

ELEKTROS ENERGIJOS TIEKIMO APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU TEISINIS REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

Doktorantė Saulė Milčiuvienė

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Telefonas 271 45 21
Elektroninis paštas Saule.Milciuviene@ket.vest.lt

*Pateikta 2004 m. rugpjūčio 31 d.
Parengta spausdinti 2004 m. spalio 22 d.*

Pagrindinės sąvokos: pridėtinės vertės mokestis, elektros rinka, elektros energijos tiekimo vieta.

S a n t r a u k a

Europos Sąjungoje vykstantys elektros rinkos liberalizavimo procesai ir spartus naujų technologijų vystymasis lemia prekybos elektros energija apimčių tarp valstybių narių didėjimą. Tarp elektros rinkos dalyvių atsiranda nauji socialiniai santykiai, kuriuos būtina reguliuoti atsižvelgiant į jų prigimtį bei ekonominę ir politinę svarbą. Straipsnyje siekiama išanalizuoti, kaip elektros rinkos liberalizavimo procesai ir elektros energijos specifinės fizinės savybės lemia būtinybę specialiomis teisės normomis reglamentuoti elektros energijos tiekimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu Europos Sąjungoje. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, elektros energijos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu klausimas bus labai aktualus, nes atsiras galimybių prekiauti elektros energija su kitomis valstybėmis narėmis.

Pirmoje straipsnio dalyje atskleidžiamas elektros rinkos liberalizavimo procesų ir mokesčių politikos ryšys su Europos Sąjungos bendrosios rinkos kūrimu. Išryškinama vidaus elektros rinkos funkcionavimo svarba didinant Europos Sąjungos konkurencingumą bei trumpai apžvelgiami vidaus elektros rinkos kūrimo etapai. Aptariami pridėtinės vertės mokesčio teisinio reguliavimo Europos Sąjungoje pagrindiniai aspektai ir jo derinimo tarp valstybių narių etapai ir svarba kuriant vidaus, taip pat ir elektros, rinką.

Antroje straipsnio dalyje išryškintos pagrindinės mokesčių savybės, kurias turi įkūnyti apmokestinimą reglamentuojančios teisės normos, nes vėlesniuose skyriuose elektros energijos tiekimo apmokestinimą reglamentuojančių teisės normų tinkamumas bus vertinamas pagal tai, ar jos atitinka šias visiems mokesčiams būtinas savybes.

Trečioje straipsnio dalyje analizuojamos kai kurios elektros energijos tiekimo apmokestinimą reglamentuojančios teisės normos. Pirmiausia atskleidžiamas elektros energijos tiekimo kaip pridėtinės vertės mokesčio objekto specifiškumas, aptiriamos išskirtinės elektros ener-

gijos savybės, turinčios reikšmės jos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisiniam reglamentavimui. Daugiausia vietos skiriama kriterijų, pagal kuriuos nustatoma elektros energijos tiekimo vieta, teisinio reglamentavimo analizei. Atliekama bendrų prekių ir specialių elektros energijos tiekimo vietai nustatyti kriterijų teisinio reglamentavimo lyginamoji analizė, aptariama jų praktinio taikymo problematika vykstant prekybai elektros energija tarp valstybių narių.

Daug dėmesio skiriama reversinio apmokestinimo sistemos teisinio reglamentavimo analizei. Šis sistema leidžia perkelti pridėtinės vertės mokesčio naštą nuo pardavėjo pirkėjui, ir taip pardavėjas yra atleidžiamas nuo daugybės procedūrų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčiu, parduodant elektros energiją pirkėjui, esančiam kitoje valstybėje narėje, vykdymo.

Taip pat šiame straipsnyje apžvelgiama elektros energijos importo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu problematika.

