



## NAUJI MOKESTINIAI SANTYKIAI ELEKTRONINĖJE KOMERCIJOJE

Irmantas ROTOMSKIS

Mykolo Romerio universitetas  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius  
*El. paštas* irotom@mruni.eu

Darius ŠTITILIS

Mykolo Romerio universitetas  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius  
*El. paštas* stitilis@mruni.eu

**Santrauka.** Straipsnyje nagrinėjama elektroninės komercijos ir pridėtinės vertės mokesčio suderinamumo dilema. Daugiausia dėmesio skiriama naujai sukurtai ir nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvoje įsigaliojusiai apmokestinimo schemai, kuri taikoma specialiai elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms. Pardavėjams, užsiimantiems elektronine komercija, keliami dideli reikalavimai, todėl pabrėžiama, kad pareigos, kurias įtvirtina teisės normos, ir galimybės, kurias suteikia informacinės technologijos, yra neadekvačios. Net ir nauji pridėtinės vertės mokesčio pokyčiai ne iki galo suderino mokesčių institucijų ir elektronine komercija užsiimančių pardavėjų tarpusavio santykius. Straipsnyje taip pat pabrėžiama, kad virtualių prekių teisinis statusas neatitinka šių dienų realiųjų ir informacinių technologijų teikiamų galimybių. Prekių ir paslaugų suvokimas, kuris buvo priimtinas materialiam pasauliui, negali būti naudojamas elektroninėje erdvėje. Naujoji schema – tai tik pirmas, tačiau reikšmingas žingsnis siekiant tradicinį pridėtinės vertės mokesčių veiksmingai pritaikyti naujai komercijos formai.

**Ekonominės klasifikacijos subjektų deskriptoriai (JEL) – H210 ir K340.**

**Reikšminiai žodžiai:** elektroninė komercija, elektroninės komercijos apmokestinimas, pridėtinės vertės mokestis, virtualios prekės, skaitmeninės prekės.

**Keywords:** electronic commerce, electronic commerce taxation, value added tax, virtual goods, digital goods.

### Įvadas

Elektroninė komercija užima vis didesnę dalį tarptautinės prekybos ir turi didesnę įtaką verslininkų bei valstybių priimamiems sprendimams. Moksliniai tyrimai ir teisminė praktika parodė, kad iki šiol egzistavusi geografinės rinkos sąvoka šandien nebeatitinka naujų komercijos formų ir sparčiau naujų informacinių technologijų raidos realiųjų [15]. Vis daugiau žmonių, besinaudojančių internetu, ir informacinių technologijų raida yra viena iš pasaulinės rinkos susikūrimo priežasčių. Elektroninė erdvė tampa vis populiarsnė ir patogesnė aplinka verslui organizuoti. Apytikriais apskai-

čiavimais, po 25 metų apie 30 proc. visos pasaulio prekybos vyks elektroninėje erdvėje [12]. Elektroninis prekių persiuntimas skaitmenine forma, leidžiantis išvengti iki šiol taikytų tradicinių patikrinimo procedūrų, padidėjęs internete vykdomos veiklos anonimiškumas, elektroninių pinigų naudojimas bei didelis elektroninės komercijos mobilumas lėmė valdžios institucijų susirūpinimą, veiksmingu iki šiol egzistavusių mokesčių normų pritaikymu [8]. Ypač daug dėmesio buvo skiriama pridėtinės vertės mokesčiui, kurio reglamentavimas iki šiol egzistavusiomis teisinėmis nuostatomis tapo neveiksmingas taikant naujus verslo modelius.

Iki 2000 m. Europos Sąjungoje buvo ieškoma būdų, kaip išspręsti neefektyvų elektroninės komercijos apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu [1]. 2002 m. priėmus Šeštąją direktyvą „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ [11] buvo įtvirtinta nauja schema, taikoma išskirtinai elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms apmokestinti. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. šios direktyvos reikalavimai įsigaliojo ir Lietuvos Respublikos valstybėje.

## 1. JAV ir elektroninių paslaugų apmokestinimas

PVM kritika dėl elektroninės komercijos neefektyvumo iš dalies pagrįsta tuo, kad neįmanoma identifikuoti antrosios sandorio šalies, t. y. pirkėjo. Daugumos autorių teigimu, informacinės technologijos leidžia nustatyti tik kompiuterinės sistemos IP adresą<sup>1</sup>, bet jokiū būdu ne subjektą, kuris juo naudojasi.

