



EUROPOS KOMISIJA

Briuselis, 2012 05 10
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Pasiūlymas

TARYBOS DIREKTYVA

**kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros
sistemos nuostatos dėl čekių apmokestinimo tvarkos**

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

AIŠKINAMASIS MEMORANDUMAS

1. PASIŪLYMO APLINKYBĖS

Pasiūlymo pagrindas ir tikslai

Nei Šeštojoje PVM direktyvoje¹, nei PVM direktyvoje² nenumatytos sandorių, kuriuos vykdant naudojami čekiai, apmokestinimo tvarkos taisyklės. Čekio naudojimas vykdant apmokestinamą sandorį gali turėti įtakos apmokestinamajai vertei, sandorio trukmei ir tam tikromis aplinkybėmis netgi apmokestinimo vietai. Tačiau netikrumas dėl teisingos apmokestinimo tvarkos gali sukelti problemų vykdant tarpvalstybinius sandorius ir grandininčius sandorius komerciškai platinant čekius.

Kadangi nėra bendrų taisyklių, valstybės narės privalėjo parengti savo sprendimus, kurie neišvengiamai buvo tarpusavyje nesuderinti. Dėl šių mokesčių neatitikimų iškyla tokių problemų, kaip dvigubas apmokestinimas arba neapmokestinimas, tačiau kartu prisidedama ir prie mokesčių vengimo bei sudaromos kliūtys verslo inovacijoms. Be to, dėl didesnio čekių funkcionalumo pasidarė sunkiau atskirti čekius ir bendresnio pobūdžio mokėjimo priemones.

Po to, kai 1977 m. buvo priimtose bendros PVM taisyklės, įvyko daug pokyčių ir dažnesnis čekių naudojimas yra tik vienas iš daugelio pokyčių, dėl kurių pakito verslo vykdymo būdai ir iškilo sunkumų, kurie tuo metu nebuvo numatyti.

Keletą kartų Europos Sąjungos Teisingumo Teismo buvo prašyta paaiškinti, kaip tokiomis aplinkybėmis reikėtų taikyti PVM direktyvas. Čekių atveju buvo pateikta gairių, tačiau kitos problemos liko neišspręstos. Šio pasiūlymo tikslas – išspręsti šias problemas, išaiškinant ir derinant ES teisės aktuose dėl čekių apmokestinimo PVM tvarkos nustatytas taisykles.

Bendrosios aplinkybės

Teikiant šį pasiūlymą dėl teisės akto, siekiama aiškumo. Siekiama nustatyti, kokios bus mokesstinės pasekmės, išduodant, platinant arba išperkant įvairių rūšių čekius, kai operacijos vykdomos vienoje valstybėje narėje arba keliose valstybėse narėse.

Kas yra čekis?

Pagal PVM taisykles čekis yra priemonė, kuria jos turėtojai suteikiama teisė gauti prekes ar paslaugas arba gauti įvairias nuolaidas, susijusias su prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Čekį išdavęs subjektas (toliau – išdavėjas) prisiima įsipareigojimą tiekti prekes arba teikti paslaugas, suteikti nuolaidą arba grąžinti dalį pinigų.

Čekis gali būti elektroninio arba fizinio pavidalo ir juo paprastai siekiama komercinių arba reklamos tikslų, pvz., remti tam tikrų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą arba paspartinti tam tikrų prekių ar paslaugų apmokėjimą. Kitaip tariant, čekio tikslas – plėtoti prekių ar paslaugų

¹ 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977 6 13, p. 1) (Šeštoji PVM direktyva).

² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006 12 11, p. 1) (PVM direktyva), kuria nuo 2007 m. sausio 1 d. pakeičiama Šeštoji PVM direktyva.

rinką, skatinti klientų lojalumą arba palengvinti mokėjimo procesą. Šie tikslai padeda atskirti čekį nuo kitų priemonių, pavyzdžiui, kelionės čekių, kurių tikslas – tik atlikti mokėjimus.

Bet kuriai priemonei, kurios paskirtis – tik atlikti mokėjimus, netaikoma čekio PVM tikslais apibrėžtis. Vien tik mokėjimo paslaugoms taikomos kitos PVM taisyklės.

Čekiai būna įvairių rūšių. Kai kurie išduodami už atlygį ir šiandien gali būti apmokestinami arba pardavimo momentu, arba išpirkimo momentu, priklausomai nuo atskiros valstybės narės požiūrio. Čekis taip pat gali būti išduodamas nemokamai, o jo turėtojai suteikiama teisė gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas be papildomo mokesčio. Tokių prekių tiekimą arba paslaugų teikimą galima laikyti verslo dovana. Nemokamas nuolaidos čekis, kuriuo jo turėtojai suteikiama teisė gauti tolesnio sandorio nuolaidą, gali būti laikomas tiesiog kaip įsipareigojimas suteikti kainos nuolaidą.

Tačiau teisė į visų pirkimų, atliekamų per tam tikrą laikotarpį, nuolaidą, netgi jeigu ji suteikta už užmokestį, čia netaikoma čekiu, nes teisė yra nesusijusi su pirkimo sandoriais. Tokia neribota teisė (netgi jeigu terminas yra ribotas) visiškai skiriasi nuo nuolaidos čekiu suteikiamos teisės, kuri yra vienkartinė ir susijusi su konkrečiu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Tačiau tai nereiškia, kad tokia paslauga nebus apmokestinta.

Kokiems dabartinio čekių apmokestinimo PVM tvarkos klausimams reikia skirti dėmesio?

Pagrindinis klausimas – kada su čekiu susiję sandoriai turėtų būti apmokestinami. Kadangi nėra bendrų taisyklių, valstybių narių praktika nederinama. Kai kurios valstybės narės apmokestina dažniausiai pasitaikančių rūšių čekius išdavimo momentu, o kitos apmokestina išpirkimo momentu. Todėl įmonėms iškyla neaiškumų, ypač toms, kurios nori pasinaudoti bendrosios rinkos galimybėmis. Kai čekis išduodamas vienoje valstybėje narėje, o naudojamas kitoje, praktinės apmokestinimo neatitikimo pasekmės apima dvigubą apmokestinimą ir neapmokestinimą.

Reikia aiškiai nurodyti čekių (kurių PVM taisyklės dabar nagrinėjamos) ir novatoriškų mokėjimo sistemų (kurių apmokestinimo PVM tvarka nagrinėjama kitur PVM direktyvoje) plėtros skiriamąją ribą.

Prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo dažnai gauna čekius per platintojų grandinę (ypač išankstinio mokėjimo telekomunikacijų čekius). Dėl to, kad nėra bendrų taisyklių, taikomas fragmentiškas metodas, kartais įtraukiant vietinius susitarimus dėl lengvatų, kuris trukdo plėtoti ES verslo modelius.

Nuolaidos čekiai gali būti susiję su gamintojo arba platintojo (kuris išduoda nuolaidos čekius) kompensacija mažmenininkui, siekiant kompensuoti klientui suteiktą kainos sumažinimą mainais į nuolaidos čekį. Dabartinės taisyklės, kaip jas aiškina ES Teisingumo Teismas, yra sudėtingos ir jas sunku taikyti praktiškai. Labai reikia geresnio metodo.

2. KOKIE SPRENDIMAI SIŪLOMI?

Siekiant išspręsti šias problemas, numatomi PVM direktyvos pakeitimai. Jie suskirstyti pagal penkias antraštes.

1. Čekių apibrėžimas PVM tikslais

Pirmiausia siekiama paaiškinti, kas yra čekis PVM tikslais. Todėl įtraukiamas naujas 30a straipsnis. PVM direktyvoje reikia aiškiai nustatyti, kokie čekiai turi būti apmokestinami išdavimo momentu, o kokie turi būti apmokestinami tik išpirkimo momentu. Pirmieji apibūdinami kaip vienos funkcijos čekiai, o pastarieji – kaip daigafunkciai čekiai. Šis suskirstymas priklauso nuo turimos informacijos, kad būtų galima apmokestinami čekį išdavimo momentu, ar apmokestinimo reikia palaukti iki čekio išpirkimo, kadangi galutinis čekių panaudojimas priklauso nuo prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens sprendimo. Taip pat reikia užtikrinti, kad priemonės, kurias šiuo metu galima naudoti atsiskaitant daugelyje nesusijusių prekybos vietų ir kurios šiandien paprastai nelaikomos čekiais, turėtų ir toliau būti taip pat traktuojamos.