Ivadas

Dažnai teisė vertinama kaip visuomenės stabilumo garantas [1, p. 143]. Reguluojant socialinius santykius siekiama, kad teisės normos, nustatančios elgesio taisykles, būtų kuo paprastesnės ir aiškesnės. Siekiama sukurti tokias teisės normas, kurios galėtų ilgesnį laiką reguliuoti visus tos pačios kategorijos socialinius santykius. Tačiau dažnai pamiršamas teisės stabilumo ir gyvenimo dinamikos konfliktas [1, p. 143]. Socialinių santykių įvairovė ir sparčiai besikeičiančios gyvenimo ir ekonominės veiklos sąlygos lemia būtinybę priimti specialias teisės normas, kuriomis būtų reguliuojami tam tikra specifika pasižymintys socialiniai santykiai.

Europos Sąjungoje vykstantys elektros rinkos liberalizavimo procesai ir spartus naujų technologijų vystymasis lemia prekybos apimčių elektros energija tarp valstybių narių didėjimą. Tarp elektros rinkos dalyvių atsiranda nauji socialiniai santykiai, kuriuos yra būtina reguliuoti atsižvelgiant į jų prigimtį bei ekonominę ir politinę svarbą.

Straipsnio tikslas – atskleisti, kaip vykstantys elektros rinkos liberalizavimo procesai Europos Sąjungoje ir elektros energijos specifinės fizinės savybės lemia būtinybę specialiomis teisės normomis reglamentuoti elektros energijos tiekimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu.

Siekiant išsamiai išanalizuoti iškeltą problemą straipsnyje išryškinti Europos Sąjungos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir elektros energetikos politikos sąlyčio taškai, aptarti kriterijai, kuriuos turi atitikti „idealus“ mokeskis, ir išanalizuoti elektros energijos tiekimo apmokestinimo teisinio reglamentavimo pokyčiai.

Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare elektros energijos tiekimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu problema, vykstant prekybai tarp valstybių narių, bus labai aktuali, nes atsiradus galimybė ir Lietuvoje esantiems elektros rinkos dalyviams įsitraukti į Europos Sąjungos vidaus elektros rinką ir prekiauti elektros energija su kitomis valstybėmis narėmis.

Lietuvoje elektros energijos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu problematikos nei mokslininkai, nei praktikai iki šiol teisiniu požiūriu nenagrinėjo. Todėl akivaizdu, jog dėl pastaruoju metu vykstančių pokyčių elektros rinkoje atsirado poreikis aptarti kai kuriuos itin aktualius elektros energijos tiekimo apmokestinimo klausimus. Šiame straipsnyje analizuojamas elektros energijos tiekimo apmokestinimo klausimas, apsiribojant elektros energijos tiekimo vietai bei asmenų, privalančių sumokėti mokesčių, nustatymu. Kiti ne mažiau svarbūs klausimai (elektros energijos tiekimui taikomo pridėtinės vertės mokesčio tarifo dydis, jo suvienodinimo reikšmė valstybėse narėse, elektros energijos transportavimo apmokestinimas) šiame straipsnyje nebus aptariami – tai tolesnių tyrimų objektas.

1. Vidaus elektros rinkos sukūrimo svarba didinant Europos Sąjungos konkurencingumą

2000 m. kovo mėn. Lisabonoje vykusiame Europos Viršūnių Tarybos susitikime buvo iškeltas Europos Sąjungos ekonominio vystymosi tikslas, t. y. iki 2010 m. Europos Sąjungoje sukurti konkurencingiausią ekonomiką pasaulyje [2]. Vienas iš pagrindinių aspektų, lemiančių rinkos konkurencingumą, yra gebėjimas užtikrinti sklandų bendrosios rinkos funkcionavimą, todėl atskiros Europos Sąjungos politikos ir ekonomikos sritys yra orientuotos į kliūčių laisvam prekių, paslaugų, darbuotojų ir kapitalo judėjimui panaikinimą [3, p. 7–8]. Europos Sąjungoje vykdoma suderinta mokesčių politika, ir elektros energetikos sektoriaus liberalizavimo procesas yra glaudžiai susijęs su bendrosios rinkos kūrimu.