Pasitelkusi informacinių technologijų teikiamas galimybes, bandymus visiškai tiksliai nustatyti pirkėjus buvo atlikusi JAV. Šioje valstybėje veikianti Nacionalinė mokesčių asociacija 1997 m. įgyvendino Telekomunikacijų ir elektroninės komercijos apmokestinimo projektą, kuris vienijo verslo sektoriaus, valdžios institucijų atstovus ir mokslininkus [5]. Įgyvendinant šį projektą, be kitų klausimų, buvo nagrinėjama ir mokesčių administravimo realiuoju laiku sistema<sup>2</sup>. Ši sistema pagrįsta informacinių technologijų panaudojimu realiuoju laiku, siekiant apdoroti pirkimus elektroninėje komercijoje naudojant kreditines korteles, administruoti pardavimus, taip pat užtikrinti mokesčių rinkimo bei pinigų pervedimo funkcijas (įskaitant apmokestinimo nustatymą, mokesčio tarifo parinkimą, mokesčio surinkimą, pinigų pervedimą pritaikant mokesčių jurisdikcijas ir atitinkamų pranešimų pateikimą). Toks platus šios sistemos veiklos laukas, be abejo, turėtų daug pranašumų: išlaisvintų pardavėjus nuo naštos ir atitinkamos atsakomybės surenkant mokesčius, valstybių mokesčių administracijos galėtų pačios kontroliuoti ir valdyti šias technologijas. Tačiau įgyvendinant šį projektą buvo prieita prie išvados, kad tokios technologijos, būdamos sudėtingos ir nepatikimos, šiuo metu dar yra neprieinamos. Sukurti tokią sistemą yra per brangu, be to, ji visais atvejais turėtų daug trūkumų.

JAV, nors ir neturi PVM, tačiau susiduria su

<sup>1</sup> Kiekvienas kompiuteris turi savo IP adresą, sudarytą iš ženklų derinio. Šis derinys yra unikalus, nėra dviejų kompiuterinių sistemų su tokiais pat adresais. Visi adresai sudaryti iš 32 bitų ir naudojami norint nustatyti siunčiamų duomenų šaltinį bei galutinę jų pristatymo vietą.

<sup>2</sup> The Real Time Tax Administration System.

panašiomis problemomis taikydamos elektroninei komercijai vartojimo mokesį.

Be minėtų informacinių technologijų pagalbos, problema dėl pirkėjo vietos nustatymo buvo sprendžiama ir kitokio pobūdžio priemonėmis. NMA priėjo prie išvados, kad susidariusi padėtis neturėtų nulemti vyriausybės priimamų sprendimų apmokestinant elektroninę komerciją ir pritaikant jai kokias nors išimtis mokesčių srityje. Buvo pasiūlyta alternatyva, pagrįsta šių taisyklių taikymu [5]:

- 1) „atmetimo/grąžinimo taisykle“<sup>3</sup>;
- 2) „išskirstymo taisykle“<sup>4</sup>.

Remiantis pirmąja taisykle, apmokestinimo teisė būtų suteikta prekės arba paslaugos kilmės vietai (t. y. pardavėjo buvimo vietai), jei trūksta informacijos, kur prekė ar paslauga buvo pristatyta. Pagal antrąją taisyklę, neturint informacijos apie pirkėją, pardavimai būtų sujungti ir priskirti valstijai, kurioje yra pardavimo mokesis.

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

## 2. Pridėtinės vertės mokesis elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms Europos Sąjungoje

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

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

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

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

Minėto straipsnio 6 dalis numato, kaip turi

<sup>3</sup> „Throw-back“ rule.

<sup>4</sup> „Throw-around“ rule.

būti nustatoma elektroniniu būdu teikiamų paslaugų vieta, kai jas teikia užsienio apmokestinamasis asmuo:

„Jeigu šioje dalyje išvardytas paslaugas ne šalies teritorijoje įsikūręs paslaugų teikėjas ar šalies teritorijoje įsikūręs paslaugų teikėjas per padalinį užsienio valstybėje teikia Lietuvos Respublikos apmokestinamiesiems asmenims (išskyrus tuos atvejus, kai paslaugos suteikiamos šių asmenų padaliniais, esantiems už šalies teritorijos ribų) arba užsienio apmokestinamųjų asmenų padaliniais, esantiems šalies teritorijoje, laikoma, kad paslaugos suteiktos šalies teritorijoje“.

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

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

Esant šioms teisinėms nuostatomis, elektroninių paslaugų teikėjai negali registruotis ES valstybėje narėje, kurioje yra taikomas mažiausias PVM tarifas. Tai svarbu, nes elektroninėje komercijoje bendrovėms ypač lengva perkelti savo verslą į kitas valstybes. Taip pat dauguma elektroninių paslaugų teikiama būtent apmokestinamiesiems asmenims. Remiantis J. Owens apskaičiavimais, jos sudaro apie 80 proc. visų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų [3]. Jeigu elektroniniu būdu teikiams paslaugoms būtų taikoma bendra taisyklė, labai tikėtina, kad bendrovės, norėdamos mokėti mažesnius PVM mokesčius, perkeltų savo verslo buveines į mažiausią PVM tarifą taikančias ES valstybes nares [14].

