosavybę faktiškai perėmė B, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Rugsėjo mėn., kai likusios prekės gabenamos už Europos Sąjungos teritorijos, nebebus vykdomos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos. Todėl šių likusių prekių perdavimas pagal PD 17 straipsnį bus atliekamas iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2. Kadangi atliekant eksportą sąlygos nebevykdomos, laikoma, kad perdavimas atliekamas prieš pat išsiuntimą arba gabenimą į trečiąją šalį (PD 17a straipsnio 7 dalies trečia pastraipa).
- Nors sąvoka „prieš pat“ nėra tiksliai paaiškinta PVM direktyvoje, atsižvelgiant į bendrą sistemos veikimą, turi būti suprantama, kad tai vyksta tą pačią dieną, kurią pradedamas išsiuntimas arba gabenimas.
- Laikoma, kad A atlieka PVM neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį valstybėje narėje Nr. 1 ir įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21 straipsnį valstybėje narėje Nr. 2 Apmokestinamasis įvykis vyksta rugsėjo mėn., o apmokestinimas įvyks ne vėliau kaip spalio 15 d. (PD 67 ir 69 straipsniai). Norėdamas deklaruoti įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2, A turės būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje Nr. 2.
- A turės deklaruoti prekių tiekimą Bendrijos viduje savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 1, ir įtraukti sandorį į sumuojamąją ataskaitą, nurodydamas savo PVM mokėtojo kodą valstybėje narėje Nr. 2, taip pat tiekimo apmokestinamąją vertę (PD 76 straipsnis).
- A turės apskaityti PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje, savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 2.
- A turės atlikti būtinus įrašus pildomame registre, kad jis būtų atnaujinamas (PD 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies g punktas). B (arba sandėlio savininkas ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodytomis aplinkybėmis – žr. 2.5.19 skirsnį) taip pat turės atnaujinti registrą (ĮR 54a straipsnio 2 dalies e punktas).

2.3.8. <u>Prekių sunaikinimas arba praradimas</u>



Situacija

- Įmonė A, kuri įsteigta valstybėje narėje Nr. 1 (ir ne valstybėje narėje Nr. 2), sausio mėn. gabena prekes pagal atsargų atšaukimo procedūrą į valstybę narę Nr. 2. Šios prekės skirtos įmonei B, kuri yra įregistruota (ją įsteigiant ar kitaip) valstybėje narėje Nr. 2.
- Tų pačių metų rugsėjo mėn., prieš B perimant visų gautų prekių nuosavybę, likusi prekių dalis sunaikinama gaisro metu.

PVM taikymas atšauktoms atsargoms

- Sausio mėn. A turi nurodyti prekių vežimą savo pildomame registre (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalis).
- Sumuojamojoje ataskaitoje A turi nurodyti B PVM mokėtojo kodą, nes tai yra asmuo, kuriam prekės išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras (PD 17a straipsnio 2 dalies d punktas ir 262 straipsnio 2 dalis).
- Sausio mėn. prekes ketinantis įsigyti asmuo turi nurodyti prekių atvežimą pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis). Tuo atveju, jeigu prekes ketinantis įsigyti asmuo nėra sandėlio savininkas, kaip nustatyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, prekių atvežimo datos nereikia nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens registre. Tada mokesčių administratorius turėtų rasti šią informaciją trečiosios šalies sandėlio savininko pildomame registre (mokesčių ar komerciniais tikslais, žr. 2.5.19 skirsnį).
- Prekėms, kurių nuosavybę faktiškai perėmė B, taikomos 2.3.1 skirsnyje nustatytos taisyklės.
- Rugsėjo mėn., kai likusios prekės yra sunaikinamos, atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos šių prekių atžvilgiu nebevykdomos. Todėl laikoma, kad vyksta prekių perdavimas pagal PD 17 straipsnį iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2. Kadangi nebevykdomos atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlygos, laikoma, kad perdavimas įvyko tą dieną, kurią prekės buvo faktiškai sunaikintos, arba, jeigu tokios dienos neįmanoma nustatyti, tą dieną, kai buvo sužinota, jog jos yra sunaikintos (PD 17a straipsnio 7 dalies ketvirta pastraipa).
- Laikoma, kad A atlieka sunaikintų prekių PVM neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį valstybėje narėje Nr. 1 ir įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21 straipsnį valstybėje narėje Nr. 2.
- Apmokestinamasis įvykis vyksta rugsėjo mėn., o apmokestinimas įvyks ne vėliau kaip spalio 15 d. (PD 67 ir 69 straipsniai). Norėdamas deklaruoti įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje Nr. 2, A turės būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje Nr. 2.
- A turės deklaruoti prekių tiekimą Bendrijos viduje savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 1, ir įtraukti sandorį į sumuojamąją ataskaitą, nurodydamas savo PVM mokėtojo kodą valstybėje narėje Nr. 2. Apmokestinamoji vertė yra pirkimo kaina arba, jeigu tokios kainos nėra, prekių savikaina (PD 76 straipsnis).
- A turės apskaityti PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje, savo PVM deklaracijoje, teikiamoje valstybėje narėje Nr. 2. Bus taikoma PD 185 straipsnio 2 dalis, o teisė į PVM atskaitą įsigyjant prekes Bendrijos viduje nebus panaikinta ar

apribota dėl prekių sunaikinimo, jeigu toks sunaikinimas bus „tinkamai įrodytas ar patvirtintas“.

- A turės atlikti būtinus įrašus pildomame registre, kad jis būtų atnaujinamas (PD 243 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 1 dalies g punktas). B (arba sandėlio savininkas ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodytomis aplinkybėmis, žr. 2.5.19 skirsnį) taip pat turės atnaujinti registrą (ĮR 54a straipsnio 2 dalies f punktas).

2.4. Atsargų atšaukimo supaprastinimas ir nacionalinės PVM taisyklės

PD 17a straipsnyje nustatyta atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimo priemonė įsigalioja nuo 2020 m. sausio 1 d. ir turi būti taikoma visose valstybėse narėse. Tai reiškia, kad visos kitos galimos nacionalinės procedūros dėl atsargų atšaukimo, kuriomis nukrypstama nuo PD 17 ir 17a straipsnių, neatitinka ES teisės. Valstybės narės neturi galimybės taikyti tokių nukrypti leidžiančių nacionalinių taisyklių tarpvalstybinio atsargų atšaukimo atvejais, net jeigu tos nacionalinės taisyklės yra plačiau ar lanksčiau taikomos įmonėms nei numatyta PD 17 ir 17a straipsniuose.

2.5. Iš šių nuostatų kylantys smulkūs klausimai

2.5.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos

Rekomendacijos, parengtos po 2019 m. birželio 3 d. PVM komiteto posėdžio

3.	NAUJI TEISĖS AKTAI – NESENIAI PRIIMTŲ ES PVM NUOSTATŲ ĮGYVENDINIMO KLAUSIMAI
3.1.	Autorius: Komisija
Nuorodos:	PVM direktyvos 17a straipsnis, 36a straipsnis, 138 straipsnio 1 ir 1a dalys, 243 straipsnio 3 dalis ir 262 straipsnio 2 dalis PVM įgyvendinimo reglamento 45a ir 54a straipsniai
Tema:	Greitų sprendimų dokumentų rinkinio įgyvendinimas: Tarybos direktyva (ES) 2018/1910 ir Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912 (Dokumentas taxud.c.1(2019)3533969 – darbinis dokumentas Nr. 968)

Dokumentas B – taxud.c.1(2019)7898019 – darbinis dokumentas Nr. 973

Atsargų atšaukimas. Kaip elgtis nedidelių nuostolių atvejais (3.1.1 skirsnis)[8]

PVM komitetas beveik vieningai sutinka, kad dėl prekių faktinės rūšies, nenumatytų aplinkybių arba kompetentingų institucijų leidimo ar nurodymo atsiradus nedideliems prekių nuostoliams vykdant atsargų atšaukimo procedūras (PVM direktyvos 17a straipsnis), nėra laikoma, kad šios prekės buvo perduotos, kaip numatyta PVM direktyvos 17 straipsnyje.

Be to, didžioji dauguma PVM komiteto narių sutinka, kad, vykdant tokias atsargų atšaukimo procedūras, nedideli nuostoliai reiškia nuostolius, kurie sudaro mažiau nei 5 proc. visų atsargų vertės ar kiekio tą dieną, kai prekės po jų atvežimo į saugojimo vietą

[8] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis.

yra faktiškai pašalinamos arba sunaikinamos, arba, jeigu neįmanoma nustatyti tos dienos, tą dieną, kai buvo sužinota, jog jos yra sunaikintos arba dingusios.

Dokumentas C – taxud.c.1(2019)7898957 – darbinis dokumentas Nr. 974

Atsargų atšaukimas. Ar atsargų atšaukimo sandėlį galima laikyti tiekėjo nuolatiniu padaliniu (3.1.2 skirsnis)[9]

1. PVM komitetas vieningai patvirtina, kad PVM direktyvos 17a straipsnyje numatytas atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimas yra taikomas neatsižvelgiant į tai, ar prekes perduodantis apmokestinamasis asmuo (toliau – tiekėjas) yra įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią prekės buvo gabenamos pagal šias procedūras.

2. Tačiau, kai tiekėjas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį valstybėje narėje, į kurią atvežamos prekės, PVM komitetas vieningai patvirtina, kad PVM direktyvos 17a straipsnyje numatytas atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimas netaikomas.

PVM komitetas vieningai sutinka, kad taip yra neatsižvelgiant į tai, ar tiekėjo nuolatinis padalinys iš tikrųjų dalyvauja (kaip apibrėžta PVM direktyvos 192a straipsnyje) prekių tiekime, kurį vykdo tiekėjas.

3. PVM komitetas vieningai sutinka, kad, kai sandėlis, į kurį prekės gabenamos pagal atsargų atšaukimo procedūras, priklauso asmeniui ar asmenims, išskyrus tiekėją, ir yra jų valdomas, toks sandėlis nėra laikomas nuolatiniu tiekėjo padaliniu.

4. Didžioji dauguma PVM komiteto narių sutinka, kad, kai sandėlis, į kurį prekės gabenamos iš kitos valstybės narės siekiant šias prekes vėliau pristatyti registruotam įsigyjančiam asmeniui, priklauso (arba yra nuomojamas) ir yra tiesiogiai valdomas tiekėjo, turinčio nuosavas priemones, esančias toje valstybėje narėje, kurioje yra sandėlis, šis sandėlis laikomas jo nuolatiniu padaliniu.

Tačiau, kai toks sandėlis nėra valdomas tiekėjo, turinčio nuosavas priemones, arba kai tų priemonių faktiškai nėra valstybėje narėje, kurioje yra sandėlis, didžioji dauguma PVM komiteto narių sutinka, kad sandėlis, nors ir priklauso (arba yra nuomojamas) tiekėjo, negali būti laikomas jo nuolatiniu padaliniu.

2.5.2. Ar atsargų atšaukimo supaprastinimas yra privaloma sistema? Ar įmonė gali nuspręsti jos netaikyti?

Supaprastinimas taikomas, jeigu vykdomos visos PD 17a straipsnio 2 dalies sąlygos. Jeigu dėl kurių nors priežasčių nevykdoma viena iš sąlygų, yra vykdomas perdavimas pagal PD 17 straipsnį, dėl kurio išvežimo valstybėje narėje bus tiekiamos prekės Bendrijos viduje, o atvežimo valstybėje narėje – įsigijimas Bendrijos viduje (pagal PD 21 straipsnį).

Todėl pati sistema nėra privaloma, nes įmonė gali nuspręsti taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą arba ne, įvykdydama šioms procedūroms būtinas sąlygas, nustatytas PD 17a straipsnyje, arba ne. Jeigu šios sąlygos nebus įvykdytos, prekių perdavimui į kitą valstybę narę bus taikomi PD 17 ir 21 straipsniai, o vėlesnis tiekimas prekes ketinančiam įsigyti asmeniui bus laikomas vidaus tiekimu valstybėje narėje, į kurią atvežtos prekės. Be

[9] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis.

abejo, tai reikš, kad tiekėjas turės būti įregistruotas PVM mokėtoju toje valstybėje narėje. Šį PVM mokėtojo kodą turės naudoti tiekėjas / apmokestinamasis asmuo, pervežantis prekes iš vienos valstybės narės į kitą, kad deklaruotų (tariamą) įsigijimą Bendrijos viduje, susijusį su savo prekių perdavimu ir vėlesniu prekių tiekimu. Žinoma, pagrindinis supaprastinimo tikslas buvo būtent išvengti reikalavimo, kad tiekėjas būtų įregistruotas valstybėje narėje, į kurią prekės buvo gabenamos.

2.5.3. Kaip susiję PD 17 ir 17a straipsniai?

PD 17 straipsnio 1 dalyje apibrėžta „perdavimo į kitą valstybę narę“ sąvoka, pagal kurią jis yra prilyginamas prekių tiekimui (po kurio turėtų būti atliekamas prekių įsigijimas Bendrijos viduje remiantis PD 21 straipsniu).

PD 17 straipsnio 2 dalyje išvardyta išimčių, kada prekių gabenimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę neturi būti laikomas perdavimu į kitą valstybę narę. Šiuo atveju prekių gabenimas nelaikomas prekių tiekimu (paprastai vadinamas neperdavimu).

Siekiant taikyti šią nuostatą, PD 17a straipsnyje nustatyta „atsargų atšaukimo procedūrų“ sąvoka. Tam, kad būtų taikomos atsargų atšaukimo procedūros, kaip apibrėžta PD 17a straipsnyje, turi būti įvykdytos kelios sąlygos. Tokiu atveju atsargų atšaukimo procedūros nelaikomos prekių tiekimu.

Gali būti keliamas klausimas, ar tuo atveju, kai nebebus vykdomos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos, būtų galima vietoje PD 17a straipsnio taikyti PD 17 straipsnio 2 dalį ir remtis neperdavimo situacija. Kitaip tariant, ar galima numatyti, kad apmokestinamasis asmuo, iš pradžių pradėjęs taikyti atsargų atšaukimo procedūras, gali jas pakeisti ir tvirtinti, kad, jeigu nebetaikomos šio supaprastinimo sąlygos, susidaro viena iš konkrečių situacijų, išvardytų PD 17 straipsnio 2 dalyje.

Komisijos tarnybų nuomone, tai nebūtų įmanoma atsižvelgiant į PD 17a straipsnio 7 dalies formuluotę, nes nustatyta, kad, jeigu nebetenkinamos atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlygos, „prekių perdavimas, kaip numatyta 17 straipsnyje, laikomas įvykusiu“. Iš tikrųjų perdavimas vyksta tik tada, kai yra taikoma PD 17 straipsnio 1 dalis, nes PD 17 straipsnio 2 dalyje, pagal jo formuluotę pažodžiui, nustatomos situacijos, kurios „nelaikomos perdavimu į kitą valstybę narę“.

2.5.4. Ar įmonė, atliekanti prekių perdavimą, kai netaikomas atsargų atšaukimo supaprastinimas, visada privalo ir (arba) gali registruotis PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią atvežamos prekės, dėl joje atliekamo įsigijimo Bendrijos viduje? Kokia situacija yra tada, kai toks įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas?

Nors šiame skirsnyje nagrinėjamas klausimas iškeltas vertinant atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimą, jis yra platesnis ir iš tiesų susijęs su pareiga registruotis PVM mokėtoju toje valstybėje narėje, kurioje atliekamas pagal PD 140 straipsnio c punktą neapmokestinamas įsigijimas Bendrijos viduje. Dėl šios priežasties atitinkama rekomendacija šiuo klausimu pateikta šių aiškinamųjų pastabų 4.3.1 skirsnyje *„Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Taikomas kartu su neprivalomu atvirkštiniu apmokestinimu, numatytu 194 straipsnyje (3.3.3 skirsnis)“*.

Siekiant aiškiai suprasti šį klausimą, visų pirma reikėtų paaiškinti, kad:

1) pagal PD 194 straipsnį valstybės narės gali numatyti, kad tuo atveju, kai tiekėjas nėra įsisteigęs jų teritorijoje, PVM turi sumokėti prekes įsigyjantis asmuo (paprastai tai vadinama atvirkštiniu apmokestinimu). Tokiu atveju prekes įsigyjantis asmuo apskaito PVM (kurio jam netaiko tiekėjas) ir išskaičiuoja jį toje pačioje PVM deklaracijoje;

2) pagal PD 140 straipsnio c punktą prekių įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, jeigu, remiantis PD 170 ir 171 straipsniuose nurodytais kriterijais, prekes įgyjantis asmuo bet kuriomis aplinkybėmis turėtų teisę susigrąžinti visą PVM, mokėtiną už įsigijimą Bendrijos viduje. Vienas iš minėtuose straipsniuose nurodytų kriterijų yra tas, kad aptariamas asmuo valstybėje narėje, kurioje buvo atliktas įsigijimas Bendrijos viduje, nevykdo jokio kito tiekimo, išskyrus tą, už kurį atsakingas prekes įsigyjantis asmuo pagal atvirkštinį apmokestinimą.

Kai prekės perduodamos iš valstybės narės Nr. 1 į valstybę narę Nr. 2, vėliau šias prekes tiekiant valstybėje narėje Nr. 2 ir nėra vykdomos PD 17a straipsnyje nustatytos atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlygos, kartu taikant 17, 21 ir 194 straipsnius (jeigu valstybė narė Nr. 2 pasinaudojo toje nuostatoje numatyta galimybe) gali būti, kad i) apmokestinamasis asmuo, gabenantis prekes iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, tiekia prekes pagal PD 17 straipsnį valstybėje narėje Nr. 1; ii) apmokestinamasis asmuo, gabenantis prekes iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, atlieka tariamą įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21 straipsnį valstybėje narėje Nr. 2; iii) įvyksta vėlesnis vidaus tiekimas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, kai už mokėtiną PVM atsako prekes įsigyjantis asmuo. Todėl ii punkte nurodytas tariamas įsigijimas Bendrijos viduje bus neapmokestinamas pagal PD 140 straipsnio c punktą (su sąlyga, kad įsigijimą Bendrijos viduje atliekantis asmuo būtų turėjęs teisę susigrąžinti visą PVM, kuris būtų buvęs taikomas tokiam įsigijimui Bendrijos viduje).

Buvo iškeltas klausimas, ar ankstesnėje pastraipoje aprašytoje situacijoje įmonė, atliekanti prekių perdavimą, galėtų arba turėtų būti įregistruota PVM mokėtoju dėl neapmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje, kuris atliekamas prekių atvežimo valstybėje narėje.

Atsakymas į šį klausimą yra toks, kad, net jeigu įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas, įmonė turės būti įregistruota PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje įvyko įsigijimas Bendrijos viduje (remiantis PD 214 straipsnio 1 dalies b punktu). Įmonės negali būti atleistos nuo šios pareigos (pagal PD 272 straipsnį), o valstybės narės negali atsisakyti jų registruoti.

Be to, tokia registracija gali būti reikalinga įgyvendinant PD 138 straipsnio 1 dalį (redakcija, galiojanti nuo 2020 m. sausio 1 d.), pagal kurią tariamas prekių tiekimas Bendrijos viduje, kurį apmokestinamasis asmuo, gabenantis prekes iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, atlieka prekių išvežimo valstybėje narėje, neapmokestinamas PVM, jeigu toks asmuo yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje.

2.5.5. <u>Kada įmonė, siunčianti prekes iš vienos valstybės narės į kitą pagal atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimą, privalo registruotis PVM mokėtoju prekių atvežimo valstybėje narėje?</u>

Pagal atsargų atšaukimo supaprastinimą tiekėjas (apmokestinamasis asmuo, gabenantis prekes iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę) išvengia PVM registracijos (taip pat

PVM deklaracijos pateikimo ir mokėtino PVM apskaitos) valstybėje narėje, į kurią jis gabena prekes, kad vėliau galėtų jas tiekti prekes ketinančiam įsigyti asmeniui.

Tačiau, kai nebevykdomos būtinos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos, tiekėjas privalo nedelsdamas įsiregistruoti PVM mokėtoju.

Yra situacijų, kai tiekėjas gali numatyti, kad jis turės įsiregistruoti PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią jis gabeno prekes pagal atsargų atšaukimo procedūras: pavyzdžiui, tuo atveju, kai netrukus bus viršytas 12 mėnesių terminas. Taip pat tada, kai tiekėjas nusprendžia tiekti prekes trečiajam asmeniui arba siųsti prekes į kitą valstybę narę.

Todėl, atsižvelgiant į galimą nacionalinių procedūrų, susijusių su PVM mokėtojų registracija, trukmę, tiekėjui rekomenduojama prašyti PVM registracijos numerio, kai tik jis sužino, kad jam nebebus taikomas supaprastinimas.

Žinoma, yra situacijų, kai tiekėjas iš anksto negali žinoti, kad jis privalės registruotis PVM mokėtoju: pavyzdžiui, prekių sunaikinimo ar vagystės atvejais. Svarbu pabrėžti, kad sąžiningai veikiantis tiekėjas neturėtų būti baudžiamas tokiomis aplinkybėmis ir kad turi būti laikomasi mokesčių neutralumo principo.

2.5.6. Sąlygų, būtinų norint taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą ir papildomų įsipareigojimų, susijusių su atsargų atšaukimo supaprastinimu skirtumas

Reikia atskirti, viena vertus, sąlygas, kurias būtinai reikia įvykdyti, kad būtų galima manyti, jog yra taikomos atsargų atšaukimo procedūros (esminės sąlygos), ir, kita vertus, papildomus su šia sistema susijusius įsipareigojimus. Pirmieji yra sąlygos, nustatytos PD 17a straipsnio 2 dalyje; jeigu kuri nors iš jų nėra vykdoma, PD 17a straipsnyje numatytas atsargų atšaukimo supaprastinimas netaikomas. Pastarieji yra bet kurie kiti teisės aktuose nustatyti įpareigojimai, susiję su atsargų atšaukimo supaprastinimu; tai, kad kuris nors iš jų nėra vykdomas, netrukdo taikyti tokio supaprastinimo, nors tokiu atveju gali būti taikomos nacionalinės nuobaudos.

Pavyzdys. Remdamasis PD 17a straipsnio 2 dalies d punktu, tiekėjas registre turi nurodyti prekių gabenimą pagal atsargų atšaukimo procedūras (žr. PD 243 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą ir ĮR 54a straipsnio 1 dalį) ir savo sumuojamojoje ataskaitoje nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą (PD 262 straipsnio 2 dalis). Tai yra kelios iš sąlygų (išvardytų PD 17a straipsnio 2 dalyje), kurias reikia įvykdyti, kad būtų taikomas supaprastinimas.

Tęsiant pavyzdį, prekes ketinantis įsigyti asmuo taip pat turi nurodyti „jam skirtų prekių aprašymą ir kiekį“ pildomame registre (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalies b punktas). Tačiau tai nėra supaprastinimo taikymo pagal PD 17a straipsnio 2 dalį sąlyga; tai yra tik įsipareigojimas, nustatytas PD 243 straipsnio 3 dalyje. Šio įsipareigojimo nevykdymas netrukdo vykdyti atsargų atšaukimo procedūrų. Žinoma, tokiu atveju gali būti taikomos nacionalinės nuobaudos.

Galiausiai grąžinimo ir pakeitimo atvejais PD 17a straipsnio 5 dalyje nustatytos sąlygos pirmuoju atveju, o PD 17a straipsnio 6 dalyje – antruoju atveju, turi būti laikomos esminėmis sąlygomis, būtinomis norint toliau taikyti atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimą. Kitaip tariant, grąžinimo ir pakeitimo atvejais laikoma, kad atliekamas perdavimas pagal PD 17 straipsnį, nebent būtų vykdomos pirmiau nurodytos sąlygos.

2.5.7. Ar supaprastinimas gali būti taikomas tuo atveju, kai tiekėjas yra įregistruotas PVM mokėtoju (bet nėra įsisteigęs) valstybėje narėje, į kurią siunčiamos prekės?

Teisės aktuose nustatyta, kad tiekėjas neturėjo įsteigti savo verslo ar turėti nuolatinį padalinį valstybėje narėje, į kurią prekės yra siunčiamos ar gabenamos (PD 17a straipsnio 2 dalies b punktas). Tai reiškia, kad tiekėjo registracijos PVM mokėtoju tik toje valstybėje narėje, kurioje yra atsargos, nepakanka, kad būtų galima netaikyti supaprastinimo; svarbu tai, ar jis yra įsteigęs savo verslą, ar turi nuolatinį padalinį toje valstybėje narėje.

2.5.8. Ar supaprastinimas gali būti taikomas tuo atveju, kai prekes ketinantis įsigyti asmuo yra įregistruotas PVM mokėtoju (bet nėra įsisteigęs) valstybėje narėje, į kurią siunčiamos prekės?

Taip pat yra nustatyta, kad asmuo, kuriam turi būti tiekiamos prekės, turi būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje yra atsargos (PD 17a straipsnio 2 dalies c punktas). Todėl nebūtina, kad prekes ketinantis įsigyti asmuo būtų įsisteigęs saugojimo valstybėje narėje; pakanka nurodyti jo PVM mokėtojo kodą.

2.5.9. Ar supaprastinimas gali būti taikomas tuo atveju, kai gabenimą tiekėjo vardu atlieka prekes ketinantis įsigyti asmuo?

PD 17a straipsnio 2 dalies a punkte nurodyta, kad prekes turi išsiųsti arba gabenti tiekėjas arba „trečioji šalis jo vardu“. Toliau nenurodyta, kas turėtų būti tokia trečioji šalis.

Teisiniame tekste neatmetama galimybė, kad atitinkama trečioji šalis gali būti prekes ketinantis įsigyti asmuo, tačiau svarbu pabrėžti, kad šiuo atveju prekes ketinantis įsigyti asmuo turėtų gabenti prekes tiekėjo vardu, o tai reiškia, kad tiekėjas ir toliau yra prekių savininkas gabenimo metu ir tuo metu, kai prekės yra laikomos sandėlyje. Jeigu to nebūtų, tai būtų ne atsargų atšaukimo situacija, o tiesioginis tiekimas Bendrijos viduje, po kurio būtų atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje. Žinoma, tiekėjas turės įrodyti mokesčių administratoriui, kad yra vykdomos atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlygos.

