
Į KITAS ES VALSTYBES NARES TIEKIAMOMS PREKĖMS NULINIO PROCENTO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TAIKYMAS: PROBLEMAS IR JŲ SPRENDIMO BŪDAI

Audronė Žemeckė-Milašauskė

*Mykolas Romeris Universitetas Viešojo saugumo fakultetas Teisės katedra
V. Putvinskio 70, LT-44211 Kaunas, Lietuva
Telefonas: +370 652 86093
E.mail: advokate@zemecke.eu*

DOI: 10.13165/PSPO-20-24-25

Anotacija. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas leidžia taikyti 0 procentų PVM tarifą prekėms, kurios tiekiamos į kitą valstybę narę, tačiau šios nuostatos taikymas neretai sukelia daug sunkumų, o ir mokesčių administratorius griežtai tikrina ar įmonė galėjo pritaikyti 0 procentų PVM tarifą. Akcentuotina, jog LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymas šiuo aspektu pastaraisiais metais Lietuvos Respublikoje sąlygojo didelį skaičių mokesčių ginčų, kylančių dėl mokesčių mokėtojams apskaičiuojamo PVM. Straipsnyje analizuojama 0 procentų PVM tarifo taikymas į kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekėms, mokesčių administratoriaus reikalavimų pagrįstumas įrodymams, kuriuos privalo pateikti tiekėjas bei iš šio proceso kylanti problematika. Atsižvelgiant tiek į Lietuvos Respublikoje, tiek ES šalyse, šiuo klausimu, egzistuojančią problematiką 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojo 0 procentų PVM tarifo taikymo apskaičiavimą reglamentuojančių ES teisės aktų pasikeitimai. Pakeistas ir nuo 2020-01-01 įsigalioja Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnis¹ bei nuo 2020-01-01 įsigaliojo 2018-12-04 Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 282/2011 dėl PVM administravimo nuostatos.² Finansų ministerija parengė atitinkamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pataisas, kurios įsigaliojo nuo 2020 metų sausio mėn. 1 d. Prieita išvados, jog naujasis teisinis reguliavimas galėtų išspręsti su 0 procentų PVM tarifo taikymu kylančias problemas, tačiau tik ateityje suformuota LVAT praktika tiksliai atskleis šios srities teisės aktų taikymo ypatumus.

Pagrindinės sąvokos. Nulinio procento pridėtinės vertės mokesčio tarifas, prekės tiekėjas, mokesčių administratorius - Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos.

¹ Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, 2018m. gruodžio 4d, 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, Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė EUR lex Prieiga prie europos sąjungos teisės. 2020m. gruodžio mėn. 4d. [interaktyvus] [žiūrėta 2020.04.23] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX%3A32018L1910>

² 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912, 2018 m. gruodžio 4 d., kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su tam tikrų sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimu PVM, Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė EUR lex Prieiga prie europos sąjungos teisės. 2020m. gruodžio mėn. 4d. [interaktyvus] [žiūrėta 2020.04.23] [https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587663830322&text=2018%20m.%20gruod%C5%BEio%204%20d.%20Tarybos%20C4%AFgyvendinimo%20reglamentas%20\(ES\)%202018/1912&scope=EURLEX&type=quick&lang=lt](https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587663830322&text=2018%20m.%20gruod%C5%BEio%204%20d.%20Tarybos%20C4%AFgyvendinimo%20reglamentas%20(ES)%202018/1912&scope=EURLEX&type=quick&lang=lt)

ĮVADAS

Pastaruoju metu Lietuvoje svarstoma, kad verslas, dirbdamas Europos Sąjungos (toliau ES) ribose, dažnai susiduria su skirtingomis praktikomis tarp valstybių narių dėl prievolės registruotis PVM mokėtoju kitoje valstybėje, prekių apmokestinimo 0 procentų PVM tarifu, galiojančių ar kaip tik negaliojančių supaprastinimų (Gaižauskienė 2019) ir kitų kylančių problemų šių temų kontekste. Šiuos aktualius klausimus reglamentuoja Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, 2018m. gruodžio 4d, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keista Direktyva 2006/112/EB (toliau Direktyva) ir 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912, 2018 m. gruodžio 4 d., kuriuo iš dalies keistos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su tam tikrų sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimu PVM (toliau Reglamentas). Nacionaliniu lygmeniu ši objektą reglamentuoja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau LR PVM įstatymo) 49 straipsnio 1 d. ir 56 straipsnio 1d (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas*. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)).

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau VMI) tiek Lietuvos Respublikos Finansų ministerija apie PVM direktyvos tikslinimą kalbėjo jau seniai, pilnus pakeitimus buvo įsipareigota atlikti iki 2022 metų. Ši įsipareigojimų data siejama su vieninga PVM sistema dėl prekybos prekėmis tarp Europos Sąjungos šalių narių. Akcentuotina, kad pastaraisiais metais senųjų LR PVM įstatymo nuostatų taikymas Lietuvoje tradiciškai sąlygojo gausų skaičių mokesčių ginčų, kilusių dėl mokesčių mokėtojams apskaičiuojamo PVM, o jose bendra ginčijamų mokesčių suma viršijo ne vieną milijoną eurų (Valantiejus 2016). ES valstybėms narėms nesutariant dėl tam tikrų esminių nuostatų (pvz. patvirtinto apmokestinamojo asmens (angl. Certified Taxable Person) statuso), buvo nuspręsta įgyvendinti greituosius pataisymus. Greitieji pataisymai Lietuvoje įsigaliojo 2020 m. sausio mėn. 1 d. LR PVM įstatymo pakeitimo įstatymu. Ar pavyko išspręsti visus klausimus kurie buvo aktualūs ginčams teismuose atsakys laikas.