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

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

Remiantis šiomis teisinėmis nuostatomis, kurios galioja ne tik Lietuvos Respublikoje, bet ir visoje Europos Sąjungoje, paslaugų suteikimo vietos nustatymą būtų galima pailiustruoti 1 ir 2 lentelėmis [6].

1 lentelė. Elektroninių paslaugų teikimas – verslas verslui

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

2 lentelė. Elektroninių paslaugų teikimas – verslas vartotojui

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

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

Elektroninės komercijos verslas verslui modelyje nustatyti pirkėją nesunku. Identifikuojant visuomet galima pasinaudoti duomenų bazėmis, kuriose registruojami visi juridiniai asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 25 d. įsakymu Nr. VA-39 buvo patvirtintos „Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų identifikacinių duomenų tikrinimo taisyklės“. Jose numatomi trys būdai, kaip galima atlikti tokį patikrinimą:

1) apsilankius Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinėje svetainėje<sup>5</sup> arba Europos Ko-

<sup>5</sup> <http://www.vmi.lt>

misijos internetinėje svetainėje<sup>6</sup>;

2) paskambinus telefonu į Valstybinės mokesčių inspekcijos Tarptautinių informacijos mainų skyrių;

3) pateikus rašytinį prašymą Valstybinės mokesčių inspekcijos Tarptautinių informacijos mainų skyriui. Rašytiniai prašymai gali būti pateikiami:

- a) klasikiniu paštu;
- b) elektroniniu paštu;
- c) faksu.

### 3. Speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema Europos Sąjungoje

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

PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalis užsienio apmokestinamąjį asmenį apibrėžia kaip:

„...bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias:

1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba

3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika“.

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

Tokia registravimosi prievolė, taikoma užsienio valstybėje esančiam neapmokestinamajam asmeniui, kelia sunkumų šiam registruojantis kiekvienoje ES valstybėje narėje. Vykdamas elektroninę komerciją ekonomiškai išsivysčiusiose valstybė-

se, kuriose ganėtinai didelis piliečių kompiuterinis raštingumas, padidėja tikimybė, kad pirkėjai bus iš daugelio ES valstybių. Siekiant palengvinti šią naštą buvo priimta speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema. Užsienio apmokestinamasis asmuo galės pats pasirinkti, kurioje ES valstybėje narėje jis nori registruotis PVM mokėtoju. Pasirinkęs vieną iš ES valstybių jis galės nebesiregistruoti kitose (tarp jų ir Lietuvoje) (PVM įstatymo 71 straipsnis 11 dalis).

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

Esant tokioms teisinėms nuostatomis gali kilti grėsmė, kad už Europos Bendrijų teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo stengsis registruotis toje ES valstybėje narėje, kur PVM tarifas yra mažiausias. Šiuo metu ES standartiniai PVM tarifai svyruoja nuo 15 iki 25 procentų.

ES valstybėse taikomi standartiniai PVM tarifai pateikiami 3 lentelėje.

3 lentelė. ES valstybėse taikomi standartiniai PVM tarifai

ES valstybė	Standartinis PVM tarifas proc.	ES valstybė	Standartinis PVM tarifas proc.
Airija	21	<b>Lietuva</b>	<b>18</b>
Austrija	20	Liuksemburgas	15
Belgija	21	Malta	15
Čekija	22	Olandija	19
Danija	25	Portugalija	19
Didžioji Britanija	17,5	Prancūzija	19,6
Estija	18	Slovakija	23
Graikija	18	Slovėnija	19
Ispanija	16	Suomija	22
Italija	20	Švedija	25
Kipras	15	Vengrija	25
Latvija	18	Vokietija	16
Lenkija	22		

<sup>6</sup> [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/vies/en/vieshome.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm)

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

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

Taigi ši naujai sukurta apmokestinimo schema, taikoma tik už ES teritorijos ribų esantiems apmokestinamiesiems subjektams, elektroniniu būdu teikiantiems paslaugas neapmokestinamiesiems ES valstybėse narėse įsikūrusiems subjektams, nėra privaloma. Atsisakęs šio apmokestinimo modelio, paslaugų teikėjas turi registruotis PVM mokėtoju įprastine tvarka. Tai jis turės daryti kiekvienoje ES valstybėje narėje, kurioje teikia tokio pobūdžio paslaugas.

Elektroniniu būdu pateikdamas PVM deklaraciją, paslaugų teikėjas turi nurodyti, kurioms ES valstybėms narėms buvo teiktos paslaugos, koks taikytinas PVM tarifas arba tarifai, kiekvienai ES valstybei mokėtiną PVM bei bendrą mokėtiną PVM sumą.