Dėl inovacijų mokėjimo paslaugų teikimo srityje nebeliko aiškaus čekių ir tradicinių mokėjimo sistemų skirtumo. 30a straipsnyje taip pat pateiktas reikiamas paaiškinimas dėl čekių apribojimų PVM tikslais.

2. Apmokestinimo momentas

Nustačius skirtingas čekių rūšis, reikia padaryti papildomų pakeitimų, siekiant užtikrinti, kad būtų aiški teisinga apmokestinimo PVM tvarka.

Dabartinės taisyklės dėl prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimo momento (65 straipsnis) reikėtų pakoreguoti, kad vienos funkcijos čekių (VFČ) PVM reikėtų mokėti jų išdavimo ir apmokėjimo momentu.

Kad būtų išvengta painiavos, su čekiu susijusios teisės suteikimo ir susijusio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo negalima laikyti atskirais sandoriais. VFČ apmokestinami iš pradžių, todėl ši galima problema neiškils. Kiek tai susiję su čekiais, kurie išdavimo momentu neapmokestinami, nes dar negalima nustatyti apmokestinimo vietos ir lygio, mokestis turėtų būti apskaičiuojamas tuomet, kai pristatomos prekės ar suteikiamos paslaugos. Siekiant užtikrinti, kad šie ir tik šie veiksmai būtų atlikti, pasiūlyta įtraukti 30b straipsnį. Taip paaiškinama, kad čekio išdavimas ir tolesnis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas sudaro vieną sandorį PVM tikslais.

3. Platinimo taisyklės

PVM direktyvoje nustačius, kad daigafunkciai čekiai (DFČ) bus apmokestinami išpirkimo momentu, reikia išspręsti tam tikrus klausimus, susijusius su jų platinimu. Prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo dažnai gauna čekius per platintojų grandinę. Nors susijęs sandoris neapmokestinamas tol, kol faktiškai nepristatomos prekės ar nesuteikiamos paslaugos, pats komercinis DFČ platinimas yra apmokestinamos paslaugos teikimas, nepriklausantis nuo susijusio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo. Kai platinimo grandinėje pasikeičia DFČ turėtojas, atitinkamos paslaugos apmokestinamąją vertę galima įvertinti atsižvelgiant į čekio vertės kitimą. Kai platintojas perka čekį kaina X, o paskui jį parduoda už didesnę kainą (X plus Y), prieaugis Y yra suteiktos platinimo paslaugos vertė.

Kadangi DFČ platinimo grandinės gali būti keliose valstybėse narėse, reikia bendrų taisyklių, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti šią platinimo paslaugą. Papildomame 25 straipsnio d punkte paaiškinama, kad platinimas yra paslaugos teikimas PVM direktyvos tikslais. Šios paslaugos apmokestinamosios vertės apskaičiavimas aptariamas naujame 74b straipsnyje.

Kad būtų lengviau apskaičiuoti apmokestinamąją vertę kiekvienu platinimo grandinės etapu, 74a straipsnyje nustatyta ir apibrėžta nominaliosios vertės sąvoka kaip visas atlygis, kurį

gauna DFČ išdavėjas ir kuris yra apmokestinamoji vertė (plius PVM), priskirtina susijusių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

Šios dvi reikšmės suformuluotos taip, kad būtų užtikrinta, jog visos su DFČ susijusios apmokestinamos operacijos – platinimo paslaugos teikimas ir susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas – būtų aprašytos ir apmokestintos visapusiškai, neutraliai ir skaidriai.

4. Nuolaidos čekiai

Su nuolaidos čekiais susijusių sunkumų iškyla tuomet, kai nuolaidą galiausiai suteikia išdavėjas, o ne išpirkėjas. Kad nereikėtų atlikti sudėtingų koregavimų, siūloma laikyti šią nuolaidą atskira paslauga, kurią išpirkėjas teikia išdavėjui. Reikiamos priemonės išdėstytos naujame 25 straipsnio e punkte ir 74c straipsnyje.

5. Kiti techniniai ir susiję pakeitimai

Kad šie sprendimai tinkamai veiktų, ypač, kiek tai susiję su atskaitos teise (169 straipsnis), už mokesčio mokėjimą atsakingu asmeniu (193 straipsnis) ir kitais įsipareigojimais (272 straipsnis), reikės atlikti dar keletą techninių PVM direktyvos pakeitimų. Techniniai 28 ir 65 straipsnių pakeitimai yra reikalingi, kad būtų galima teisingai traktuoti DFČ ir VFČ.

3. TECHNINIS PAGRINDINIŲ PASIŪLYMO ASPEKTŲ PAAIŠKINIMAS

Čekių apibrėžimas ir įvairūs taikytini kriterijai, įskaitant apmokestinimo momentą (30a straipsnio 1 ir 2 dalys ir 30b straipsnis)

PVM taisyklėse turėtų būti aiškiai ir nuosekliai išdėstyta, kada reikia apskaičiuoti mokestį. Jeigu pirmą kartą išduodant čekį nėra reikiamos informacijos, kad būtų galima priimti teisingą su mokesčiais susijusį sprendimą, tai praktiškai apmokestinti galima tik apmokėjimo momentu. PVM direktyvoje nesant jokių gairių, nėra bendrai susitarta, kokie čekiai turėtų būti apmokestinti išdavimo momentu, o kokie – apmokėjimo momentu. Todėl vienos valstybės narės tam tikros rūšies čekį (pvz., išankstinio mokėjimo telefono kreditą³) traktuos kaip kreditinį mokėjimą, apmokestintą iš anksto, o kitos valstybės narės tos pačios rūšies čekį traktuos apmokestindamos faktiškai pristatytas prekes ar suteiktas paslaugas⁴. Jeigu čekiš išduodamas pirmojoje valstybėje narėje, o išperkamas pastarojoje, tuomet abi valstybės narės toms pačioms tiekiamoms prekėms ar teikiamoms paslaugoms skaičiuos PVM. Abiem atvejais tai yra teisėta, tačiau dėl to atsiranda dvigubo apmokestinimo problema. Priešingu atveju nė viena valstybė narė neskaičiuotų PVM ir rezultatas būtų neapmokestinimas.

Dėl neatitikimų atsirandantis dvigubas apmokestinimas gali būti ir yra kliūtis sudaryti komercinius susitarimus, siekiant pasinaudoti bendrosios rinkos galimybėmis. Priešingu atveju gali būti piktnaudžiaujama dėl neatitikimų atsiradusiu netyčiniu neapmokestinimu.

Siekiant spręsti šią problemą, pasiūlyme pirmiausia apibrėžiami čekiai ir pagrindinės čekių kategorijos, ypač atskiriant VFČ ir DFČ.

³ Išankstinio mokėjimo telefono kreditai yra dažniausiai pasitaikanti čekių rūšis. Prie poveikio vertinimo pridėta ekonominiame tyrime apskaičiuota, kad 2008 m. ES bendra išankstinio mokėjimo mobiliojo telefono kreditų vertė buvo 38 mlrd. EUR.

⁴ Skirtingi požiūriai į čekių apmokestinimo momentą išdėstyti prie šio pasiūlymo pridėta poveikio vertinime.

VFČ suteikia teisę jo turėtojui gauti nurodytas prekes ar paslaugas tokiomis aplinkybėmis, kai apmokestinimo lygį (ypač PVM tarifą), prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo tapatybę ir valstybę narę, kurioje tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, galima aiškiai nustatyti iš pradžių. PVM sumokamas, kai čekis parduodamas. VFČ pavyzdys: paslaugų teikėjas parduoda čekius (tiesiogiai arba per įgaliotinį) su teise į nustatytą paslaugą (pvz., telekomunikacijų), kuri bus teikiama vienoje konkrečioje valstybėje narėje.

DFČ suteikia teisę jo turėtojui gauti prekes ar paslaugas, kai šios prekės ar paslaugos arba valstybė narė, kurioje jos bus tiekiamos ar teikiamos ir apmokestinamos, nėra pakankamai nustatyti, kad būtų galima apskaičiuoti PVM čekio išdavimo momentu. Pavyzdys: tarptautinis viešbučių tinklas siekia reklamuoti savo produktus per čekius, kurie gali būti panaudoti sumokėti už šio tinklo kambarį bet kurioje iš kelių valstybių narių. Kitas pavyzdys būtų, kai išankstinio mokėjimo kreditą būtų galima panaudoti arba telekomunikacijoms (standartinis PVM tarifas), arba sumokėti už viešąjį transportą (gali būti taikomas sumažintas tarifas).