2.5.10. Kas turi būti laikoma tiekimu prekes ketinančiam įsigyti asmeniui?

Pagal PD 17a straipsnio 2 dalies a punktą prekės vėliau siunčiamos arba gabenamos „siekiant jas ten tiekti“ vėliau prekes ketinančiam įsigyti asmeniui. Sąvoka „tiekimas“ turi būti aiškinama šiomis aplinkybėmis atsižvelgiant į PD 14 straipsnį, o ne remiantis nacionaline civiline teise. Ji apima teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui pagal PD 14 straipsnio 1 dalį perdavimą, taip pat ir kitus PD 14 straipsnio 2 dalyje išvardytus atvejus. Praktikoje kai kurios situacijos, nurodytos PD 14 straipsnyje (pvz., prekių nuosavybės perdavimas valdžios institucijų nurodymu sumokėjus kompensaciją), bus gana išskirtinės arba apskritai nebus taikomos atliekant atsargų atšaukimą.

Tačiau vienas konkretus atvejis, su kuriuo, tikėtina, bus susiduriama praktikoje atliekant atsargų atšaukimą, yra komisinių gavėjo atvejis (PD 14 straipsnio 2 dalies c punktas). Toks komisinių gavėjas gauna komisinį atlyginimą, kuris mokamas pardavus prekes. Apmokestinant PVM, tai reiškia, kad prekes savininkas tiekia komisinių gavėjui, net jeigu taip nėra pagal civilinę teisę. Be to, kitas tiekimas apmokestinant PVM vyksta tarp komisinių gavėjo ir prekes įsigyjančio asmens.

Gali susidaryti situacija, kai prekes ketinantis įsigyti asmuo yra komisinių gavėjas, turintis kelis klientus ir imantis prekes iš atsargų, kad galėtų jas parduoti šiems klientams. Buvo iškeltas klausimas, ar tokiai situacijai būtų taikomas atsargų atšaukimo supaprastinimas.

Atsakymas yra toks: jeigu tokiu atveju manoma, kad prekių tiekimas siekiant apmokestinti PVM atliekamas pagal „komisinių gavėjo“ sąvoką, atsargų atšaukimo sistema bus taikoma, jeigu bus vykdomos visos sąlygos. Kitaip tariant, apmokestinamasis asmuo, kuriam ketinama tiekti prekes, kuris nurodytas PD 17a straipsnio 2 dalies c punkte, gali būti komisinių gavėjas pagal PD 14 straipsnio 2 dalies c punktą.

2.5.11. Ar supaprastinimas gali būti taikomas keliems prekes ketinantiems įsigyti asmenims?

Iš tikrųjų gali būti, kad tiekėjas prekes siunčia arba gabena keliems jas įsigyti ketinantiems asmenims. Tokiu atveju atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos turi būti vykdomos kiekvieno prekes ketinančio įsigyti asmens atžvilgiu. Visų pirma, svarbu nurodyti, kad prekės yra skirtos konkrečiam jas įsigyti ketinančiam asmeniui. Be to, kiekvienas prekes ketinantis įsigyti asmuo pildomame registre turi nurodyti jam skirtų prekių aprašymą ir kiekį (ĮR 54a straipsnio 2 dalies b punktas), o tiekėjas pildomame registre turės nurodyti prekių, skirtų kiekvienam iš jas ketinančių įsigyti asmenų, vertę, aprašymą ir kiekį (ĮR 54a straipsnio 1 dalies b ir d punktai).

2.5.12. Ar pakeitimo atveju nauja sutartis turėtų būti sudaryta jau tada, kai nutraukiama pirmoji?

Reikalaujama, kad sutartis su nauju prekes ketinančiu įsigyti asmeniu būtų sudaryta iki sutarties su ankstesniu prekes ketinusiu įsigyti asmeniu galiojimo pabaigos arba tuo pat metu. Tai reiškia, kad tarp dviejų laikotarpių, kai prekės liktų atvežimo valstybėje narėje ir joms nebūtų taikoma atsargų atšaukimo procedūra, neturėtų būti laiko tarpo. Jeigu taip įvyktų, apmokestinamasis asmuo, pervežęs prekes iš vienos valstybės narės į kitą, atliktų tariamą tiekimą Bendrijos viduje pagal PD 17 straipsnį ir tariamą įsigijimą Bendrijos viduje pagal PD 21 straipsnį, o pakeitimas (taikant PD 17a straipsnio 6 dalyje apibrėžtą atsargų atšaukimo supaprastinimą) būtų neįmanomas.

2.5.13. Ar galimas dalinis pakeitimas?

Iš tikrųjų galimas dalimis pakeitimas, kai prekes ketinantis įsigyti asmuo pakeičiamas kitu toje pačioje valstybėje narėje dėl dalies prekių, kurioms buvo taikomas pirminis susitarimas dėl atsargų atšaukimo. Turi būti vykdomos tos pačios sąlygos ir tokiomis aplinkybėmis sutartis taip pat turėtų būti sudaryta iki pradinės sutarties dėl prekių, kurioms taikomas pakeitimas, galiojimo pabaigos arba tuo pat metu.

Tokio dalinio pakeitimo atveju naujo prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas turi būti nurodytas laikotarpio, per kurį įvyksta pakeitimas, sumuojamojoje ataskaitoje (nenurodant prekių vertės), pagal PD 17a straipsnio 6 dalį (kartu taikant PD 17a straipsnio 2 dalies d punktą ir PD 262 straipsnio 2 dalį). Tai reiškia naują informaciją pakeitimo laikotarpio sumuojamojoje ataskaitoje, kuri neturi būti vertinama arba suprantama kaip ankstesnės sumuojamosios ataskaitos, kurioje buvo nurodytas pirminis prekes ketinęs įsigyti asmuo (dabar pakeistas), pakeitimas. Jeigu pakeitimas arba dalinis pakeitimas įvyksta per tą patį deklaravimo laikotarpį, per kurį prekės gabenamos pirminiam jas ketinusiam įsigyti asmeniui, tada sumuojamojoje ataskaitoje turėtų būti nurodytas prekes ketinusio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas, o kitoje eilutėje – tiek prekes ketinusio įsigyti asmens, tiek jį pakeitusio asmens PVM kodas, tokiu būdu nurodant pirminį gabenimą ir vėlesnį pakeitimą (taip pat žr. 2.5.21 skirsnį).

Tiekėjas turi įregistruoti dalinį pakeitimą registre, numatytame PD 243 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje ir ĮR 54a straipsnio 1 dalyje. Be to, naujas prekes ketinantis įsigyti

asmuo turės vykdyti savo įsipareigojimus, susijusius su registru (PD 243 straipsnio 3 dalies antra pastraipa ir ĮR 54a straipsnio 2 dalis).

2.5.14. Ką reiškia kitos taikytinos sąlygos pakeitimo atveju? Į kurį laiko momentą reikėtų atsižvelgti?

PD 17a straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad tiekimas pagal PD 17 straipsnį nevyksta, kai prekes ketinusį įsigyti asmenį pakeičia kitas asmuo, šis pakeitimas įregistruojamas tiekėjo registre ir yra įvykdytos visos kitos taikytinos sąlygos (PD 17 a straipsnio 2 dalis). Kitaip tariant, pakeitimo atveju turi būti įvykdytos tos pačios sąlygos, kaip ir pirminio atsargų atšaukimo atveju.

Vis dėlto reikia suprasti, kad šios sąlygos turėtų būti įvertintos pagrįstai (todėl teisiniame tekste vartojamas žodis „taikytinos“) ir įprastai pakeitimo, o ne pirminio gabenimo metu. Pavyzdžiui, PD 17a straipsnio 2 dalies a punkte nurodytas susitarimas tarp tiekėjo ir naujo prekes ketinančio įsigyti asmens turi galioti pakeitimo metu, o ne pirminio gabenimo metu. Be to, pavyzdžiui, naujas prekes ketinantis įsigyti asmuo turi būti įregistruotas atsargų valstybėje narėje jo pakeitimo metu, bet nebūtinai pirminio gabenimo metu. Taip pat tiekėjas turės nurodyti naujo prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą sumuojamojoje ataskaitoje už tą laikotarpį, kurį įvyko pakeitimas, tačiau ne pirminio gabenimo laikotarpio sumuojamojoje ataskaitoje. Be to, akivaizdu, kad pakeitimas nėra susijęs su jokiu nauju prekių gabenimu, nes čia svarbus yra pirminis tų prekių gabenimas.

Tačiau, kaip jau buvo nurodyta 2.3.2 skirsnyje, PD 17a straipsnio 4 dalyje nurodytas 12 mėnesių laikotarpis prasideda pirminės atsargų atšaukimo procedūros metu ir nepradedamas skaičiuoti iš naujo jokio pakeitimo metu. Apskritai atsargų atšaukimo procedūros gali būti taikomos prekėms ne ilgiau kaip 12 mėnesių.

2.5.15. Kaip elgtis, kai yra keli pakeitimai?

Ypatinga situacija susidaro tada, kai atliekami keli pakeitimai. Taip gali nutikti per vieną sumuojamosios ataskaitos deklaravimo laikotarpį arba per skirtingus laikotarpius. Klausimas, kaip tai turėtų būti deklaruojama atitinkamoje sumuojamojoje ataskaitoje, išsamiau nagrinėjamas 2.5.20 skirsnyje.

2.5.16. Kaip nustatyti 12 mėnesių laikotarpį?

PD 17a straipsnio 4 dalyje nustatytas 12 mėnesių terminas po prekių atvykimo į valstybę narę, į kurią jos buvo siunčiamos arba gabenamos. Siekiant įgyvendinti šį straipsnį praktikoje, būtina nustatyti, ar atvykimas šioje nuostatoje reiškia momentą, kai prekės faktiškai įvežamos į paskirties valstybės narės teritoriją, ar momentą, kai prekės atvežamos į sandėlį, kuriame jos bus laikomos toje valstybėje narėje. Nors teisės aktuose aiškiai nenurodyta, atrodo, kad atvykimas pagal PD 17a straipsnio 4 dalį reiškia prekių atvežimą į sandėlį, kur jos yra laikomos paskirties valstybėje narėje. Tai atitinka įsipareigojimą registre nurodyti datą, kurią prekės atvežamos į sandėlį pagal ĮR 54a straipsnio 1 dalies c punktą ir 2 dalies c punktą. Tą patvirtina ir aplinkybė, kad šalims gali būti sunku žinoti tikslią įvežimo į paskirties valstybę narę datą. Todėl atvežimo į sandėlį kriterijus labiau atitinka teisinio tikrumo principą.

Pačiam 12 mėnesių laikotarpiui apskaičiuoti konkrečių taisyklių nėra nustatyta. Todėl taikomos bendrosios ES taisyklės, pagal kurias nustatomi laikotarpiai, datos ir terminai (Reglamentas (EEB, Euratomas) Nr. 1182/71). Tai reiškia, kad 12 mėnesių laikotarpis prasideda pirmąją laikotarpio pirmosios dienos valandą ir pasibaigia tos pačios dienos,

nuo kurios pradedamas skaičiuoti laikotarpis, paskutinę valandą. Šiuo tikslu pirmoji laikotarpio diena yra kita diena po dienos, kurią buvo atvežtos prekės.

Praktinis pavyzdys. Prekių gabenimas pagal atsargų atšaukimo procedūras pradedamas pirmadienį 2020 m. sausio 6 d. iš valstybės narės A į valstybę narę B ir tą pačią dieną jos atvežamos į laikymo vietą valstybėje narėje B. 12 mėnesių laikotarpis prasideda antradienį, 2020 m. sausio 7 d. (00:00), ir baigiasi pasibaigus ketvirtadieniui, 2021 m. sausio 7 d. (24:00).

2.5.17. Kaip nustatyti 12 mėnesių laikotarpį birių prekių atveju?

Buvo iškeltas klausimas, kurie apskaitos metodai [LIFO (paskutinis į, pirmasis iš) ar FIFO (pirmasis į, paskutinis iš)] turi būti taikomi nustatant 12 mėnesių laikotarpį birių prekių atžvilgiu. Atsargų atšaukimą reglamentuojančiuose teisės aktuose nenustatyta jokių taisyklių šiuo klausimu. Tačiau praktiniu požiūriu atrodytų, kad FIFO metodas būtų tinkamiausia sistema siekiant parodyti laikotarpį, per kurį birios prekės buvo laikomos pagal atsargų atšaukimo procedūras.

12 mėnesių laikotarpis turi būti nustatomas individualiai kiekvieno prekes ketinančio įsigyti asmens atžvilgiu. Nors tai dažniausia yra savaime suprantama, gali susidaryti tam tikra situacija, kai birios prekės sudedamos į, pvz., vieną talpyklą, kuri naudojama dviem prekes ketinantiems įsigyti asmenims.

Pavyzdys. Nafta, skirta dviem skirtingiems ją ketinantiems įsigyti asmenims A ir B toje pačioje valstybėje narėje, pagal atsargų atšaukimo procedūras supilama į vieną talpyklą. Kyla klausimas, kaip turi būti apskaičiuojamas 12 mėnesių laikotarpis.

Data	skirta A	skirta B	A atsargų atšaukimas	B atsargų atšaukimas	Talpyklos tūris	12 mėnesių
2020-01-10	5 000 litrų				5 000 litrų	
2020-03-15		3 000 litrų			8 000 litrų	
2020-05-16			3 000 litrų		5 000 litrų	
2020-08-18				2 000 litrų	3 000 litrų	
2021-01-11 (24:00)					3 000 litrų	X, skirta A
2021-03-16					3 000 litrų	X, skirta B

12 mėnesių laikotarpis baigiasi 2021 m. sausio 11 d. (24:00) likusių 2 000 litrų (iš 3 000 litrų), kurie buvo skirti A, atžvilgiu. Nuo šio momento tiekėjas turi būti įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje yra talpykla. Kitų likusių 1 000 litrų, skirtų B, 12 mėnesių laikotarpis pasibaigtų 2021 m. kovo 16 d. (24:00).

Dėl pavyzdžio ir tiekėjo registracijos žr. 2.5.7 skirsnį.

2.5.18. Kokia forma galima arba reikia tvarkyti registrus?

Teisės aktuose, kuriais reglamentuojamas atsargų atšaukimas, nenustatyta, kokia forma turėtų būti tvarkomi registrai. Todėl valstybės narės turi nustatyti atitinkamas sąlygas. Tačiau būtų pagrįsta tikėtis, kad valstybės narės taiko tam tikrą lankstumą ir nenustato per griežtų apribojimų, pvz., tik atskirą popierinį registrą, bet taip pat leistų tvarkyti, pvz., elektroninius registrus.

Be to, atrodo, kad turėtų būti priimtinos skirtingos elektroninių registrų formos. Esminis dalykas yra tai, kad atitinkami duomenys būtų lengvai prieinami mokesčių administratoriui, kuris turėtų turėti galimybę nesunkiai gauti tuos duomenis iš apmokestinamojo asmens elektroninės sistemos.

Galiausiai neturėtų būti atmetama galimybė, kad vienas registras yra skirtas keliems sandėliams, kuriuose laikomos prekės, skirtos vienam ar keliems jas ketinantiems įsigyti asmenims. Tokiais atvejais reikia labai aiškiai atskirti kiekvieną sandėlį ir kiekvieną prekes ketinantį įsigyti asmenį.

2.5.19. Ar valstybės narės gali nustatyti papildomas prievoles dėl registro sandėlio savininkui, kai jis yra trečioji šalis?

Jeigu sandėlio savininkas nėra prekes ketinantis įsigyti asmuo, galima manyti, kad yra naudinga ĮR 54a straipsnio 2 dalį išaiškinti taip, kad sandėlio savininkas turi tvarkyti registrą, kuriame turėtų būti pateikiama minėtos straipsnio dalies c, e ir f punktuose nurodyta informacija. Tai neturėtų būti papildoma našta sandėlio savininkui, nes tokia informacija turės būti nurodoma registre, kurį jis turės tvarkyti komerciniais tikslais. Šiuo atžvilgiu konkrečios sandėlio valdytojo mokestinės pareigos iš esmės gali būti nustatytos remiantis PD 273 straipsniu („Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles <...>“). Bet kuriuo atveju bet kurios papildomos prievolės sandėlio savininkui, kuris yra trečioji šalis, turėtų būti proporcingos ir pagrįstos.

2.5.20. Kaip sumuojamojoje ataskaitoje deklaruoti atsargų atšaukimą ir pakeitimą (ar kelis pakeitimus), vykstančius per tą patį sumuojamosios ataskaitos deklaravimo laikotarpį? (Ten pat dėl atsargų atšaukimo ir prekių grąžinimo tuo pačiu sumuojamosios ataskaitos deklaravimo laikotarpiu)

Remiantis PD 262 straipsnio 2 dalimi, sumuojamojoje ataskaitoje turi būti atspindėtas tiek pirminis prekių perdavimas pagal atsargų atšaukimo procedūras, tiek bet koks pateiktos informacijos pasikeitimas (išsamesnis šios sąvokos paaiškinimas pateiktas 2.5.22 skirsnyje). Tai reiškia, kad sumuojamojoje ataskaitoje turi būti atspindėtas prekių perdavimas pagal atsargų atšaukimo procedūras, prekes ketinusio įsigyti asmens pakeitimai[10] ir prekių grąžinimai. Reikėtų pažymėti, kad prekių grąžinimo atveju šis nurodymas sumuojamojoje ataskaitoje neturi būti laikomas esmine supaprastinimo taikymo sąlyga (žr. 2.5.6 skirsnį).

[10] Konkrečiu pakeitimo atveju pareiga atspindėti pakeitimą sumuojamojoje ataskaitoje kyla ne tik iš PD 262 straipsnio 2 dalies, bet ir iš PD 17a straipsnio 6 dalies a punkto, susijusio su PD 17a straipsnio 2 dalies d punktu.

Todėl sumuojamojoje ataskaitoje turi būti nurodomas kiekvieno prekes ketinančio įsigyti asmens, kuriam per deklaravimo laikotarpį buvo atlikti perdavimai, PVM mokėtojo kodas. Kai per tą patį deklaravimo laikotarpį vienam ir tam pačiam prekes ketinančiam įsigyti asmeniui kelis kartus perduodamos prekės, siekiant paprastumo tikslinga jo PVM mokėtojo kodą nurodyti tik vieną kartą. Tačiau, kai prekės gabenamos skirtingiems jas ketinantiems įsigyti asmenims, sumuojamojoje ataskaitoje turi būti nurodomi visi atitinkami kodai.

Kai atliekami pakeitimai, kiekvienas naujo prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas turi būti nurodytas sumuojamojoje ataskaitoje, net jeigu per tą patį deklaravimo laikotarpį įvyksta keli pakeitimai iš eilės. Tai išplaukia iš PD 17a straipsnio 6 dalies, susijusios su PD 17a straipsnio 2 dalies d punktu. Tam, kad kiekvienas iš eilės atliekamų pakeitimų būtų laikomas tokiu, kiekvieno naujo prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas turi būti nurodomas laikotarpio, per kurį buvo atlikti tokie iš eilės einantys pakeitimai, sumuojamojoje ataskaitoje. Turi būti nurodytas tiek ankstesnio prekes ketinusio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas, tiek naujojo prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas.

Kalbant apie prekių grąžinimą, kiekvieno įsigijusio asmens, kuriam buvo skirtos grąžinamos prekės, PVM mokėtojo kodas turi būti nurodytas sumuojamojoje ataskaitoje kartu su žyma (žr. 2.5.21 skirsnyje pateiktą pavyzdį). Šiuo atveju atitinkamas įsigijusio asmens PVM mokėtojo kodas yra įsigijusio asmens, kuriam prekės buvo skirtos tuo metu, kai prasideda prekių grąžinimas, kodas (pvz., paskutinis prekes ketinantis įsigyti asmuo pakeitimo (-ų) atveju). Jeigu tuo pačiu laikotarpiu tam pačiam prekes ketinančiam įsigyti asmeniui kelis kartus yra grąžinamos prekių dalys, sumuojamojoje ataskaitoje pakanka vieną kartą nurodyti šio prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą kartu su žyma.

Praktinis pavyzdys.

Valstybėje narėje Nr. 1 įsteigta įmonė A, teikianti mėnesines sumuojamąsias ataskaitas apie prekių tiekimą Bendrijos viduje, sudaro šiuos sandorius (išvardytus toliau pateikiamose įtraukose).

Sausio mėn.

- A iš valstybės narės Nr. 1 išsiunčia 20 000 vienetų prekių įmonei B, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.
- A nusprendžia, kad B skirti 5 000 vienetų pagal atsargų atšaukimo procedūras bus pateikti C pagal atsargų atšaukimo procedūras VN Nr. 2.
- B skirti 5 000 vienetų pagal atsargų atšaukimo procedūras grąžinami A į valstybę narę Nr. 1.

Valstybėje narėje Nr. 1 pateiktoje sumuojamojoje ataskaitoje, atitinkančioje sausio mėnesį, A turėtų nurodyti:

- valstybėje narėje Nr. 2 esančios įmonės B PVM mokėtojo kodą be jokių sumų;
- valstybėje narėje Nr. 2 esančių įmonių B ir C PVM mokėtojo kodus be jokių sumų. Taip bus matyti, kad i) įvyko pakeitimas; ii) C yra naujas prekes ketinantis įsigyti asmuo; iii) C pakeitė B prekių, kurios yra pakeitimo objektas, atžvilgiu;
- valstybėje narėje Nr. 2 esančios įmonės B PVM mokėtojo kodą be sumų, bet su žyma, kad prekės buvo grąžintos.

Dėl dalinio pakeitimo taip pat žiūrėkite 2.5.13 skirsnį.

2.5.21. Visuotinis praktinis sumuojamosios ataskaitos pavyzdys

VN Nr. 1 įsteigta įmonė A, teikianti mėnesines sumuojamąsias ataskaitas apie prekių tiekimą Bendrijos viduje, sudaro šiuos sandorius. Pateikiant šiuos pavyzdžius bus laikoma, kad prekes įsigyjančiam asmeniui perėmus prekių, kurioms taikomos atsargų atšaukimo procedūros, nuosavybę PVM apmokestinimas (reglamentuojamas PD 67 straipsnyje, kai atliekamas prekių tiekimas Bendrijos viduje) vyksta tą patį mėnesį:

Sausio mėn.

1) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 10 000 vienetų prekių įmonei B, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

2) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 5 000 vienetų prekių įmonei C, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

3) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 10 000 papildomų vienetų prekių įmonei B, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

4) A nusprendžia, kad B skirti 5 000 vienetų pagal atsargų atšaukimo procedūras bus pateikti C pagal atsargų atšaukimo procedūras VN Nr. 2.

5) B skirti 5 000 vienetų pagal atsargų atšaukimo procedūras grąžinami A į VN Nr. 1.

6) B perima 5 000 vienetų nuosavybę. Sumokėtas atlygis: 100 000 EUR.

7) C skirti 2 000 atšauktų atsargų vienetai parduodami įmonei D, esančiai VN Nr. 2. Sumokėtas atlygis: 40 000 EUR.

Vasario mėn.

8) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 10 000 vienetų įmonei B, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

9) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 10 000 vienetų įmonei C, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

10) A išsiunčia 2 000 vienetų, kurie jau buvo VN Nr. 2 pagal atsargų atšaukimo procedūras su B, įmonei E, esančiai VN Nr. 3, kur jiems bus taikomos atsargų atšaukimo procedūros.

11) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 2 000 vienetų įmonei D, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

12) Visi vienetai, išsiųsti D, yra grąžinami A, esančiai VN Nr. 1.

13) A iš VN Nr. 1 išsiunčia 5 000 vienetų įmonei F, esančiai VN Nr. 2, pagal atsargų atšaukimo procedūras.

14) B perima 8 000 vienetų nuosavybę. Sumokėtas atlygis: 160 000 EUR.

15) B perima 6 000 vienetų nuosavybę. Sumokėtas atlygis: 120 000 EUR.

16) A grąžina į VN Nr. 1 2 000 vienetų prekių, kurios anksčiau pagal atsargų atšaukimo procedūras buvo išsiųstos F.

17) 1 000 F skirtų vienetų pradedamos taikyti atsargų atšaukimo procedūros su H, esančia VN Nr. 2.

18) F perima 2 000 vienetų nuosavybę. Sumokėtas atlygis: 40 000 EUR suma.

19) A parduoda 5 000 vienetų, kuriems taikomos atsargų atšaukimo procedūros su C, tiesiogiai G, esančiai VN Nr. 3. Sumokėtas atlygis: 100 000 EUR suma.

20) A nusprendžia, kad B skirti 2 000 vienetų pagal atsargų atšaukimo procedūras bus perkelti į C atšauktas atsargas VN Nr. 2. Vėliau vasario mėnesį tiems patiems 2 000 vienetų pradedamos taikyti atsargų atšaukimo procedūros su H, esančia VN Nr. 2.

21) Kiti 2 000 vienetų, kurioms taikomos atsargų atšaukimo procedūros su B, esančia VN Nr. 2, perkeliami į H atšauktas atsargas VN Nr. 2.

Informaciją, kurią A turi įtraukti į sumuojamąsias ataskaitas

Sausio mėn.

VN Nr. 1 pateiktoje sumuojamojoje ataskaitoje, atitinkančioje sausio mėnesį, A turėtų nurodyti šią informaciją:

– įmonės B PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 be jokių sumų (šis kodas nurodomas tik vieną kartą ir apims 1 ir 3 sandorius);

– įmonės C PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 be jokių sumų (2 sandoris);

– B ir C PVM mokėtojo kodus VN Nr. 2 toje pačioje eilutėje (4 sandoris);

– B PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 su žyma, kad prekės grąžinamos, be jokių sumų (5 sandoris);

– B PVM mokėtojo kodą ir 100 000 EUR sumą (6 sandoris);

– A PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 ir tariamo tiekimo Bendrijos viduje apmokestinamąją vertę, apskaičiuotą pagal PD 76 straipsnį (7 sandoris). Šiam sandoriui nereikia nurodyti D PVM mokėtojo kodo, nes sandoris laikomas vidaus tiekimu, kurį A atlieka D VN Nr. 2.

Vasario mėn.