Nors palyginti su bendra elektroninės komercijos apimtimi, sandoriai sudaryti su galutiniu vartotoju apima tik 10–20 proc., tačiau taikant būtent šį elektroninės komercijos verslo modelį ir susiduriama su sunkumais nustatant pirkėją. Remdamasis specialia elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema paslaugų teikėjas turi nustatyti neapmokestinamuosius asmenis. Neapmokestinamaisiais asmenimis gali būti ir fiziniai, ir juridiniai asmenys (pvz., biudžetinės institucijos, kurioms suteiktų paslaugų vertė praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 35000 litų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šią ribą viršyti).

Autoriai sutaria, kad nustatyti juridinius asmenis elektroninėje komercijoje nėra problema. Tačiau paslaugų teikėjui – tai ne taip lengvai įgyvendinamas uždavinys. Netgi naudojantis pažangiomis informacinėmis technologijomis tiksliai nustatyti fizinio asmens neįmanoma. Nors elektroninės komercijos pardavėjai dažniausiai gali nustatyti pirkėjo kompiuterio IP adresą, tačiau galutiniams vartotojams naudojantis atitinkama programine įranga net ir ši galimybė gali būti atimta.

Pagal šiuo metu galiojančias teisinės nuostatas ES ir Lietuvoje pardavėjas turi vadovautis ta informacija, kurią pateikia fizinis asmuo. Be abejo, fizinis asmuo gali pateikti klaidingą informaciją nurodydamas gyvenamąją vietą kitoje valstybėje. Tokiu atveju paslaugos teikėjas taikytų tos valstybės PVM tarifą, kurią nurodė klientas.

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

#### 4. Prekės ir paslaugos elektroninėje komercijoje

Dauguma autorių, nagrinėdami ne tik elektroninės komercijos taikomus modelius, bet ir jos apmokestinimą, vartoja ir skaitmeninių prekių (*digital goods*), ir elektroninių paslaugų sąvokas. Kai kurie autoriai skaitmenines prekes įvardija kaip virtualias prekes (*virtual goods*). Virtualios prekės sampratą pateikė M. Massbaumas ir K. Eickeris, teigiantys, kad [9]:

„Virtualios prekės yra prekės, kurios tradicinėje prekyboje buvo pristatomos naudojant fizines laikmenas (t. y. programinė įranga – diske, muzika – audio juostose, filmai – juostose), bet šiandien gali būti perduodamos elektroninėmis priemonėmis ne-naudojant jokių laikmenų“.

O skaitmeninė prekė gali būti ne tik prekė, siunčiama elektroninėje erdvėje, bet ir prekė, užfiksuota kokioje nors informacinėje laikmenoje (t. y. knyga gali būti išspausdinta popieriuje arba nau-

dojantis kompiuteriu ir programine įranga paversta vienetų bei nulių skaičių seka ir įrašyta į kompaktinį diską).

Nagrinęjant elektroniniu būdu teikiamų paslaugų ir prekių, pristatomų elektroninėje erdvėje, skirtumus, tikslingiau būtų vartoti virtualių prekių sąvoką, kuri atitinka M. Massbaumo ir K. Eickerio pateiktą apibrėžimą.

Nors dauguma autorių, kalbėdami apie elektroninę komerciją, vartoja terminą „prekės“, tačiau nėra vienos nuomonės dėl to, kaip jas traktuoti – kaip prekes ar kaip paslaugas. Tradicinėje komercijoje tokia dilema nekildavo, nes būdavo gana paprasta atskirti prekes ir paslaugas. Pagrindinis kriterijus, kuriuo buvo vadovaujama, tai materialiai prekių išraiška. Elektroninėje komercijoje, kai prekės pristatomos elektroninėje erdvėje, šiuo kriterijumi naudotis neįmanoma. Remiantis Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra laikomi PVM objektu, todėl šis klausimas ypač aktualus pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu siekiant tiksliai nustatyti PVM objektą.

Elektroninės komercijos sandoriuose, tokiuose kaip programinės įrangos arba knygų pirkimas ir parsisiuntimas internetu, muzikos, filmų ar kitokių garso ar vaizdo kūrinių parsisiuntimas internetu, naudojimas duomenų bazėmis už atitinkamą mokesį, reklama internete, nuotolinis mokymas internetu ir pan., nepatenka į tradicinės komercijos nustatytas prekių ir paslaugų kategorijas. Ne visos prekės, kurios parduodamos tradicinėje komercijoje, gali būti parduodamos ir elektroninėje erdvėje. Šiuo metu elektroninėje komercijoje pagrindinės prekės, kurias galima paversti virtualiomis prekėmis, yra knygos, žurnalai, laikraščiai, programinė įranga, filmai, muzika arba nuotraukos. Norint tinkamai taikyti PVM nuostatas, svarbu nustatyti, ar virtualios prekės priskirtinos prekių, ar paslaugų kategorijai.