Čekių ir mokėjimo priemonių skirtumas (30a straipsnio 2 dalis)

Atsižvelgiant į skirtingą apmokestinimo PVM tvarką ir siekiant neutralumo, reikia, kad čekiai ir bendresnės mokėjimo priemonės būtų aiškiai atskirti, atsižvelgiant į jiems būdingus požymius. Kai paprasčiausias mokėjimo būdas įgauna kai kuriuos čekių požymius (pvz., saugomos vertės kortelė arba išankstinio mokėjimo kreditas mobiliajame telefone arba susijęs su mobiliuoju telefonu), reikėtų atidžiai išnagrinėti jo veikimo esmę. Čekio išpirkimas mainais į prekes ar paslaugas nėra mokėjimas, o greičiau pasinaudojimas teise po mokėjimo, atlikto, kai čekis buvo išduotas arba kai pasikeitė jo turėtojas. Kita vertus, kai naudojamas saugomos vertės arba išankstinio mokėjimo kreditas, kad būtų galima padengti prekių ar paslaugų sąnaudas, teisė į tokias prekes ar paslaugas atsiranda tik tuomet, kai atliekamas mokėjimas. Konceptualia prasme tai iš esmės skiriasi nuo čekio turėtojo pasinaudojimo įgyta teise.

Čekiais visada turėtų būti skatinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir jie dažnai išduodami, kad būtų skatinami konkretaus prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo arba prekių tiekėjų ar paslaugų teikėjų grupės pardavimai arba būtų palengvinami pirkimai. Šie požymiai, derinami su teise gauti prekes ar paslaugas (atitinkančias įsipareigojimą tiekti šias prekes ar teikti paslaugas), padeda atskirti čekius nuo bendresnių mokėjimo priemonių (kuriomis nesuteikiamos tokios specifinės teisės).

Kadangi daugėja mobiliųjų priemonių, vis labiau reikia aiškiai atskirti išankstinio mokėjimo telekomunikacijų kreditus (t. y. čekius) ir bendresne prasme mobiliojo ryšio mokėjimo paslaugas, kurias vykdant greičiausiai bus pasinaudota pirmųjų priemonių išankstinio mokėjimo sąskaitų išrašymo sistema. Mobiliojo ryšio mokėjimo sistemos paprastai leidžia prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui naudotis mobiliuoju telefonu, kad, be telekomunikacijų paslaugų, jis sumokėtų už vis įvairesnes prekes ir paslaugas (netgi pervestų pinigų). Jeigu sistemos tikslas – palengvinti mokėjimą už įvairų arba neribotą sąrašą, kurį gali sudaryti turinys (muzikos rinkmenos, žaidimai, žemėlapiai, duomenys ir kt.) arba kitos paslaugos (automobilių stovėjimas ir kt.) ar prekės (pvz., iš pardavimo automatų), tampa sudėtinga ją laikyti čekiu. DFČ (kai turėtojas gali naudotis telekomunikacijų paslaugomis ir kitomis specialiomis paslaugomis ar prekėmis) ir mokėjimo paslaugos (kurios tikslas – palengvinti išankstinio mokėjimo kredito naudojimą atsiskaitant už prekių ar paslaugų pirkimą, ypač iš trečiųjų šalių prekių tiekėjų ar paslaugų teikėjų) skirtumas priklauso nuo to, ar egzistuoja teisė gauti prekes ar paslaugas.

Todėl priemonės, kurios gali turėti čekių savybių, bet kurių pagrindinė funkcija yra kaip mokėjimo priemonės, turėtų būti neįtrauktos į čekio apibrėžtį. Toks yra 30a straipsnio 2 dalies tikslas.

Platinimo grandinėje platinami čekiai (25 straipsnio d punktas, 74a ir 74b straipsniai)

Čekiai gali būti platinami įvairiai (pavyzdžiui, per laikraščius, tarpininkus, būti pridėti prie produktų pardavimų ir t. t.).

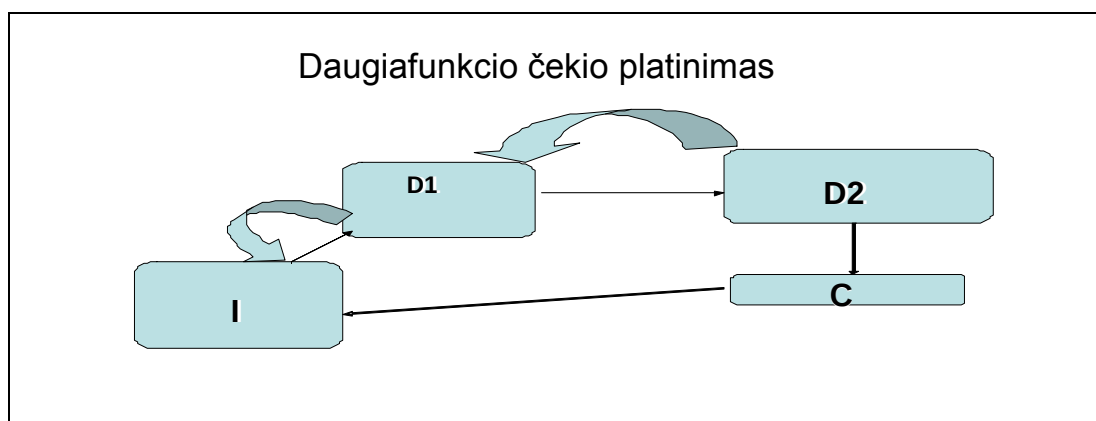
Kadangi VFČ galima apmokestinti iš anksto, juos platinti yra gana nesudėtinga. Tačiau platinti DFČ per pardavimo grandinės tarpininkus gali būti ne taip paprasta.

Yra daug pavyzdžių, tačiau vienas iš jų toks, kad kaina, už kurią išdavėjas (I) parduoda DFČ grandinės pradžioje, dėl platintojų maržų arba antkainių skiriasi nuo kainos, kurią sumoka klientas grandinės pabaigoje. Klientas, kuris perka DFČ grandinės pabaigoje, sumoka didesnę kainą negu atlygis, kurį gavo čekio išdavėjas grandinės pradžioje. Jeigu marža (arba antkainis) tinkamai neapskaitoma, išdavėjo (pardavimo) PVM neatitiktų kliento (pirkimo) PVM, kuris, kaip tikisi klientas (galbūt apmokestinamasis asmuo, turintis teisę į atskaitą), bus nurodytas sąskaitoje faktūroje.

Panašus mechanizmas yra įprastas platinant išankstinio mokėjimo telekomunikacijų čekių.

Siekiant išspręsti šią problemą, siūloma taikyti nominaliosios vertės – pastovios vertės, kurią iš pradžių nustatytų DFČ išdavėjas, – sąvoką ir bet kokią teigiamą šios nominaliosios vertės ir DFČ platintojo sumokėtos kainos skirtumą laikyti atlygiu už platinimo paslaugą. Platintojas (D1) teikia (apmokestinamą) platinimo paslaugą išdavėjui (I). Vėlesni platintojai (D2) teikia panašią platinimo paslaugą ankstesniam platintojui (kuris jiems pardavė DFČ).

Šį procesą galima pavaizduoti taip:



Bendrovė I (telekomunikacijų paslaugų teikėja) šiuo atveju platintojui (D1) parduoda DFČ, kurio nominalioji vertė 100 EUR. D1 išdavėjui sumoka 80 EUR. Nominaliosios vertės ir sumokėtos kainos skirtumas 20 EUR. Ši suma laikoma atlygiu (PVM įskaičiuotas) už platinimo paslaugą, kurią platintojas suteikė telekomunikacijų tiekėjui.

D1 išrašys bendrovei I sąskaitą faktūrą, kurioje bus nurodyta platinimo paslaugos kaina ir taikytinas PVM. Tarkime, kad PVM tarifas yra 25 %, tai platinimo paslauga bus 16 EUR, o PVM 4 EUR.

Tuomet D1 parduoda DFČ papildomam tiekėjui D2 už 90 EUR. Šiame pavyzdyje laikoma, kad D2 teikia platinimo paslaugą D1 ir išrašo sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas nominaliosios vertės (100 EUR) ir sumokėtos sumos (90 EUR) skirtumas. Tai bus 8 EUR už paslaugą ir 2 EUR PVM.