VN Nr. 1 pateiktoje sumuojamojoje ataskaitoje, atitinkančioje vasario mėnesį, A turėtų nurodyti šią informaciją:

– įmonės B PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 be jokių sumų (8 sandoris);

– įmonės C PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 be jokių sumų (9 sandoris);

– A PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 ir tariamo tiekimo Bendrijos viduje apmokestinamąją vertę, apskaičiuotą pagal PD 76 straipsnį (10 sandoris). Be to, šio sandorio atžvilgiu A turės pateikti sumuojamąją ataskaitą VN Nr. 2, nurodydama E PVM mokėtojo kodą VN Nr. 3, bet nenurodydama jokių sumų;

– D PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 be jokių sumų (11 sandoris);

– D PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 su žyma, kad prekės grąžinamos, be jokių sumų (12 sandoris);

– F PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 be jokių sumų (13 sandoris);

– B PVM mokėtojo kodą ir 160 000 EUR sumą (14 sandoris);

– C PVM mokėtojo kodą ir 120 000 EUR sumą (15 sandoris);

– F PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 su žyma, kad prekės grąžinamos, be jokių sumų (16 sandoris);

– įmonių F ir H, esančių VN Nr. 2, PVM mokėtojo kodus be jokių sumų toje pačioje eilutėje (17 sandoris);

– įmonės F PVM mokėtojo kodą ir 40 000 EUR sumą (18 sandoris);

– A PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 ir tariamo tiekimo Bendrijos viduje apmokestinamąją vertę, apskaičiuotą pagal PD 76 straipsnį (19 sandoris). Šis sandoris turėtų būti nurodomas vienoje sumuojamosios ataskaitos eilutėje su 10 sandoriu. Todėl būtų tik viena eilutė, kurioje būtų nurodytas A PVM mokėtojo kodas VN Nr. 2 visai abiejų tariamų tiekimų Bendrijos viduje apmokestinamajai vertei, apskaičiuotai pagal PD 76 straipsnį (10 ir 19 sandoriai). Be to, šio sandorio (19 sandoris) atžvilgiu A turės pateikti sumuojamąją ataskaitą VN Nr. 2, nurodydama G PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2 ir 100 000 EUR sumą;

– įmonių B ir C PVM mokėtojo kodus VN Nr. 2 toje pačioje eilutėje ir įmonių C ir H PVM mokėtojo kodus VN Nr. 2 kitoje eilutėje be jokių sumų (20 sandoris);

– įmonių B ir H PVM mokėtojo kodus VN Nr. 2 toje pačioje eilutėje be jokių sumų (21 sandoris).

2.5.22. Ką reiškia sąvoka „pateiktos informacijos pasikeitimas“ PD 262 straipsnio 2 dalyje?

Apskritai, remiantis PD 17a straipsnio 2 dalies d punktu ir 262 straipsnio 2 dalimi, kai prekės siunčiamos pagal atsargų atšaukimo procedūras iš vienos valstybės narės į kitą, apmokestinamasis asmuo, išsiunčiantis arba gabenantis prekes (pats arba per trečiąją šalį jo vardu), sumuojamojoje ataskaitoje turi nurodyti apmokestinamojo asmens, kuriam skirtos prekės (prekes ketinančio įsigyti asmens), tapatybę[11] ir jo PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė valstybė narė, į kurią siunčiamos arba gabenamos prekės (nenurodydamas prekių vertės). To reikalaujama pagal teisės aktus kiekvieno perdavimo (prekių gabenimo), kurį tiekėjas atlieka prekes ketinančiam įsigyti asmeniui, atžvilgiu.

Iš šios pirmiau pateiktos nuorodos sumuojamojoje ataskaitoje atitinkamos valstybės narės gauna šios informacijos:

[11] Žr. 2.5.23 skirsnį.

(i) tai, kad apmokestinamasis asmuo, kuris teikia sumuojamąją ataskaitą, jam priklausančias prekes perdavė (pervežė) iš vienos valstybės narės į kitą (arba tai jo vardu pateikė trečioji šalis) ir todėl prekės fiziškai yra pastarosios valstybės narės teritorijoje;

(ii) tai, kad šios prekės yra laikomos atvežimo valstybėje narėje, jomis disponuoja ir jas tikriausiai įsigys apmokestinamasis asmuo, kurio PVM mokėtojo kodas nurodytas sumuojamojoje ataskaitoje;

(iii) tai, kad sumuojamojoje ataskaitoje nenurodyta jokia vertė, rodo, kad prekės buvo išsiųstos pagal atsargų atšaukimo procedūras, todėl tai nėra įprastas tiekimas Bendrijos viduje.

Be informacijos, kuri turi būti pateikiama sumuojamojoje ataskaitoje įprastose atsargų atšaukimo situacijose, tiekėjas taip pat įpareigojamas sumuojamojoje ataskaitoje nurodyti informaciją apie bet kokį pateiktos informacijos pasikeitimą (PD 262 straipsnio 2 dalis).

Teisiniame tekste taip pat nenurodyta, ką apima ši sąlyga. Teoriškai ir laikantis griežto požiūrio, ne viena situacija, kuri gali susidaryti po to, kai prekės išsiunčiamos pagal atsargų atšaukimo procedūras į kitą valstybę narę, galėtų būti laikoma tokiu pasikeitimu, nes pirminė pateikta informacija (kurią sudaro trys pirmiau nurodyti elementai) nebebus tiksli.

Tokių situacijų apžvalga:

– Atvejai, kai prekes ketinęs įsigyti asmuo atšaukia prekes, prekes ketinęs įsigyti asmuo pakeičiamas, prekės parduodamos vidaus rinkoje pirkėjui, kuris nėra prekes ketinęs įsigyti asmuo. Visais šiais atvejais galima laikyti, kad įvyko pateiktos informacijos pasikeitimas, atsižvelgiant į tai, kad prekėmis nebedisponuoja ir jų tikriausiai neįsigys apmokestinamasis asmuo, kurio PVM mokėtojo kodas iš pradžių buvo nurodytas sumuojamojoje ataskaitoje (žr. ii punktą)[12].

– Atvejai, kai prekės grąžinamos tiekėjui, prekės parduodamos klientui kitoje valstybėje narėje, prekės eksportuojamos už ES ribų ir prekės prarandamos arba sunaikinamos. Tokiais atvejais gali būti laikoma, kad įvyko pateiktos informacijos pasikeitimas, nes prekių fiziškai nebėra tos valstybės narės, į kurią jos iš pradžių buvo išsiųstos arba gabenamos, teritorijoje (žr. i punktą). Be to, šiuo atveju prekėmis taip pat nebedisponuoja ir jų tikriausiai neįsigys apmokestinamasis asmuo, kurio PVM mokėtojo kodas iš pradžių buvo nurodytas sumuojamojoje ataskaitoje (žr. ii punktą).

Daugelio nurodytų situacijų atveju nebetaikomas atsargų atšaukimo supaprastinimas (PD 17a straipsnio 7 dalis) ir įvyksta prekių tiekimas (kai prekes atšaukia jas ketinęs įsigyti asmuo) arba perdavimas (pagal PD 17 straipsnį). Abiem atvejais tiekėjas atlieka tiekimą Bendrijos viduje pirmojoje valstybėje narėje ir įsigijimą Bendrijos viduje pirminių atsargų valstybėje narėje. Toks tiekimas turi būti nurodytas tiekėjo sumuojamojoje ataskaitoje (remiantis PD 262 straipsnio 1 dalies a punktu), nes tai užtikrina tolesnį prekių sekimą.

[12] Konkrečiai, kai prekes, atšaukia jas ketinęs įsigyti asmuo, jis jau yra jas įsigijęs, todėl joms nebetaikomos atsargų atšaukimo procedūros.

Dėl šios priežasties įmonėms būtų pasikartojamas darbas, painu ir sudėtinga vertinti šias situacijas kaip pateiktos informacijos pasikeitimą, nes jas reikėtų vėl nurodyti sumuojamojoje ataskaitoje (remiantis PD 262 straipsnio 2 dalimi).

Tačiau yra dvi pirmiau minėtos situacijos, kai atsargų atšaukimo supaprastinimas toliau taikomas (jeigu yra vykdomos tam tikros sąlygos), ir todėl jų nereikia iš naujo nurodyti sumuojamojoje ataskaitoje remiantis PD 262 straipsnio 1 dalies a punktu: *prekes ketinusio įsigyti asmens pakeitimas* ir *prekių grąžinimas*.

Todėl atrodo, kad pateiktos informacijos pasikeitimas, nurodytas PD 262 straipsnio 2 dalyje, turėtų įvykti tik šiose dviejose situacijose, nes naujas paminėjimas sumuojamojoje ataskaitoje yra tinkamas siekiant užtikrinti fizinį prekių sekimą ir tinkamą apmokestinamojo asmens, įgalioto atšaukti šias prekes iš atsargų, nustatymą. Teisiniu požiūriu šis aiškinimas atitinka PD 17a straipsnio 2 dalies d punktą, kuriame nustatyta, kad nurodymas sumuojamojoje ataskaitoje yra atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlyga. Be to, toks aiškinimas atitinka taisyklių tikslą ir sukuria gerokai mažesnę naštą įmonėms nei ta, kurią sukurtų griežtas aiškinimas.

2.5.23. <u>Kaip reikėtų suprasti PD 17a straipsnio 2 dalies d punkte nurodytą prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybę?</u>

Viena iš PD 17a straipsnio 2 dalies d punkto sąlygų, leidžiančių taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą, yra tiekėjo pareiga sumuojamojoje ataskaitoje nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybę ir prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, į kurią siunčiamos ar gabenamos prekės.

Praktikoje sumuojamojoje ataskaitoje gali būti nurodytas tik prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas. Taigi kyla klausimas, kaip įvykdyti PD 17a straipsnio 2 dalies d punkte nustatytą reikalavimą sumuojamojoje ataskaitoje nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybę.

Apmokestinamojo asmens tapatybės nurodymas pateikiant individualų PVM mokėtojo kodą praktikoje reiškia, kad kiekvienas kodas yra priskiriamas vienam konkrečiam apmokestinamajam asmeniui. Valstybės narės privalo elektroninėje sistemoje saugoti duomenis apie asmens, kuriam buvo suteiktas PVM mokėtojo kodas, tapatybę, veiklą, teisinę formą ir adresą (2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje 17 straipsnio 1 dalies b punktas).

Kitaip tariant, apmokestinamojo asmens tapatybė ir jo PVM mokėtojo kodas sistemoje yra glaudžiai susiję (ir paprastai neatsiejami).

Todėl reikalavimas nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybę turėtų būti laikomas įvykdytu, kai sumuojamojoje ataskaitoje nurodomas to prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas. Tą patvirtina PD 262 straipsnio 2 dalies formuluotė, kurioje nurodytas tik prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodas, neminint jo tapatybės.

2.5.24. Ar numatytos pereinamojo laikotarpio priemonės, taikomos gabenimui, prasidėjusiam iki atsargų atšaukimo supaprastinimo įsigaliojimo ir pasibaigusiam jam įsigaliojus?

Teisinėse nuostatose nenumatytos jokios pereinamojo laikotarpio priemonės, taikomos prekių gabenimui, kuris prasidėtų iki 2020 m. sausio 1 d. ir pasibaigtų po šios dienos (kai įsigalioja atsargų atšaukimo supaprastinimas). Tačiau tokiose situacijose būtina užtikrinti vienodą požiūrį. Šiuo atžvilgiu, kadangi atsargų atšaukimo supaprastinimo taisyklėse ir jose apibrėžtose atsargų atšaukimo procedūrose atsižvelgiama į tai, kad prekės išsiunčiamos ar gabenamos į kitą valstybę narę (PD 17a straipsnio 2 dalies a punktas), atrodo, kad turėtų būti taikomos šios taisyklės:

– jeigu gabenimas prasidės iki 2020 m. sausio 1 d., PD 17a straipsnyje nustatyto atsargų atšaukimo supaprastinimo negalima taikyti net ir tada, kai prekės į paskirties valstybę narę atvežamos po šios dienos;

– tuo atveju, jeigu gabenimas prasidės 2020 m. sausio 1 d. arba vėliau, taikomos naujos atsargų atšaukimo supaprastinimo taisyklės. Jeigu supaprastinimas taikomas, turi būti tinkamai užpildyta deklaravimo laikotarpio, apimančio gabenimo pradžios dieną, sumuojamoji ataskaita.

2.5.25. Ar tiekėjas, neįsisteigęs ES, gali taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą? Ar „CP42 išimtis“ taikoma importuojamoms prekėms, kurioms vėliau taikomos atsargų atšaukimo procedūros?

Tam, kad būtų taikomas atsargų atšaukimo supaprastinimas, tiekėjas negali būti įsteigęs savo verslo ar turėti nuolatinį padalinį valstybėje narėje, į kurią prekės gabenamos ar išsiunčiamos. Be šios sąlygos nėra kitų reikalavimų, taikomų tiekėjo įsisteigimo vietai, kuri gali būti kitoje valstybėje narėje ar kitur.

Galima būtų kelti klausimą, ar PD 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 2 dalyje nustatytas neapmokestinimas (vadinamoji CP42 išimtis importuojant) būtų taikomas tuo atveju, kai po importo būtų atliekamas atšauktų atsargų gabenimas. Reikia atsakyti, kad, kadangi importuojant dar nėra tikrumo dėl tiekimo bet kuriam prekes ketinančiam įsigyti asmeniui, CP42 išimtis negali būti taikoma. Taigi tai gali būti situacija, kai prekes gabenantis apmokestinamasis asmuo netaikytų atsargų atšaukimo supaprastinimo, kad neprarastų galimybės pasinaudoti neapmokestinimu importuojant (remiantis PD 143 straipsnio 1 dalies d punktu).

2.5.26. Prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybė – kaip tiekėjas turi sužinoti tapatybę? Ar pakanka pirkimo-pardavimo sutarties?

PVM direktyvoje šiuo klausimu nėra specialių taisyklių, tačiau šiuo atžvilgiu turėtų pakakti tiekėjo ir prekes ketinančio įsigyti asmens sutarties, kuri yra atsargų atšaukimo sandorio pagrindas. Tiekėjas turi žinoti ne tik prekes ketinančio įsigyti asmens tapatybę, bet ir PVM mokėtojo kodą, kurį tokiam prekes ketinančiam įsigyti asmeniui suteikė valstybė narė, į kurią gabenamos prekės. Tiekėjas turi nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą sumuojamojoje ataskaitoje, teikiamoje už prekių gabenimo laikotarpį.

2.5.27. Ką reiškia sąvoka „susitarimas“ PD 17a straipsnio 2 dalies a punkte? Ar tai visada yra pirkimo-pardavimo sutartis?

PVM direktyvoje nenustatyta ir nenurodyta, kokį susitarimą turi būti sudarę tiekėjas ir prekes ketinantis įsigyti asmuo. Nepaisant to, galima pagrįstai daryti prielaidą, kad tuo atveju, kai šalys yra sudariusios sutartį, pagal kurią prekes ketinančiam įsigyti asmeniui leidžiama paimti tam tikros rūšies prekes iš atsargų sumokėjus tam tikrą kainą (tokiu būdu įgyjant tų prekių nuosavybę), yra vykdoma PD 17a straipsnio 2 dalies a punkte nurodyta sąlyga, susijusi su galiojančiu susitarimu tarp abiejų apmokestinamųjų asmenų.

2.5.28. Ar yra vykdomos atsargų atšaukimo procedūrų sąlygos, jeigu prekes, kurias reikia pristatyti jas ketinančiam įsigyti asmeniui, sandėlyje pirma turi išrūšiuoti trečioji šalis?

Šiuo klausimu PVM direktyvoje nieko nenurodyta, todėl neatmetama galimybė, kad šiuo atveju gali būti vykdomos atsargų atšaukimo supaprastinimo sąlygos.

2.5.29. Kas yra laikytina ir kas nelaikytina sandėliu taikant atsargų atšaukimo procedūrų supaprastinimą?

Atrodo, kad pagrįstai galima daryti prielaidą, jog atsargų atšaukimo procedūros paprastai apims sandėlį atvežimo valstybėje narėje, į kurį prekės atvežamos ir iš kurio jos gali būti atšauktos jas ketinančio įsigyti asmens. ĮR 54a straipsnio 1 dalies c punkte aiškiai nustatyta tiekėjo pareiga nurodyti sandėlio adresą ir prekių atvežimo į tą sandėlį datą. Panaši sąlyga nurodyta ĮR 54a straipsnio 2 dalies c punkte dėl prekes ketinančio įsigyti asmens registro.

Priešingai, sandėlio buvimas nenurodytas PD 17a straipsnio 2 dalyje kaip sąlyga, kad būtų galima taikyti atsargų atšaukimo supaprastinimą. Todėl galima kelti klausimą, ar sandėlis, įprastai suprantamas kaip prekių laikymo vieta, iš tikrųjų yra būtinas, ir ar šiuo atžvilgiu yra kitų galimybių (pvz., prekės laikomos sunkvežimyje, važiuojančiame tarp prekes ketinančių įsigyti asmenų, ar net portfelyje, kai prekės, kurioms taikomos atsargų atšaukimo procedūros, yra labai maži daiktai).

Komisijos tarnybų nuomone, tikėtina, kad šiais atvejais tiekėjas tiesiog atlieka tiesioginį tiekimą prekes įsigyjančiam asmeniui. Dėl šios priežasties, kad būtų galima taikyti PD 17a straipsnyje numatytą supaprastinimą, tokiais atvejais atitinkamos šalys turėtų sugebėti įtikinamai įrodyti mokesčių administratoriui, kad ypatinga situacija (pvz., atšauktos sunkvežimyje esančios atsargos) iš tikrųjų yra atsargų atšaukimo procedūros pagal PD 17a straipsnio 2 dalį. Tai, *inter alia*, reiškia, kad jos turi įrodyti, jog tiekėjas išlieka prekių savininkas ir kad tarp šio tiekėjo ir prekes ketinančio įsigyti asmens yra susitarimas, pagal kurį pastarasis turi teisę atšaukti prekes vėliau. Be to, tokiais atvejais būtų reikalaujama, kad tiekėjo ir prekes ketinančio įsigyti asmens registruose būtų nuolat (tikruoju laiku) atspindima, kur yra prekės tam tikru konkrečiu laiko momentu, kad mokesčių administratorius galėtų tinkamai jas kontroliuoti.

2.5.30. Ar registrą (-us) gali tvarkyti trečioji šalis (pavyzdžiui, sandėlio savininkas) tiekėjo ir (arba) prekes ketinančio įsigyti asmens vardu?

Trečioji šalis galėtų tvarkyti registrą, tačiau atitinkami apmokestinamieji asmenys, tiekėjas ir prekes ketinantis įsigyti asmuo yra toliau atsakingi už šios prievolės vykdymą (išskyrus, kiek tai susiję su prekes ketinančiu įsigyti asmeniu, už elementus, nurodytus ĮR 54a

straipsnio 2 dalies c, e ir f punktuose, jeigu yra vykdomos ĮR 54a straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytos sąlygos).

2.5.31. Jeigu gabenimas prasideda 1 mėnesį ir baigiasi 2 mėnesį, koks yra atitinkamas sumuojamosios ataskaitos laikotarpis?

Panašiai kaip nurodyta 2.5.24 skirsnyje dėl pereinamojo laikotarpio priemonių, atitinkama data šiuo atveju yra gabenimo pradžios diena. Todėl tiekėjas turės nurodyti prekes ketinančio įsigyti asmens PVM mokėtojo kodą 1 mėnesio sumuojamojoje ataskaitoje.

3. GRANDININIAI SANDORIAI

3.1. Atitinkama nuostata

PD 36a straipsnis.

3.2. Bendrosios aplinkybės

Grandininiai sandoriai pagal PD 36a straipsnį yra tų pačių prekių vienas po kito einantis tiekimas (tai reiškia, kad prekės tiekiamos atliekant du ar daugiau vienas po kito einančius tiekimus), kai atliekamas tik vienas tiekiamų prekių gabenimas Bendrijos viduje iš vienos valstybės narės į kitą.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (ESTT) nuosekliai sprendžia, kad tokiomis aplinkybėmis prekių gabenimas Bendrijos viduje gali būti priskirtas tik vienam iš grandinės tiekimų, kuriam gali būti taikoma PD 138 straipsnyje nustatytas neapmokestinimas, kai atliekamas tiekimas Bendrijos viduje[13].

Tačiau PVM direktyvos redakcijoje, galiojusioje iki 2020 m. sausio 1 d., nebuvo numatyta jokia konkreti taisyklė dėl prekių gabenimo Bendrijos viduje paskirstymo. ESTT praktikoje buvo pateiktos tam tikros rekomendacijos, tačiau kiekvienu konkrečiu atveju vis tiek turėjo būti atliekamas bendras visų konkrečių aplinkybių vertinimas.

Todėl tokiais atvejais nebuvo taikoma jokia bendroji taisyklė, o vertinimas, kaip priskirti prekių tiekimą Bendrijos viduje konkrečiam grandinės sandoriui, turėjo būti atliekamas kiekvienu konkrečiu atveju. Tokia padėtis galėtų lemti skirtingą požiūrį valstybėse narėse, dėl kurių galėtų susidaryti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo situacijos, o veiklos vykdytojai neturėtų teisinio tikrumo.

Naujoji PD 36a straipsnio nuostata skirta šiam klausimui ir ja nustatomos taisyklės, pagal kurias prekių gabenimas Bendrijos viduje gali būti priskiriamas konkrečiam tiekimui sandorių grandinėje.

3.3. Kaip nuostata veikia?

Tarybos direktyvoje (ES) 2018/1910 buvo nustatytas naujas PVM direktyvos 36a straipsnis. Šiame straipsnyje nurodyta, kokiam tiekimui turi būti priskirtas prekių gabenimas ar išsiuntimas Bendrijos viduje, kai vykdomas grandininis sandoris, tai yra, koks tiekimas turi būti laikomas tiekimu Bendrijos viduje.

Kad būtų taikomas PD 36a straipsnis, turi būti vykdomos šios sąlygos:

- prekės turi būti tiekiamos iš eilės. Todėl būtina, kad grandinininiame sandoryje dalyvautų bent trys asmenys;
- prekės turi būti išsiųstos arba gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą. Todėl ši nuostata netaikoma grandininiams sandoriams, susijusiems su importu ir eksportu, arba sandoriams, kurie apima tiekimą tik valstybės narės teritorijoje;
- prekės turi būti gabenamos arba siunčiamos tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam tiekimo grandinėje esančiam įsigyjančiam asmeniui.

[13] Pirmą kartą ESTT taip nusprendė 2006 m. balandžio 6 d. Sprendime *Emag Handel Eder*, C-245/04.

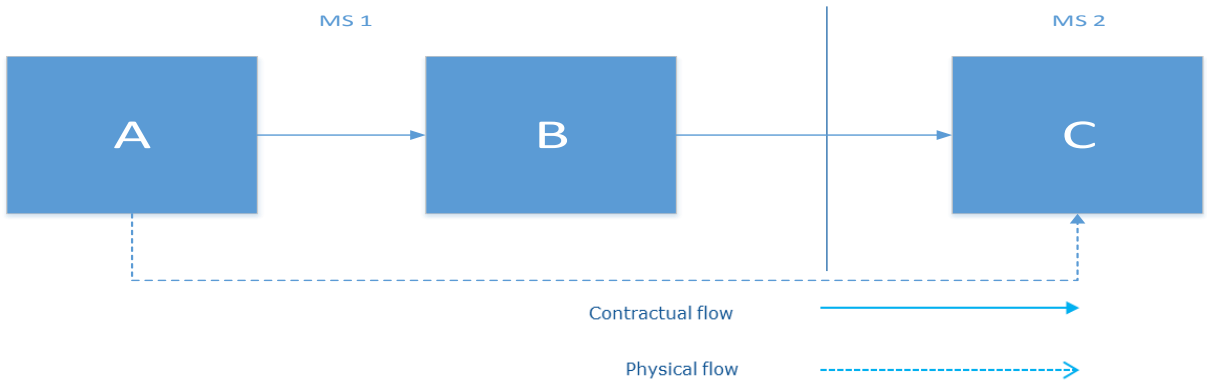
Jeigu šios sąlygos yra vykdomos, PD 36a straipsnio 1 dalyje yra nustatyta bendroji taisyklė: prekių išsiuntimas ar gabenimas priskiriamas tiekimui, **atliktam** tarpiniam veiklos vykdytojui.

Tačiau PD 36a straipsnio 2 dalyje numatyta galimybė nukrypti nuo bendrosios taisyklės. Taip bus tuo atveju, kai tarpinis veiklos vykdytojas nurodo savo tiekėjui savo PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiunčiamos arba gabenamos. Tokiu atveju prekių išsiuntimas arba gabenimas priskiriamas tiekimui, **kurį atliko** tarpinis veiklos vykdytojas.

Tarpinis veiklos vykdytojas apibrėžtas PD 36a straipsnio 3 dalyje. Tai yra grandinėje esantis tiekėjas (išskyrus pirmąjį tiekėją), kuris siunčia arba gabena prekes arba kurio vardu tai atlieka trečioji šalis. Norėdamas įrodyti, kad yra tarpinis veiklos vykdytojas, jis turės saugoti įrodymus, kad gabeno prekes savo vardu arba kad pasirūpino, jog prekes gabentų trečioji šalis, veikianti jo vardu.