Dabartinės Europos Sąjungos priimtos direktyvos „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 5 straipsnis numato:

*„prekių tiekimas“ reiškia teisės disponuoti materialiu turtu kaip jo savininkui perdavimą“.*

*Tos pačios direktyvos 9 straipsnis apibrėžia, kad:*

*„paslaugų teikimas“ reiškia bet kokią sandorį, kuris nėra prekių tiekimas 5 straipsnio prasme“.*

Šioje direktyvoje išreikšta nuomonė, pagal kurią virtualios prekės dėl savo nematerialumo yra priskiriamos paslaugų kategorijai. Remiantis šia direktyva, atitinkamos nuostatos buvo įtvirtintos ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiame PVM įstatyme prekė buvo apibrėžiama taip (2 str. 22 d.):

*„prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmati-*

*nės paskirties pinigų), taip pat elektros energija, dujos, šilumos ir kitų rūšių energija“.*

Naujoje šio straipsnio redakcijos 23 dalyje pateikiama išsamesnė prekės sąvoka, į kurią įtrauktos nuostatos ir dėl kompiuterinėse laikmenose esančios programinės įrangos:

*„prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigų), taip pat elektros energija, dujos, šilumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandardizuota programinė įranga. Nestandardizuota laikoma programinė įranga, kuri nėra masiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurią vartotojai galėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartizuotoms operacijoms ar funkcijoms atlikti“.*

Tokia pat nuostata įtvirtinta ir 7 straipsnio 1 punkte, kuriame nestandardizuotos programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas priskirtinas paslaugos teikimui.

Remiantis PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalimi, prekių tiekimas apibrėžiamas taip:

*„prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas“.*

PVM įstatymo 7 straipsnio 1 dalis apibrėžia paslaugų teikimą:

*„...paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris pagal šį įstatymą nelaikomas prekių tiekimu“.*

Vadovaujantis ES ir Lietuvos PVM teisinėmis nuostatomis virtualios prekės dėl savo nematerialumo bus priskirtinos paslaugų teikimui elektroninėje komercijoje. Šiai nuomonei pritaria ir Pasaulinė prekybos organizacija. Tokia pat išvada buvo padaryta ir 1998 m. Otavoje vykusioje EBPO ministrų konferencijoje [13].

2003 m. sausio 8 d. Europos Komisija patvirtino Pridėtinės vertės mokesčio komiteto pasiūlytas gaires dėl elektroniniu būdu teikiamų paslaugų [4]. Šis paslaugų apibūdinimas bei pateiktas sąrašas yra ganėtinai reikšmingas norint pritaikyti tinkamą apmokestinimo būdą, nes ES direktyvoje „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ nėra sukonkretinta, kokios paslaugos laikomos teiktomis elektroniniu būdu. Atsižvelgiant į pateiktas gaires elektroniniu būdu teikiamą paslaugą galima apibūdinti remiantis dviem kriterijais:

1. ši paslauga turi būti teikiama internetu arba kitu elektroniniu tinklu;

2. šios paslaugos pobūdis labiausiai turi priklausyti nuo informacinių technologijų (t. y. paslauga automatizuota, reikia minimalaus žmogaus įsikišimo, be informacinių technologijų ji negalėtų būti suteikiama).

Svarbu pažymėti, kad tais atvejais, kai sandorio šalys bendrauja elektroniniu būdu, tačiau pati prekė pristatoma arba paslauga suteikiama ne elektroniniu, o tradiciniu būdu, toks sandoris nelaikomas elektroniniu būdu suteikta paslauga. Remiantis šia koncepcija galimi atvejai, kai ta pati paslauga gali būti priskiriama paslaugoms, teikiamoms elektroniniu būdu, arba paslaugoms, teikiamoms tradiciniu būdu. Tai priklausys nuo to, kokį vaidmenį teikiant šias paslaugas vaidina informacinės technologijos. Pavyzdžiui, nuotolinis mokymas bus pripažįstamas elektroniniu būdu teikiama paslauga, jeigu ji bus visiškai automatizuota, teikiama internetu ir nereikės žmogaus įsikišimo. Tačiau jei internetas bus naudojamas kaip studento ir dėstytojo bendravimo priemonė (t. y. naudojamas elektroninis paštas persiųsti reikiamą mokomąją medžiagą ir pan.), tuomet tai jau nebus priskiriama elektroniniu būdu teikiamai paslaugai. Tokios pat taisyklės taikomos ir finansinėms ar teisinėms konsultacijoms.

Laikantis šių kriterijų Europos Komisijos gairės pateikia ir konkretų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų sąrašą [4]: internetinių svetainių ir nuotolinis programų darbo palaikymas; programinės įrangos parsisiuntimas; duomenų saugojimas; teminių kompiuterinių sistemų darbalaukių (*desktop themes*) parsisiuntimas; knygų bei skaitmeninio formato leidinių, elektroninių žurnalų bei laikraščių prenumerata/abonentinis mokestis; elektroninėje erdvėje teikiama teisinė bei finansinė informacija (pvz., duomenys apie vertybinių popierių rinką); vietos, skirtos reklamai internete, suteikimas; mokamų paieškos sistemų naudojimas; muzikos kūrinių parsisiuntimas ir į kompiuterius, ir į mobiliuosius telefonus; vaizdo filmų parsisiuntimas; elektroninių žaidimų parsisiuntimas arba žaidimas elektroninėje erdvėje; nuotolinis mokymas įskaitant virtualias mokymo klases ir kt.