Tuomet D2 parduoda galutiniam klientui (C) čekį už 100 EUR. C panaudoja čekį (išankstinio mokėjimo kreditas), norėdamas iš I nusipirkti telekomunikacijų ar kitų paslaugų. Jeigu ši paslauga bus naudojama versle, C (apmokestinamasis asmuo) iš I gautų sąskaitą faktūrą 100 EUR sumai, įskaitant PVM.

PVM sąskaita faktūra neišrašoma nė viename platinimo grandinės etape, kai parduodamas DFČ.

Kiek tai susiję su I, telekomunikacijų paslaugų teikėja ir DFČ išdavėja, bendrovė bus suteikusi paslaugų, kurių vertė 80 EUR, o pardavimo PVM 20 EUR (visada šiame pavyzdyje darant prielaidą, kad PVM tarifas yra pastovus – 25 %). Bendrovė I bus patyrusi 16 EUR platinimo išlaidų (ir 4 EUR pirkimo PVM), kad galėtų pateikti DFČ galutiniam klientui.

Nemokamų nuolaidos čekių neutralumas (25 straipsnio e punktas ir 74c straipsnis)

Nemokamu nuolaidos čekių jo turėtojai suteikiama teisė išpirkimo momentu gauti nuolaidą už tam tikrų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Jeigu išdavėjas ir išpirkėjas yra tas pats asmuo, apmokestinamoji šių tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertė sumažinama nuolaidos suma (atėmus įskaičiuotą PVM). Taigi, klientas, kuris perka produktą už 100 EUR, sumokės tik 95 EUR, jeigu panaudos 5 EUR vertės nuolaidos čekį.

Praktiškai prieš patekdamas pas galutinį klientą prekės, su kuriomis susiję čekiai, dažnai „pereina“ per kelių apmokestinamųjų asmenų (pvz., didmenininkų, platintojų ir mažmenininko) rankas. Išdavėjas (pavyzdžiui, gamintojas) dažnai kompensuoja nuolaidą čekio išpirkėjui (pavyzdžiui, mažmenininkui). Gali būti netgi taip, kad klientas sumoka įprastą kainą, tačiau vėliau jam išdavėjas grąžina pinigus (arba pritaiko nuolaidą). Šiuo atveju iškilų sunkumų nustatant teisingą apmokestinimo tvarką.

Šiandien, remiantis nusistovėjusia ES Teisingumo Teismo praktika⁵, pirminis išdavėjas (didmenininkas arba gamintojas) gali atskaityti kompensaciją, suteiktą išpirkėjui, iš pradinio prekių, su kuriomis susijęs čekis, pardavimo kainos. Siekiant išvengti mokesčių nuostolio (vėlesniems grandinės apmokestinamiesiems asmenims nereikia koreguoti savo pirkimo PVM), kompensacija laikoma trečiosios šalies mokėjimu, kurį gamintojas atlieka išpirkėjui ir kurį reikia pridėti (išskyrus įskaičiuotą PVM) prie apmokestinamosios vertės, nurodomos sąskaitoje faktūroje, kurią išpirkėjas išrašo klientui. Todėl pirmiau pateiktame pavyzdyje išpirkėjas išrašys klientui sąskaitą faktūrą 100 EUR sumai (įskaitant PVM), netgi jeigu klientas sumokėjo tik 95 EUR.

Tačiau problemų vis dar iškyla, kai šiuos koregavimus reikia atlikti per platinimo grandinę (tai yra sudėtinga ir įmonės patiria problemų dėl PVM apskaitos ir dokumentų taisyklių nesuderinamumo) arba kai čekis išperkamas kitoje, ne išdavimo valstybėje narėje. Nėra lengva išspręsti kliento teisės į atskaitą (kai apmokestinamasis asmuo naudoja čekį prekėms ir paslaugoms, kurios bus naudojamos jo ekonominei veiklai) ir apmokestinamosios vertės

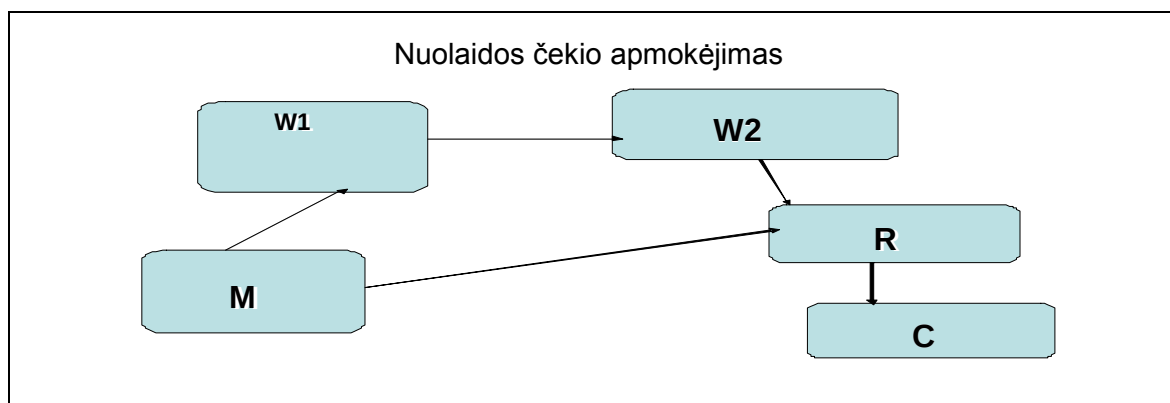
⁵ 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs prieš Commissioners of Customs and Excise*, C-317/94, Rink. p. I-5339; 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Europos Bendrijų Komisija prieš Vokietijos Federacinę Respubliką*, C-427/98, Rink. p. I-8315.

sumažinimo gamintojui prieštaravimą. Be to, teismo praktika nenumato, kaip spręsti situaciją, kai čekio išdavėjas nėra kompensacijos šaltinis.

Todėl siūloma atitinkamai keisti dabartinę padėtį. Vietoj to, kad būtų laikoma trečiosios šalies atlygiu, kompensacija nuo šiol bus laikoma atlygiu (PVM įskaičiuotas) už išpirkimo paslaugos teikimą. Vietoj to, kad sumažintų pirmojo pardavimo apmokestinamąją vertę, gamintojas (kuris išduoda čekį) atskaito pirkimo PVM už išpirkėjo suteiktą išpirkimo paslaugą.

Kai nemokamas nuolaidos čekis pateikiamas išpirkti mainais į tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, sumokėta kaina vis tiek bus sumažinta nominaliąja čekio verte, tačiau tuomet bus sumažinta tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė. Ši apmokestinamoji vertė (plius PVM) yra kaina, kurią iš tikrųjų sumoka klientas. Pirmiau pateiktame pavyzdyje tai reiškia, kad išpirkėjas išrašo sąskaitą faktūrą 95 EUR sumai (įskaitant PVM). Klientas niekada negali atskaityti daugiau PVM nei priklauso ir atkuriamas neutralumas.

Šį procesą galima pavaizduoti taip:



Bendrovė M, gamintoja, parduoda prekes didmenininkui W1 už 70 EUR. W1 tuomet jas parduoda W2 už 80 EUR, o pastarasis jas parduoda mažmenininkui R už 90 EUR (visos sumos su įskaičiuotu PVM).

R galiausiai parduoda prekes galutiniam klientui C už 100 EUR.

Kad paskatintų pardavimą, M per laikraščius išplatina 5 EUR vertės nemokamus nuolaidos čekius; vieną tokį čekį pirkimo metu turi C. R priima šį čekį kaip dalinio apmokėjimo priemonę ir prašo M už jį kompensacijos.

Šiandien, gaudamas šią kompensaciją, M gali sumažinti didmenininkui W1 tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę. Tačiau laikoma, kad nepraktiška atlikti šį koregavimą per platinimo grandinę, ir ES Teisingumo Teismas pasiūlė sprendimą – 5 EUR traktuoti kaip trečiosios šalies mokėjimą. Tačiau tai netobulas sprendimas, dėl kurio atsiranda mokesčių nuostolis, jeigu C yra apmokestinamasis asmuo (turintis teisę atskaityti pirkimo mokesťį) arba jeigu tiekimo grandinėje dalyvauja daugiau nei viena valstybė narė (pirkimai iš ES šalių, taikant nulinį PVM tarifą).