3.4. Įvairūs scenarijai – pavyzdžiai

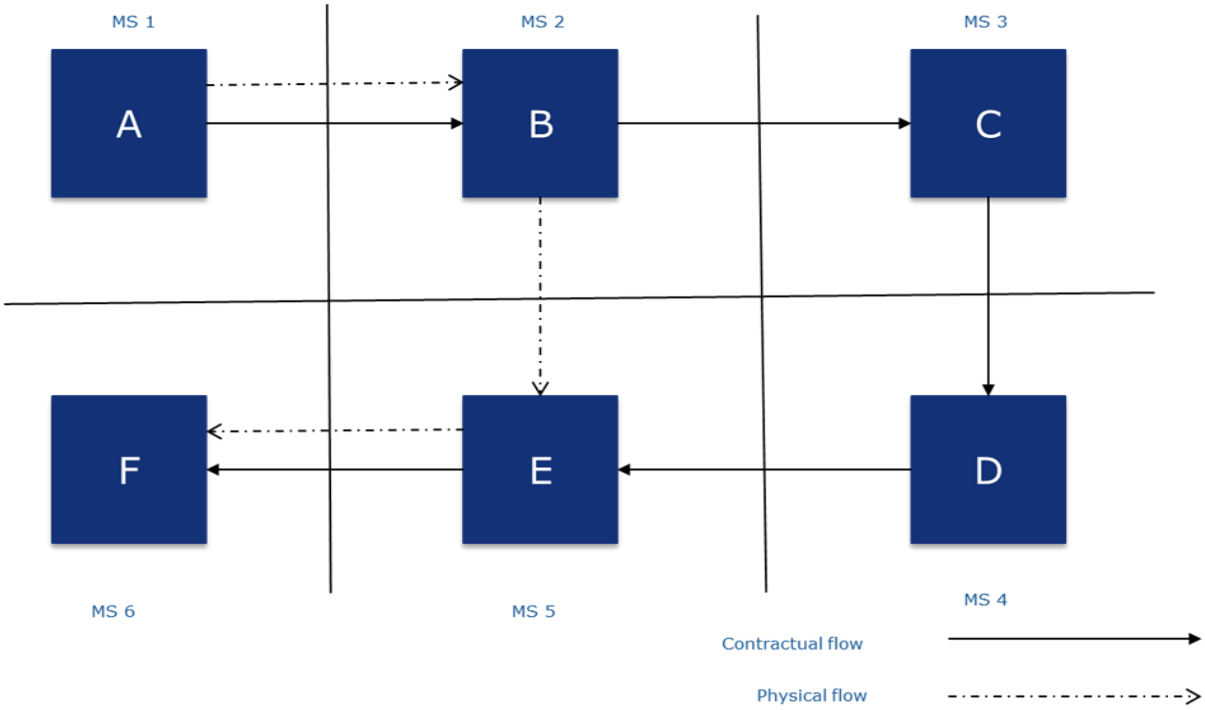
3.4.1. 1 pavyzdys – paprastas grandininio sandorio atvejis



Čia turime vienas po kito einantį prekių tiekimą iš A į B ir iš B į C, kai prekės gabenamos tik vieną kartą – iš A, esančio VN Nr. 1, į C, esantį VN Nr. 2. Šiuo atveju yra sudėtinga nustatyti, ar gabenimas Bendrijos viduje turi būti priskiriamas tiekimui iš A į B, ar tiekimui iš B į C.

Tačiau yra ir sudėtingesnių atvejų, kai galimi net keli prekių gabenimai ES teritorijoje. Tokiomis aplinkybėmis svarbu išanalizuoti, kuriems sandoriams taikoma PD 36a straipsnio 1 dalyje numatyta priemonė, o kuriems – ne, todėl jie turi būti nagrinėjami atskirai. Todėl pirmiausia reikia nustatyti grandininio sandorio ribas.

3.4.2. *2 pavyzdys – sudėtingesnė padėtis, susijusi su skirtingais gabenimais*



Šiame pavyzdyje atliekami trys skirtingi gabenimai: iš A į B, iš B į E ir iš E į F. Daroma prielaida, kad gabenimai atliekami ne tik vienas po kito, bet ir yra aiškus jų nutrūkimas, todėl jų negalima laikyti vienu bendru gabenimu. Tokiu atveju tiekimas iš A į B ir iš E į F nepatenka į grandininiams sandoriams numatytos priemonės taikymo sritį, nes neatitinka PD 36a straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų, ypač dėl tiesioginio gabenimo iš pirmojo tiekėjo paskutiniam tiekimo grandinėje esančiam įsigyjančiam asmeniui, kai atliekamas tų pačių prekių vienas po kito einantis tiekimas. Todėl tiekimas tarp A ir B, taip pat tarp E ir F yra įprastas tiekimas Bendrijos viduje.

Priešingai, sandoriai tarp B, C, D ir E yra grandininio sandorio dalis: prekės tiekiamos viena po kitos tarp šių keturių šalių, prekės yra siunčiamos arba gabenamos iš vienos valstybės narės (VN Nr. 2) į kitą valstybę narę (VN Nr. 5) ir prekės gabenamos tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo (B) paskutiniam tiekimo grandinėje esančiam įsigyjančiam asmeniui (E).

Todėl šių trijų sandorių tarp šių keturių šalių atžvilgiu gabenimą reikia priskirti tik vienam iš jų.

3.5. Gabenimo priskyrimas vienam iš grandinės tiekimų – 1 ir 2 pavyzdžių paaiškinimai

PD 36a straipsnio 1 dalyje yra nustatyta bendroji taisyklė. Gabenimas bus priskiriamas **tik** tiekimui, atliktam **tarpiniam veiklos vykdytojui**.

Iš šios taisyklės galima daryti pirmą išvadą, kad gabenimas ar išsiuntimas gali būti priskiriamas tik vienam tiekimui. Todėl kitiems grandinės tiekimams bus taikomos prekių tiekimo be gabenimo taisyklės ir jie bus laikomi vidaus tiekimu prekių išvežimo valstybėje narėje arba prekių atvežimo valstybėje narėje.

Antra išvada, kurią galima padaryti iš taisyklės, yra ta, kad, norint priskirti prekių gabenimą arba išsiuntimą vienam tiekimui, būtina nustatyti tarpinį veiklos vykdytoją, kurio apibrėžtis nurodyta 3.3 skirsnyje.

Reikėtų pažymėti, kad PD 36a straipsnio taisyklės taikomos tik siekiant išsiaiškinti, kuriam grandinės sandoriui reikia priskirti gabenimą. Šios taisyklės neturi jokios įtakos mokestinėms prievolėms, kurios nustatomos pagal bendrąsias taisykles.

3.5.1. Gabenimo priskyrimas 1 pavyzdyje

Šioje situacijoje manysime, kad tarpinis veiklos vykdytojas yra B. Tai reiškia, kad B pats išsiunčia arba gabena prekes iš VN Nr. 1 į VN Nr. 2 (savo vardu, o ne kitos tiekimo grandinės šalies vardu) arba trečioji šalis tai padaro jo vardu.

Bendroji PD 36a straipsnio 1 dalies taisyklė yra ta, kad prekių išsiuntimas arba gabenimas priskiriamas tik tiekimui, atliekamam tarpiniam veiklos vykdytojui. Todėl prekių tiekimas Bendrijos viduje bus tiekimas iš A į B. Tokiu atveju B turės pateikti A PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė ne VN Nr. 1, o kita valstybė narė, kad A atliekamam tiekimui būtų galima taikyti PD 138 straipsnyje nustatytą neapmokestinimą. B atliks prekių įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 2. Tiekimas iš B į C bus vietos tiekimas VN Nr. 2, o B turės sumokėti PVM už tokį tiekimą VN Nr. 2[14]. B turės būti įregistruotas VN Nr. 2 ir pateikti PVM deklaraciją toje valstybėje narėje.

Tačiau, kaip matome 1 pavyzdyje, B yra įsisteigęs VN Nr. 1. Tikėtina, kad VN Nr. 1 jam suteikė PVM mokėtojo kodą, ir tokiu atveju jis gali nuspręsti A nurodyti tą mokėtojo kodą vietoje PVM mokėtojo kodo, kurį jam suteikė ne VN Nr. 1, o kita valstybė narė. Tokiu atveju vietoje PD 36a straipsnio 1 dalyje nurodytos bendrosios taisyklės būtų taikoma PD 36a straipsnio 2 dalyje nustatyta taisyklė. Todėl prekių išsiuntimas ar gabenimas būtų priskiriamas ne tiekimui, atliktam B, o tiekimui, kurį atliko B.

Tokiu atveju A atliks vidaus tiekimą B VN Nr. 1. B atliks prekių tiekimą Bendrijos viduje C VN Nr. 1. C atliks prekių įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 2. Taigi B nereikia registruotis VN Nr. 2 ar pateikti PVM deklaracijos toje valstybėje narėje.

3.5.2. Gabenimo priskyrimas 2 pavyzdyje

Kaip paaiškinta anksčiau, tame pavyzdyje grandininio sandorio dalis buvo tik tiekimas tarp B, C, D ir E.

a) Pirmasis grandinėje esantis tiekėjas, organizuojantis išsiuntimą arba gabenimą[15]

Teisinėje nuostatoje aiškiai nustatyta, kad tarpinio veiklos vykdytojo sąvoka neapima pirmojo tiekėjo. Todėl tokioms situacijoms netaikoma PD 36a straipsnyje nustatyta taisyklė.

---

[14] Nebent VN Nr. 2 valstybė narė pasinaudojo PD 194 straipsnyje numatyta galimybe. Tokiu atveju C turės mokėti PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

[15] Šiame aiškinamųjų pastabų skirsnyje nuoroda į apmokestinamąjį asmenį, organizuojantį prekių gabenimą, turi būti suprantama taip, kad toks apmokestinamasis asmuo gabena prekes arba pats (savo vardu), arba per trečiąją šalį, veikiančią jo vardu. Šiuo klausimu žr. 3.6.5 skirsnį.

Šiuo atžvilgiu reikia turėti omenyje, kad pirmasis tiekėjas dalyvauja tik viename iš grandininio sandorio sandorių, t. y. jo atliekamame tiekime. Todėl, jeigu pirmasis tiekėjas organizuoja prekių išsiuntimą arba gabenimą, gabenimas arba išsiuntimas gali būti priskiriami tik tam sandoriui, kuriame jis dalyvauja – jo atliekamam tiekimui. Tada šis sandoris bus prekių tiekimas Bendrijos viduje, neapmokestinamas pagal PD 138 straipsnį, jeigu bus vykdomos tame straipsnyje nustatytos sąlygos.

Pagal 2 pavyzdyje pateiktą schemą grandininis sandoris apima prekių gabenimą iš VN Nr. 2 į VN Nr. 5 tiesiogiai iš B į E ir tiekimą tarp B, C, D ir E, todėl B yra pirmasis grandinėje esantis tiekėjas. Taigi, jeigu B organizuoja prekių gabenimą arba išsiuntimą, tas gabenimas bus priskiriamas tiekimui, kurį B atlieka C, o tai reiškia, kad B atliekamas prekių tiekimas Bendrijos viduje VN Nr. 2 yra neapmokestinamas PVM (jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), o C atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje yra apmokestinamas VN Nr. 5. Tokiu atveju tiekimas iš C į D ir iš D į E bus vidaus sandoriai VN Nr. 5.

Kaip minėta anksčiau, grandininiam sandoriui nepriskiriamas prekių tiekimas iš A į B, dėl kurio atliekamas konkretus gabenimas iš VN Nr. 1 į VN Nr. 2 tiesiogiai iš A į B. Tiekimas iš A į B savaime yra prekių tiekimas Bendrijos viduje VN Nr. 1, neapmokestinamas PVM (jeigu yra vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), todėl B atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje yra apmokestinamas VN Nr. 2.

b) Paskutinis grandinėje esantis įsigyjantis asmuo, organizuojantis išsiuntimą arba gabenimą

Paskutinis grandinėje esantis įsigyjantis asmuo taip pat negali būti tarpinis veiklos vykdytojas. Taip yra todėl, kad jis niekada neatitiks grandinėje esančio **tiekėjo** sąlygos, nustatytos PD 36a straipsnio 3 dalyje. Todėl situacijoms, kai paskutinis grandinėje esantis įsigyjantis asmuo organizuoja gabenimą, nėra taikoma PD 36a straipsnyje nustatyta taisyklė.

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.

Grįžtant prie 2 pavyzdžio, grandininis sandoris apima tiekimą tarp B, C, D ir E, todėl E yra paskutinis grandinėje esantis įsigyjantis asmuo. Taigi, jeigu E organizuoja prekių gabenimą arba išsiuntimą, tas gabenimas arba išsiuntimas bus priskiriamas tiekimui, kurį D atlieka E, o tai reiškia, kad D atliekamas prekių tiekimas Bendrijos viduje VN Nr. 2 yra neapmokestinamas PVM (jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), o E atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje yra apmokestinamas VN Nr. 5. Tiekimas iš B į C ir iš C į D bus vidaus sandoriai VN Nr. 2.

Kaip minėta anksčiau, prekių tiekimas iš E į F neįtraukiamas į grandininį sandorį, nes jis susijęs su konkrečiu gabenimu iš E į F, kuris skiriasi nuo gabenimo iš B į E. Tiekimas iš E į F yra prekių tiekimas Bendrijos viduje VN Nr. 5, neapmokestinamas PVM (jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), o F atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje yra apmokestinamas VN Nr. 6.

c) Grandinėje esantis veiklos vykdytojas, kuris nėra pirmasis tiekėjas ar paskutinis įsigyjantis asmuo, organizuoja išsiuntimą arba gabenimą

Dabar analizuosime, kaip yra tuo atveju, kai 2 pavyzdyje tarpinis veiklos vykdytojas yra arba C, arba D.

Kaip minėta anksčiau, PD 36a straipsnio 1 dalyje yra nustatyta bendroji taisyklė: gabenimas priskiriamas tiekimui, atliekamam tarpiniam veiklos vykdytojui (kuris negali būti pirmasis ar paskutinis asmuo tiekimo grandinėje).

Tačiau PD 36a straipsnio 2 dalyje yra nustatyta nuo šios bendrosios taisyklės leidžianti nukrypti nuostata. Jeigu tarpinis veiklos vykdytojas perduoda savo tiekėjui PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiunčiamos arba gabenamos, tada išsiuntimas arba gabenimas priskiriamas šio tarpinio veiklos vykdytojo atliktam prekių tiekimui.

Pavyzdžiui, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas yra C, bendroji taisyklė lems, kad gabenimas bus priskiriamas tiekimui, atliktam tarpiniam veiklos vykdytojui, t. y. tiekimui iš B į C. Taigi B atliekamas tiekimas bus prekių tiekimas Bendrijos viduje VN Nr. 2, neapmokestinamas PVM (jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), o C atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje būtų apmokestinamas VN Nr. 5. Tiekimas iš C į D ir iš D į E bus vidaus sandoriai VN Nr. 5.

Tačiau sandoris, kuriam priskiriamas gabenimas, pasikeistų, jeigu C nurodytų savo tiekėjui (B) PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiunčiamos arba gabenamos (VN Nr. 2). Tokiu atveju siuntimas arba gabenimas būtų priskiriami C atliktam tiekimui, tai yra tiekimui iš C į D.

Taigi C atliktų prekių tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 2, neapmokestinamą PVM (jeigu yra vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), o D atliktų įsigijimą Bendrijos viduje, apmokestinamą VN Nr. 5. Tiekimas iš B į C bus vietos sandoris VN Nr. 2, o tiekimas iš D į E bus vidaus sandoris VN Nr. 5.

3.6. Iš šios nuostatos kylantys smulkūs klausimai

3.6.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos

Rekomendacijos, parengtos po 2019 m. birželio 3 d. 113-ojo PVM komiteto posėdžio

3.	NAUJI TEISĖS AKTAI – NESENIAI PRIIMTŲ ES PVM NUOSTATŲ ĮGYVENDINIMO KLAUSIMAI
3.1.	Autorius: Komisija
Nuorodos:	PVM direktyvos 17a straipsnis, 36a straipsnis, 138 straipsnio 1 ir 1a dalys, 243 straipsnio 3 dalis ir 262 straipsnio 2 dalis PVM įgyvendinimo reglamento 45a ir 54a straipsniai
Tema:	Greitų sprendimų dokumentų rinkinio įgyvendinimas: Tarybos direktyva (ES) 2018/1910 ir Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912 (Dokumentas taxud.c.1(2019)3533969 – darbinis dokumentas Nr. 968)

Dokumentas D – taxud.c.1(2019) 7899573 – darbinis dokumentas Nr. 975

Grandininiai sandoriai: kartu su 141 straipsnyje numatyto supaprastinimo taikymu (trikampės prekybos sandoriai) (3.2.1 skirsnis)[16]

1. Kai tos pačios prekės yra tiekiamos viena po kitos ir šios prekės yra siunčiamos arba gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam tiekimo grandinėje esančiam įsigyjančiam asmeniui, PVM komitetas vieningai sutinka, kad sandorių grandinėje tik apmokestinamasis asmuo, atliekantis įsigijimą Bendrijos viduje (toliau – X), gali, jeigu yra vykdomos visos sąlygos, taikyti trikampės prekybos sandorių supaprastinimą, numatytą PVM direktyvos 141 straipsnyje.

2. PVM komitetas beveik vieningai sutinka, kad tokioje situacijoje, kokia aprašyta 1 punkte, laikoma, jog PVM direktyvos 141 straipsnio c punkte nustatyta sąlyga yra vykdoma, kai prekės yra tiesiogiai išsiunčiamos arba gabenamos ne iš valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį X naudoja atlikdamas įsigijimą Bendrijos viduje, į vietą, nurodytą asmens, kuriam X atlieka vėlesnį tiekimą (toliau – Y).

3. PVM komitetas beveik vieningai sutinka, kad aplinkybė, jog Y vėliau prekes tiekia kitam grandinėje esančiam asmeniui, neturi įtakos taikant trikampės prekybos sandorių supaprastinimą X sudarytiems sandoriams. Tačiau norint taikyti tokį supaprastinimą, turi būti vykdomos visos PVM direktyvos 141 straipsnio sąlygos, pagal kurias, remiantis beveik vieninga PVM komiteto nuomone, reikalaujama, kad Y būtų įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje turi būti sumokėtas PVM už jo vėlesnį tiekimą, nes pagal PVM direktyvos 197 straipsnį jis yra atsakingas, kad būtų sumokėtas PVM už tokį tiekimą.

3.6.2. Kokia yra šios nuostatos taikymo sritis?

Tam tikri sandoriai, kuriems netaikomas PD 36a straipsnis.

[16] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis. Šių aiškinamųjų pastabų 3.6.17 skirsnyje pateikiama daugiau informacijos apie grandininių sandorių taisyklių ir taisyklių, taikomų trikampės prekybos sandorių supaprastinimui, sąveiką.

Kaip nurodyta 3.3 skirsnyje, prekės turi būti išsiųstos arba gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą. Todėl ši nuostata netaikoma grandininiams sandoriams, susijusiems su importu ir eksportu arba apimantiems tik tiekimą valstybės narės teritorijoje.

Be to, pagal PD 36a straipsnio 4 dalį draudžiama taikyti grandininių sandorių taisyklę PD 14a straipsnyje nurodytoms situacijoms. Todėl ši taisyklė netaikoma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, naudodamasis elektronine sąsaja, pavyzdžiui, prekyviete, platforma, portalu ar panašiomis priemonėmis, sudaro sąlygas:

a) nuotolinei prekių, importuotų iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių, prekybai siuntomis, kurių vidinė vertė neviršija 150 EUR, arba

b) apmokestinamojo asmens, neįsisteigusio Bendrijoje, prekių tiekimui neapmokestinamajam asmeniui.

Tokiais atvejais laikoma, kad tiekimui sudarantis sąlygas apmokestinamasis asmuo pats gavo ir tiekė tas prekes; tačiau tokiam tiekimui negali būti taikomos PD 36a straipsnio taisyklės dėl grandininių sandorių.

3.6.3. Kas gali būti tarpiniu veiklos vykdytoju?

Tarpinis veiklos vykdytojas yra nepaprastai svarbus taikant taisyklę. Priklausomai nuo šio tarpinio veiklos vykdytojo pasirinkto varianto, prekių išsiuntimas arba gabenimas bus priskirtas jam atliktam tiekimui arba jo atliktam tiekimui.

Todėl, nustačius grandininį sandorį, kitas žingsnis yra nustatyti, kas yra tarpinis veiklos vykdytojas.

Kaip nurodyta 3.3 skirsnyje, PD 36a straipsnio 3 dalyje tarpinis veiklos vykdytojas yra apibrėžiamas kaip grandinėje esantis tiekėjas (išskyrus pirmąjį grandinėje esantį tiekėją), kuris arba siunčia ar gabena prekes, arba kurio vardu tai atlieka trečioji šalis.

3.6.4. Kas negali būti tarpiniu veiklos vykdytoju?

Kaip paaiškinta 3.5.2 skirsnyje analizuojant 2 pavyzdį, tarpiniu veiklos vykdytoju negali būti nei pirmasis tiekėjas, nei paskutinis grandinėje esantis įsigyjantis asmuo. Pirmasis tiekėjas aiškiai atmetamas dėl nuostatos formuluotės, o paskutinis įsigyjantis asmuo nėra grandinėje esantis tiekėjas. Todėl nė vienas iš jų negali būti tarpiniu veiklos vykdytoju.

Reikėtų pažymėti, kad, jeigu jie yra asmenys, organizuojantys prekių gabenimą, nekyla abejonių, kaip priskirti gabenimą Bendrijos viduje. Jeigu tą organizavo pirmasis tiekėjas, gabenimas bus priskirtas jo atliktam tiekimui. Jeigu gabenimą organizavo paskutinis įsigyjantis asmuo, gabenimas bus priskirtas jo atliktam tiekimui.

3.6.5. Ką reiškia formuluotė „arba siunčia ar gabena prekes, arba kurio vardu tai atlieka trečioji šalis“?

Šia formuluote atkartojama PD 138 straipsnio 1 dalies formuluotė, kurioje nurodyta: „išsiunčia ar išgabena <...> pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“. Todėl pastarąją nuostatą reikėtų aiškinti taip pat.

Paprastai tarpinis veiklos vykdytojas bus grandinėje esantis tiekėjas, organizuojantis (pats tiesiogiai arba per jo vardu veikiančią trečiąją šalį) prekių gabenimą; tai yra asmuo, kuris pats atlieka gabenimą savo vardu, arba samdo trečiąją šalį, kuri veiks jo vardu.

Šiuo atžvilgiu generalinė advokatė J. Kokott savo išvadoje byloje *Herst*[17] priėjo prie išvados, kad „priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekių gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorių grandinėje svarbiausia nustatyti, kam tenka atsitiktinio prekės praradimo gabenant turtą per sieną rizika. Šis tiekimas yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje, kurio vieta yra šalyje, kur pradėtas gabenimas“. Todėl, jos nuomone, tarpinis veiklos vykdytojas būtų grandinėje esantis apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prekių praradimo ar sugadinimo rizika gabenimo metu[18].

Tačiau kai kuriais atvejais dėl šio kriterijaus gali kilti tam tikrų praktinių sunkumų. Pavyzdžiui, gali būti, kad atsitiktinio prekių praradimo rizika yra paskirstoma pardavėjui ir pirkėjui tam tikrais gabenimo etapais pagal taikomas tarptautinės prekybos taisykles „Incoterms“. Tokiais atvejais būtų sunku nustatyti vieną grandinėje esantį apmokestinamąjį asmenį, kuriam tenka prekių praradimo ar sugadinimo rizika viso gabenimo metu.

Šiose situacijose, siekiant nustatyti, kas yra tarpinis veiklos vykdytojas, tinkamiausias kriterijus būtų grandinėje esantis apmokestinamasis asmuo, kuris pats gabena prekes arba turi būtinus susitarimus su trečiąja šalimi dėl prekių gabenimo, sudarydamas sutartį su tokia trečiąja šalimi. Nebent tokiais atvejais atitinkamas apmokestinamasis asmuo gali įrodyti mokesčių administratoriui priimtinu būdu, kad iš tikrųjų gabenimas buvo atliekamas arba sutartis buvo sudaryta kito grandinėje esančio apmokestinamojo asmens vardu, kuriam iš tikrųjų teko atsitiktinio prekių praradimo ar sugadinimo rizika gabenimo metu.

Šiuo atžvilgiu norėtume pabrėžti, kad vien to, jog viena iš grandinėje esančių šalių sumoka už gabenimą, nepakanka norint padaryti išvadą, kad šis asmuo yra tarpinis veiklos vykdytojas. Tokia šalis galėtų sumokėti gabenimo kainą, pavyzdžiui, iš dalies sumokėdama už jai tiekiamas prekes.

3.6.6. Grandinėje esantis tiekėjas, kuris nėra tarpinis veiklos vykdytojas, atlieka prekių gabenimą tarpinio veiklos vykdytojo vardu

Tarpinis veiklos vykdytojas gali gabenti prekes pats arba per kitą šalį savo vardu. 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 grandininiame sandoryje dalyvaujantis tiekėjas ar net paskutinis įsigyjantis asmuo.

Pavyzdžiui, vienas iš grandinėje esančių tarpinių tiekėjų gali paprašyti pirmojo tiekėjo nugabenti prekes paskutiniam įsigyjančiam asmeniui. Esant tokiai situacijai, svarbu nuspręsti, kuris iš grandinėje esančių apmokestinamųjų asmenų atitinka 3.6.5 skirsnio sąlygas. Tas apmokestinamasis asmuo bus tarpinis veiklos vykdytojas taikant PD 36a straipsnį.

---

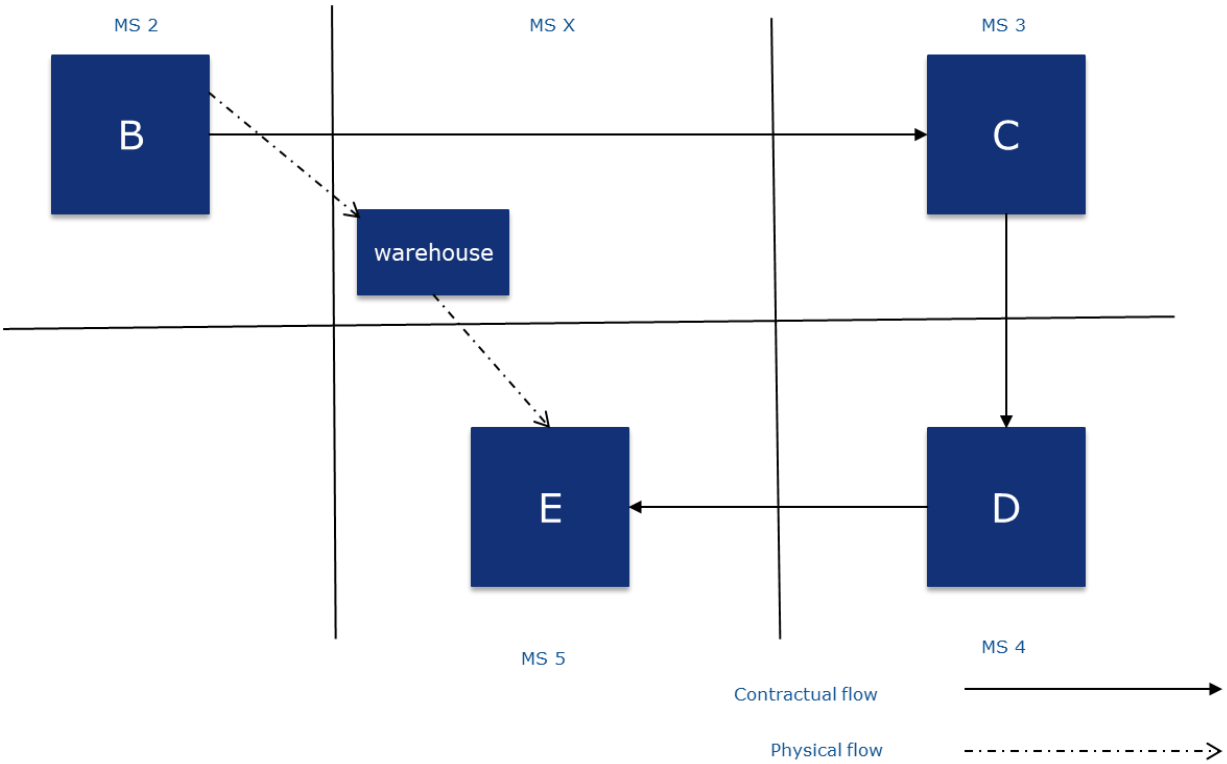
[17] Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2019 m. spalio 3 d. byloje C-401/18, *Herst, s.r.o. / Odvolací finanční ředitelství*, 79 punktas.