Be abejo, šis sąrašas nėra išsamus. Sukurti išsamų sąrašą sukūrimas nebūtų įmanomas, nes sparti informacinių technologijų pažanga suteikia vis daugiau galimybių įtraukti naujas paslaugas, kurios galėtų būti teikiamos elektroniniu būdu. Šiose gairėse taip pat buvo pateiktas sąrašas paslaugų, kurios nėra pripažįstamos kaip elektroniniu būdu teikiamos paslaugos.

Lietuvos PVM įstatymas neapibrėžia elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, tačiau 13 straipsnio 6 dalies 8 punkte pateiktas sąrašas pagrindinių paslaugų, kurios priskirtinos prie elektroniniu būdu teikiamų paslaugų:

„...internetu puslapių kūrimas ir jų priežiūra, kompiuterinių programų tiekimas, jų atnaujinimas ir priežiūra, priegos prie duomenų bazių teisės suteikimas, muzikos kūrinių, filmų, žaidimų tiekimas, nuotolinis mokymas ir kt. Jeigu tiekėjas ir pirkėjas

*bendrauja elektroniniu būdu, tačiau pati prekė pateikiama arba paslauga suteikiama ne elektroniniu būdu, toks bendravimas nelaikomas elektroniniu būdu suteiktomis paslaugomis“.*

Kita koncepcija dėl virtualių prekių priskyrimo prekių arba paslaugų kategorijai teigia, kad virtualiosios prekės turi būti traktuojamos ne kaip paslaugos, o kaip prekės. Tokio požiūrio laikosi JAV ir Japonija, kurios prekių nesieja su materialia jų išraiška [2]. Pasaulinė informacinių technologijų ir paslaugų sąjunga<sup>7</sup> (toliau WITSA) vartojimo mokesčio atžvilgiu virtualias prekes taip pat linkusi priskirti prekių kategorijai [17]. Teisės aktuose įtvirtintą ES požiūrį kritikuoja ir kai kurie mokslininkai (A. Shaukat [10], M. Massbaum [9]).

Nors galutinėje EBPO ministrų konferencijos išvadoje virtualios prekės priskiriamos paslaugų kategorijai, tačiau buvo išreikšta ir priešinga nuomonė. Jei, kai viena iš sandorio šalių užsako kitai sandorio šaliai sukurti turtą (elektroninėje komercijoje šiuo turtu galime laikyti programinės įrangos sukūrimą ir pan.) ir pirmoji sandorio šalis valdo šį turtą nuo jo sukūrimo momento, tokio turto pristatymas pirmajai sandorio šaliai bus traktuojamas kaip paslaugos teikimas [13]. Jei toks turtas sukuriamas ne vienai sandorio šaliai pagal užsakymą, o parduodamas daugeliui vartotojų (pažymėtina, kad dažniausiai būtent taip vyksta automatizuotas pardavimas elektroninėje komercijoje), jis turėtų būti traktuojamas ne kaip paslaugos teikimas, o kaip prekės pristatymas [13].

Kaip matyti iš pateiktų argumentų, virtualių prekių traktavimas turi įtakos pridėtinės vertės mokesčiui. Akivaizdžiausiai tai matoma nagrinėjant sumažintus mokesčių tarifus kai kurioms prekėms. Pritaikymas standartinių arba sumažintų mokesčių tarifų prekėms tiekiamoms elektroniniu būdu arba fiziškai, t. y. knyga, parduota popierine forma arba parsisiūsta iš interneto kaip tekstinis failas, lemia skirtingų mokesčių tarifų taikymą prekėms, kurių turinys toks pat, tačiau skiriasi jų išraiškos bei pristatymo forma.

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 dalies 2 punktas numato vieną iš prekių rūšių, kuriai taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas:

„knygoms (įskaitant brošiūras, lapelius ir panašius spaudinius, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius, hidrografijos arba panašias schemas, tačiau išskyrus gaublius, kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius), laikraščiams, žurnalams ir kitiems pe-

<sup>7</sup> World Information Technology and Services Alliance – WITSA.

riodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto“.

Šiame punkte minimos prekės ypač aktualios elektroninėje komercijoje, nes jos gali būti išreikštos skaitmenine forma bei pristatytos elektroninėje erdvėje. Tačiau tokios virtualios prekės, kitaip nei tradicinėje komercijoje, bus traktuojamos kaip elektroniniu būdu teikiama paslauga ir joms taikomas standartinis 18 proc. PVM tarifas. Panašūs lengvatiniai PVM tarifai šioms prekėms taikomi ir kitose Europos Sąjungos valstybėse [14].