Šiame straipsnyje keliamas tikslas išanalizuoti 0 procentų PVM tarifo taikymą į kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekėms Lietuvoje bei atskleisti jo įgyvendinimo problematiką.

Rengiant straipsnį buvo analizuojami Europos Sąjungos Tarybos Reglamentas, Direktyva, nacionaliniai teisės aktai bei teismų praktika. Atlikta analizė leido nustatyti 0 procentų PVM tarifo taikymo į kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekėms teisinio reguliavimo pokyčius, bei iš to kilusias bei galimai kiliančias problemas.

NULINIO PROCENTO PVM TARIFO TAIKYMO TVARKA (2019 METŲ PATIRTIS 2020 METŲ POKYČIAMS)

0 procentų PVM tarifo taikymas iki 2020-01-01

Iki 2020 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta, kad, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojų ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Tuo tarpu LR PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalis numatė, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą [...] pagal LR PVM įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojų, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas [...] (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas*. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)). Šios LR PVM įstatymo nuostatos ir iš jų kylantys reikalavimai susiję su įrodymų pateikimu, kėlė daug teisinių ginčų. Nors precedentu turėję tapti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimai (toliau LVAT) priimti iki 2020 sausio mėn. 1d., verslo ir VMI ginčiuose šiuo klausimu aiškaus ir vienareikšmiško atsakymo nėra. Ne vienoje byloje išnagrinėjus skundą, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (LVAT) nepriėmė galutinio sprendimo dėl taikyto 0 procentų PVM tarifo ir įpareigojo VMI spręsti klausimą iš naujo. LVAT pripažino, „kad įrodymai dėl pirkėjų užsienyje patikimumo, kurių iš įmonių reikalauja VMI, yra nepakankamai aiškiai apibrėžti ir pertekliniai. Be to, teismas įžvelgia ir kitų esminių trūkumų VMI vertinant 0 proc. PVM tarifo taikymo atvejus. Teismo priimtos verslui palankios išvados kuria protingas taisyklės vertinant 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą“ (Ščeponkienė 2020).

Ginčiuose dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo dažniausiai konstatuojama, jog prekių tiekėjas neturėdamas pagrindžiančių įrodymų, kad prekės buvo patiektos PVM sąskaitose

faktūrose nurodytoms įmonėms, tuo pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatas. Kaip jau minėta Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė, kuri nustato, kad „Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtoju ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena)“ (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas*. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)). „Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio nuostatas tokiais atvejais PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, *privalo turėti įrodymus*: 1. kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos; 2. kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas (1 dalis). Taip pat, VMI turėjo teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti, arba pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Nustačius, kad prekių tiekimui, ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą (*UAB „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2017) LVAT a-1477-438/2017*)).

Iš iki 2020-01-01 analizuoto teisinio reglamentavimo galima daryti išvadą, kad mokesčio mokėtojas tiekiantis prekes Europos Bendrijos viduje į kitą valstybę, galėjo šias prekes apmokestinti 0 PVM tarifu, esant visumai šių sąlygų: 1. pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju; 2. mokesčio mokėtojas, esantis prekės tiekėju, turi perleisti pirkėjui teisę disponuoti prekėmis, pastarajam tampant jų savininku; 3. prekės fiziškai turėjo būti išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę (*Byla The Queen. Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Foncomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (2007) Europos teisingumo teismo (trečioji kolegija) Nr. C-409/04*. Pareiga įrodyti visas aplinkybes buvo ir yra priskirta prekių tiekėjui, o VMI turi teisę patikrinti šių įrodymų patikimumą bei paneigti juos surinkdama papildomus įrodymus.

Kadangi Lietuvos Respublikos teisės aktuose ilgą laiką konkrečiai nebuvo numatyta, kokius įrodymus, (išskyrus, kad pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju) „apmokestinamieji asmenys, privalo pateikti arba įrodymų nepakakdavo, kad įrodyti esmines sąlygas, kad galėtų pasinaudoti 0 procentų PVM tarifu, tiek Lietuva, tiek kitos valstybės narės turėjo nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, tuo pačiu laikantis bendrųjų teisės principų, tarp kurių yra, teisinio saugumo ir proporcingumo principai. Pagal teisinio saugumo principą, reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (*UAB „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2017) LVAT a-1477-438/2017*). Tuo tarpu proporcingumo principas viešojo administravimo kontekste reiškia, kad administracinio sprendimo mastas ir jo įgyvendinimo priemonės turi atitikti būtinus ir pagrįstus administravimo tikslus (*LR viešojo administravimo įstatymas 1999 (Žin Nr 60-1945)*). Svarbu akcentuoti, kad verslo subjektams privaloma tiksliai nustatyti jiems nustatytų pareigų apimtį, ypač tuomet kai jų nevykdymas sukelia finansines pasekmes. O būtent tokioje situacijos kontekste ir turėtų būti taikomas teisinio saugumo principas. Dar daugiau kiekvienas VMI sprendimas ir jo įgyvendinimo priemonės turi atitikti būtinus ir pagrįstus administravimo tikslus.