[18] Neatsižvelgiama į tai, kad nagrinėjamas apmokestinamasis asmuo gali būti sudaręs draudimo sutartį, tad prekių praradimo ar sugadinimo atveju gautų kompensaciją.

3.6.7. Keli asmenys, dalyvaujantys gabenant prekes

Gali atsitikti taip, kad tarpinis veiklos vykdytojas, nustatytas pagal 3.6.5 skirsnyje pateiktus kriterijus, yra sudaręs gabenimo sutartį su daugiau nei vienu asmeniu.

Norėdami iliustruoti šį aspektą, pasitelksime šį pavyzdį (**3 pavyzdys**):



Pavyzdžiui, 3 pavyzdyje tarpinis veiklos vykdytojas yra C. C gali sudaryti sutartis su skirtingais asmenimis dėl prekių gabenimo sunkvežimiais iš B patalpų, esančių VN Nr. 2, į uostą kitoje valstybėje narėje (VN Nr. X), šių prekių gabenimo laivu į VN Nr. 5 ir minėtų prekių gabenimo sunkvežimiais iš uosto, esančio VN Nr. 5, į E patalpas. Kol C yra viena šalis, atsakinga už šias tris sutartis, ji ir toliau yra tarpinis veiklos vykdytojas. Žinoma, gabenimo operacija turi būti tęstinė, kad visas maršrutas galėtų būti laikomas vienu vežimu iš VN Nr. 2 į VN Nr. 5, o ne trimis skirtingais gabenimais.

Ši aplinkybė nesikeičia, pavyzdžiui, kai prekės iš B patalpų į uostą VN Nr. X yra gabenamos naudojant B priemones, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas C yra asmuo, organizavęs gabenimą (pagal 3.6.5 skirsnio kriterijus).

Kitokia išvada būtų padaryta, jeigu gabenimą iš B patalpų VN Nr. 2 į uostą VN Nr. X organizuotų C, bet kitus du gabenimus (gabenimą laivu iš VN Nr. X į VN Nr. 5 ir gabenimą sunkvežimiais iš uosto VN Nr. 5 į E patalpas) organizuotų kitas tiekėjas D. Tokiu atveju negalėtume taikyti grandininių sandorių taisyklių visai grandinei B-C-D-E, nes atliekamas ne vienas, o du skirtingi gabenimai. Iš tikrųjų tokiu atveju negalima teigti, kad prekės yra išsiunčiamos arba gabenamos tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam tiekimo grandinėje esančiam įsigyjančiam asmeniui (būtent iš B į E), kaip reikalaujama PD 36a straipsnio 1 dalyje. Remiantis šiuo pavyzdžiu, gali būti įvairių galimybių, priklausomai nuo to, ar santykis B-C-D arba santykis C-D-E yra grandininis sandoris taikant PD 36a straipsnio taisykles.

Pirma, gali būti, kad C savo vardu organizuoja gabenimą iki jo nustatytos vietos VN Nr. X ir tai daro be jokių sąsajų su vėlesniu tiekimu D. Nuo tos vietos VN Nr. X D organizuoja prekių gabenimą, kad jas tiektų E. Kitaip tariant, prekės pirmiausia gabenamos iš B į C ir tik vėliau, atliekant kitą gabenimą, iš C į E. Šiuo atveju turėtume atskirai vertinti sandorį tarp B ir C ir santykį C-D-E. Tik santykis C-D-E būtų grandininis sandoris taikant PD 36a straipsnio taisykles. Tiekimas iš B į C bus B atliekamas tiekimas Bendrijos viduje VN Nr. 2 ir C atliekamas įsigijimas Bendrijos viduje VN Nr. X. Santykis C-D-E būtų grandininis sandoris, kai tarpinis veiklos vykdytojas yra D. Jeigu bus taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė, C atliks tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. X, D – įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5, o tiekimas iš D į E bus vidaus sandoris VN Nr. 5.

Antra, gali atsitikti taip, kad C savo vardu organizuos gabenimą iš B patalpų į D nustatytą vietą VN Nr. X, susijusį su C atliekamu tiekimu D, ir tik vėliau per kitą D organizuotą gabenimą prekės bus tiekiamos ir gabenamos iš D į E. Tokiu atveju grandininis sandoris, kuriam gali būti taikomos PD 36a straipsnio taisyklės, yra santykis B-C-D, taigi sandoris tarp D ir E būtų vertinamas atskirai. C būtų tarpinis veiklos vykdytojas grandinėje B-C-D. Jeigu C nurodė B savo PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2, tada būtų taikoma PD 36a straipsnio 2 dalies taisyklė. Tiekimas iš B į C bus vietos tiekimas VN Nr. 2, C atliks tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 2, o D – įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. X. Sandoris tarp D ir E reikš D atliekamą prekių tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. X ir E atliekamą prekių įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5.

3.6.8. Suskaidytas gabenimas ir grandinės nutrūkimas

Aptardami 3.4.2 skyriuje pateiktą 2 pavyzdį nurodėme, kad tiekimas iš A į B ir iš E į F nebuvo įtrauktas į grandinę, nes buvo aiškus gabenimo nutrūkimas.

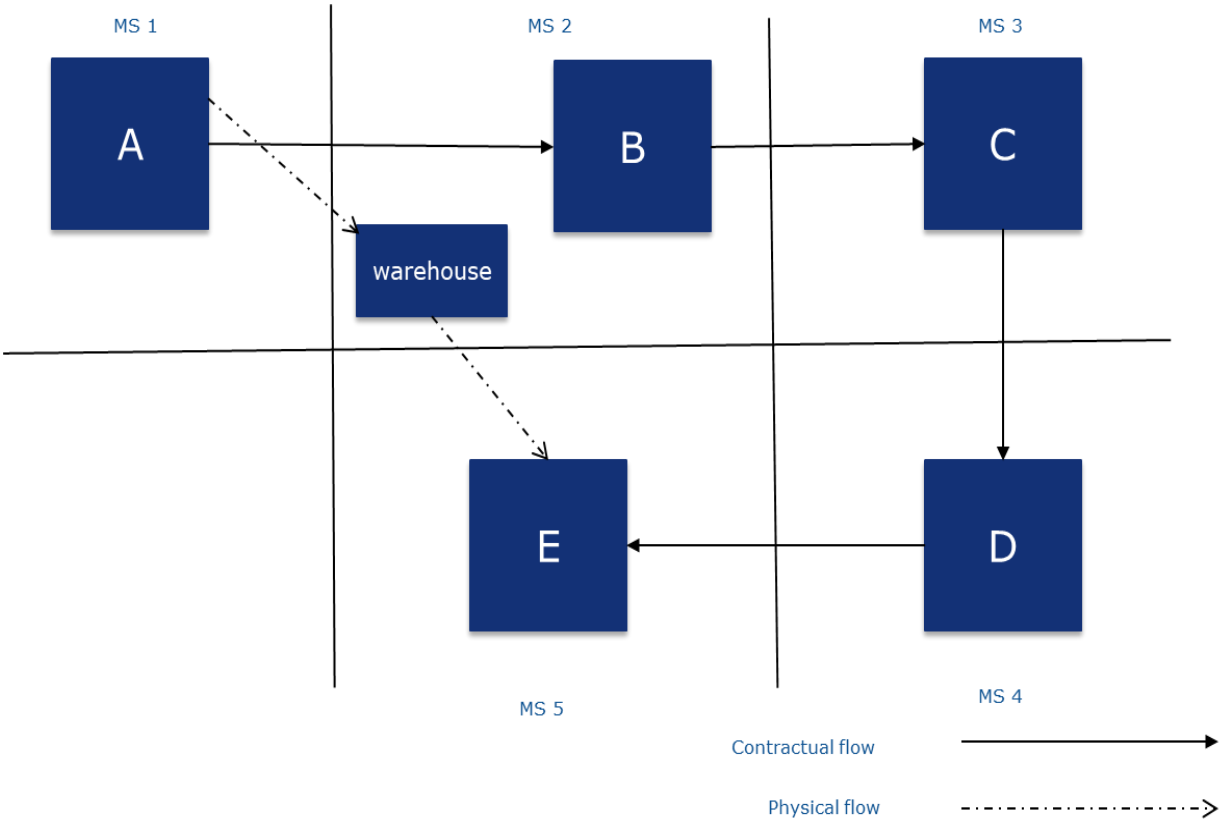
Taigi, kai gabenimas atliekamas su sustojimais, svarbu išanalizuoti, kada yra aiškus nutrūkimas, dėl kurio atsiranda skirtingi gabenimai, ir kada jį galima laikyti vienu gabenimu.

Pavyzdžiui, situacija, kai grandinė nutrūksta, yra analizuojama ankstesniame 3.6.7 skirsnyje, kai buvo atliekami du skirtingi prekių judėjimai tarp skirtingų valstybių narių, o kiekvieno judėjimo atveju gabenimą organizavo kitas veiklos vykdytojas. Tokiu atveju grandininiams sandoriams numatytos taisyklės negalėjo būti taikomos visiems B-C-D-E sandoriams, o tik sandoriams tarp B-C-D arba sandoriams tarp C-D-E, nes vieno gabenimo taisyklės negalima taikyti visai sandorių grupei.

Tačiau tai, kad naudojamos skirtingos transporto priemonės, todėl prekės yra perkraunamos, pvz., iš sunkvežimio į laivą arba iš vieno sunkvežimio į kitą, nebūtinai reiškia, kad gabenimo negalima vertinti kaip vieno gabenimo.

Be to, jeigu prekės gabenamos iš VN Nr. 2 į VN Nr. 5, tačiau dalis jų iškraunama VN Nr. X, likusios prekės, kurios iš karto vežamos į VN Nr. 5, laikomos tiesiogiai gabenamomis iš VN Nr. 2 į VN Nr. 5 taikant grandininių sandorių taisykles, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas organizuoja visą gabenimo operaciją.

Siekdami analizuoti galimą grandinės nutrūkimą, dėmesį sutelksime į šį pavyzdį (**4 pavyzdys**):



Yra du prekių judėjimai: iš A VN Nr. 1 į sandėlį VN Nr. 2 ir iš sandėlio VN Nr. 2 į E VN Nr. 5. Kada abu judėjimai gali būti laikomi vienu arba skirtingu gabenimu? Išanalizuosime įvairius scenarijus.

a) *1 scenarijus*. Šiuo scenarijumi norime pabrėžti, kad šalių susitarimai, sudaryti tuo metu, kai vyksta prekių judėjimas, yra lemiami nustatant, ar grandinė nutrūksta.

Kad šį scenarijų būtų galima laikyti vienu gabenimu taikant PD 36a straipsnio taisyklę, turėtų būti vykdomos tam tikros sąlygos. Pirma, būtina, kad vienas veiklos vykdytojas (B, C arba D) organizuotų abu judėjimus[19], veikdamas kaip tarpinis veiklos vykdytojas.

Vis dėlto gali būti, kad, nors vienas iš jų organizuoja abu judėjimus, abu nurodyti judėjimai negali būti laikomi vienu gabenimu. Pavyzdžiui, B organizuoja abu judėjimus. Kai prekės atvežamos į VN Nr. 2, B nėra sudaręs jokio susitarimo su C dėl prekių pardavimo. Vėliau jis sudaro susitarimą dėl prekių pardavimo su C, C tą patį padaro su D, o D – su E, ir prekės gabenamos iš B (VN Nr. 2) į E (VN Nr. 5). Šiuo atveju manytume, kad grandinė A-B-C-D-E nutrūko, net jeigu B yra veiklos vykdytojas, kuris organizavo du prekių judėjimus.

Todėl, kai prekės bus gabenamos iš VN Nr. 1 į VN Nr. 2, A atliktų tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 1. B atliktų įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 2. Dėl eilės sandorių tarp B, C, D ir E atliekamas vienas gabenimas Bendrijos viduje iš VN Nr. 2 į VN Nr. 5, kuris bus

[19] Jeigu abu judėjimus organizuotų A arba E, būtų galimybė juos laikyti vienu gabenimu, tačiau bet kuriuo atveju nebūtų taikoma PD 36a straipsnio taisyklė, nes nebūtų tarpinio veiklos vykdytojo, kaip apibrėžta toje nuostatoje.

priskiriamas B atliekamam tiekimui (kitos galimybės nėra, nes B yra pirmasis tiekėjas grandinėje B-C-D-E). Vėlesnis tiekimas C-D ir D-E bus vidaus tiekimas VN Nr. 5.

Kita vertus, jeigu B, įsigydamas prekes iš A (arba iš karto po jų įsigijimo), jau yra sudaręs susitarimą su C dėl prekių pardavimo ir žino iki prekių vežimo, kad jos turi būti gabenamos E VN Nr. 5, tada aplinkybė, kad yra du prekių judėjimai, iš esmės netrukdo sandorių serijos laikyti grandininiu sandoriu, taigi du prekių judėjimai (jeigu yra jų tęstinumas, kaip nurodyta 3.6.7 skirsnio 3 pavyzdyje) gali būti laikomi vienu gabenimu siekiant taikyti PD 36a straipsnį. Tokiu atveju A bus pirmasis tiekėjas, E – paskutinis įsigyjantis asmuo, o B, kuris suorganizavo vieną gabenimą, sudarytą iš dviejų judėjimų, bus tarpinis veiklos vykdytojas.

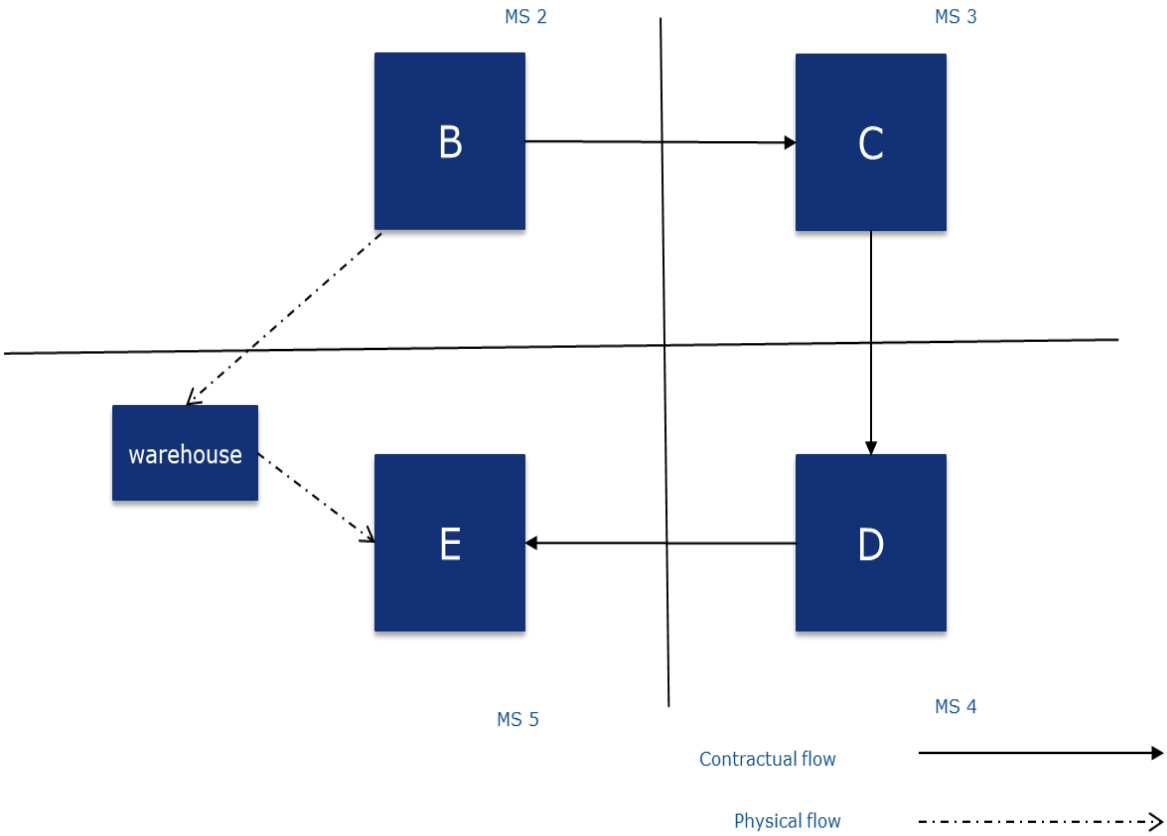
b) *2 scenarijus*. Kitokia išvada būtų padaryta, jeigu pirmą judėjimą organizuotų B, o antrą judėjimą organizuotų C. Tokiu atveju kiekvienas judėjimas yra gabenimas ir gali būti dvi galimybės.

Pirma, gali būti, kad, kai B organizuoja prekių gabenimą į sandėlį VN Nr. 2, šios prekės yra skirtos C pagal susitarimą dėl tiekimo, kurį sudarė B ir C. Tokiu atveju sandoriai A-B-C gali būti laikomi grandininiu sandoriu, kurio tarpinis veiklos vykdytojas yra B. Jeigu taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė, A atliktų tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 1, B – įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 2, o B ir C vidaus tiekimą VN Nr. 2. Tada sandorių C-D-E atžvilgiu C bus pirmasis tiekėjas, organizuojantis gabenimą, C atliks tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 2, D – įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5, o tiekimas D-E bus vidaus sandoris VN Nr. 5.

Antra, jeigu prekės, kurių gabenimą į sandėlį VN Nr. 2 suorganizavo B, iš tikrųjų yra skirtos pačiam B, todėl gabenimas nėra vykdomas atliekant tiekimą iš B į C, tada reikėtų pašalinti iš grandinės tiekimą iš A į B, kad A atliktų tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 1, o B – įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 2. Sandoriai tarp B, C, D ir E sudarytų grandininį sandorį, kurio pirmasis tiekėjas būtų B, paskutinis perkantis asmuo – E, o tarpinis veiklos vykdytojas – C. Jeigu C nurodo B savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą VN Nr. 2, tada bus taikoma PD 36a straipsnio 2 dalies taisyklė, o visam tiekimui A-B-C-D-E PVM bus taikoma tokia pati PVM tvarka, kaip ir ankstesnėje pastraipoje.

Tačiau, jeigu šiuo antruoju atveju C nenurodys B savo PVM mokėtojo kodo, suteikto VN Nr. 2, bus taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė. Tiekimas iš A į B nesikeičia, tačiau tiekimas iš B į C reikštų B atliekamą tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 2 ir C atliekamą įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5, vėliau atliekant vidaus tiekimą VN Nr. 5 iš C į D ir iš D į E. Todėl, jeigu C nori taikyti PD 36a straipsnio 1 dalies bendrąją taisyklę, jis turės nurodyti B PVM mokėtojo kodą, kurį išdavė ne VN Nr. 2, kad B žinotų, jog jis tiekimą C turi vertinti kaip tiekimą Bendrijos viduje, o ne vidaus tiekimą VN Nr. 2.

c) *3 scenarijus*. Kaip buvo pagal 1 scenarijų, šiuo scenarijumi norime pabrėžti, kad šalių susitarimai, sudaryti tuo metu, kai vyksta prekių judėjimas, yra lemiami nustatant, ar grandinė nutrūksta. Šiam scenarijui pasitelksime kitą pavyzdį (**5 pavyzdys**):



Prekės gabenamos iš B patalpų VN Nr. 2 į sandėlį VN Nr. 5. Gabenimą organizuojantis asmuo yra C. Gabenant B yra pardavęs prekes C, o C su niekuo nėra sudaręs jokio susitarimo dėl prekių pardavimo. Vėliau, prekes atvežus į VN Nr. 5, C sudaro susitarimą dėl prekių pardavimo su D, o D – su E. Asmuo, organizuojantis prekių gabenimą iš sandėlio į E patalpas VN Nr. 5, yra C.

Šiuo atveju turime atkreipti dėmesį į tai, kokia yra prekių padėtis pagal sutartį, kai atliekamas pirminis gabenimas. Kai atliekamas gabenimas Bendrijos viduje, C yra prekių savininkas. Atliekamas ne vienas po kito einantis tų pačių prekių tiekimas, o vienas tiekimas B-C. Todėl B atliks prekių tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 2, o vėliau C atliks prekių įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5. Šis prekių tiekimas Bendrijos viduje bus neapmokestinamas, jeigu bus vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos.

Šiuo atveju grandininio sandorio nėra. Tiekimas iš C į D ir iš D į E bus vidaus tiekimas VN Nr. 5 abiem atvejais.

Išanalizavę įvairius scenarijus, susijusius su suskaidytu gabenimu ir grandinės nutraukimu, galime daryti išvadą, kad, kai yra keli prekių „judėjimai“ ar keli asmenys, atliekantys gabenimą, svarbu kiekvienu konkrečiu atveju išnagrinėti aplinkybes siekiant nustatyti, ar galima taikyti grandininių sandorių taisykles. Bus svarbu nustatyti, kur yra prekės, o ne kur yra tiekėjai, taip pat kokie sandoriai buvo sudaryti, kai buvo gabenamos prekės.

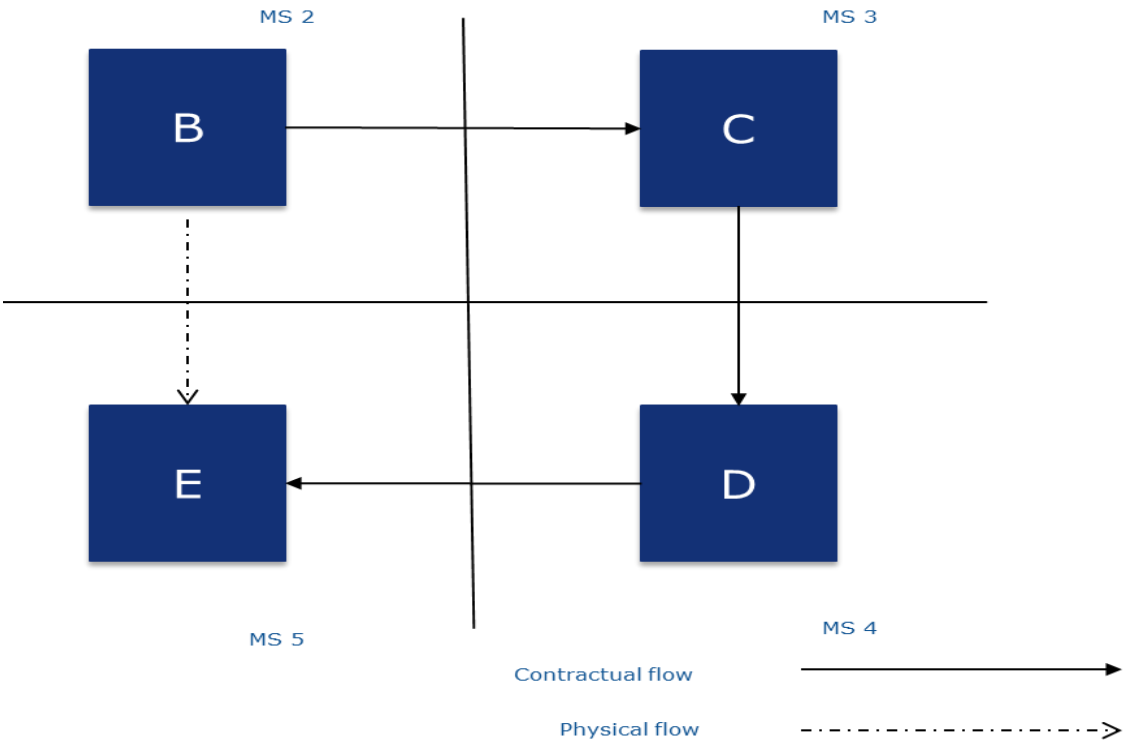
3.6.9. Gabenimo organizavimo įrodymas

Tarpinis veiklos vykdytojas turi saugoti įrodymus, kad prekes gabeno ar išsiuntė pats (savo vardu) arba jo vardu trečioji šalis. Tokie įrodymai yra būtini norint nustatyti, kad jis yra tarpinis veiklos vykdytojas ir kuriam grandinės sandoriui turi būti priskiriamas gabenimas. Tačiau šis įrodymas yra kitoks ir turi būti vertinamas atskirai nuo tokio poreikio, norint pasinaudoti PD 138 straipsnio 1 dalyje numatytu neapmokestinimu. Šalis,

siekianti neapmokestinimo, kuri gali sutapti su tarpiniu veiklos vykdytoju arba ne, iš tikrųjų turės pateikti mokesčių administratoriui įrodymus, patvirtinančius, kad yra vykdomos tokio neapmokestinimo sąlygos[20].

Todėl yra du skirtingi įrodymai, kurie yra būtini: gabenimo organizavimo įrodymas (tai yra įrodymas, kad gabenimą atliko tam tikras apmokestinamasis asmuo pats arba gabenimas buvo atliktas jo vardu“) ir paties gabenimo įrodymas (tai yra įrodymas, kad prekės iš tikrųjų buvo gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą).