Siekiant išspręsti šią problemą, pagal pasiūlytą 25 straipsnio e punktą 5 EUR laikomi išpirkimo paslauga, už kurią R išrašo sąskaitą faktūrą M (į 5 EUR sumą PVM įskaičiuotas). M nebekoreguoja pradinių prekių ar paslaugų apmokestinamosios vertės, o C, kuris iš tikrųjų sumoka 95 EUR, tai sumai gauna sąskaitą faktūrą (visos sumos su įskaičiuotu PVM).

KONSULTACIJOS SU SUINTERESUOTOSIOMIS ŠALIMIS

Čekių apmokestinimo PVM tvarkos klausimas buvo aptartas 2002 ir 2006 m. „Fiscalis“ seminaruose su valstybių narių mokesčių institucijų atstovais. Po to 2006 m. buvo surengtos viešosios konsultacijos, kurių rezultatus galima rasti šiame interneto puslapyje:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

Daugelyje atsakymų padaryta išvada, kad problemos daugiausia atsiranda todėl, kad valstybės narės skirtingai taiko PVM taisykles, dėl to iškyla tam tikrų problemų vykdant ES vidaus operacijas. Reikia suderintai aiškinti dabartines taisykles ir, respondentų nuomone, dėl to tikriausiai reikia keisti pirminius teisės aktus. Teisinis čekių apibrėžimas PVM tikslais paprastai buvo laikomas esminiu.

Tai, kad kito įvairios čekių funkcijos, reiškia, kad čekių ir pagrindinių mokėjimo priemonių skiriamoji riba nėra visada aiški ar nuosekli. Todėl bendra nuomonė buvo ta, kad reikia skirti dėmesį vienodų funkcijų sistemų apmokestinimo tvarkos neutralumui.

POVEIKIO VERTINIMAS

Problemos, kurias siekiama išspręsti šia iniciatyva, susijusios su teisės aktų, kurie nebeatspindi paskutinių komercinių pokyčių, trūkumais.

Kartu su pasiūlymu pateikiamas ir poveikio vertinimas. Jame padaryta išvada, kad vienintelis realus būdas panaikinti nurodytus trūkumus – PVM direktyvos modernizavimas, įtraukiant naujas nuostatas dėl čekių.

Apsvarstytos dvi kitos galimybės: nedaryti nieko ir remtis neįpareigojančia teise. Pirmojo varianto pasirinkimas reikštų, kad problemos paliekamos spręsti valstybėms narėms. Jos galėtų taikyti specialius, konkrečioms atvejams reikiamus sprendimus arba kreiptis patarimo į ES Teisingumo Teismą. Pastarosios galimybės pavyzdys galėtų būti gairių parengimas. Vis dėlto nėra viena iš šių galimybių neužtikrintų teisinio tikrumo arba teisės akto, kuriuo būtų pakeistos dabartinės PVM taisyklės. Ypač apmaudu, kad šių nurodytų trūkumų, visų pirma tai, kad PVM direktyvoje nėra gairių, kuriomis būtų užtikrinta, kad valstybės narės nuosekliai taikytų apmokestinimo PVM tvarką, yra mokesčių srityje, kur teisinis tikrumas yra itin svarbus.

„Deloitte“ atliktas tyrimas įtrauktas kaip poveikio vertinimo priedas. Juo patvirtinamas ekonominis šio teisės akto pasiūlymo pagrindimas, ypač faktinės ir galimos valstybių narių apmokestinimo neatitikimo pasekmės. Juo taip pat patvirtinama, kad čekiai už išankstinio mokėjimo telekomunikacijų paslaugas yra didžiausia čekių kategorija ir jų apmokestinimo tvarkos skirtumai yra labai paplitę. Dėl to gali atsirasti mokesčių vengimo schemų, konkurencijos iškraipymų arba dėl mokesčio netikrumo gali netgi neb būti skatinama ekonominė veikla.

TEISINIAI PASIŪLYMO ASPEKTAI

Pasiūlymą sudaro keli PVM direktyvos pakeitimai, kurių tikslas – aiškiai apibrėžti skirtingų rūšių čekių ir suderinti jų apmokestinimo PVM tvarką. Pasiūlymas grindžiamas Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 113 straipsniu.

Subsidiarumo principas

Pasiūlyti pakeitimai yra reikalingi, kad būtų galima paaiškinti ir suderinti čekių apmokestinimo PVM tvarkos taisykles. Šio tikslo valstybės narės negali deramai pasiekti.

Pirma, susijusios PVM taisyklės yra išdėstytos PVM direktyvoje. Šias taisykles galima pakeisti tik per ES teisėkūros procesą.

Antra, valstybės narės pačios vienos negalėjo pasiekti tikslo vienodai taikyti PVM dėl to, kad buvo galimybė skirtingai interpretuoti taisykles. Dabartiniai teisės aktai nėra aiškūs ir tai, kad valstybės narės juos taiko nevienodai, yra pagrindinė esamų problemų priežastis. Norint išaiškinti apmokestinamų prekių ir paslaugų, kurios tiekiamos ir teikiamos mainais į čekį, apmokestinimo PVM tvarką, reikia pakeisti PVM direktyvą.

Pasiūlymo taikymo sritis apima tik tai, ką galima pasiekti tikrai ES teisės aktais. Todėl pasiūlymas atitinka subsidiarumo principą.

Proporcingumo principas

Atsižvelgiant į nurodytas problemas, Direktyvos 2006/112/EB pakeitimai yra būtini ir jais turėtų būti siekiama pateikti sprendimų, kad būtų galima pasiekti minėtus tikslus. Šie sprendimai padės siekti mokesčių neutralumo, mažinti mokesčių prievolių vykdymo sąnaudas ir pašalinti dvigubo apmokestinimo riziką, kad ekonominės veiklos vykdytojai galėtų veiksmingiau skirstyti išteklius. Esant aiškioms taisyklėms, kuriomis nustatomos vienodos sąlygos, sumažėja galimo mokesčių vengimo mastas ir užtikrinamas teisinis tikrumas tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administracijoms.

Todėl pasiūlymas atitinka proporcingumo principą.

Paprastinimas

Pasiūlymu numatyta atlikti paprastinimą, suskirstant į kategorijas ir aiškiai apibrėžiant įvairių rūšių čekius, pritaikant apmokestinimo PVM tvarką kiekvienos rūšies čekiams ir padidinant nuolaidos čekių neutralumą.

Pasirinkta priemonė

Siūloma priemonė – direktyva. Kitos priemonės nebūtų tinkamos, nes čekių apmokestinimo PVM tvarka susijusi su keliais PVM direktyvos straipsniais. Todėl tikslų, kaip išdėstyta pirmiau, galima pasiekti tik iš dalies pakeičiant direktyvą.

Atitikmenų lentelė

Valstybės narės turi pateikti Komisijai nacionalinių nuostatų, kuriomis perkeliama direktyva, tekstą ir vieną ar du dokumentus, kuriuose būtų paaiškintas šios direktyvos elementų ir nacionalinių perkėlimo dokumentų atitinkamų dalių ryšys. Reikalavimas pateikti tokius dokumentus yra pagrįstas ir proporcingas šios direktyvos atžvilgiu, kadangi jis padės užtikrinti, kad mokesčių mokėtojams būtų aiškios jų teisės ir prievolės vykdant su čekiais susijusius sandorius, ypač kai jie susiję su ES vidaus operacijomis.

4. POVEIKIS BIUDŽETUI

Pasiūlymas neturi poveikio Europos Sąjungos biudžetui.

5. IŠSAMUS PASIŪLYMO PAAIŠKINIMAS

25 straipsnis

d punktas

Kai DFČ platinami per platinimo grandines, maržos ar atlygio, kuriuos gavo platintojas, apmokestinimo PVM tvarka turėtų būti aiški ir nuosekli. Todėl turėtų būti specialiai numatyta, kad tai yra apmokestinamas paslaugų teikimas.

e punktas

e punkto tikslas – užtikrinti, kad kai čekis, kuriuo suteikiama teisė į įvairias nuolaidas, išduodamas nemokamai ir jį išperka kitas apmokestinamasis asmuo nei išdavėjas ir kuriam išdavėjas už tai kompensuoja, ši operacija būtų laikoma paslauga, kurią išpirkėjas suteikia išleidėjui. Taip bus užtikrinta, kad apmokestinamoji vertė ir PVM, nurodyti išpirkėjo išrašytoje sąskaitoje faktūroje, atitiktų kliento / apmokestinamojo asmens faktiškai sumokėtą sumą.