Pastebėtina, jog „0 proc. PVM tarifo taikymo poreikis kyla didmeninės prekybos įmonėms, kurios daug klientų turi užsienio šalyse. Šioms įmonėms sudėtinga patikrinti kiekvieną pirkėją ir įsitikinti, kad jis savo šalyje tinkamai vykdo mokesťines prievoleles. Teismai aiškindami 0 proc. PVM tarifo taikymo nuostatas patvirtina, kad VMI negali iš tiekėjo reikalauti tikrinti savo klientų užsienyje veiklos galimybių ir pajėgumų, aiškintis, ar jie tvarkingai vykdo savo mokesťines prievoleles (Ščeponkienė 2020). Pareiga tikrinti šias aplinkybes tenka VMI, tačiau ši linkusi atsakomybę perkelti verslui, ko pasekoje dažnai jau išnagrinėta byla grąžinama į pirmą instanciją, kas sukelia verslui finansines pasekmes. Teismas taip pat pripažįsta, kad taikant 0 proc. PVM tarifą prekės tiekėjui nepakanka įsitikinti, ar pirkėjas tiekimo metu turi savo šalyje galiojantį PVM mokėtojo kodą, keliamas klausimas ir apie prekės tiekėjo „žinojimą“ apie pirkėjo sukčiavimą. Tuomet kyla pagrįstas klausimas kokios tai galėtų būti objektyvios aplinkybės ir kaip tai paaiškinti pirkėjui, jei toje ES šalyje tokie reikalavimai nekeliama. Taigi konstatuotina, kad įrodyti, kad pardavėjas žinojo apie savo kliento sukčiavimą,

turi mokesčių administratorius. Pastebėtina ir tai, jog sprendžiant praktines 0 proc. PVM tarifo taikymo problemas, VMI prašo rašytinių sutarčių, nurodo važtaraščių trūkumus, prašo pateikti pirkėjų atstovų įgaliojimus (*UAB „Herkus Agro“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2019) LVAT EA-95-968/2019*), nors teisės aktai šių dokumentų pateikti nereikalavo.

Akcentuotina, ir dar viena problema susijusi su 0 procento PVM tarifo taikymu, kuri išskyla vykdant grandininius sandorius, dar kartais vadinamus trikampe prekyba. „Grandininis sandoris, tai vienas po kito vykdomo tų pačių prekių tiekimo sandoris, kuriame dalyvauja tarpinis veiklos vykdytojas, kai prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę tiesiogiai iš pirmojo prekių tiekėjo paskutiniam prekių tiekimo grandinėje esančiam tas prekes įsigyjanti asmeniui“ (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)*). Šių sandorių etapuose vykdomi prekių tiekimai ES narių viduje nors prekės gabenamos vieną kartą. Esant tokiam prekių judėjimui sunku įvertinti, kurios iš šalių verslo subjektas išvežė prekes į kitą ES valstybę, atitinkamai kyla problema nustatant, kurioje grandinės dalyje turi būti taikomas 0 proc. PVM tarifas. Esant tokioms situacijoms, akivaizdžiai kyla mokestiniai ginčai su mokesčių administratoriumi. Viena iš tokių trikampės prekybos pavyzdžių yra byla svarstyta ir ES Teisingumo teisme, kur pareiškėjas buvo UAB „Toridas“ (*UAB „Toridas“ v. Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcija (2017) LVAT eA-159-602/2017*).

Šiai situacijai buvo aktualu nustatyti ar šiam Lietuvos verslo subjektui taikytinas 0 proc. PVM tarifas, kai prekės buvo forminamos, jog yra tiekiamos į Estijos verslo subjektą, o Estijos įmonė, iš pareiškėjo nupirkusi ginčo prekes, tik po tam tikrų komercinių sandorių (t. y. pardavimo ir perdavimo) išgabeno iš Lietuvos Respublikos į kitas ES valstybes. Tai darydama ji veikė ne pareiškėjo, o savo vardu. Nagrinėjamu atveju pareiškėjui UAB „Toridas“ 0 proc. PVM tarifu apmokestinamos prekės galėjo būti taikomas tik tuomet, jeigu ginčo laikotarpiu už parduotas ginčo prekes pagal sandorius, sudarytus tarp pareiškėjo ir „Megalain“ OU, Estijos įmonė „Megalain“ OU būtų atlikusi tik tarpininko vaidmenį, t.y. iš karto iš pareiškėjo nupirkta ginčo prekes būtų pristatę ES valstybėse esantiems PVM mokėtojams ir tai būtų darysi ne savo, o pareiškėjo UAB „Toridas“ vardu. Tokie santykiai atitiktų trikampei prekybai keliamus reikalavimus (*UAB „Toridas“ v. Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcija (2017) LVAT eA-159-602/2017*).