Vidaus elektros rinkos sukūrimas turi didelę reikšmę didinant Europos Sąjungos konkurencingumą. Europos Sąjungoje elektros energija yra svarbiausias antrinis energijos šaltinis, turintis didelę įtaką pramonės įmonių gamybos kaštams, o elektros energetika – vienas iš didžiausių ekonomikos sektorių, kurio apyvarta per metus sudaro apie 150 bilijonų eurų [4, p. 1]. Bendras prekybos elektros energija lygis tarp valstybių narių yra apie 8 procentus, o tai gerokai mažiau nei kituose ekonomikos sektoriuose [4, p. 8]. Todėl siekiant užtikrinti vidaus elektros rinkos funkcionavimą yra būtina skatinti prekybą elektros energija Europos Sąjungos viduje, taip pat atsižvelgiant į elektros energijos kaip prekės specifiką, nustatyti specialų elektros energijos tiekimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisinį reguliavimą.

Pirmas žingsnis elektros rinkos liberalizavimo link buvo žengtas 1996 m. gruodžio 19 d. priėmus direktyvą dėl elektros vidaus rinkos bendrųjų taisyklių [5, p. 2]. Joje buvo numatyta, kad iki 2010 m. valstybės narės turi visiškai atverti savo elektros rinkas ir sukurti teisinę aplinką visiems elektros energijos vartotojams laisvai pasirinkti tiekėją.

Pastebėjus didžiulę elektros rinkos liberalizavimo naudą ekonomikai, 2000 m. kovo mėn. Lisabonoje vykusiame Europos Viršūnių Tarybos susitikime buvo susitarta dėl greitesnio valstybių narių elektros rinkų atvėrimo, nei numatyta 1996 m. direktyvoje. Atsižvelgiant į šį sprendimą 2003 m. buvo priimti du teisės aktai, susiję su elektros rinkos liberalizavimu, tai: nauja Direktyva dėl elektros vidaus rinkos bendrųjų taisyklių [6] ir Reglamentas dėl pasinaudojimo tinklais vykstant prekybai elektros energija tarp valstybių narių [7]. Direktyva numato, kad iki 2007 m. liepos 1 d. visi elektros energijos vartotojai turi turėti galimybę pasirinkti tiekėją, o nuo 2004 m. liepos 1 d. tokią galimybę turi turėti visi vartotojai, naudojantys elektros energiją komercinio pobūdžio reikmėms. Reglamentas skirtas reguliuoti elektros energijos transportavimą vykstant prekybai elektros energija tarp valstybių narių.

Esminis laisvo prekių ar paslaugų judėjimo užtikrinimo veiksnys yra mokesčių skiratumų, turinčių įtakos prekybai tarp valstybių narių, sumažinimas [8, p. 210]. Europos Sąjunga neturi bendro mokesčių politikos modelio, kiekviena valstybė narė savo mokesčių sistemą turi kurti remdamasi direktyvomis, reglamentais ir kitais dokumentais. Taip kuriama suderinta mokesčių politika. Kiekviena valstybė narė turi taikyti tokią mokesčių politiką, kuri nesukeltų konkurencinių iškreipimų, užtikrintų bendros rinkos funkcionavimą ir nediskriminacinį mokesčių taikymą visiems ūkio subjektams [9, 204 p.]. Ypač daug dėmesio skiriama netiesioginiams mokesčiams (tarp jų ir pridėtinės vertės mokesčiui), nes skirtingas jų teisinis reglamentavimas bei taikymas valstybėse narėse sukuria kliūtis laisvam paslaugų ir prekių judėjimui vidaus rinkoje bei konkurencijos sąlygų iškreipimus [3, p. 9].

1987 m. Europos komisija pateikė pasiūlymą įgyvendinti pridėtinės vertės mokesčio sistemą, pagal kurią prekių ir paslaugų teikimas būtų apmokestinamas jų kilmės valstybėje [10, 4 p.], o mokesčines pajamas iš prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinimo gautų valstybė narė, kurioje prekės arba paslaugos vartojamos. Tačiau iki 1993 m. sausio 1 d., kai buvo uždrausta sienų kontrolė tarp valstybių narių, šios pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinti nepavyko, todėl buvo įvesta pereinamoji pridėtinės vertės mokesčio sistema, nu-

statanti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu taisykles vykstant prekybai tarp valstybių narių.