Pasinaudosime toliau pateiktu (**6 pavyzdys**), kad geriau suprastume, kaip reikia pateikti du skirtingus įrodymus:



Manysime, kad prekių gabenimas priskiriamas tiekimui, atliekamam tarpiniam veiklos vykdytojui, o tarpinis veiklos vykdytojas yra C. Gabenimas priskiriamas tiekimui C, taigi B atlieka tiekimą Bendrijos viduje C. Kad B galėtų taikyti neapmokestinimą, nes jis neorganizuoja prekių gabenimo, iš esmės jam reikės i) PVM mokėtojo kodo, kurį C suteikė valstybė narė, kuri nėra VN Nr. 2; ii) įrodymo, kad prekės buvo išgabentos iš VN Nr. 2 į kitą valstybę narę, ir iii) įrodymo, kad prekes gabeno C arba trečioji šalis jo vardu (nes pagal PD 138 straipsnio 1 dalį neapmokestinimas gali būti taikomas, jeigu prekes gabeno tiekėjas ar jas įgijęs asmuo arba trečioji šalis bet kurio iš jų vardu).

Taigi C turės įrodyti B ne tik tai, kad gabenimas įvyko, bet ir tai, kad jis organizavo gabenimą (arba, kitaip tariant, kad gabenimą jo vardu atliko jis pats arba trečioji šalis). Reikėtų pažymėti, kad, jeigu pagal įrodymus gabenimą organizuoja D, o ne C, tai tarpinis veiklos vykdytojas yra D. Tokiu atveju gabenimas Bendrijos viduje būtų priskiriamas C atliekamam tiekimui D arba D atliekamam tiekimui E, tačiau jo negalima priskirti tiekimui

[20] Todėl, kai gabenimas priskiriamas tiekimui, atliekamam tarpiniam veiklos vykdytojui, tiekėjas turės saugoti gabenimo įrodymus, kad pagrįstų tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą. Be to, norėdamas pasinaudoti ĮR 45a straipsnio 1 dalies b punkte numatyta prielaida, tiekėjas turės turėti toje nuostatoje nurodytus dokumentus.

iš B į C. Pastarasis tiekimas tampa vidaus sandoriu VN Nr. 2, o B turės taikyti PVM C. Todėl C turi pateikti įrodymų B, kad jis organizuoja gabenimą, o tai yra papildomi ir kitokie įrodymai, nei reikia įrodinėjant patį gabenimo faktą.

3.6.10. Tarpinis veiklos vykdytojas turi pranešti savo PVM mokėtojo kodą savo tiekėjui

Siekdamas taikyti PD 36a straipsnio 2 dalies taisyklę, tarpinis veiklos vykdytojas turi pranešti **savo tiekėjui** valstybės narės, iš kurios prekės yra išsiunčiamos arba gabenamos, PVM mokėtojo kodą.

PD 36a straipsnio 2 dalyje nereikalaujama, kad jis būtų pranešamas mokesčių administratoriui, tik tiekėjui.

Toks pranešimas turi būti pateikiamas savo tiekėjui; nesvarbu, ar tarpinis veiklos vykdytojas praneša PVM mokėtojo kodą kuriems nors kitiems grandininio sandorio dalyviams.

Mūsų 2 pavyzdyje, jeigu D yra tarpinis veiklos vykdytojas ir jis praneša C PVM mokėtojo kodą, kurį jam (D) suteikė VN Nr. 2, tada gabenimas bus priskiriamas D atliekamam tiekimui E. Siekiant taikyti PD 36a straipsnio 2 dalį, nebūtų svarbu, ar D savo PVM mokėtojo kodą pranešė B arba E. Todėl, jeigu D praneš šį kodą B arba E, tačiau jo nepraneš C, bus taikoma bendroji taisyklė, o gabenimas arba išsiuntimas bus priskiriamas C atliekamam tiekimui D.

3.6.11. Kaip tarpinis veiklos vykdytojas turėtų pranešti savo PVM mokėtojo kodą

PVM mokėtojo kodo nereikia pranešti laikantis kokių nors specialių formalumų. Tai galima padaryti bet kokiomis priemonėmis, leidžiančiomis įrodyti, kad tiekėjas gavo pranešimą. Šiuo atžvilgiu gali pakakti apsikeisti elektroniniais laiškais.

Šalys gali nevaržomos susitarti, kaip tai padaryti. Tai nebūtinai turi būti atliekama dėl kiekvieno sandorio. Gali būti, kad tarpinis veiklos vykdytojas tik vieną kartą nurodys savo tiekėjui PVM mokėtojo kodą, kuris turėtų būti naudojamas visam tiekimui į tam tikrą valstybę narę. Jeigu tarpinis veiklos vykdytojas gauna prekes iš to paties tiekėjo, pavyzdžiui, valstybėje narėje Nr. 1 ir valstybėje narėje Nr. 2, jis savo tiekėjui gali nurodyti tik vieną kartą PVM mokėtojo kodą, kuris bus naudojamas tiekiant prekes į valstybę narę Nr. 1, ir PVM mokėtojo kodą, kuris bus naudojamas tiekiant prekes į valstybę narę Nr. 2 ir kuris gali būti tas pats ar kitas kodas.

Tarpinis veiklos vykdytojas gali pranešti tiekėjui, kad nuo tam tikro momento PVM mokėtojo kodas, kuris bus naudojamas tiekiant prekes į konkrečią valstybę narę, skirsis nuo to, kuris buvo naudojamas iki šiol. Tarpinis veiklos vykdytojas taip pat gali pasirinkti konkrečiam tiekimui naudoti PVM mokėtojo kodą, kuris skiriasi nuo to, kurį jis naudoja įprastai. Todėl, jeigu jis pranešė savo tiekėjui tam tikrą PVM mokėtojo kodą, kuris turėtų būti naudojamas visam tiekimui į tam tikrą valstybę narę, jis galėtų pranešti tiekėjui, kad konkrečiam tiekimui naudos kitą PVM mokėtojo kodą.

Savo ruožtu tiekėjas gali paprašyti tarpinio veiklos vykdytojo pranešti savo PVM mokėtojo kodą kiekvieno sandorio atžvilgiu, jeigu jis nori tai padaryti, kad įsitikintų, ar teisingai taikomas neapmokestinimas.

3.6.12. PVM mokėtojo kodo pranešimo įrodymo priemonės

Tarpinis veiklos vykdytojas ir jo tiekėjas turi saugoti pranešimo įrodymus ir pateikti tokius įrodymus mokesčių administratoriui, kai to reikia norint patikrinti, ar teisingai taikoma taisyklė. Todėl, norint įrodyti, kad PVM mokėtojo kodas buvo praneštas, reikalingas tam tikras rašytinis pranešimas elektroniniu būdu ar kitokiu būdu.

Tačiau, net jeigu tarpinis veiklos vykdytojas ar jo tiekėjas negali pateikti jokių įrodymų, kad tarpinis veiklos vykdytojas savo tiekėjui pranešė PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios išsiunčiamos prekės, bus laikoma, kad pranešimas buvo pateiktas, jeigu vykdomos šios sąlygos:

1) tarpinio veiklos vykdytojo PVM mokėtojo kodas, kurį suteikė valstybė narė, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, yra nurodytas sąskaitoje faktūroje, kurią jam pateikė jo tiekėjas, ir

2) PVM suma, mokėtina valstybėje narėje, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, buvo įtraukta į sąskaitą faktūrą (išskyrus atvejus, kai sandoris neapmokestinamas PVM; tokiu atveju sąskaitoje faktūroje turėtų būti pateikta nuoroda į taikytiną PVM direktyvos ar atitinkamą nacionalinės teisės nuostatą arba bet kuri kita nuoroda, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas pagal PD 226 straipsnio 11 dalį).

Dalyvaujančių valstybių narių valdžios institucijos taip pat turėtų turėti galimybę patikrinti, ar tiekėjo ir tarpinio veiklos vykdytojo elgesys atitinka tai, kas nurodyta sąskaitoje faktūroje. Todėl, pavyzdžiui, jeigu tiekėjas sandorį apmokestino PVM pagal sąskaitą faktūrą, toks PVM turėtų būti įtrauktas į jo PVM registrus, jeigu jis privalo juos tvarkyti, ir į jo PVM deklaraciją.

3.6.13. Kas atsitiks, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas ir jo tiekėjas negalės įrodyti tokio pranešimo?

Jeigu tarpinis veiklos vykdytojas ir jo tiekėjas negali įrodyti, kad tarpinis veiklos vykdytojas savo tiekėjui pranešė PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, ir nėra vykdomos 3.6.12 skirsnyje nurodytos sąlygos, galima daryti prielaidą, kad nėra vykdomos PD 36a straipsnio 2 dalyje nurodytos taisyklės taikymo sąlygos ir bus taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė.

3.6.14. Kada tarpinis veiklos vykdytojas turi pateikti šį pranešimą?

PD 36a straipsnyje nenurodyta, kada PVM mokėtojo kodas turi būti praneštas tiekėjui. Iš esmės atrodo, kad įprastomis aplinkybėmis toks pranešimas turėtų būti pateikiamas iki apmokestinamojo įvykio.

Jeigu tarpinis veiklos vykdytojas nepranešė savo tiekėjui PVM mokėtojo kodo, kurį iki tos dienos jam suteikė valstybė narė, iš kurios buvo išvežtos prekės, bus taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė, todėl prekių gabenimas bus priskirtas tarpinio veiklos vykdytojas atliekamam tiekimui, kuris bus tiekimas Bendrijos viduje. Todėl tiekėjas netaikys PVM tarpiniam veiklos vykdytojui, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas yra pranešęs tiekėjui PVM mokėtojo kodą, kurį išdavė ne prekių išvežimo valstybė narė, ir tiekėjas įsitikina, kad prekes į kitą valstybę narę gabena tarpinis veiklos vykdytojas arba kas nors jo vardu.

Tačiau gali būti, kad tarpinis veiklos vykdytojas per klaidą praneša neteisingą PVM mokėtojo kodą. Taip būtų tada, pavyzdžiui, kai jis savo tiekėjui davė nurodymą visada taikyti PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė prekių išvežimo valstybė narė, tačiau tam konkrečiam tiekimui jis norėjo naudoti savo PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė prekių atvežimo valstybė narė. Tokiu atveju tarpinis veiklos vykdytojas turėtų turėti galimybę pranešti šį PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė prekių atvežimo valstybė narė, net ir įvykus apmokestinamajam įvykiui. Šio pavėluoto pranešimo pasekmės skirsis priklausomai nuo atvejo aplinkybių.

Jeigu pranešimas pateikiamas po apmokestinamojo įvykio, tačiau nepasibaigus to laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo terminui, tiekėjas tiesiog ištaisys sąskaitą faktūrą pagal atitinkamas nacionalines taisykles ir dabar sandoriui pritaikys neapmokestinimą PVM (jeigu vykdomos visos sąlygos) bei PVM deklaracijoje už tą tiekimą nedeklaruos jokios PVM sumos.

Jeigu pranešimas pateikiamas po apmokestinamojo įvykio ir nepasibaigus to laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo terminui, tiekėjas gali ištaisyti sąskaitą faktūrą pagal atitinkamas nacionalines taisykles ir taikyti neapmokestinimą PVM, jeigu vykdomos visos sąlygos. Tiekėjas ištaisys PVM deklaraciją toje valstybėje narėje nustatyta tvarka.

3.6.15. <u>Kas atsitiks, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas turi kelis PVM mokėtojo kodus?</u>

Mūsų 2 pavyzdyje, jeigu C yra tarpinis veiklos vykdytojas, gali būti, kad jis turi PVM mokėtojo kodą, suteiktą valstybės narės, kurioje jis yra įsisteigęs (VN Nr. 3), bei PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė prekių išvežimo valstybė narė (VN Nr. 2), ir PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė prekių atvežimo valstybė narė (VN Nr. 5).

Tai, kad C turi VN Nr. 2 suteiktą PVM mokėtojo kodą, neįpareigoja jo naudoti šio PVM mokėtojo kodo sandoriams, susijusiems su toje valstybėje narėje įsisteigusiais tiekėjais ir (arba) joje esančiomis prekėmis. Jis gali naudoti tos valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą arba bet kurį kitos valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą. Tačiau vieno ar kito PVM mokėtojo kodo pasirinkimo pasekmės nėra neutralios.

Mes jau išanalizavome pasekmes, kai C pateikia PVM mokėtojo kodą, suteiktą VN Nr. 2. Tada tiekimas iš B į C bus vidaus tiekimas VN Nr. 2, o prekių gabenimas bus priskirtas C atliekamam tiekimui. Todėl C atliks tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 2 (neapmokestinamą, jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos).

Tačiau C gali nurodyti B savo PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė VN Nr. 5. Tokiu atveju taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė ir gabenimas priskiriamas tiekimui C. Tiekimas Bendrijos viduje iš B į C bus neapmokestinamas. C atliks įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5.

Jeigu C pateikia B savo PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė VN Nr. 3, taip pat taikoma PD 36a straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė ir gabenimas priskiriamas tiekimui C. Tiekimas Bendrijos viduje iš B į C bus neapmokestinamas, nes pagal PD 138 straipsnį reikalaujama tik PVM mokėtojo kodo, kurį suteikė ne valstybė narė, iš kurios prasideda prekių išsiuntimas arba gabenimas.

Pagal PD 40 straipsnį C atliks prekių įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5, t. y. valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių išsiuntimas arba gabenimas, todėl įsigijimas Bendrijos viduje bus apmokestinamas VN Nr. 5. Tačiau pagal PD 41 straipsnį VN Nr. 3 taip pat galėtų apmokestinti įsigijimą Bendrijos viduje, nes kodas, kurį naudodamas C atliko

įsigijimą, buvo PVM mokėtojo kodas, suteiktas VN Nr. 3. Siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo, C turės įrodyti VN Nr. 3 mokesčių administratoriui, kad įsigijimui buvo taikomas PVM pagal PD 40 straipsnį, tai yra valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių išsiuntimas arba gabenimas (VN Nr. 5).

3.6.16. Kas atsitiks, jeigu tarpinis veiklos vykdytojas savo tiekėjui nepraneš jokio PVM mokėtojo kodo?

Gali būti, kad tarpinis veiklos vykdytojas savo tiekėjui nepraneš jokio PVM mokėtojo kodo. Nagrinėdami 2 pavyzdį manysime, kad C yra tarpinis veiklos vykdytojas ir kad jis nepranešė B jokio PVM mokėtojo kodo. Tokiu atveju B turės sandoriui su C taikyti PVM.

To, kad prekės buvo išvežtos iš VN Nr. 2 teritorijos, o C yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks asmuo, nepakanka, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų neapmokestintas PVM. PD 138 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas reikalavimas, kad tiekimas Bendrijos viduje gali būti neapmokestinamas, jeigu C nurodys B savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą ne prekių išvežimo valstybės narės. Kadangi jis to nepadarė, B turės taikyti PVM tiekimui Bendrijos viduje.

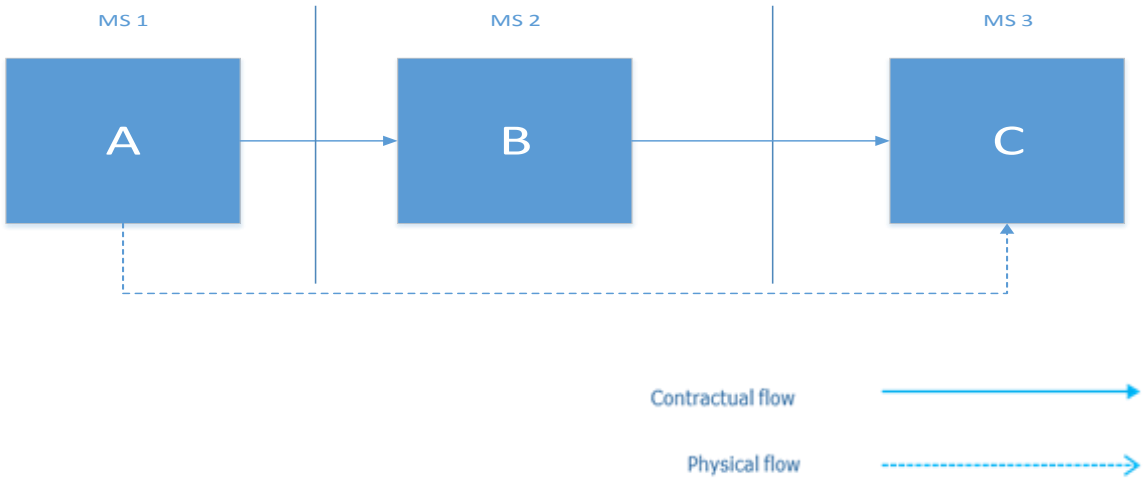
Reikėtų pažymėti, kad prekių tiekimo Bendrijos viduje VN Nr. 2 apmokestinimas netrukdo apmokestinti C įsigijimo Bendrijos viduje VN Nr. 5 pagal PD 40 straipsnį ir ĮR 16 straipsnį.

Šią situaciją galima ištaisyti, jeigu C vėliau praneš savo PVM mokėtojo kodą. Jis galėtų pranešti B savo PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2, VN Nr. 3 arba VN Nr. 5, o tokio pranešimo pasekmės paaiškintos ankstesniame skirsnyje. Tada bus taikomos VN Nr. 2 nustatytos sąskaitų faktūrų taisymo taisyklės.

3.6.17. Trikampės prekybos sandorių supaprastinimas

Kaip jau minėta, PD 36a straipsnio taisyklės taikomos tik siekiant išsiaiškinti, kuriam grandinės sandoriui reikia priskirti gabenimą. Šios taisyklės neturi jokios įtakos mokestinėms prievolėms, kurios nustatomos pagal bendrąsias taisykles. Jos taip pat neturi įtakos galimybei taikyti trikampės prekybos sandoriams nustatytą supaprastinimą, kai vykdomos visos PD 141 straipsnio sąlygos.

Galime pagalvoti apie paprastą grandininį sandorį, kai trikampės prekybos sandorių supaprastinimas gali būti taikomas šiame pavyzdyje (**7 pavyzdys**):



B yra tarpinis veiklos vykdytojas. Bendroji PD 36a straipsnio 1 dalies taisyklė yra ta, kad gabenimas arba išsiuntimas yra priskiriamas tiekimui, atliekamam tarpiniam veiklos vykdytojui, tai yra tiekimui, kurį A atlieka B. Todėl A atliks tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 1, o B – įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 3. Išanalizuosime, ar yra vykdomi PD 141 straipsnyje nustatyti reikalavimai, siekiant supaprastinimą taikyti trikampės prekybos sandoriams:

a) prekes Bendrijos viduje įsigyja apmokestinamasis asmuo (B), kuris nėra įsisteigęs atitinkamoje valstybėje narėje (VN Nr. 3), bet yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje (VN Nr. 2);

b) B įsigyja prekes tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje (VN Nr. 3);

c) prekės yra tiesiogiai gabenamos iš kitos valstybės narės (VN Nr. 1) nei ta (VN Nr. 2), kurioje B yra įregistruotas PVM mokėtoju, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau (C);

d) asmuo, kuriam prekės bus vėliau patiektos (C), yra kitas apmokestinamasis asmuo, kuris yra įregistruotas PVM mokėtoju atitinkamoje valstybėje narėje (VN Nr. 3);

e) pagal PD 197 straipsnį C tenka prievolė sumokėti PVM, kai tiekimą atlieka B.

Todėl yra vykdomos trikampės prekybos sandorių supaprastinimo taikymo sąlygos. Taigi sandoris bus apmokestinamas taip:

- A atliks tiekimą Bendrijos viduje VN Nr. 1. Šis tiekimas bus neapmokestinamas, jeigu bus vykdomos visos PD 138 straipsnio sąlygos;

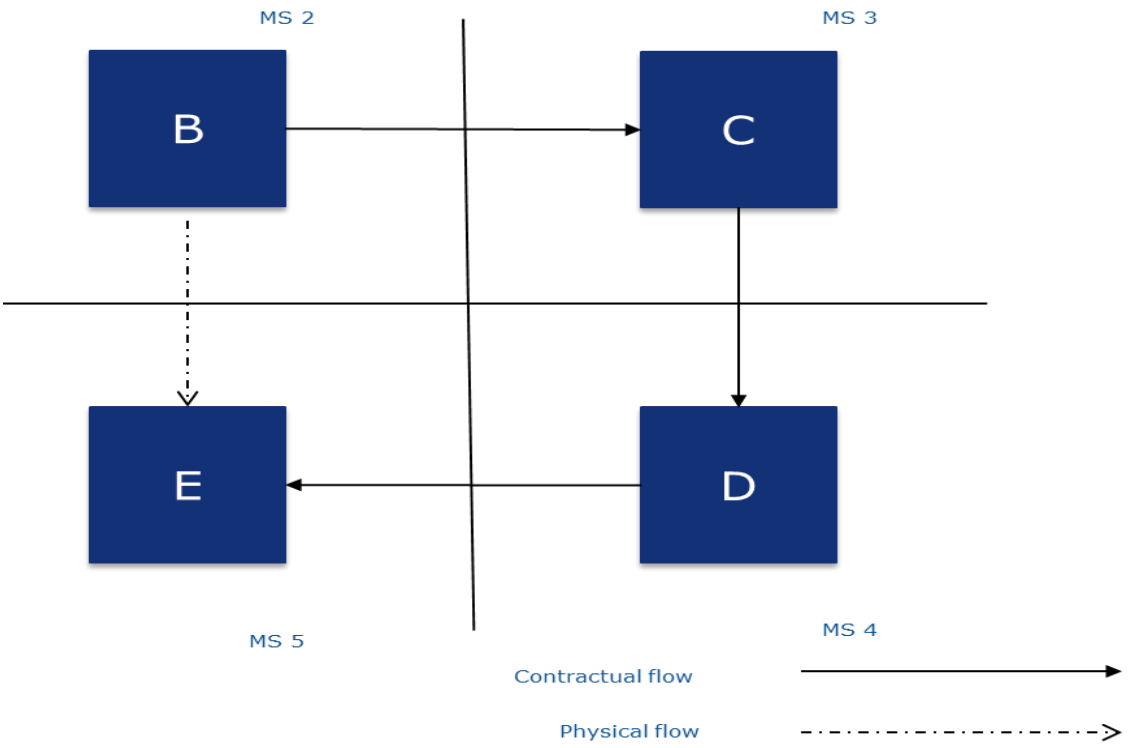
- B atliks įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 3. Taikant PD 141 straipsnį, šis įsigijimas nebus apmokestintas PVM;

- B atliks vidaus tiekimą C VN Nr. 3. C turės sumokėti PVM už šį tiekimą pagal PD 197 straipsnį;

- todėl B neturės registruotis ir mokėti PVM nei VN Nr. 1, nei VN Nr. 3. Be to, siekdamas užtikrinti, kad B nebūtų apmokestinamas VN Nr. 2 dėl įsigijimo Bendrijos viduje, jis turėtų įvykdyti PD 42 straipsnio sąlygas.

3.6.17.1. Daugiau nei trys grandinėje esantys veiklos vykdytojai

Vėl pateiksime savo pavyzdį su keturiais grandinėje esančiais veiklos vykdytojais (**8 pavyzdys**):



Mūsų 8 pavyzdyje tarpinis veiklos vykdytojas yra C. C nurodo B savo PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė VN Nr. 2. Todėl vietoje bendrosios PD 36a straipsnio 1 dalies taisyklės taikoma PD 36a straipsnio 2 dalies taisyklė, todėl gabenimas priskiriamas C atliekamam tiekimui. Taigi B atliekamas tiekimas C bus vidaus tiekimas VN Nr. 2, C atliekamas tiekimas D – prekių tiekimas Bendrijos viduje, neapmokestinamas VN Nr. 2 (jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos).

Įsigijimą Bendrijos viduje atlieka D, kuris nėra įsisteigęs VN Nr. 5, t. y. prekių atvežimo valstybėje narėje, bet yra registruotas VN Nr. 4. D prekes įsigyja tam, kad vėliau prekes galėtų tiekti E toje pačioje valstybėje narėje (VN Nr. 5). Prekės yra tiesiogiai gabenamos iš kitos valstybės narės (VN Nr. 2) nei ta (VN Nr. 4), kurioje D yra įregistruotas PVM mokėtoju, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau (E). E yra apmokestinamasis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju VN Nr. 5. Todėl, jeigu E yra asmuo, turintis sumokėti PVM už tiekimą, kurį atliko VN Nr. 5 neįsisteigęs asmuo (D), pagal PD 197 straipsnį, taikoma PD 141 straipsnio taisyklė.

Tokiu atveju įsigijimas Bendrijos viduje, kurį D atliko VN Nr. 5, neturėtų būti apmokestinamas PVM. Remiantis PD 197 straipsniu, asmuo, turintis sumokėti PVM už tiekimą, kurį D atliko E VN Nr. 5, bus E.

Todėl D nereikės registruotis ar apskaityti PVM VN Nr. 5. Be to, siekdamas užtikrinti, kad D nebūtų apmokestinamas VN Nr. 4 dėl įsigijimo Bendrijos viduje, jis turėtų įvykdyti PD 42 straipsnio sąlygas.

3.6.17.2. Vėlesnis prekių tiekimas sudarius trikampės prekybos sandorį

Mūsų 8 pavyzdyje tarpinis veiklos vykdytojas buvo C. C praneša B savo PVM mokėtojo kodą VN Nr. 3, o ne PVM mokėtojo kodą VN Nr. 2. Darome prielaidą, kad pateikiamame pavyzdyje D yra įregistruotas PVM mokėtoju ne tik VN Nr. 4, bet ir VN Nr. 5. Tokiu atveju bus taikoma bendroji grandininių sandorių taisyklė, o gabenimas bus priskiriamas tiekimui, kurį B atliko C. C atliks įsigijimą Bendrijos viduje VN Nr. 5. Atsižvelgiant į

pažodinę PD 141 straipsnio formuluotę, galima manyti, kad ši išimtis negalėtų būti taikoma šiam C įsigijimui Bendrijos viduje. Taip yra todėl, kad gali būti laikoma, jog nėra vykdoma PD 141 straipsnio c punkto sąlyga: prekės išsiunčiamos arba gabenamos ne asmeniui, kuriam C atlieka tiekimą (D), o kitam asmeniui (E), kuris yra toliau grandinėje. Tokiu atveju C turėtų įsiregistruoti VN Nr. 5 ir apskaityti įsigijimo Bendrijos viduje VN Nr. 5 PVM[21].