Šioje byloje išaiškėjo dar vienas svarbus aspektas esant trikampei prekybai. Verslo subjektas vykdamas prekių tiekimą „neturi būti neapmokestinamas PVM pirmoje valstybėje narėje [...], kai prieš sudarydamas šį tiekimo sandorį pirkėjas, kaip PVM mokėtojas įsiregistravęs antroje valstybėje narėje, informuoja tiekėją, kad prekės bus iš karto parduotos trečioje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš jas išgabenant iš pirmosios valstybės narės ir nugabenant šiam trečiam apmokestinamajam asmeniui, su sąlyga, kad šis antrasis tiekimas buvo įvykdytas, o prekės paskui buvo išgabentos iš pirmosios valstybės narės į trečio apmokestinamojo asmens valstybę narę. Pirmo prekes įsigijusio asmens įsiregistravimas kaip PVM mokėtojo valstybėje narėje, kuri nėra pirmojo tiekimo vieta ar galutinio įsigijimo vieta, nėra nei sandorio Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus, nei savaime įrodymas, kurio pakanka sandorio, kaip įvykdyto Bendrijos viduje, pobūdžiui įrodyti.“ (UAB „Toridas“ v. Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcija (2017) LVAT eA-159-602/2017).

Taigi apžvelgus teisinį reguliavimą bei teismų praktiką iki 2020-01-01 0 proc. PVM tarifo pritaikymo kontekste, matyti, kad teisiniame reglamentavime nebuvo konkrečiai ir aiškiai nustatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalėjo pateikti, kad galėtų pasinaudoti 0 proc. PVM tarifu, taip pat kokių dokumentų privalėjo reikalauti mokesčių administratorius. Taip pat kokių įrodymų reikia, kad esant grandininiam sandoriui ar trikampei prekybai Lietuvos verslo subjektas galėtų taikyti 0 procentų PVM tarifą. Taigi darytina išvada, jog mokesčio administratoriaus išaiškinimai kai kuriose situacijose buvo neinformatyvūs arba jų išvis nebuvo, reikalavimai dalyje bylų galimai buvo pertekliniai, o įrodymai, kurie buvo bandyti perkelti ant verslo, dažnu atveju liko nesurinkti. PVM mokesčio mokėtojui prieš sudarant tokio pobūdžio sandorius nebuvo iš anksto žinoma, kokius įrodymus jis turi surinkti, kurie iš įrodymų yra pakankami bei leistini reikiamoms aplinkybėms įrodyti. Toks teisinio reguliavimo abstraktumas neatitiko ir teisinio saugumo principo reikalavimų.

0 procentų PVM tarifo taikymas po 2020-01-01

Kaip jau minėta, taikant 0 procentų PVM tarifą, verslas, prekiaudamas Europos Sąjungos ribose, susiduria su skirtingomis praktikomis tarp valstybių narių. Siekiant išspręsti jau seniai egzistuojančią problematiką nuo 2020m. sausio mėn. 1 d. ES įsigaliojo greitieji PVM direktyvos Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio ir 2018-12-04 Tarybos įgyvendinimo reglamento 2018/1912, kuriuo iš dalies keičiamos Reglamento (ES) Nr. 282/2011 pataisymai

(Tarybos Direktyva 2006/112/EB), susiję su prekių tiekimu į kitas ES valstybes nares. Vienas jų skirtas supaprastinti ir nustatyti taisykles dėl dokumentų, pagrindžiančių prekių išgabenimą, būtinumo ir apimties. Antrasis pataisymas yra susijęs su 0 procentų PVM tarifo taikymu. Būtina akcentuoti, jog iki greitųjų pataisymų atsiradimo ES valstybių narių mokesčių administratoriai turėjo teisę pasirinkti, kokie dokumentai pagrindžiantys 0 procento PVM tarifo taikymą, gali būti reikalaujami. Būtina akcentuoti, kad LR PVM įstatymo 56 straipsnio mokesčių administratoriaus komentare reikalautinų įrodymų sąrašas buvo ne trumpas, tačiau nebaigtinis (beje, kas akcentuotina, neturintis ir įstatymo galios), todėl ginčai atsirasdavo mokesčių administratoriui pareikalavus tų įrodymų, kurių prekės tiekėjas negalėjo numanyti pareikalauti iš kitoje ES valstybėje narėje dirbančios, prekėmis pradėjusios disponuoti, įmonės.

Taigi nuo 2020-01-01 ES Tarybos dokumentai pradėti įgyvendinti bei taikyti ir Lietuvos Respublikoje. Nuo 2020 m. sausio mėn. 1d., jei PVM mokėtojas turės dokumentus, surinktus pagal apibrėžtą teisės aktuose tvarką, mokesčių administratorius galės juos ginčyti, tik surinkęs priešingus įrodymus. LR PVM įstatymo 49 str. 1 dalis nurodo, jog „Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui, *kuris šių prekių tiekėjui nurodė tos kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą*, ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena)“ (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)*), LR PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalis nurodo, jog „PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 41 straipsnį, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos.

PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti arba įrodymus, nurodytus Reglamento (ES) Nr. 282/2011 45a straipsnyje, arba kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas“ (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)*). Atsižvelgiant į šiuos greituosius pakeitimus, norėtusi akcentuoti, jog pokyčio dėl prekes įgyjančio asmens PVM mokėtojo kodo nurodymo ir jo įtraukimo į prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą privalomumas, tikėtina nebus reikšmingas, kadangi iš rinkoje veikiančių subjektų patirties, jau ir dabar ši reglamentavimą pilnai atitinka.