28 straipsnis

Šis straipsnis iš dalies keičiamas, kad būtų išvengta pernelyg didelės administracinės naštos sandorio grandinėje, susijusioje su DFČ.

DFČ nėra apmokestinami, kai pasikeičia jų turėtojas, jie apmokestinami tik išpirkimo momentu. Jeigu čia nebus paaiškinimo, rizikuojama, kad kai čekis bus išperkamas ir bus žinomas PVM tarifas, gali atsirasti poreikis atlikti atitinkamus koregavimus visuose ankstesniuose platinimo grandinės etapuose (taikant mainais į išpirktą čekį pristatytoms prekėms ar suteiktoms paslaugoms taikytiną tarifą).

Taip vėlai ir atgaline data daromas PVM koregavimas pernelyg apsunkintų įmones ir neskatintų verslo, realiai negaunant jokių naujų mokesčių pajamų (darant prielaidą, kad pirkimo PVM susigrąžinamas kiekviename etape). Siekiant to išvengti, PVM neturėtų būti taikomas čekio tiekimui grandinėje, o tik galutiniam sandoriui išpirkimo momentu.

Šią nuostatą reikia skaityti kartu su 25 straipsnio nuostata, kurioje nustatyta, kad DFČ platinimo marža yra atskirai apmokestinama kaip nepriklausoma paslauga. Šių dviejų nuostatų rezultatas tas, kad susijusios prekės ar paslaugos, į kurias DFČ suteikia teisę, yra apmokestinamos išpirkimo momentu, t. y. tinkamoje vietoje, tinkamu metu, o platintojo marža yra apmokestinama kaip paslauga kiekvieną kartą, kai yra suteikiama, t. y. kiekvieną kartą, kai pasikeičia DFČ turėtojas.

30a straipsnis

Kaip paaiškinta pirmiau, šiame straipsnyje apibrėžti čekiai ir nustatytos jų funkcijų ribos, siekiant atskirti čekius nuo bendresnio pobūdžio mokėjimo priemonių. VFC ir DFČ skiriasi tuo, ar yra pakankamai informacijos, kad išdavimo momentu būtų galima apskaičiuoti

mokestį, arba ar būtina laukti, kol bus pristatytos prekės ar suteiktos paslaugos. VFČ atveju turėtų būti tikrai žinoma šalies, prisiimančios čekiui būdingą prekių tiekimo ar paslaugų teikimo prievolę, tapatybė.

Kiti čekiai nei tie, kurie išduoti už atlygį, yra susiję su konkrečiomis PVM pasekmėmis, kurios aiškinamos atskirai.

30b straipsnis

Pagal šio straipsnio sąlygas, kai čekiu suteikiama teisė į tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, šios teisės suteikimas ir paskesnis prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję ir laikomi vienu sandoriu.

Kadangi šio vieno sandorio apmokestinimo tvarka turi būti tokia pati, kokia būtų buvusi, jeigu prekės nebūtų pristatytos ar paslaugos suteiktos panaudojant čekį, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta ir taikytinas tarifas turėtų būti nustatyti atsižvelgiant į pristatytas prekes ar suteiktas paslaugas. Iš šio straipsnio taip pat aišku, kad DFČ apmokestinami išpirkimo momentu. VFČ apmokestinami pardavimo momentu (žr. 65 straipsnį).

Kad būtų išvengta painiavos, taip pat būtina užtikrinti, kad čekio panaudojimas vykdant sandorį, kuris priskiriamas prie kelionių agentūroms skirtos specialios apmokestinimo schemos, netrukdo taikyti tos schemos taisykles.

65 straipsnis

Į šį straipsnį įtrauktoje pastraipoje nagrinėjama prievolė apskaičiuoti mokestį VFČ atveju. Panašiai kaip ir kreditinių mokėjimų atveju prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus mokėjimą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.

66 straipsnis

Šis straipsnis iš dalies keičiamas, kad valstybės narės nenukryptų nuo 65 straipsnio VFČ atveju. Kitaip prievolė apskaičiuoti mokestį VFČ atveju vis tiek galėtų skirtis valstybėse narėse ir dėl to galbūt atsirastų dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo problema.

74a straipsnis

Šiame straipsnyje aptariama su DFČ susijusių tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė, įskaitant atvejus, kai DFČ išperkamas iš dalies. Jame taip pat pateikiama nominaliosios vertės sąvoka, kuri yra labai svarbi, kad apmokestinimas vyktų tvarkingai, ypač ES vidaus operacijų atveju, kadangi šia nominaliąja verte užtikrinama, kad DFČ vertė nuo platinimo grandinės pradžios iki pabaigos būtų pastovi.

Nominalioji vertė apibrėžta (74a straipsnio 2 dalyje) kaip viskas, ką čekio išdavėjas gavo ar gaus už čekį. Šie elementai reikalingi, kad būtų galima atsižvelgti į DFČ platintojo (pagrindinio platintojo arba įgaliotinio) suteiktos platinimo paslaugos pardavimo grandinėje vertę. Platintojo gautą maržą reikia laikyti atlygiu (įskaitant PVM sumą) už apmokestinamą platinimo paslaugos teikimą (žr. 25 straipsnį).

Nominalioji DFČ vertė yra suma su įskačiuotu PVM. Įskačiuoto PVM suma bus žinoma tik išpirkimo momentu, kai, remiantis prekėmis ir paslaugomis (kurios bus pristatytos ir suteiktos

mainais į čekį) taikytinu PVM tarifu, bus galima nominaliąją vertę padalyti į PVM sumą ir apmokestinamąją vertę.

Tuo atveju, jei klientas sumokėjo daugiau nei nominalioji vertė, tai reiškia, kad platintojas nustatė maržą, o klientas tuomet turėtų teisę gauti atskirą sąskaitą faktūrą už tą skirtumą (kuris, aišku, nebus parodytas pristatytų prekių ar suteiktų paslaugų sąskaitoje faktūroje). Jeigu klientas sumokėjo mažiau už nominaliąją vertę, tai gali reikšti, kad platintojas patyrė nuostolį, tačiau bet kuriuo atveju išdavėjo gautas atlygis nepasikeičia.

74b straipsnis

Šiame straipsnyje nustatyta, kaip apskaičiuojama platintojo marža, kai prekių tiekimas ar paslaugų teikimas susijęs su DFČ. Šiuo atveju suteiktos platinimo paslaugos apmokestinamoji vertė yra DFČ nominaliosios vertės ir sumos, kurią faktiškai sumokėjo čekį įsigijęs subjektas, skirtumas.

Visa platinimo paslaugų mokesčių suma yra pastovi, nepaisant pardavimo grandinėje dalyvaujančių šalių skaičiaus. Jeigu dalyvauja daugiau kaip vienas platintojas, visą platinimo paslaugų mokesčių sumą padalija platintojai (žr. DFČ platinimo pavyzdį).

74c straipsnis

Kadangi nemokamas nuolaidos čekis daugiau nebelaikomas trečiosios šalies atlygiu už pristatytas prekes ar suteiktas paslaugas, reikia, kad būtų aiškiai nurodyta, kaip stebėti ir nustatyti 25 straipsnio e punkte nurodytos išpirkimo paslaugos apmokestinamąją vertę.

169 straipsnis

Į šį straipsnį įtraukta pastraipa užtikrinamas teisės į atskaitą nuoseklumas.

Jeigu DFČ išdavėjas išperka čekį mainais į apmokestinamus sandorius, 168 straipsnyje numatyta, kad jis gali atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą už to čekio išdavimą. Siekiant numatyti vienodas sąlygas, kai vykdant sandorius, kurie lemia atskaitą, DFČ išperka kažkas kitas, o ne išdavėjas, reikėtų paaiškinti, kad išdavėjas ir toliau turi teisę atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą už išlaidas, susijusias su čekio išdavimu. Tai gali būti spausdinimo arba kodavimo išlaidos.

Ši nuostata reikalinga, kai DFČ išperka kažkas kitas, o ne išdavėjas. Susijusi kompensacija, kurią išdavėjas moka išpirkėjui, nepatenka į mokesčių taikymo sritį. Jeigu tokios nuostatos nebūtų, išdavėjas negalėtų turėti teisės į atskaitą.