Tačiau tokioje situacijoje vis tiek gali būti taikomas PD 141 straipsnyje numatytas neapmokestinimas.

Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad C, kuris yra tarpinis veiklos vykdytojas, parduodant prekes D, nėra svarbu, ką D ketina daryti su tomis prekėmis.

C vykdo savo įsipareigojimus D, siųsdamas prekes į C ir D sutartą vietą. Ši vieta gali būti D patalpos arba trečiojo asmens valdomas sandėlis. Tačiau tai taip pat gali būti E patalpos dėl sandorio tarp D ir E, apie kurį C gali ir nežinoti.

Taigi C vykdo PD 141 straipsnio reikalavimus, nes jis siunčia prekes į D nurodytą vietą. Tai, kad D pardavė prekes E ir C gali žinoti arba nežinoti apie tai, neturi įtakos tam, kaip C vykdo neapmokestinimo taikymo reikalavimus.

Galėtume pažvelgti į šio scenarijaus (trikampės prekybos sandoris tarp B, C ir D, nors prekės siunčiamos E) ir atvejo, kai yra trikampės prekybos sandoris tarp B, C ir D, o prekės siunčiamos į D patalpas, o vėliau D atlieka prekių tiekimą E, kuris nepriskiriamas grandininiam sandoriui, skirtumus.

Abiem atvejais C atliktas prekių įsigijimas Bendrijos viduje VN Nr. 5 nebus apmokestinamas, o C nereikės joje registruotis. Tokiais atvejais D turėtų būti įregistruotas VN Nr. 5 ir turėtų sumokėti PVM už vidaus tiekimą, kurį C jam atlieka toje valstybėje narėje.

Be to, reikia atsižvelgti į PD 42 straipsnio b punktą. Tai reiškia, kad abiem atvejais C turės įvykdyti 265 straipsnyje nustatytus prievoles, susijusias su sumuojamosios ataskaitos pateikimu, taigi vėlesnis tiekimas D ir D PVM mokėtojo kodas VN Nr. 5 turės būti nurodyti sumuojamojoje ataskaitoje, kurią C teiks VN Nr. 3. Kitaip abiem atvejais C būtų atsakinga VN Nr. 3 už įsigijimą Bendrijos viduje, atsižvelgiant į tai, kad tam įsigijimui jis pasinaudojo VN Nr. 3 suteiktu PVM mokėtojo kodu (PD 41 straipsnis).

Tiekimas iš D į E bet kuriuo atveju būtų vietos tiekimas, apmokestinamas VN Nr. 5.

Kaip matome, C, D ir E skirtumų nėra, jeigu trikampės prekybos sandorių supaprastinimas taikomas tada, kai prekės siunčiamos E, ir tuo atveju, jeigu trikampės prekybos sandorių supaprastinimas taikomas tada, kai prekės siunčiamos D, kuris vėliau parduoda ir siunčia prekes E. Tačiau, jeigu supaprastinimas netaikomas, C turėtų registruotis ir apskaityti PVM VN Nr. 5.

Išanalizavus nurodytas aplinkybes, galima vertinti, kad šiuo atveju 8 pavyzdyje vykdomos visos supaprastinimo taikymui trikampės prekybos sandoriams sąlygos, jeigu C gabena

[21] Tačiau, jeigu taikomas PD 140 straipsnio c punkte numatytas neapmokestinimas (taip būtų tuo atveju, jeigu VN Nr. 5 vėlesniam tiekimui, kurį C atlieka D, taikytų PD 194 straipsnyje numatytą neprivalomą atvirkštinį apmokestinimą), C privalėtų registruotis VN Nr. 5 dėl atlikto įsigijimo Bendrijos viduje, tačiau neprivalėtų apskaityti tokio įsigijimo Bendrijos viduje, nes įsigijimas būtų neapmokestinamas.

prekes į vietą, kurią jam nurodė D VN Nr. 5 ir D yra registruotas PVM mokėtoju VN Nr. 5. PD 141 straipsnio c punkto sąlyga yra vykdoma, nes prekės gabenamos tiesiai į vietą, kurią D nurodė C.

Todėl C atliktas prekių įsigijimas Bendrijos viduje VN Nr. 5 neturėtų būti apmokestinamas, o C nereikės registruotis VN Nr. 5. D turėtų sumokėti PVM VN Nr. 5 už vidaus tiekimą, kurį toje valstybėje narėje C atliko D, o D tiekimas E taip pat būtų vidaus tiekimas, apmokestinamas VN Nr. 5. Taikant PD 42 straipsnį, C būtų įpareigotas pateikti sumuojamąją ataskaitą VN Nr. 3 ir joje nurodyti D PVM mokėtojo kodą VN Nr. 5.

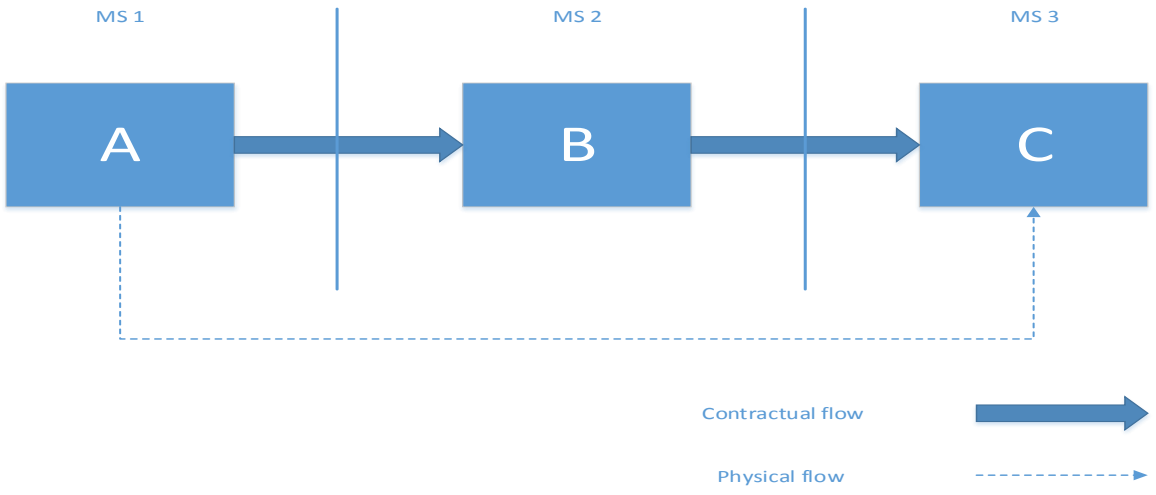
Apibendrinant, grandininių sandorių taisyklės taikomos nepriklausomai nuo grandinėje dalyvaujančių šalių skaičiaus. Tačiau trikampės prekybos sandorių supaprastinimas taikomas tik tada, kai trims toje grandinėje esančioms šalims sudarius sandoriams, vykdomos visos tokio trikampės prekybos sandorių supaprastinimo sąlygos. Praktikoje trikampės prekybos supaprastinimą gali taikyti tik vienas iš apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių sandorių grandinėje, tai yra tas asmuo grandinėje, kuris atlieka įsigijimą Bendrijos viduje. Pirmiau pateiktame pavyzdyje tai bus C, o D negali pasinaudoti šia nuostata.

3.6.18. Paskutinis grandinėje esantis asmuo, kuris yra galutinis prekes įsigyjantis asmuo

Kaip minėta 3.3 skirsnyje, mažiausias grandinininiame sandoryje dalyvaujančių asmenų skaičius yra trys. Tačiau nebūtina, kad visi jie būtų apmokestinamieji asmenys.

Iš tiesų įmanoma, kad paskutinis grandinėje esantis asmuo gali būti neapmokestinamasis asmuo, tai yra galutinis vartotojas. Todėl grandininių sandorių taisykles galėtume taikyti tokioje situacijoje, kai apmokestinamasis asmuo A parduoda prekes apmokestinamajam asmeniui B, kuris tas pačias prekes parduoda neapmokestinamajam asmeniui C. Gabenimas atliekamas tiesiogiai iš A į C, iš VN Nr. 1 į VN Nr. 3.

9 pavyzdys



Šioje situacijoje vienintelis asmuo, kuris gali būti tarpinis veiklos vykdytojas, taikantis grandininių sandorių taisykles, yra B.

Jeigu bus taikoma bendroji taisyklė, gabenimas bus priskiriamas tiekimui, kurį A atlieka B. Todėl A atliekamas tiekimas bus prekių tiekimas Bendrijos viduje, neapmokestinamas VN Nr. 1 (jeigu vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos), o B atliekamas įsigijimas

Bendrijos viduje bus apmokestinamas VN Nr. 3. Tiekimas, kurį B atlieka C, bus vidaus sandoris VN Nr. 3.

Jeigu tarpinis veiklos vykdytojas B praneš A PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, (VN Nr. 1), tada išsiuntimas arba gabenimas būtų priskiriami jo atliekamam tiekimui, t. y. tiekimui, kurį B atlieka C. Tiekimas, kurį A atlieka B, bus vidaus sandoris, apmokestinamas VN Nr. 1. Tiekimas, kurį B atlieka C, būtų laikomas nuotoliniu prekių pardavimu, apmokestinamu VN Nr. 3, nebent būtų vykdomos PD 34 straipsnio sąlygos, o tokiu atveju sandoris būtų apmokestinamas VN Nr. 1.

4. PREKIŲ TIEKIMO BENDRIJOS VIDUJE NEAPMOKESTINIMAS

4.1. Atitinkama nuostata

PD 138 straipsnis.

4.2. Kaip nuostata veikia?

PD 138 straipsnio dalinį pakeitimą sudaro du elementai:

- pakeista pirmos straipsnio dalies struktūra ir įrašyta nauja sąlyga;
- papildoma 1a straipsnio dalis.

PD 138 straipsnio 1 dalis

Kalbant apie PD 138 straipsnio 1 dalį, būtina atsižvelgti į šiuos dalykus:

- PD 138 straipsnio 1 dalies a punkto turinys atitinka 138 straipsnio 1 dalies redakciją, galiojusią iki 2019 m. gruodžio 31 d.

- Naują sąlygą dėl neapmokestinimo taikymo, kuri nustatyta b punkte, sudaro du elementai:

    - apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam patiektos prekės, yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas siuntimas ar gabenimas

    ir

    - apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam patiektos prekės, tiekėjui yra nurodęs šį PVM mokėtojo kodą.

    Kalbant apie pirmąjį elementą, reikia pažymėti, kad apmokestinamojo asmens arba neapmokestinamojo juridinio asmens, kuriam atliekamas tiekimas, PVM mokėtojo kodas nebūtinai turi būti PVM mokėtojo kodas, kurį suteikė valstybė narė, į kurią gabenamos prekės; pakanka, kad tai būtų PVM mokėtojo kodas, kurį suteikė ne valstybė narė, kurioje prasideda išsiuntimas arba gabenimas.

    Kalbant apie antrąjį elementą, reikia pažymėti, kad teisiniame tekste nenustatyta, kaip sandorio šalys turėtų dalytis PVM mokėtojo kodu. Todėl tai turėtų būti palikta sandorio šalių nuožiūrai netaikant jokių oficialių reikalavimų (pavyzdžiui, naudoti konkretų dokumentą). Panašiai, kaip nurodyta pirmiau dėl PD 36a straipsnio 2 dalies, kai tiekėjas sąskaitoje faktūroje yra nurodęs įsigyjančio asmens PVM mokėtojo kodą, galima vertinti, kad įsigyjantis asmuo savo PVM mokėtojo kodą nurodė tiekėjui.

PD 138 straipsnio 1a dalis

Dėl PD 138 straipsnio 1a dalies reikia pažymėti, kad 138 straipsnis yra papildytas nauja dalimi 1a, pagal kurią 1 dalyje numatytas neapmokestinimas netaikomas tada, kai tiekėjas nesilaiko PD 262 ir 263 straipsniuose nustatyto įpareigojimo pateikti sumuojamąją ataskaitą, arba kai jo pateiktoje sumuojamojoje ataskaitoje nėra pateikta teisinga informacija apie šį tiekimą, kaip to reikalaujama pagal PD 264 straipsnį, išskyrus atvejus, kai tiekėjas gali tinkamai pagrįsti šį trūkumą kompetentingoms institucijoms priimtinu būdu.

4.3. Iš PD 138 straipsnio 1 ir 1a dalių kylantys smulkūs klausimai

4.3.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos

Rekomendacijos, parengtos po 2019 m. birželio 3 d. 113-ojo PVM komiteto posėdžio

3.	NAUJI TEISĖS AKTAI – NESENIAI PRIIMTŲ ES PVM NUOSTATŲ ĮGYVENDINIMO KLAUSIMAI
3.1.	Autorius: Komisija
Nuorodos:	PVM direktyvos 17a straipsnis, 36a straipsnis, 138 straipsnio 1 ir 1a dalys, 243 straipsnio 3 dalis ir 262 straipsnio 2 dalis PVM įgyvendinimo reglamento 45a ir 54a straipsniai
Tema:	Greitų sprendimų dokumentų rinkinio įgyvendinimas: Tarybos direktyva (ES) 2018/1910 ir Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912 (Dokumentas taxud.c.1(2019)3533969 – darbinis dokumentas Nr. 968)

Dokumentas E – taxud.c.1(2019) 7900313 – darbinis dokumentas Nr. 976

Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Sąveika su PVM grąžinimo direktyva (3.3.1 skirsnis)[22]

PVM komitetas vieningai patvirtina, kad 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910 padarytu PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies pakeitimu pridedama esminė sąlyga dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo. PVM komitetas vieningai sutaria, kad šis papildymas reiškia, jog, jeigu prekes įsigyjantis asmuo nenurodo tiekėjui savo PVM mokėtojo kodo arba nurodo PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė valstybė narė, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, turi būti laikoma, kad nėra vykdomos 138 straipsnyje numatyto neapmokestinimo taikymo sąlygos, o tiekėjas neturi kitos galimybės, kaip tik taikyti PVM.

Dokumentas F – taxud.c.1(2019) 7900872 – darbinis dokumentas Nr. 977

Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. 138 straipsnio 1a dalies taikymas (3.3.2 skirsnis)[23]

1. PVM komitetas vieningai pripažįsta, kad tai, jog PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas netaikomas, kai tiekėjas nevykdo reikalavimų, nustatytų 1a dalyje, faktiškai gali būti nustatyta tik praėjus tam tikram laikui po to, kai atliekamas tiekimas ir išrašoma sąskaita faktūra.

Iš tikrųjų PVM komitetas vieningai sutaria, kad neišvengiamai bus laiko tarpas nuo to momento, kai bus atliktas tiekimas ir įsigijusiam asmeniui išrašyta sąskaita faktūra, iki momento, kai tiekėjas turės įvykdyti prievolę pateikti sumuojamąją ataskaitą, kaip nustatyta PVM direktyvos 262 ir 263 straipsniuose. PVM komitetas taip pat vieningai sutaria, kad negalima išvengti laiko tarpo nuo momento, kai tiekėjas turėjo pateikti sumuojamąją ataskaitą, iki momento, kai mokesčių administratorius imasi veiksmų, nes sprendimas imtis tokių veiksmų gali būti priimtas tik tada, kai sumuojamoji ataskaita

[22] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis.

[23] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis.

nepateikiama arba nustatoma, kad sumuojamojoje ataskaitoje pateikta neteisinga informacija.

2. PVM komitetas vieningai sutaria, kad todėl tiekėjas, atlikdamas tiekimą, galės jo neapmokestinti, jei bus vykdomos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies sąlygos, nes tai yra vienintelės sąlygos, svarbios tiekimo metu siekiant nustatyti, ar galima taikyti neapmokestinimą.

Kalbant apie PVM direktyvos 138 straipsnio 1a dalyje numatytus atvejus, PVM komitetas beveik vieningai sutaria, kad neapmokestinimas gali būti panaikintas tik atgaline data, jeigu ir kai mokesčių administratorius nustato, kad tiekėjas nesilaiko prievolių, numatytų PVM direktyvos 262 ir 263 straipsniuose, pateikti sumuojamąją ataskaitą, arba tada, kai jo pateiktoje sumuojamojoje ataskaitoje nėra teisingos informacijos apie aptariamą tiekimą, kaip reikalaujama PVM direktyvos 264 straipsnyje, nebent toks tiekėjas gali tinkamai pateisinti trūkumus kompetentingoms institucijoms priimtinu būdu.

Dokumentas G – taxud.c.1(2019) 7901495 – darbinis dokumentas Nr. 978

Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Taikomas kartu su neprivalomu atvirkštiniu apmokestinimu, numatytu 194 straipsnyje (3.3.3 skirsnis)[24]

Kai laikoma, kad prekės perduodamos pagal PVM direktyvos 17 straipsnį, nes prekės, kurioms taikomos atsargų atšaukimo procedūros, nebeatitinka sąlygų, kad būtų galima toliau taikyti tokias procedūras, PVM komitetas vieningai sutinka, kad:

a) kai apmokestinamasis asmuo, atliekantis perdavimą, dar nėra įregistruotas PVM mokėtoju toje valstybėje narėje, kurioje prekėms pirmą kartą buvo taikomos atsargų atšaukimo procedūros, jis turi įsiregistruoti toje valstybėje narėje dėl tariamo įsigijimo Bendrijos viduje, kurį ten atliko;

b) toks įsiregistravimas yra būtinas pagal PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalies b punktą, o atitinkama valstybė narė negali jo atsisakyti, net jeigu tariamas įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio c punktą.

Ši rekomendacija *„Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, taikomas kartu su neprivalomu atvirkštiniu apmokestinimu, numatytu 194 straipsnyje (3.3.3 skirsnis)“* yra susijusi su klausimu, nagrinėjamu šių aiškinamųjų pastabų 2.5.4 skirsnyje. Daroma nuoroda į tą skirsnį.

4.3.2. Kas atsitiks, jeigu įsigyjantis asmuo nenurodys tiekėjui savo PVM mokėtojo kodo, suteikto kitoje valstybėje narėje nei ta, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės?

Jeigu įsigyjantis asmuo tiekėjui nenurodys savo PVM mokėtojo kodo arba jei nurodytą PVM mokėtojo kodą suteikė valstybė narė, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, nebus vykdoma bent viena iš PD 138 straipsnio neapmokestinimo taikymo sąlygų (visų pirma PD 138 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta sąlyga), o tiekėjas turės taikyti PVM.

[24] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis.

Taip bus net tada, kai bus vykdomos visos kitos neapmokestinimo taikymo sąlygos, o tiekėjas turės pagrindo manyti, kad, pavyzdžiui, dėl tiekiamų prekių rūšies ar kiekio įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo.

Tai, kad tiekėjas apmokestina tiekimą PVM, nes nėra vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos, neturi įtakos įsigijimo Bendrijos viduje, kurį įsigyjantis asmuo atliko valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių išsiuntimas arba gabenimas, apmokestinimui PVM (ĮR 16 straipsnis).

Kai įsigyjantis asmuo, kuris gali įrodyti, kad įsigijimo metu jis buvo apmokestinamasis asmuo, vėliau gali savo tiekėjui nurodyti PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje nei ta, iš kurios išsiunčiamos arba gabenamos prekės, ir nėra jokių apgaulės ar piktnaudžiavimo požymių, tiekėjas ištaisys sąskaitą faktūrą pagal atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose nustatytas taisykles.

4.3.3. Kas bus, kai įsigyjantis asmuo mokesčių administratoriui yra pateikęs prašymą gauti PVM mokėtojo kodą, tačiau nėra gavęs to PVM mokėtojo kodo tuo metu, kai tiekėjas turi išrašyti sąskaitą faktūrą?

Jeigu tuo metu, kai tiekėjas išrašo sąskaitą faktūrą, įsigyjantis asmuo negali nurodyti tiekėjui PVM mokėtojo kodo, nes mokesčių administratorius vis dar nagrinėja įsigyjančio asmens prašymą suteikti tokį kodą, tiekėjas negali taikyti PD 138 straipsnyje numatyto neapmokestinimo, nes vykdomos ne visos sąlygos.

Kai įsigyjantis asmuo gaus PVM mokėtojo kodą, sąskaita faktūra bus taisoma tokiomis sąlygomis, kurios paaiškintos 4.3.2 skirsnio paskutinėje pastraipoje.

4.3.4. Kai kurios valstybės narės atskiria PVM mokėtojo kodą, galiojantį tik tam tikriems vidaus sandoriams, ir PVM mokėtojo kodą, kuris pagal PD 215 straipsnį turi priešdėlį, pagal kurį galima nustatyti jį suteikusią valstybę narę. Ar abu kodai gali būti naudojami siekiant taikyti PD 138 straipsnyje numatytą neapmokestinimą?

Ne. Tik PVM mokėtojo kodas su priešdėliu, pagal kurį galima nustatyti jį suteikusią valstybę narę, yra svarbus taikant PD 138 straipsnį. Tai vienintelis PVM mokėtojo kodas, kurį registravimosi valstybė narė įtraukia į VIES duomenų bazę, todėl tai yra vienintelis PVM mokėtojo kodas, kurį tiekėjas gali patikrinti.

4.3.5. Kuris PVM mokėtojo kodas turi būti naudojamas taikant PD 138 straipsnyje numatyta neapmokestinimą, kai įsigyjantis asmuo yra PVM grupės narys pagal PD 11 straipsnį?

ESTT nurodė, kad PD 11 straipsnio įgyvendinimas reiškia, kad šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti, kad asmenys, visų pirma finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusios bendrovės, būtų laikomi nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai valstybė narė įgyvendina minėtą nuostatą, pavaldus asmuo arba asmenys PD 11 straipsnio prasme negali būti laikomi apmokestinamuoju asmeniu ar asmenimis pagal PD 9 straipsnį. Iš to darytina išvada, kad, kokius nors asmenis prilyginus vienam apmokestinamajam

asmeniui, minėti pavaldūs asmenys toliau nebegali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis[25].

Tai reiškia, kad faktiškai tik PVM mokėtojų grupė turi PVM mokėtojo kodą, kurį galima naudoti neapmokestinant pagal PD 138 straipsnį.

4.3.6. Ką reiškia PD 138 straipsnio 1a dalies formuluotė „tiekėjas gali tinkamai pagrįsti šį trūkumą kompetentingoms institucijoms priimtinu būdu“?

2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyvos (ES) 2018/1910 7 konstatuojamojoje dalyje Taryba taip paaiškino šios nuostatos tikslą: „Be to, VIES sąrašas būtinas, kad atvežimo valstybė narė būtų informuota apie prekių buvimą jos teritorijoje, todėl jis yra viena pagrindinių kovos su sukčiavimu Sąjungoje priemonių. Dėl šios priežasties valstybės narės turėtų užtikrinti, kad tuo atveju, kai tiekėjas nesilaiko savo su VIES sąrašu susijusių įsipareigojimų, neapmokestinimas neturėtų būti taikomas, išskyrus atvejus, kai tiekėjas veikia sąžiningai, t. y. kai jis kompetentingiems mokesčių administratoriams gali tinkamai pagrįsti bet kokius savo trūkumus, susijusius su sumuojančiąja ataskaita, kurioje tai taip pat galėtų būti tiekėjo tuo metu pateikta Direktyvos 2006/112/EB 264 straipsnyje reikalaujama teisinga informacija.“

PD 138 straipsnio 1a dalies pirmoje dalyje nustatytas principas, kad neapmokestinimas netaikomas, kai nesilaikoma PD 262, 263 ir 264 straipsnių. Paskutinė PD 138 straipsnio 1a dalies dalis reiškia, kad neapmokestinimas vis tiek taikomas, kai tiekėjas gali tinkamai pagrįsti trūkumą kompetentingoms institucijoms priimtinu būdu.

Šioje paskutinėje 1a dalies dalyje užsimenama apie atvejus, kai tiekėjas ir valstybės narės, kurioje buvo atliktas tiekimas, kompetentingos institucijos reikalavimų nesilaikymą nagrinėja kiekvienu konkrečiu atveju.

Nepaisant to, galima manyti, kad toliau nurodytose situacijose tiekėjo trūkumas yra tinkamai pagrįstas (nebent mokesčių administratorius turi pagrindo manyti, kad trūkumas yra sukčiavimo schemos elementas), su sąlyga, kad tiekėjas, sužinojęs apie klaidą, dėl kurios atsirado trūkumas, ją ištaiso:

- tiekėjas atsitiktinai suklydo neapmokestinamojo tiekimo Bendrijos viduje neįtraukdamas į sumuojamąją ataskaitą, apimančią laikotarpį, kuriuo buvo atliekamas tiekimas, tačiau įtraukė jį į kito laikotarpio sumuojamąją ataskaitą;

- tiekėjas įtraukė neapmokestinamąjį tiekimą Bendrijos viduje į sumuojamąją ataskaitą, apimančią laikotarpį, kuriuo buvo atliekamas tiekimas, tačiau netyčia suklydo nurodydamas atitinkamo tiekimo vertę;

- restruktūrizavus prekes įsigyjančią įmonę atsirado naujas pavadinimas ir naujas PVM mokėtojo kodas, tačiau senasis pavadinimas ir PVM mokėtojo kodas išlieka trumpu tarpiniu laikotarpiu. Sumuojamojoje ataskaitoje tiekėjas per klaidą įtraukė sandorius, naudodamas tą seną PVM mokėtojo kodą.

[25] Žr. 2008 m. gegužės 22 d. ESTT sprendimą *Amplifin*, C-162/07.

5. GABENIMO ĮRODYMAS

5.1. Atitinkama nuostata

ĮR 45a straipsnis.

5.2. Kaip nuostata veikia?

ĮR 45a straipsnyje nustatyta, kad 45a straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodytais atvejais laikoma, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje gali būti neapmokestinamas pagal PD 138 straipsnį, nes yra vykdoma tokio neapmokestinimo sąlyga, t. y. prekės buvo išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos teritorijoje.