Būtina akcentuoti, jog šiuos straipsnius išsamiai komentuoja LR valstybinės mokesčių inspekcijos Mokesčių informacijos departamentas LR PVMĮ pakeitimuose nuo 2020 metų. (Lietuva. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. 2020). Būtent šiame komentare išsamiai dėstoma, jog remiantis LR PVM įstatymo 49 str. 6 dalimi 0 procentų PVM tarifas bus taikomas tik tuo atveju, jei pardavimas bus deklaruotas FR0564 formoje. „Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas 2019 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. VA-119 nauja redakcija išdėstė Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklės. Taisyklėse patvirtinti du nauji priedai: prekių išvežimui (FR0564R) ir prekių tiekimui (kai jos pristatytos, kad būtų patiektos pagal reikalavimą) (FR0564T, FR0564TP). Taisyklėse atsiranda dar viena naujovė, jog ataskaitą tikslinant dėl tiekimų, nurodytų 4.1–4.3 papunkčiuose (PVM įstatymo 49 str. 1 dalyje, taikant 0 proc. PVM išgabenus prekes į kitą ES; 49 str. 4 d., taikant 0 proc. PVM prekes pervežus į kitą ES patiems PVM mokėtojams ar jų užsakymu kiti asmenys ir „Trikampės prekybos“ atveju), kartu su ataskaita mokesčių administratoriui per elektroninės deklaravimo sistemos paslaugą „Papildomo dokumento pridėjimas“ komentare reikia pažymėti „Paiškinimas dėl tikslinimo“ ir turi būti pateiktas laisvos formos paaiškinimas, kuriame būtų nurodytos priežastys, dėl kurių yra tikslinama ataskaita” (Countline. 2020). Paaiškinimo pagrindumas vertinamas kontrolės ar kitų administracinių veiksmų metu. Taisyklėmis patvirtinti du nauji priedai: FR0564R priedas, skirtas prekių išvežimui, kai jos pristatomos, kad būtų patiektos pagal pareikalavimą, ataskaitai, FR0564T priedas, skirtas prekių tiekimui, kai jos buvo pristatytos, kad būtų patiektos pagal pareikalavimą, ataskaitai. Mokesčių administratorius aptaria ir prekių pristatymo pagal pareikalavimą (call-aff stock) supaprastinimą. (*LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas*. 2002 (Žin Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751)). „Norint, kad verslo subjektams būtų taikomas prekių pristatymo pagal pareikalavimą supaprastinimas, jų prekių pervežimai turės atitikti tam tikras (su papildomais reikalavimais) sąlygas. „Šiuo metu kai kurios ES valstybės narės taiko prekybos supaprastinimą, atleidžiantį prekių siuntėją nuo prievolės registruotis PVM mokėtoju atvykimo valstybėje. Tačiau pačios supaprastinimo sąlygos tarp valstybių narių skiriasi. Kitos šalys, pavyzdžiui, Danija, Vokietija, Švedija ar Ispanija, šio supaprastinimo apskritai netaiko. Tad nuo 2020 m. visos ES valstybės narės turės šį supaprastinimą ir, svarbiausia, jį privalės taikyti vienodai. Viena svarbiausių sąlygų – prekyba turi vykti tarp skirtingose valstybėse įsikūrusių verslų, turinčių sudarytą galiojantį rašytinį susitarimą dėl

prekių pristatymo pagal pareikalavimą, kai prekės turi būti patiektos vėliau nei pristatytos, tačiau ne vėliau nei per 12 mėn. laikotarpį (prekių pateikimo trukmė (12 mėn.) skaičiuojama nuo tada, kai prekės pasiekė kitą valstybę ir neatsinaujina net ir pasikeitus jų gavėjui), o visas prekių judėjimas privalės būti registruojamas žurnale. Svarbu, kad prekes įsigyjantis asmuo būtų įsiregistravęs PVM mokėtoju toje valstybėje, į kurią atgabenamos prekės, o prekių tiekėjui žinoma įsigyjančio asmens tapatybė ir jo PVM kodas. Taip pat būtina žymėti prekių judėjimą jų registracijos žurnale ir tiekimą deklaruoti prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybės nares ataskaitoje“ (Gaižauskienė 2019).

Išanalizavus LVAT praktiką taikant 0 proc. PVM tarifą, būtina akcentuoti, kad svarbiausias aspektas verslui siekiant išvengti tolimesnių ginčų yra įrodymai:

1) *kad prekės buvo išgabentos į kitą valstybę narę.* Ypač atkreiptinas dėmesys į Reglamento (ES) Nr. 282/2011 pakeitimus, kuriais šis reglamentas papildomas nauju 45a straipsniu. Konstatuojama, kad ir kiti įrodymai, kad prekės išgabentos į kitą valstybę narę, mokesčių administratoriaus bus vertinami ir analizuojami;

2) *kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.*³

Analizuojant 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) 2018/1912 45a straipsnio 3 dalį, būtina išskirti A ir B punktuose išdėstytus įrodymus:

„Reglamento 45a str. 3 dalies A punktas: pasirašytas krovinio vežimo keliais dokumentas arba pranešimas, konosamentas, oro krovinio sąskaita faktūra, arba prekių vežėjo sąskaita faktūra. Reglamento 45a str. 3 dalies B punktas: draudimo liudijimas, susijęs su prekių išsiuntimu, banko dokumentai, kuriais įrodoma, kad už prekių išsiuntimą ar išgabėtimą sumokėta (...), oficialūs dokumentai, kuriuos išduoda valdžios institucija (notaras, kuriais patvirtinamas prekių atvykimas į paskirties valstybę narę); sandėlio savininko išrašytas kvitas, kuriuo patvirtinamas prekių sandėliavimas toje valstybėje narėje.“ (Lietuva. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. 2020)

Taigi pagal šį teisinį reguliavimą, siekiant pagrįsti prekių realaus išgabėtimą į kitą ES valstybę narę faktą, o taip pat 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą, „*kai už prekių gabėtimą*

³ LR PVM įstatymo 56 str. 1d. „PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 41 straipsnį, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti arba įrodymus, nurodytus Reglamento (ES) Nr. 282/2011 45a straipsnyje, arba kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.“

atsakingas tiekėjas, tiekėjas privalo pateikti 2 (du) vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, nurodytus A punkte, kuriuos išdavė dvi skirtingos viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir pirkėjo nepriklausančios šalys arba pateikti vieną iš įrodymų, nurodytų A punkte, ir vieną iš įrodymų, nurodytų B punkte, išduotus dviejų skirtingų viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir pirkėjo nepriklausomų šalių ir vienas kitam neprieštaraujančius. Tačiau tuo atveju *kai už prekių gabenimą atsakingas pirkėjas* tiekėjas turi pateikti bent 2 (du) vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, nurodytus A punkte, arba vieną iš įrodymų nurodytų A punkte, kartu su vienu jam neprieštaraujančiu įrodymu, nurodytu B punkte, išduotus dviejų skirtingų nuo pardavėjo ir pirkėjo nepriklausomų šalių bei rašytinį pirkėjo patvirtinimą, kuriame nurodyta (prekių paskirties valstybė narė; patvirtinimo išdavimo data; pirkėjo pavadinimas, adresas; prekių rūšis, kiekis; prekių atvykimo data ir vieta; pirkėjo vardu prekes priimančiojo asmens tapatybė; transporto priemonių tiekimo atveju – transporto priemonės identifikacinis numeris.)“ (Lietuva. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. 2020).

Tuo tarpu aptariant grandininius sandorius pagal naujuosius greituosius pataisymus svarbiausia nustatyti kas yra „tarpinis veiklos vykdytojas, ar yra daugiau nei vienas tų pačių prekių tiekimas ir vienas prekių gabenimas, ar prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, ar prekės gabenamos iš I-ojo tiekėjo tiesiogiai paskutiniam prekes įsigyjančiam asmeniui, nes nuo to ir priklausys 0 procento PVM tarifo taikymas. Esminis klausimas kurį po naujųjų greitųjų pakeitimų reikia nustatyti, kuri sandorio šalis laikytina tarpiniu veiklos vykdytoju, išskiriant pirmąjį tiekėją, bei nustatant, kas gabena prekes. Taip pat aktualus klausimas ar tarpininkas pranešė tiekėjui jam suteiktą išgabenimo valstybės narės PVM kodą“ (Lietuva. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. 2020).

Taigi reziumuojant 0 procento PVM tarifo reglamentavimo pokyčius, taps svarbu iš anksto pareikalauti iš asmens, kuriam prekės išgabentos, duomenų apie jam suteiktą PVM mokėtojo kodą, o taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog LR PVM įstatymo 56 str. 1d. priimtos nuostatos mokesčių mokėtojui leidžia pateikti „kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos“. Duotuoju atveju LVAT byloje (*UAB „Yusyp & Co“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2017) (LVAT A-1067-575/2017)*), (*UAB „Metoil“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2016) (Vilniaus apygardos administracinis teismas I-2637-281/2016)*), tokiais įrodymais, atsižvelgiant į ankstesnę teismų praktiką Lietuvoje, galėjo būti laikomi prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie

išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys, taip pat visi dokumentai, susiję su išvežimo procedūra, taip pat patvirtinimai apie prekių gavėją ir kt. Tuo tarpu grandinių sandorių kontekste, svarbiausia bus nustatyti, kas yra tarpinis veiklos vykdytojas. Atsižvelgiant į tai, prekių gabenimas bus priskiriamas tik prekių tiekimui, kai tos prekės tiekiamos tarpiniams veiklos vykdytojui, o būtent nuo to ir priklausys 0 procentų PVM tarifo taikymas.