193 straipsnis

Į šį straipsnį įtrauktinoje pastraipoje paaiškinta, kad DFČ išpirkėjas visada vykdo apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą ir todėl jis yra už PVM mokėjimą atsakingas asmuo. Tai svarbu, kai čekio išdavėjas ir išpirkėjas nėra tas pats asmuo. Tik išpirkėjas žino, kas buvo pristatyta ar suteikta ir kur bei kada tas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas įvyko.

272 straipsnis

Šio straipsnio pakeitimų tikslas – užtikrinti, kad informaciją apie tarpvalstybinę paslaugų, įskaitant tas, kurios susijusios su čekiais, teikimą gautų visos valstybės narės, kuriose mokesčiu siekiama užtikrinti, kad jų teritorijoje būtų galima teisingai apskaičiuoti ir surinkti PVM. Visų pirma prievolė apmokestinamiesiems asmenims būti identifikuotiems PVM tikslais ir prievolė užbaigti rengti sumuojamąsias ataskaitas turėtų būti nuosekliai taikomos visose valstybėse narėse.

Pasiūlymas

TARYBOS DIREKTYVA

kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl čekių apmokestinimo tvarkos

EUROPOS SAJUNGOS TARYBA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, ypač į jos 113 straipsnį,

atsižvelgdama į Europos Komisijos pasiūlymą,

teisės akto projektą perdavus nacionaliniams parlamentams,

atsižvelgdama į Europos Parlamento nuomonę⁶,

atsižvelgdama į Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonę⁷,

laikydamosi specialios teisėkūros procedūros,

kadangi:

- (1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁸ nustatytos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo laiko ir vietos, apmokestinamosios vertės, prievolės apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (PVM) ir teisės į atskaitą taisyklės. Tačiau tos taisyklės nėra pakankamai aiškos ar išsamios, kad būtų galima užtikrinti sandorių, kuriuos vykdant naudojami čekiai, apmokestinimo tvarkos nuoseklumą, taip atsiranda nepageidaujimų pasekmių tinkamam vidaus rinkos veikimui;
- (2) Siekiant užtikrinti tam tikrą vienodą apmokestinimo tvarką ir išvengti nenuoseklumo, konkurencijos iškraipymo, dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo ir sumažinti mokesčių vengimo riziką, reikia konkrečių taisyklių, taikytinų čekių apmokestinimo PVM tvarkai;
- (3) Kad būtų galima aiškiai nurodyti, kas tai yra čekis PVM tikslais ir atskirti čekius nuo mokėjimo priemonių, būtina apibūdinti čekius, kurie gali būti fizinio arba elektroninio pavidalo, nustatant esminius jų požymius, visų pirma čekiu suteikiamos teisės pobūdį ir čekio išdavėjo priimtus įsipareigojimus;

⁶ OL C ..., ..., p.

⁷ OL C ..., ..., p.

⁸ OL L 347, 2006 12 11, p. 1.

- (4) Su čekiais susijusių sandorių apmokestinimo PVM tvarka priklauso nuo konkrečių čekio požymių. Todėl būtina skirti įvairių rūšių čekius, o jų skirtumus reikia nurodyti Sąjungos teisės aktuose;
- (5) Teisė gauti prekes ar paslaugas arba gauti nuolaidą yra būdingas čekio požymis. Šią teisę vienas asmuo gali perleisti kitam iki faktinio čekio išpirkimo. Jeigu paslauga pagal tokią teisę būtų apmokestinta, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo rizikos, būtina nustatyti, kad šios teisės perleidimas ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas mainais į išperkamą čekį turėtų būti laikomi vienu sandoriu;
- (6) Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas gali būti apmokamas tiesiogiai arba naudojant čekį. Kad būtų užtikrintas šių sandorių apmokestinimo tvarkos neutralumas, vienam sandoriui priskirtinas mokestis turėtų būti nustatytas, remiantis mainais į čekį pristatytomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis;
- (7) Pagal kelionių agentūroms skirtą maržos apmokestinimo schemą apmokestinimas numatomas toje valstybėje narėje, kurioje yra įsisteigusi kelionių agentūra. Kad apmokestinimo vieta nebūtų pakeista, reikėtų nurodyti, kad naudojant čekius tiekiamoms prekėms ar teikiamoms paslaugoms ir toliau galioja ši schema;
- (8) Čekiai dažnai platinami agentų arba per platinimo grandinę, grindžiamą pirkimu ir tolesniu perpardavimu. Kad būtų užtikrintas neutralumas, svarbu, kad už prekes ar paslaugas, atitinkamai tiekiamas ar teikiamas pagal čekį, mokėtina PVM suma nekistų. Todėl daugiafunkčių čekių vertė turėtų būti nustatyta jų išdavimo momentu;
- (9) Jeigu čekius platina apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo vardu, bet kito asmens naudai, būtų laikoma, kad pats apmokestinamasis asmuo gavo ir tiekė čekius. Jeigu platinami daugiafunkčiai čekiai, kurie apmokestinami tik tuomet, kai čekis išperkamas, būtų atliekami koregavimai visuose platinimo grandinės etapuose, gaunant mažai naujų mokestinių pajamų arba jų visiškai negaunant. Siekiant išvengti pernelyg didelės administracinės naštos, nereikėtų laikyti, kad tokius čekius platinantis apmokestinamasis asmuo pats gavo ir pateikė čekį;
- (10) Būtina išaiškinti su daugiafunkčių čekių platinimu susijusių sandorių apmokestinimo tvarką. Kai tokie čekiai perkami už mažesnę vertę, kad juos būtų galima perparduoti už didesnę kainą, platinimo paslaugą reikėtų apmokestinti, atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens maržą;
- (11) Čekiai gali būti susiję su tarpvalstybiniu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Jeigu mokesčio apskaičiavimas valstybėse narėse skiriasi, gali atsirasti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo atvejų. Kad taip neatsitiktų, neturėtų būti leidžiama nukrypti nuo taisyklės, pagal kurią PVM apskaičiuojamas tada, kai pristatomos prekės ar suteikiamos paslaugos;
- (12) Vis dėlto kai atliekamas kreditinis mokėjimas iki prekių pristatymo arba paslaugų suteikimo, PVM reikia sumokėti už gautą sumą. Reikėtų išaiškinti, kad tas pats galioja ir mokėjimams už čekius, kuriais suteikiama teisė gauti tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kai žinomi jų apmokestinimo vieta ir lygis (vienos funkcijos čekiai). Kitų čekių (daugiafunkčių čekių) atveju prievolė apskaičiuoti PVM turėtų atsirasti tik išpirkus čekį;

- (13) Pagal kai kuriuos čekius prekių tiekimui ar paslaugų teikimui galima taikyti nuolaidas. Kadangi kainos sumažinimas daugiausia taikomas siekiant paremti čekį išdavusio subjekto prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, tikslinga numatyti, kad prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo atliekamas čekio išpirkimas yra paslauga, kurią jis suteikė čekio išdavėjui;
- (14) Kad būtų laikomasi neutralumo principo, kai prekių ir paslaugų kaina sumažinama mainais į čekį, reklaminės paslaugos, kurią čekio išpirkėjas suteikė čekio išdavėjui, apmokestinamąją vertę turėtų sudaryti pirmojo subjekto gauta kompensacija;
- (15) Jeigu tos prekės arba paslaugos, kurios pristatomos arba suteikiamos apmokėjus čekį, yra apmokestintos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, mokėtiną už išlaidas, susijusias su čekio išdavimu. Reikėtų išaiškinti, kad šios PVM sąnaudos yra atskaitomos net tuo atveju, jeigu tas prekes tiekia arba paslaugas teikia kas nors kitas, o ne čekio išdavėjas;
- (16) Išduodant, platinant ir išperkant čekį gali dalyvauti keli apmokestinamieji asmenys, tačiau daugiafunkčių čekių atveju tik čekio išpirkėjas žino, kas buvo pristatyta arba suteikta, kada ir kur. Kad užtikrintų, jog sumokėto PVM suma yra teisinga, išpirkėjas visais atvejais turėtų būti asmuo, atsakingas už faktiškai pristatytų produktų arba suteiktų paslaugų PVM mokėjimą mokesčių institucijoms;
- (17) Kai paties čekio platinimas ar išpirkimas yra atskirai nuo prekių ar paslaugų, įsigytų pagal čekį, tiekiamos paslaugos, ir tas tiekimas yra tarpvalstybinis, svarbu, kad būtų įvykdytos su PVM susijusios prievolės, siekiant užtikrinti teisingą mokėtino PVM taikymą ir surinkimą;
- (18) Kadangi priemonių, kurių reikia imtis siekiant supaprastinti, atnaujinti ir suderinti PVM taisykles, taikytinas čekiams, tikslų valstybės narės negali deramai pasiekti ir juos galima geriau pasiekti Sąjungos lygmeniu, Sąjunga gali priimti priemones pagal Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnyje nustatytą subsidarumo principą. Pagal tame straipsnyje nustatytą proporcingumo principą neviršijama to, kas būtina nurodytiems tikslams pasiekti;
- (19) Pagal 2011 m. rugsėjo 28 d. bendrą valstybių narių ir Komisijos politinį pareiškimą dėl aiškinamųjų dokumentų⁹ valstybės narės pagrįstais atvejais įsipareigojo prie pranešimų apie perkėlimo priemonės pridėti vieną ar daugiau dokumentų, kuriuose paaiškinamos direktyvos sudėtinių dalių ir nacionalinių perkėlimo priemonių atitinkamų dalių sąsajos. Šios direktyvos atveju teisės aktų leidėjas mano, kad tokių dokumentų perdavimas yra pagrįstas;
- (20) Todėl Direktyvą 2006/112/EB reikėtų atitinkamai iš dalies pakeisti,