Nuostata dėl tokio skirtingo prekių traktavimo atsižvelgiant ne į jų turinį, o į išraiškos formą bei pristatymo būdą galėtų būti laikoma kaip principo dėl vienodo traktavimo pažeidimas [9]. Šiuo atveju, nesvarbu kokia minėtos prekės išraiškos (skaitmeninė ar popierinė forma), savo turiniu ji bus visiškai identiška. Pozicijai, kad savo turiniu identiškomis prekėms būtų taikomi skirtingi PVM tarifai, nepitaria ir WITSA. Jos teigimu, mokesčių srityje remtina yra tokia valstybės politika, kai taikomi atitinkamai vienodi PVM tarifai, neatsižvelgiant į tai, kokių būdu šios prekės pristatomos. Tokiu atveju nebus pažeistas neutralumo principas [17].

Taip pat reikia atskirti, kad toks prekės įsigijimas turi būti susijęs su jos parsisiuntimu ir išsaugojimu galutinio vartotojo (t. y. pirkėjo) kompiuterinės sistemos kietajame diske. Be abejo, interneto teikiama galimybė, prisijungus prie internetinių svetainių, naudotis jose esančiais atitinkamais produktais (pvz., enciklopedijomis, žodynais ir kt.), be galimybės jų parsisiųsti ir išsaugoti savo kompiuterinės sistemos kietajame diske, turėtų būti traktuojama kaip paslauga.

Virtualias prekes, kaip ir daugumą prekių, mes galime saugoti, sunaikinti, kopijuoti arba perduoti kitiems asmenims ir pan. Turbūt sunkiai galime išsivaizduoti paslaugą, kurią įmanoma išsaugoti arba sunaikinti. Tokio pobūdžio operacijos būdingos prekėms.

Pagrindinis argumentas, kuriuo remiantis virtualios prekės traktuojamos kaip paslaugos, yra jų nemateriali išraiška. Tačiau reikia paminėti, kad virtualių prekių priskyrimas prekių kategorijai vartojimo mokesčio atžvilgiu nebūtų išimtis ES (kartu ir Lietuvos) kontekste. Netgi tradicinėje komercijoje galime rasti atveju, kai prekėms priskiriami ir kai kurie neturintys materialios išraiškos objektai. Minėtose PVM įstatymo nuostatose tokiems objektams jau dabar yra laikomi elektros energija, šilumos energija. Taigi valstybė savo nuožiūra kai kurioms prekėms suteikia išimtis (jei pagrindinė nuostata laikysime, kad prekės turi būti mate-

rialios formos). Autorių, ginančių dabartiniuose teisės aktuose įtvirtintas nuostatas, pagrindinio argumento nebuvo besąlygiškai laikomasi dar iki atsirandant elektrinei komercijai. Todėl, siekiant užtikrinti apmokestinimo principų laikymąsi, virtualios prekės turėtų būti priskiriamos prekių kategorijai.

## Išvados

Europos Sąjungoje ir Lietuvoje egzistuojanti speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema gali būti veiksminga siekiant užtikrinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimą iš elektroninės komercijos sandorių. Tačiau dabartinio „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo“ kai kurios teisinės nuostatos neužtikrina paprastumo principo įgyvendinimo.

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

Konservatyvus Europos Sąjungos požiūris į PVM objektą neskatina tradicinės ir elektroninės komercijos konkurencijos. Virtualių prekių pripažinimas paslaugomis neleidžia elektrinei komercijai visapusiškai išnaudoti informacinių technologijų teikiamų pranašumų. Atsižvelgiant į naujas verslo formas Europos Sąjunga turėtų keisti požiūrį į PVM objektą. Turėtų būti atsisakoma prekės susiejimo su materialia jos išraiška norint ją priskirti prekės kategorijai kaip PVM objektą. Ir ES, ir Lietuvoje PVM teisės aktuose virtualios prekės turėtų būti traktuojamos ne kaip paslaugos, teikiamos elektroniniu būdu, o kaip prekės.

Naujoji schema skirta elektroninių būdu teikiamoms paslaugoms apmokestinti, yra tik pirmas žingsnis sudarant palankias elektroninės komercijos raidos sąlygas ir reikalauja tolesnio tobulinimo.

## Literatūra

1. Basu, S. 2001. Taxation of Electronic Commerce. *The Journal of Information, Law and Technology*, vol. 1. <[http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001\\_2/basu1](http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1)> [žiūrėta 2007 04 16].
2. *Digital Products: The Case For Services. Why the GATS applies to digital products*. 26 March 1999. <<http://europa.eu.int/comm/trade/services/ecommerce/digi.htm>> [žiūrėta 2004 10 01].