IŠVADOS

2020 m. sausio mėn. 1 d. ES įsigaliojo greitieji PVM direktyvos Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio ir 2018-12-04 Tarybos įgyvendinimo reglamento 2018/1912, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamento (ES) Nr. 282/2011 pataisymai, susiję su prekių tiekimu į kitas ES valstybes nares. Greitieji pataisymai Lietuvoje įsigaliojo 2020 m. sausio 1d. LR PVM įstatymo pakeitimo įstatymu. Išvardinti pakeitimai sietini su trimis esminiais pokyčiais:

- vykdam grandininius sandorius svarbu nustatyti *tarpinį veiklos vykdytoją*, ar yra daugiau nei vienas tų pačių prekių tiekimas ir vienas prekių gabenimas, ar prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, ar prekės gabenamos iš pirmojo tiekėjo tiesiogiai paskutiniam prekes įsigyjantiui asmeniui. Būtent nuo to ir priklausys 0 proc. PVM tarifo taikymas atitinkamam subjektui;

- *0 procentų PVM tarifo taikymo pakeitimai*, pirmasis skirtas supaprastinti ir nustatyti taisykles dėl dokumentų, pagrindžiančių prekių išgabenimą, būtinumo ir apimties. Tokiais prekių tiekimo įrodymais nuo 2020-01-01 yra laikomi: a) dokumentai, susiję su prekių išsiuntimu ar išgabenimu, pavyzdžiui, krovinių vežimo keliais dokumentas arba pranešimas, konosamentas, oro krovinio sąskaita faktūra (Valantiejus 2020). Antrasis pataisymas susijęs su 0 proc PVM tarifo taikymu;

- siekiant, kad verslo subjektams būtų taikomas prekių pristatymo pagal pareikalavimą (call-off stock) supaprastinimas, jų prekių pervežimai turės atitikti tam tikras sąlygas: verslo subjektai turės būti įsikūrę skirtingose ES valstybėse narėse, t.y. pardavėjas nėra įsikūręs ir neturi padalinio valstybėje narėje, į kurią siunčiamos prekės; tarp verslo subjektų imperatyviai turės būti sudaryta rašytinė sutartis dėl prekių pristatymo pagal pareikalavimą; Prekės turi būti patiekios vėliau nei pristatytos, tačiau ne vėliau nei per 12 mėnesių laikotarpį; pirkėjas yra registruotas PVM mokėtoju valstybėje, į kurią siunčiamos prekės; prekių pervežimas registruojamas atitinkamame žurnale (VA-27).

Šie greitieji pataisymai neabejotinai konkretizuoja sąlygas taikant 0 procentų PVM tarifą prekių tiekimui į kitas ES valstybes nares, užtikrina vienodą šių sąlygų taikymą visoje ES. Iš

vienos pusės problema galėtų kilti, jog patiems mokesčių mokėtojams palikta galimybė pasirinkti atitinkamus dokumentus, kaip įrodymus taikant 0 procentų PVM tarifą, iš kitos pusės įvedamas specialus reikalavimas, jog verslo subjektai turės būti įsikūrę skirtingose ES valstybėse narėse, taip pat yra keliami reikalavimai turėti keletą dokumentų arba jų kombinaciją. Akcentuotina ir dar viena svarbi nuostata, mokesčių mokėtojo verslo subjekto-pardavėjo dokumentai gali būti paneigti jei verslo subjektas - pirkėjas sukčiavo PVM prievolių srityje, o verslo subjektas – pardavėjas apie tai žinojo, t.y pardavėjas buvo informuotas, kad pvz. prekės bus iš karto parduotos trečioje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam verslo subjektui. Todėl siekiant išvengti ginčų su mokesčių administratoriumi verslui ir toliau reikės atidžiai rinkti įrodymus bei įsitikinti verslo subjekto – pirkėjo patikimumu bei jo PVM mokėtojo statusu, siekiant suvaldyti rizikas susijusias su mokesčių atsiradimu.

LITERATŪRA

1. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, 2018. Gruodžio 4d, 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, Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė EUR lex Prieiga prie europos sąjungos teisės. 2020.04.23 [interaktyvus] [žiūrėta 2020.04.23] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX%3A32018L1910>.
2. 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912, 2018 m. gruodžio 4 d., kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su tam tikrų sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimu PVM, Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė EUR lex Prieiga prie europos sąjungos teisės. 2020.04.23 [interaktyvus] [žiūrėta 2020.04.23] [https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587663830322&text=2018%20m.%20gruod%20C5%BEio%204%20d.%20Tarybos%20C4%AFgyvendinimo%20reglametas%20\(ES\)%202018/1912&scope=EURLEX&type=quick&lang=lt](https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587663830322&text=2018%20m.%20gruod%20C5%BEio%204%20d.%20Tarybos%20C4%AFgyvendinimo%20reglametas%20(ES)%202018/1912&scope=EURLEX&type=quick&lang=lt).
3. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271; 2002, Nr.40-0; 2002, Nr.46-0; 2002, Nr.48-0, i. k. 1021010ISTA00IX-751).
4. 2004 m. kovo 12 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-34 „ Dėl prekių tiekimo ir paslaugų tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos ir jos priedš užpildymo, tiekimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“(Valstybės žinios, 2004 Nr. 43-1427, i. k. 1042055ISAK00 OVA-34).
5. Gaižauskienė, R. 2019, Pasikeitimai ES PVM srityje: ar Lietuvos PVM mokėtojai pasiruošę? *Verslo žinios.lt*. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/vedlys2020/2019/12/11/2192/pasikeitimai-es-pvm-srityje-ar-lietuvas-pvm-moketojai-pasiruose> .[žiūrėta 2020m. balandžio 27d.].
6. Ščeponkienė, I. 2019, Aistros dėl 0 proc. PVM tarifo: siūlydama lengvatas verslui, VMI turės spręsti ir įsisenėjusius skaudulius. *www.DELFI.lt*. Prieiga per internetą: <https://www.delfi.lt/verslas/nuomones/indre-sceponiene-aistros-del-0-proc-pvm-tarifo-siulydama-lengvatas-verslui-vmi-tures-spresti-ir-isisenejusius-skaudulius.d?id=84004973>. [žiūrėta 2020 m. balandžio 27 d.].
7. Valantiejus, G. 2016, “Legal Issues of Improving the Inter-Institutional Cooperation in the Fight Against the Import Taxes and Import VAT Fraud: Lithuanian Example.” Mykolas Romeris