Pereinamoji pridėtinės vertės mokesčio sistema numato, jog apmokestinimas vykdomas prekių arba paslaugų vartojimo valstybėje narėje pagal joje galiojančius tarifus ir apmokestinimo taisykles [3, p. 10–11]. Vadovaujantis šia sistema, rinkos dalyviai susiduria su penkiolika (netrukus susidurs su dvidešimt penkiais) skirtingų įstatymų ir procedūrų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčiu. Padėtį sunkina ir tai, kad šios taisyklės ypač sudėtingos [11, p. 5].

2000 m. Komisija pasiūlė naują pridėtinės vertės mokesčio strategiją, kaip tobulinti egzistuojančią pridėtinės vertės mokesčio sistemą didinant bendradarbiavimą ir pasikeitimą informacija tarp valstybių narių [3, p. 10–11]. Siekis įgyvendinti Europos Sąjungoje prekių ir paslaugų pridėtinės vertės mokesčio apmokestinimo jų kilmės valstybėje sistemą yra ilgalaikis tikslas [10, p. 5–6].

Siekiant pagerinti vidaus elektros rinkos funkcionavimą 2002 m. gruodžio 12 d. Europos komisija pateikė pasiūlymą [12] (jis buvo priimtas 2003 m. spalio 7 d. direktyva) [13] pakeisti kai kurias teisės normas, reglamentuojančias elektros energijos tiekimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, perkeltiant elektros energijos tiekimo apmokestinimo vietą nuo elektros energijos transportavimo pradžios į vartojimo tašką. Šiuo pakeitimu siekiama eliminuoti problemas, susijusias su konkurencijos sąlygų iškraipymu dėl dvigubo apmokestinimo arba apmokestinimo išvengimo vykstant prekybai elektros energija tarp valstybių narių [14, p. 8].

Specialios normos, skirtos reglamentuoti elektros energijos tiekimo apmokestinimą, valstybių narių turi būti įgyvendintos iki 2005 m. sausio 1 dienos. Todėl tikslinga palyginti šiuo metu galiojančią elektros energijos tiekimo apmokestinimo teisinį reglamentavimą su naujai priimtu bei atskleisti problemas, kurias siekiama išspręsti naujuoju teisiniu reglamentavimu.

2. „Idealaus“ mokesčio požymiai

Šiame skyrelyje aptarsiu pagrindinius mokesčių požymius, kuriuos turi įkūnyti apmokestinimą reglamentuojančios teisės normos. Vėliau elektros energijos tiekimo apmokestinimą reglamentuojančių teisės normų tinkamumą vertinsiu pagal jų galėjimą įgyvendinti šias visiems mokesčiams būtinas savybes.

Dar 1776 m. A. Smitas savo knygoje „Tautų turtai“ išdėstė keturis pagrindinius mokesčių požymius. Jie turi atspindėti asmens pajėgumą juos sumokėti; būti aiškūs ir nediskretiški; patogūs mokėti; efektyviai administruojami ir nesukelti iškraipymų ekonomikoje [15, p. 496–498].

Šiuolaikinėje mokesčių sistemoje mokestis yra laikoms „idealiu“, jei yra [16]:

1. Paprastas, aiškus ir patogus. Mokesčių mokėtojai turi lengvai suprasti, kokioms aplinkybėms esant ir kiek jie turi sumokėti, kokie yra mokėjimo terminai, kaip mokėti. Mokėjimo būdas turi būti patogus mokesčių mokėtojui. Neįgyvendinus šių mokesčiui būtinų požymių, mokesčių mokėtojas atiduodamas mokesčių administratoriaus valion, o tai yra korupcijos ir nelygybės priežastis [15, p. 496–498].
2. Lankstus. Vienas iš apmokestinimo tikslų yra ekonomikos reguliavimas, todėl mokesčio struktūra ir tarifas turi būti lengvai keičiami, keičiantis ekonominėms sąlygoms.
3. Efektyviai administruojamas. Mokesčių administratoriaus išlaidos administruojant mokestį ir mokesčių mokėtojo jį mokant turi būti kuo mažesnės.
4. Neutralus. Mokestis turi nesukelti ekonomikos iškraipymų ir nedaryti įtakos rinkos dalyvių pasirinkimui.
5. Teisingas. Apmokestinami asmenys, kurių padėtis vienoda, turi būti traktuojami vienodai.

3. Elektros energijos tiekimo apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu

Prieš priimant naująją Tarybos direktyvą dėl elektros energijos ir dujų tiekimo vietos nustatymo taisyklės [13], elektros energijos tiekimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu reglamentavo bendrosios teisės normos, skirtos prekių tiekimo apmokestinimui reguliuoti. Šioje straipsnio dalyje siekiama atskleisti priežastis, kurios lėmė būtinybę specialiomis teisės normomis reglamentuoti tam tikrus elektros energijos tiekimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu aspektus.

Pirmiausia atskleidžiamas elektros energijos tiekimo kaip pridėtinės vertės mokesčio objekto specifiškumas, aptariamose išskirtinėse elektros energijos savybės, turinčios reikšmės jos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisiniam reglamentavimui. Daug dėmesio skiriama kriterijų, pagal kuriuos nustatoma elektros energijos tiekimo vieta, bei reversinio apmokestinimo sistemos teisinio reglamentavimo analizei. Taip pat apžvelgiama elektros energijos importo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu problematika.

3.1. Elektros energijos tiekimas – specifinis pridėtinės vertės mokesčio objektas

Elektros energijos tiekimas yra pridėtinės vertės mokesčio objektas. Tokią išvadą galima padaryti išanalizavus Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos [17] normas. Minėtos direktyvos 2 straipsnis nustato, kad vienas iš pridėtinės vertės mokesčio objektų yra prekių tiekimas, kai jas šalies teritorijoje už atlyginimą tiekia apmokestinamas asmuo. Direktyvos 5 straipsnis elektros energiją priskiria materialiam turtui, o prekių tiekimą apibrėžia kaip teisės disponuoti materialiu turtu kaip jo savininkui perdavimą. Taigi elektros energijos tiekimo apmokestinimą reglamentuoja teisės normos, skirtos reguliuoti prekių tiekimo apmokestinimą.

Nors Šeštoji pridėtinės vertės mokesčio direktyva [17] elektros energiją priskiria materialiam turtui, tačiau negalima ignoruoti specifinių fizinių elektros energijos savybių, kurios yra nebūdingos materialiam turtui ir turi reikšmės elektros energijos apmokestinimo teisiniam reguliavimui, egzistavimą. Svarbu tai, kad dažnai neįmanoma nustatyti faktinės elektros energijos tiekimo vietos, t. y. jos transportavimo pradžios, taip pat fiziniai elektros energijos srautai neatspindi sutartinių santykių tarp pardavėjo ir pirkėjo, pavyzdžiui, jei gamintojas, esantis Pietų Europoje, parduoda elektros energiją vartotojui, esančiam Šiaurės Europoje, tai nereiškia, kad elektros energija, pagaminta Pietuose, nekeliauja į Šiaurę. Be to, elektros energija yra transportuojama laidais, o ne tradicinėmis transporto priemonėmis, todėl praktiškai yra neįmanoma pateikti tradicinių prekių transportavimo patvirtinančių dokumentų.

Išskirtinės fizinės elektros energijos savybės lemia, kad kai kurios bendros prekių tiekimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu reguliuojančios normos yra netinkamos reguliuoti elektros energijos tiekimo apmokestinimą dėl galimybės jas skirtingai interpretuoti ir taikyti. Ypač tai akivaizdu nagrinėjant problemas, susijusias su elektros energijos tiekimo vietos nustatymu.