3. Eicker, K. 2000. Tax E-efficient Structures for Electronic Business: The Challenge for Corporate Structures and Business Models. *International Tax Review*, May, vol. 28, issue 3.
4. *Electronically Supplied Services. European Commission, Value Added Tax Committee* (Article 29 of Directive 77/388/EEC) Guidelines TAXUD/2436/02 (Working paper n°372) (2003). <<http://www.expatax.nl/Documents/guidelines-e-services.pdf>> [žiūrėta 2007 04 16].
5. Houghton, K. L.; and Hellerstein W. 2000. *State Taxation of Electronic Commerce: Perspectives on Proposals for Change and Their Constitutionality*. Brigham Young University Law Review, vol. 2000, issue 1.
6. Jogminaitė, K. 2004. Elektroninių paslaugų apmokestinimas PVM. *Mokesčių žinios*, Nr. 22 (380).
7. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002. *Valstybės žinios*, Nr. 35–1271.
8. Maguire, N. 1999. Taxation of E-Commerce: An Overview. *International Tax Review*. September.
9. Massbaum, M.; and Eicker K. 2001. The Proposal for an ES Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means. *International Tax Review*. March, vol. 29, no. 3.
10. Shaukat, A. 2003. *Value Added Tax & E-Commerce Transactions*. March, P. 100. <<http://www.nipa-khi.edu.pk/Shaukat%20Ali-MAR.pdf>> [žiūrėta 2004 10 01].
11. Sixth Council Directive of 17 May 1977 (77/388/EEC) on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes – common system of value added tax: uniform basis of assessment (1997). *Official Journal*, L1997, no. 145–1.
12. Soete, L.; and Weel B. 1998. Cybertax. *Futures*, vol. 30, issue 9.
13. *Taxation And Electronic Commerce. Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions*. Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001.
14. Ter Weel, B. J. 1997. *Cybertax*. P. 16. <<http://edat.a.u.b.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=76>> [žiūrėta 2007 04 16].
15. *The European Round Table of Industrialists. Proposals for reform of EU competition policy 2003*. <<http://www.ert.be/doc/0001.pdf>> [žiūrėta 2007 04 16].
16. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl elektroninių paslaugų teikėjų registravimo taisyklių ir elektroninių paslaugų suteikimo pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ 2004. *Valstybės žinios*, Nr. 40–1318.
17. *WITSA Statement on Consumption Taxation Issues and Electronic Commerce*. World Information Technology and Services Alliance, 2001 June. <<http://www.witsa.org/papers/tax.pdf>> [žiūrėta 2007 04 16].

## NEW RELATIONS OF TAXATION WITHIN ELECTRONIC COMMERCE

Irmantas ROTOMSKIS, Darius ŠTITILIS  
Mykolas Romeris University

**Summary.** Electronic space is steadily gaining popularity as an attractive environment for business organisation. Electronic dispatch of goods in a digital form allowing to avoid traditional checking procedure, increased level of anonymity of operations carried out within internet, introduction of electronic currency, and considerable mobility of electronic commerce account for the governmental institutions' concern about effective application of tax rates that have existed up until now. Special attention is given to the more sophisticated procedures of value added tax (VAT) as its regulation by current legislation has become largely ineffective in terms of newly-introduced business models.

Criticism of VAT for its poor effectivity in the area of electronic commerce was based, to a degree, on the circumstance that identification of the second party of a deed, that is the buyer, was impossible. Most authors argue that information technologies allow to identify only the IP of a computer system, not a subject who used it.

The main objective of this article is to analyse the dilemma of e-commerce and value added tax (VAT) compatibility. A search for effective ways of imposing a VAT tax on electronic commerce lasted in the European Union up till 2000. In 2002, the adoption of the Sixth Directive “On Value Added Tax” consolidated a new pattern applied to the taxation of services rendered exclusively in an electronic way. Requirements of this Directive are in force also in the Republic of Lithuania since 01 May 2004.

High demands are raised to the e-commerce sellers, therefore the focus is set on inadequateness between obligations which are defined in legal norms and opportunities which e-commerce provides. Even the new changes applying VAT does not wholly balance the relationship between tax institutions and e-commerce sellers. The new scheme is a first step to the efficient application of traditional VAT to the new form of commerce.

Article also emphasises legal approach of virtual goods concerning VAT. Conservative legal stand of the EU towards VAT object does not facilitate equal competition between traditional and electronic commerce. Legal appro-

ach of virtual goods as being services, does not allow for electronic commerce to use all the advantages of information and communication technologies can offer.

---

**Irmantas Rotomskis** – Mykolas Romeris University, Department of Informatics and Statistics, Faculty of Economics and Finance Management, Assoc. Prof., Doctor.

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Informatikos ir statistikos katedros docentas, daktaras.

**Darius Štītīlis** – Mykolas Romeris University, Department of Informatics and Statistics, Faculty of Economics and Finance Management, Assoc. Prof., Doctor.

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Informatikos ir statistikos katedros docentas, daktaras.