- University, 2016, *Whither our economies-2016: 5th International Scientific Conference, October 20-21, 2016; Conference Proceedings*. p.136-159.
8. Valantiejus G. 2020, „0proc. PVM tarifo taikymas į kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekėms: kokių pokyčių tikėtis nuo 2020m. sausios 1d. ?“ *Teise.pro.lt* , Prieiga per internetą: <http://www.teise.pro/index.php/2019/10/03/g-valantiejus-0-proc-pvm-tarifo-taikymas-i-kitas-es-valstybes-nares-tiekiamoms-prekems-kokiu-pokyciu-tikėtis-nuo-2020-m-sausio-1-d/> [žiūrėta 2020 gegužės 15d.].
 9. Lietuva. LR valstybinė mokesčių inspekcija 2020. *LR valstybinė mokesčių inspekcijos Mokesčių informacijos departamentas LR PVMĮ pakeitimai nuo 2020 metų*. Lietuvos Respubliko valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos puslapis www.vmi.lt. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/PVM%C4%AE%20pakeitimai+nuo+2020+met%C5%B3/9696ea5e-c6b9-46f7-80c6-57249300a09d> , [žiūrėta 2020 balandžio 29d.].
 10. (UAB „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2017) Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas A-1477-438/2017)
 11. Byla The Queen. Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (2007) Europos teisingumo teismo (trečioji kolegija) Nr. C-409/04 Prieiga per internetą: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=LT&mode=d> [žiūrėta 2020 balandžio 27d.].
 12. (UAB „Herkus Agro“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2019) (Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas eA-95-968/2019)
 13. (UAB „Toridas“ v. Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcija (2017) (Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas eA-159-602/2017)
 14. (UAB „Yusyp & Co“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2017) (Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas A-1067-575/2017)
 15. UAB „Metoil“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (2016) (Vilniaus apygardos administracinis teismas I-2637-281/2016)

APPLICATION OF ZERO RATE VALUE ADDED TAX CHARGED ON GOODS SUPPLIED TO OTHER EU MEMBER STATES: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Audronė Žemeckė-Milašauskė
Mykolas Romeris University

Summary

The Law on Value Added Tax of the Republic of Lithuania provides for a 0 rate of VAT on goods supplied to another member state; however, the application of that provision often poses difficulties, while the tax authority implements strict controls to verify the legitimacy of 0 rate VAT applied by the company. The paper highlights that in the last few years there was a lot of tax disputes arising out of the application of the Law on Value Added Tax of the Republic of Lithuania concerning the calculation of VAT charged on the value of goods. The paper analyses the application of the zero per cent value added tax rate charged on goods supplied to other EU Member States, the validity of the tax authority's requirements for the evidence to be provided by the supplier and the issues arising from this process. Taking into account the sensitivity of the issue both in the Republic of Lithuania and other EU Member States, certain amendments of the EU legislation governing the calculation of applicable 0 rate VAT

rate came into effect on 1 January 2020. Article 138 of the Council Directive 2006/112/EC⁴ was amended and came into effect on 01-01-2020 and the Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 of 4 December 2018 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions⁵ also became effective on 01-01-2020. The Ministry of Finance made respective amendment to the Law on Value Added Tax, which became effective on 1 January 2020. The authorities have come to the conclusion that new regulations will help to resolve issues relating to the application of 0 % VAT rate. However, it is only the future case-law of the Supreme Administrative Court of Lithuania that will identify precisely the peculiarities of the legislation in this area.

Keywords. The zero rate of Value-Added Tax, supplier of goods, tax authority - State Tax Inspectorate at the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania.

⁴Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 amending Directive 2006/112/EC as regards the harmonisation and simplification of certain rules in the value added tax system for the taxation of trade between Member States, Official website of European Union law EUR-lex Access to European Union Law. 4 December 2020 [interactive] [Accessed:23-04-2020] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX%3A32018L1910>

⁵Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 of 4 December 2018 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions, Official website of European Union law EUR-lex Access to European Union Law. 4 December 2020 [interactive] [Accessed:23-04-2020] [https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587663830322&text=2018%20m.%20gruod%C5%BEio%204%20d.%20Tarybos%20C4%AFgyvendinimo%20reglamentas%20\(ES\)%202018/1912&scope=EURLEX&type=quick&lang=lt](https://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1587663830322&text=2018%20m.%20gruod%C5%BEio%204%20d.%20Tarybos%20C4%AFgyvendinimo%20reglamentas%20(ES)%202018/1912&scope=EURLEX&type=quick&lang=lt)