PRIĖMĖ ŠIĄ DIREKTYVĄ:

1 straipsnis

Direktyva 2006/112/EB iš dalies keičiama taip:

⁹ OL C 369, 2011 12 17, p. 14.

(1) 25 straipsnis papildomas šiais d ir e punktais:

- „d) apmokestinamojo asmens, išskyrus čekio išdavėją, vykdomas daugiafunkčių čekių platinimas, kai čekio išdavėjas arba kitas apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo vardu, tiekia jam čekį už mažesnę nei nominaliąją vertę;
- e) nemokamo nuolaidos čekio išpirkimas, kai apmokestinamasis asmuo, tiekiantis prekes arba teikiantis paslaugas, su kuriomis susijęs čekis, gauna atlygį iš čekio išdavėjo.“

(2) 28 straipsnis papildomas šia pastraipa:

„Tačiau pirma pastraipa netaikoma, kai apmokestinamasis asmuo dalyvauja tiekiant daugiafunkčius čekius.“

(3) Į IV antraštinę dalį „Apmokestinamieji sandoriai“ įterpiamas šis 5 skyrius:

„5 skyrius

Bendrosios nuostatos, taikytinos 1 ir 3 skyriams

30a straipsnis

1. „Čekis“ – priemonė, kuria suteikiama teisė gauti prekių ar paslaugų arba gauti įvairių nuolaidų, susijusių su prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, ir kuri yra susijusi su atitinkama prievole, kuria ši teisė yra užtikrinama.

„Vienos funkcijos čekis“ – čekis, kuriuo suteikiama teisė gauti prekių ar paslaugų, kai prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo tapatybė, tiekimo ar paslaugų teikimo vieta ir šioms prekėms ar paslaugoms taikytinas PVM tarifas yra žinomi čekio išdavimo metu.

„Daugiafunkcis čekis“ – bet koks čekis, išskyrus įvairių nuolaidų čekius, kuris nėra vienos funkcijos čekis.

„Nuolaidos čekis“ – čekis, kuriuo suteikiama teisė gauti įvairių kainų nuolaidų, susijusių su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu.

2. Mokėjimo paslauga, kaip nurodyta Direktyvoje 2007/64/EB, nelaikoma čekiu.

30b straipsnis

Čekio, kuriuo suteikiama teisė gauti prekių ar paslaugų, tiekimas ir tolesnis šių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas laikomi vienu sandoriu.

Šis vienas sandoris traktuojamas taip pat, kaip prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai prekės nebuvo tiekiamos ar paslaugos teikiamos naudojant čekį.

Kai čekiu suteikiama teisė gauti prekių ar paslaugų, kurioms taikoma kelionių agentūroms skirta maržos apmokestinimo schema, prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apmokestinamas PVM pagal tos schemos taisykles.“

- (4) 65 straipsnis keičiamas taip:

„65 straipsnis

Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, įskaitant mokėjimą pagal vienos funkcijos čekį, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus mokėjimą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“

- (5) 66 straipsnio antra pastraipa pakeičiama taip:

„Tačiau pirmoje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata netaikoma, kai mokėjimai atliekami pagal čekį arba teikiant paslaugas, už kurias pagal 196 straipsnį PVM turi mokėti paslaugas įsigyjantis asmuo.“

- (6) Įterpiami šie 74a, 74b ir 74c straipsniai:

„74a straipsnis

1 Tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų, išpirktų mainais į daugiafunkcį čekį, apmokestinamoji vertė lygi nominaliajai to čekio vertei arba dalinio išpirkimo atveju – tai nominaliosios vertės daliai, kuri atitinka dalinį to čekio išpirkimą, atėmus su išpirktomis prekėmis ar paslaugomis susijusio PVM sumą.

2 Daugiafunkcio čekio nominalioji vertė apima visus elementus, sudarančius atlygį, įskaitant PVM sumą, kurį gavo arba gaus čekio išdavėjas.

74b straipsnis

Kiek tai susiję su 25 straipsnio d punkte nurodytų platinimo paslaugų teikimu, apmokestinamoji vertė lygi čekio nominaliosios vertės ir sumokėtos pirkimo kainos skirtumui, atėmus su suteikta platinimo paslauga susijusio PVM sumą.

74c straipsnis

Kiek tai susiję su 25 straipsnio e punkte nurodytų išpirkimo paslaugų teikimu, apmokestinamoji vertė lygi kainos sumažinimui, kurį gavo paslaugas įsigyjantis asmuo ir kurį kompensavo čekio išdavėjas, atėmus su suteikta išpirkimo paslauga susijusio PVM sumą.“

- (7) 169 straipsnis papildomas šiuo d punktu:

„d) vykdyti sandorius, susijusius su čekio išdavėjo vykdomu atlygio, skirto apmokestinamajam asmeniui, tiekiančiam prekes arba teikiančiam paslaugas, su kuriomis susijęs čekis, mokėjimu, jeigu dėl pristatytų prekių ar suteiktų paslaugų daroma atskaita.“

- (8) 193 straipsnis papildomas šia pastraipa:

„Kai 30b straipsnyje nurodytą vieną sandorį sudaro prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal daugiafunkciję čekį ir tolesnis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, laikoma, kad čekio išpirkėjas vykdo apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

(9) 272 straipsnis iš dalies keičiamas taip:

a) 1 dalies b punktas pakeičiamas taip:

„b) apmokestinamuosius asmenis, kurie nevykdo šių sandorių:

i) nurodytų 20, 21, 22, 33, 36, 138 ir 141 straipsniuose;

ii) nurodytų 44 straipsnyje, tačiau tik tuomet, kai PVM moka prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo pagal 196 straipsnį;“

b) 2 dalis pakeičiama taip:

“2. Jei valstybės narės naudojasi galimybe pagal 1 dalies pirmos pastraipos d arba e punktus, jos imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad būtų tinkamai taikomos sandorių Bendrijos viduje apmokestinimui skirtos perinamojo laikotarpio procedūros.“

2 straipsnis

1. Valstybės narės ne vėliau kaip 2014 m. sausio 1 d. priima ir paskelbia įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi šios direktyvos. Jos nedelsdamos pateikia Komisijai tokių nuostatų tekstą.

Tas nuostatas jos taiko nuo 2015 m. sausio 1 d.

Valstybės narės, priimdamos tas nuostatas, daro jose nuorodą į šią direktyvą arba tokia nuoroda daroma jas oficialiai skelbiant. Nuorodos darymo tvarką nustato valstybės narės.

2. Valstybės narės Komisijai pateikia šios direktyvos taikymo srityje priimtų nacionalinės teisės aktų pagrindinių nuostatų tekstus.

3 straipsnis

Ši direktyva įsigalioja dvidešimtą dieną nuo jos paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*.

4 straipsnis

Ši direktyva skirta valstybėms narėms.

Priimta Briuselyje

*Tarybos vardu
Pirmininkas*