Tai taip pat reiškia, kad:

- vien aplinkybių, nurodytų a arba b punktuose, nepakanka, kad tiekimas būtų neapmokestinamas pagal PD 138 straipsnį. Daroma prielaida, kad yra vykdoma pagrindinė sąlyga, tačiau norint taikyti neapmokestinimą reikės įvykdyti ir kitas PD 138 straipsnyje nustatytas sąlygas;

- prielaida negali būti taikoma atvirkštiniu būdu. Kitaip tariant, tai, kad nevykdomos prielaidos sąlygos, savaime nereiškia, kad netaikomas PD 138 straipsnyje numatytas neapmokestinimas. Tokiu atveju tiekėjas turės įrodyti mokesčių administratoriui priimtinu būdu, kad yra vykdomos neapmokestinimo (įskaitant gabenimą) taikymo sąlygos. Kitaip tariant, jeigu prielaida netaikoma, padėtis išliks tokia pati, kokia buvo prieš įsigaliojant ĮR 45a straipsniui.

ĮR 45a straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius gali paneigti pagal 1 dalį padarytą prielaidą, būtent, kad prekės buvo išsiųstos ar gabenamos iš valstybės narės į paskirties vietą už jos teritorijos ribų, bet Bendrijoje.

Taigi prielaidos paneigimas reiškia, kad mokesčių administratorius gali pateikti būtinus duomenis, įrodančius, kad prekės iš tikrųjų nebuvo išsiųstos ar gabenamos iš valstybės narės į paskirties vietą už jos teritorijos ribų, bet Bendrijoje. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai atlikdamas patikrinimą mokesčių administratorius sužino, kad prekės vis dar yra tiekėjo sandėlyje, arba mokesčių administratorius žino apie įvykį gabenant, kurio metu prekės buvo sunaikintos prieš išvežant iš teritorijos.

Kai mokesčių administratorius turi būtinų duomenų prielaidai paneigti (atsižvelgiant į duomenų, reikalingų šiam tikslui pasiekti, pobūdį), akivaizdu, kad PD 138 straipsnyje numatytas neapmokestinimas netaikomas. Šiuo atžvilgiu prielaidos paneigimas reiškia, kad mokesčių administratorius turi įrodymų, patvirtinančių, kad prekės nebuvo gabenamos.

Prielaidos paneigimas skiriasi nuo situacijos, kai mokesčių administratorius gali įrodyti, kad viename iš dokumentų, išvardytų ĮR 45a straipsnio 3 dalyje, pateiktame kaip įrodymas, yra neteisingos informacijos arba jis netgi suklastotas. Tokiu atveju laikoma, kad nėra vykdomos sąlygos, kai gali būti taikomas 1 dalies a arba b punktas. Todėl tiekėjas nebegali remtis prielaida, kad prekės buvo išsiųstos ar gabenamos iš valstybės narės į paskirties vietą ne jos teritorijoje, bet Bendrijoje. Tačiau tiekėjas vis tiek gali pateikti kitus dokumentus, nurodytus ĮR 45a straipsnyje, kurie jam leistų pasinaudoti prielaida (nebent mokesčių administratorius vėl įrodytų, kad šie dokumentai yra neteisingi

ar suklastoti), arba pateikti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, kad yra vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos dėl neapmokestinimo.

5.3. Iš šios nuostatos kylantys smulkūs klausimai

5.3.1. PVM komiteto suderintos rekomendacijos

Rekomendacijos, parengtos po 2019 m. birželio 3 d. 113-ojo PVM komiteto posėdžio

3.	NAUJI TEISĖS AKTAI – NESENIAI PRIIMTŲ ES PVM NUOSTATŲ ĮGYVENDINIMO KLAUSIMAI
3.1.	Autorius: Komisija
Nuorodos:	PVM direktyvos 17a straipsnis, 36a straipsnis, 138 straipsnio 1 ir 1a dalys, 243 straipsnio 3 dalis ir 262 straipsnio 2 dalis PVM įgyvendinimo reglamento 45a ir 54a straipsniai
Tema:	Greitų sprendimų dokumentų rinkinio įgyvendinimas: Tarybos direktyva (ES) 2018/1910 ir Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912 (Dokumentas taxud.c.1(2019)3533969 – darbinis dokumentas Nr. 968)

Dokumentas H – taxud.c.1(2019) 7901898 – darbinis dokumentas Nr. 979

Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Sąvokos „nepriklausomas“ reikšmė įrodinėjant gabenimą (3.3.4 skirsnis)[26]

PVM komitetas beveik vieningai sutaria, kad, nustatant, ar dvi šalys yra nepriklausomos, siekiant taikyti PVM įgyvendinimo reglamento 45a straipsnio 1 dalies a punktą ir b punkto ii papunktį:

a) abi šalys nelaikomos nepriklausomomis, jeigu yra bendras juridinis asmuo, ir

b) turi būti taikomi PVM direktyvos 80 straipsnyje nustatyti kriterijai, todėl šalys, kuriuos veikia „dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais“, negali būti laikomos nepriklausomomis viena nuo kitos.

5.3.2. Kas atsitiks su galiojančiomis valstybių narių nacionalinėmis taisyklėmis dėl gabenimo įrodymų įsigaliojus ĮR 45a straipsniui? Ar šios nacionalinės taisyklės bus toliau taikomos?

Valstybės narės privalo taikyti ĮR 45a straipsnį. Tai reiškia, kad, jeigu vykdomos tos nuostatos sąlygos, tiekėjas turės teisę naudotis atitinkama prielaida. Be to, valstybės narės savo nacionalinės PVM teisės aktuose taip pat galėtų nustatyti kitas prielaidas dėl gabenimo įrodymo, kurios yra lankstesnės nei prielaida, numatyta ĮR 45a straipsnyje. Tokiu atveju tiekėjas galėtų pasinaudoti ĮR 45a straipsnyje ir (arba) nacionalinės PVM teisės aktuose numatytomis prielaidomis, jeigu būtų vykdomos atitinkamos sąlygos. Šiuo atžvilgiu gali būti toliau taikomos galiojančios nacionalinės PVM taisyklės, kuriomis nustatomos lankstesnės gabenimo įrodymo sąlygos nei numatytos ĮR 45a straipsnyje.

[26] Šioje antraštėje nurodytas atitinkamas PVM komiteto darbinio dokumento Nr. 968 skirsnis.

5.3.3. *Kas atsitiks, jeigu nebus vykdomos ĮR 45a straipsnyje nurodytos gabenimo prielaidos sąlygos? Ar tai reiškia, kad šiuo atveju nebus taikoma PD 138 straipsnio išimtis?*

Tai, kad neįvykdytos vieno iš ĮR 45a straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodytų atvejų sąlygos, savaime nereiškia, kad nebus taikoma PD 138 straipsnio išimtis. Tokiu atveju tiekėjas turės įrodyti mokesčių administratoriui priimtinu būdu, kad yra vykdomos PD 138 straipsnio išimties (įskaitant gabenimą) sąlygos.

5.3.4. *Kas atsitiks, jeigu mokesčių administratorius galės įrodyti, kad viename iš dokumentų, išvardytų ĮR 45a straipsnio 3 dalyje, pateiktame kaip įrodymai, yra neteisingos informacijos arba jis netgi suklastotas? Ar pardavėjas vis dar gali remtis išsiuntimo ar gabenimo prielaida?*

Jeigu mokesčių administratorius gali įrodyti, kad viename iš dokumentų, pateiktų kaip įrodymai, yra arba neteisingos informacijos, arba jis netgi suklastotas, pardavėjas nebegali remtis prielaida, nes vieno iš ĮR 45a straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodytų atvejų sąlygos nėra vykdomos.

Tačiau pardavėjas vis tiek gali pateikti kitus dokumentus, nurodytus ĮR 45a straipsnyje, kurie jam leistų pasinaudoti prielaida (nebent mokesčių administratorius vėl įrodytų, kad šie dokumentai yra neteisingi ar suklastoti), arba pateikti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, kad yra vykdomos PD 138 straipsnio sąlygos dėl neapmokestinimo.

5.3.5. *Kas atsitiks, jeigu tiekėjas arba įsigyjantis asmuo atliks gabenimą savo transporto priemonėmis?*

Šiuo atveju prielaida netaikoma, nes nebus vykdomas ĮR 45a straipsnio 1 dalies a punkte ir b punkto ii papunktyje nustatytas reikalavimas dėl neginčijamų įrodymų, kuriuos turi pateikti dvi skirtingos šalys, kurios yra nepriklausomos viena nuo kitos, pardavėjo ir prekes įsigijusio asmens.

5.3.6. *Ką reikia laikyti rašytiniu patvirtinimu iš prekes įsigyjančio asmens pagal ĮR 45a straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį? Kokia forma (popierine ir (arba) elektronine) jį priims mokesčių administratorius, pvz., el. laiško ar pasirašyto originalaus dokumento?*

Bet kuris dokumentas, kuriame yra visi IR 45a straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje minimi elementai, turi būti laikomas rašytiniu patvirtinimu taikant šią nuostatą.

ĮR nėra konkrečių taisyklių dėl formos, kuria turi būti pateikiamas rašytinis patvirtinimas. Būtų pagrįsta tikėtis, kad valstybės narės šiuo atžvilgiu bus lanksčios ir nenustatys griežtų apribojimų, pvz., tik popierinį dokumentą, tačiau taip pat priimtų elektroninę versiją, jeigu joje būtų visa informacija, reikalaujama pagal IR 45a straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį.

5.3.7. *Kokia forma (popierine ir (arba) elektronine) mokesčių administratorius priims dokumentus, naudojamus įrodyti išsiuntimą ar gabenimą, kaip nurodyta ĮR 45a straipsnio 3 dalyje?*

ĮR nėra konkrečių taisyklių dėl formos, kuria turi būti pateikiami dokumentai, priimami įrodant išsiuntimą ar gabenimą, kaip nurodyta ĮR 45a straipsnio 3 dalyje. Būtų pagrįsta tikėtis, kad valstybės narės šiuo atžvilgiu bus lanksčios ir nenustatys griežtų apribojimų,

pvz., tik popierinių dokumentų, tačiau taip pat priimtų elektroninę tokių dokumentų versiją.

5.3.8. *Kas atsitiks, jeigu prekes įsigyjantis asmuo nepateiks pardavėjui rašytinio patvirtinimo, nurodyto ĮR 45a straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, iki dešimtos kito mėnesio po tiekimo dienos?*

Dešimties dienų termino tikslas yra nustatyti tikslų laikotarpį, per kurį prekes įgijęs asmuo turi pateikti pardavėjui rašytinį patvirtinimą, o ne nubausti pardavėją ir atimti iš jo galimybę pasinaudoti prielaida, kai prekes įsigyjantis asmuo laiku nepateikia rašytinio patvirtinimo. Dėl šios priežasties, net jeigu prekes įsigyjantis asmuo pateiks pardavėjui rašytinį patvirtinimą pasibaigus terminui, pardavėjas galės remtis prielaida, jei bus vykdomos visos kitos susijusios ĮR 45a straipsnio sąlygos.

6. ATITINKAMOS TEISINĖS NUOSTATOS

6.1. PVM direktyva (pirmiau – PD)

„17a straipsnis

1. Jei prekes, sudarančias apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalį, šis asmuo perveža į kitą valstybę narę pagal atsargų atšaukimo procedūras, šis pervežimas nelaikomas prekių tiekimu už atlygį.

2. Taikant šį straipsnį, laikoma, kad atsargų atšaukimo procedūros vykdomos, kai tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

a) apmokestinamasis asmuo arba trečioji šalis jo vardu siunčia arba gabena prekes į kitą valstybę narę, siekdamas jas ten vėliau, po atvežimo, patiekti kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris turi teisę perimti tų prekių nuosavybę pagal galiojantį susitarimą tarp abiejų apmokestinamųjų asmenų;

b) prekes siunčiantis arba gabenantis apmokestinamasis asmuo valstybėje narėje, į kurią prekės siunčiamos arba gabenamos, nėra įsteigęs verslo ir neturi nuolatinio padalinio;

c) apmokestinamasis asmuo, kuriam ketinama tiekti prekes, yra įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią siunčiamos arba gabenamos prekės, o jo tapatybė ir PVM mokėtojo kodas, kurį jam priskyrė ta valstybė narė, yra žinomi b punkte nurodytam apmokestinamajam asmeniui tuo momentu, kai prasideda siuntimas arba gabenimas;

d) prekes siunčiantis arba gabenantis apmokestinamasis asmuo prekių gabenimą užregistravo 243 straipsnio 3 dalyje numatytame registre, o prekes įsigyjančio apmokestinamojo asmens tapatybę ir valstybės narės, į kurią siunčiamos arba gabenamos prekės, jam suteiktą PVM mokėtojo kodą nurodė sumuojančioje ataskaitoje, nurodytoje 262 straipsnio 2 dalyje.

3. Kai tenkinamos 2 dalyje nustatytos sąlygos, perduodant 2 dalies c punkte nurodytam apmokestinamajam asmeniui teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui, jei perdavimas įvykdomas iki 4 dalyje nustatyto termino, taikomos šios taisyklės:

a) laikoma, kad prekių tiekimą pagal 138 straipsnio 1 dalį atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris arba siunčia ar gabena prekes, arba kurio vardu tai atlieka trečioji šalis valstybėje narėje, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos;

b) laikoma, kad prekių įsigijimą Bendrijos viduje atlieka apmokestinamasis asmuo, kuriam tos prekės tiekiamos valstybėje narėje, į kurią prekės buvo išsiųstos arba išgabentos.

4. Jei per 12 mėnesių po prekių atvykimo į valstybę narę, į kurią jos buvo siunčiamos arba gabenamos, prekės nebuvo patiektos apmokestinamajam asmeniui, kuriam jos buvo skirtos, kaip numatyta 2 dalies c punkte ir 6 dalyje, ir neatsirado nė viena iš 7 dalyje nustatytų aplinkybių, perdavimas, kaip numatyta 17 straipsnyje, laikomas įvykusiu kitą dieną po 12 mėnesių laikotarpio.

5. Perdavimas, kaip numatyta 17 straipsnyje, nėra laikomas įvykusiu, kai įvykdomos šios sąlygos:

a) teisė disponuoti prekėmis nebuvo perduota ir tos prekės yra grąžintos į valstybę narę, iš kurios jos buvo išsiųstos arba atgabentos, neviršijant 4 dalyje nurodyto termino, ir

b) apmokestinamasis asmuo, kuris išsiuntė arba išgabeno prekes, užregistravo jų grąžinimą 243 straipsnio 3 dalyje numatytame registre.

6. Kai nepasibaigus 4 dalyje nurodytam laikotarpiui 2 dalies c punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo pakeičiamas kitu apmokestinamuoju asmeniu, pakeitimo metu nelaikoma, kad įvyko perdavimas, kaip numatyta 17 straipsnyje, jeigu:

a) įvykdytos visos kitos 2 dalyje nustatytos taikytinos sąlygos; ir

b) pakeitimą 243 straipsnio 3 dalyje numatytame registre užregistravo 2 dalies b punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo.

7. Kai nepasibaigus 4 dalyje nustatytam terminui kuri nors iš 2 ir 6 dalyse nustatytų sąlygų nustoja būti tenkinama, prekių perdavimas, kaip numatyta 17 straipsnyje, laikomas įvykusiu tuo metu, kai atitinkama sąlyga nebėra tenkinama.

Jei prekės yra tiekiamos asmeniui, kuris nėra 2 dalies c punkte arba 6 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, laikoma, kad 2 ir 6 dalyse nustatytos sąlygos nustoja būti tenkinamos prieš pat tokį tiekimą.

Jei prekės yra siunčiamos arba gabenamos į šalį, kuri nėra valstybė narė, iš kurios jos buvo iš pradžių vežamos, laikoma, kad 2 ir 6 dalyse nustatytos sąlygos nustoja būti tenkinamos prieš pat pradedant tokį siuntimą arba gabenimą.

Prekių sunaikinimo, praradimo arba vagystės atveju laikoma, kad 2 ir 6 dalyse nustatytos sąlygos nustoja būti tenkinamos tą dieną, kai prekės buvo faktiškai pašalintos arba sunaikintos, arba jei neįmanoma nustatyti tos dienos, tą dieną, kai buvo sužinota, jog jos yra sunaikintos arba dingusios.“;

36a straipsnis

1. Kai tos pačios prekės yra tiekiamos viena po kitos ir šios prekės yra siunčiamos arba gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę tiesiogiai iš pirmojo tiekėjo paskutiniam tiekimo grandinėje esančiam įsigyjančiam asmeniui, siuntimas arba gabenimas priskiriami tik tiekimui, atliktam tarpiniam veiklos vykdytojui.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, siuntimas arba gabenimas priskiriami tik tarpinio veiklos vykdytojo vykdomam prekių tiekimui, kai tarpinis veiklos vykdytojas yra pranešęs tiekėjui valstybės narės, iš kurios prekės yra siunčiamos arba gabenamos, jam suteiktą PVM mokėtojo kodą.

3. Šiame straipsnyje „tarpinis veiklos vykdytojas“ – grandinėje esantis tiekėjas (išskyrus pirmąjį grandinėje esantį tiekėją), kuris arba siunčia ar gabena prekes, arba kurio vardu tai atlieka trečioji šalis.

4. Šis straipsnis netaikomos 14a straipsnyje apibrėžtoms situacijoms.“;

138 straipsnis

„1. Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens

vardu, jei tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

a) prekės tiekiamos kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas ar gabenimas;

b) apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam patiektos prekės, yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas arba gabenimas ir kuris tiekėjui yra nurodęs šį PVM mokėtojo kodą.“;

„1a. 1 dalyje numatytas neapmokestinimas netaikomas tada, kai tiekėjas nesilaiko 262 ir 263 straipsniuose nustatyto įpareigojimo pateikti sumuojančią ataskaitą, arba kai jo pateiktoje sumuojančioje ataskaitoje nėra pateikta teisinga informacija apie šį tiekimą, kaip to reikalaujama pagal 264 straipsnį, išskyrus atvejus, kai tiekėjas gali tinkamai pagrįsti šį trūkumą kompetentingoms institucijoms priimtinu būdu.“;

…

243 straipsnis

…

3. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuris perkelia prekes pagal 17a straipsnyje nurodytas atsargų atšaukimo procedūras, pildo registrą, kad mokesčių administratoriai galėtų patikrinti, ar nurodytas straipsnis taikomas tinkamai.

Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuriam prekės tiekiamos pagal 17a straipsnyje nurodytas atsargų atšaukimo procedūras, pildo tų prekių registrą.“

262 straipsnis

1. Kiekvienas PVM mokėtoju įregistruotas apmokestinamasis asmuo pateikia sumuojančią ataskaitą, kurioje nurodo:

a) PVM mokėtojais įregistruotus prekes įsigyjančius asmenis, kuriems jis tiekė prekes 138 straipsnio 1 dalyje ir 138 straipsnio 2 dalies c punkte nurodytomis sąlygomis;

b) PVM mokėtojais įregistruotus asmenis, kuriems jis tiekė prekes, kurios jo buvo įsigytos Bendrijos viduje, kaip nurodyta 42 straipsnyje;

c) apmokestinamuosius asmenis ir neapmokestinamuosius juridinius asmenis, įregistruotus PVM mokėtojais, kuriems jis teikė paslaugas, išskyrus PVM neapmokestinamas paslaugas valstybėje narėje, kurioje sandoris yra apmokestinamas, ir už kurias paslaugos gavėjas privalo sumokėti mokestį pagal 196 straipsnį.

2. Be 1 dalyje nurodytos informacijos, kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia informaciją apie apmokestinamųjų asmenų, kuriems prekės, išsiųstos arba išgabentos pagal atsargų atšaukimo procedūras 17a straipsnyje išdėstytomis sąlygomis, yra skirtos, PVM mokėtojo kodus ir apie bet kokį pateiktos informacijos pasikeitimą.“;

6.2. PVM įgyvendinimo reglamentas (pirmiau – ĮR)

45a straipsnis

1. Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnyje numatytais atvejais neapmokestinant PVM daroma prielaida, kad prekės buvo išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos teritorijoje, esant vienai iš toliau nurodytų atvejų:

a) pardavėjas nurodo, kad prekes išsiuntė ar išgabeno jis arba jo vardu tai padarė trečioji šalis, ir pardavėjas turi bent du vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, nurodytus 3 dalies a punkte, kuriuos išdavė dvi skirtingos viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir nuo prekes įsigyjančio asmens nepriklausančios šalys, arba pardavėjas turi vieną iš įrodymų, nurodytų 3 dalies a punkte kartu su vienu jam neprieštaraujančiu įrodymu, nurodytu 3 dalies b punkte, kuriais patvirtinimas išsiuntimas arba išgabenimas, ir kuriuos išdavė dvi skirtingos viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir nuo prekes įsigyjančio asmens nepriklausančios šalys;

b) pardavėjas turi:

   i) rašytinį patvirtinimą iš prekes įsigyjančio asmens, kuriame nurodyta, kad prekes įgyjantis asmuo prekes išsiuntė ar išgabeno arba tai jo vardu padarė trečioji šalis, ir nurodyta prekių paskirties valstybė narė; Tame rašytiniame patvirtinime turi būti nurodyta: išdavimo data, prekes įsigyjančio asmens pavadinimas arba vardas bei pavardė ir adresas, prekių kiekis ir rūšis, prekių atvykimo data ir vieta, o transporto priemonių tiekimo atveju – transporto priemonės identifikacinis numeris, ir prekes įsigyjančio asmens vardu prekes priimančio asmens tapatybė; ir

   ii) bent du vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, nurodytus 3 dalies a punkte, kuriuos išdavė dvi skirtingos viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir nuo prekes įsigyjančio asmens nepriklausančios šalys, arba vieną iš įrodymų, nurodytų 3 dalies a punkte kartu su vienu jam neprieštaraujančiu įrodymu, nurodytu 3 dalies b punkte, kuriais patvirtinamas išsiuntimas arba išgabenimas, ir kuriuos išdavė dvi skirtingos viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir nuo prekes įsigyjančio asmens nepriklausančios šalys.

Prekes įsigyjantis asmuo pardavėjui iki dešimtos kito mėnesio po tiekimo dienos pateikia rašytinį patvirtinimą, nurodytą b punkto i papunktyje.

2. Mokesčių institucija gali nuginčyti 1 dalyje nustatytą prezumpciją.

3. Taikant 1 dalį, priimtinais išsiuntimo ar išgabenimo įrodymais laikoma:

a) dokumentai, susiję su prekių išsiuntimu ar išgabenimu, pavyzdžiui, krovinių vežimo keliais dokumentas arba pranešimas, konosamentas, oro krovinio sąskaita faktūra, arba prekių vežėjo sąskaita faktūra;

b) šie dokumentai:

   i) draudimo liudijimas, susijęs su prekių išsiuntimu ar gabenimu, arba banko dokumentai, kuriais įrodoma, kad už prekių išsiuntimą ar išgabenimą sumokėta;

   ii) oficialūs dokumentai, kuriuos išduoda valdžios institucija, pavyzdžiui, notaras, kuriais patvirtinamas prekių atvykimas į paskirties valstybę narę;

   iii) kvitas, kurį yra išrašęs sandėlio savininkas paskirties valstybėje narėje ir

kuriuo patvirtinamas prekių sandėliavimas toje valstybėje narėje.

54a straipsnis

1. Direktyvos 2006/112/EB 243 straipsnio 3 dalyje nurodytame registre, kurį privalo pildyti visi apmokestinamieji asmenys, kurie perkelia prekes pagal atsargų atšaukimo procedūras, nurodoma ši informacija:

a) valstybė narė, iš kurios prekės buvo išsiųstos arba išgabentos, ir prekių išsiuntimo arba išgabenimo data;

b) apmokestinamojo asmens, kuriam prekės yra skirtos, PVM mokėtojo kodas, suteiktas valstybės narės, į kurią prekės yra siunčiamos arba gabenamos;

c) valstybė narė, į kurią prekės yra siunčiamos arba gabenamos, sandėlio savininko PVM mokėtojo kodas, sandėlio, kuriame jos laikomos po pristatymo, adresas ir prekių atvykimo į sandėlį data;

d) į sandėlį pristatytų prekių vertė, aprašymas ir kiekis;

e) apmokestinamojo asmens, kuris pakeičia šios dalies b punkte nurodytą apmokestinamąjį asmenį, PVM mokėtojo kodas laikantis Direktyvos 2006/112/EB 17a straipsnio 6 dalyje nurodytų sąlygų;

f) patiektų prekių apmokestinamoji vertė, aprašymas ir kiekis, taip pat data, kada buvo atliktas Direktyvos 2006/112/EB 17a straipsnio 3 dalies a punkte nurodytas prekių tiekimas, ir prekes įsigyjančio asmens PVM mokėtojo kodas;

g) patiektų prekių apmokestinamoji vertė, aprašymas ir kiekis bei bet kurios iš nurodytų sąlygų atsiradimo data ir Direktyvos 2006/112/EB 17a straipsnio 7 dalyje nurodytas atitinkamas pagrindas;

h) grąžintų prekių vertė, aprašymas bei kiekis ir Direktyvos 2006/112/EB 17a straipsnio 5 dalyje nurodyto prekių grąžinimo data.

2. Direktyvos 2006/112/EB 243 straipsnio 3 dalyje nurodytame registre, kurį privalo pildyti visi apmokestinamieji asmenys, kuriems prekės tiekiamos pagal atsargų atšaukimo procedūras, nurodoma ši informacija:

a) apmokestinamojo asmens, kuris perkelia prekes pagal atsargų atšaukimo procedūras, PVM mokėtojo kodas;

b) jam skirtų prekių aprašymas ir kiekis;

c) jam skirtų prekių pristatymo į sandėlį data;

d) jam patiektų prekių apmokestinamoji vertė, aprašymas ir kiekis ir data, kada buvo atliktas Direktyvos 2006/112/EB 17a straipsnio 3 dalies b punkte nurodytas prekių įsigijimas Bendrijos viduje;

e) prekių aprašymas ir kiekis ir data, kada prekės buvo paimtos iš sandėlio a punkte nurodyto apmokestinamojo asmens nurodymu;

f) sunaikintų arba dingusių prekių aprašymas ir kiekis ir prieš tai į sandėlį pristatytų prekių sunaikinimo, praradimo arba vagystės data arba data, kai buvo aptikta, kad prekės yra sunaikintos arba dingusios.

Kai prekės išsiunčiamos arba gabenamos pagal atsargų atšaukimo procedūras sandėlio savininkui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos prekės yra skirtos, to apmokestinamojo asmens registre nereikia įrašyti pirmos pastraipos c, e ir f punktuose nurodytos informacijos.“