3.2. Elektros energijos tiekimo vieta

Elektros rinkos liberalizavimas lėmė naujų rinkos dalyvių (elektros energijos biržų, nepriklausomų tiekėjų, brokerių, laisvųjų vartotojų) atsiradimą [18]. Civiliniuose sandoriuose tarp elektros rinkos dalyvių elektros energijos tiekimo vieta nustatoma atsižvelgiant į tai, ar pirkėjas perka elektros energiją savo vidaus poreikiams tenkinti, t. y. vartoti (galutinis vartotojas), ar perka ją norėdamas toliau perparduoti [12]. Galima išskirti tris elektros energijos tiekimo vietos nustatymo civiliniuose sandoriuose tipinius variantus:

1. Kai elektros energiją perka galutinis vartotojas, nepriklausomai nuo to, ar elektros energijos pardavėjas yra elektros energijos gamintojas, ar tiekėjas, elektros energijos tiekimo vieta yra laikoma riba, kur stovi vartotojo elektros energijos apskaitos prietaisas ir prasideda vartotojo vidaus elektros tinklas.
2. Kai elektros energijos pardavėjas yra gamintojas ir ji perkama turint tikslą perparduoti, elektros energijos tiekimo vieta yra sutapatinama su generuojamos elektros energijos patekimo į tinklą vieta, t. y. riba, kur baigiasi gamintojo vidaus ir prasideda tinklų operatoriaus tinklas.
3. Kai elektros energijos pardavėjas ir pirkėjas yra asmenys, besiverčiantys elektros energijos perpardavimu, elektros energijos tiekimo vieta nėra nustatoma, nes faktiniai elektros energijos srautai neatspindi sutartinių šalių santykių, o yra nukreipiami tiesiai galutiniam vartotojui aplenkiant tarpininkus.

Šeštoji pridėtinės vertės mokesčio direktyva [17] nustato, kad sandoris vykstant prekybai tarp valstybių narių yra apmokestinamas toje valstybėje narėje, kur yra prekės, taip pat ir elektros energijos, tiekimo vieta. Taigi elektros energija yra apmokestinama pagal valstybės narės, kurioje yra elektros energijos tiekimo vieta, nustatytus pridėtinės vertės mokesčio tarifus, o pardavėjas dažnai susiduria su reikalavimu įsiregistruoti toje valstybėje narėje pridėtinės vertės mokesčio tikslais.

Didėjant elektros energijos prekybos apimtims tarp valstybių narių būtina tiksliai ir nediskretiškai reglamentuoti elektros energijos tiekimo vietos nustatymą ir taip užtikrinti, kad mokestis būtų aiškus, t. y. apmokestinami asmenys lengvai suprastų, kurioje valstybėje narėje, kokiais tarifais ir terminais bei kokiomis procedūromis vadovaudamiesi turi sumokėti pridėtinės vertės mokesťį, ir teisingas, t. y. sukurtų vienodas apmokestinimo sąlygas visiems elektros rinkos dalyviams. Valstybėse narėse skirtingas teisės normų, numatančių elektros energijos tiekimo vietą, interpretavimas sukelia dvigubo elektros energijos tiekimo apmokestinimo ar apmokestinimo išvengimo atvejus, o tai susiję su konkurencinių sąlygų bendrojoje rinkoje iškraipymu ir rinkos dalyvių nelygybe.

3.2.1. Elektros energijos tiekimo vieta pagal Šeštąją pridėtinės vertės mokesčio direktyvą

Kriterijus, kuriais remiantis nustatoma prekių tiekimo vieta, reglamentuoja Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 8 straipsnis. Prekių tiekimo vietos nustatymui turi reikšmės, ar tiekiamos prekės yra gabenamos, ar ne. Jei tiekiamos prekės gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko ten, kur prasidėjo šių prekių gabenimas. Jei tiekiamos prekės neturi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko ten, kur šios prekės buvo tuo momentu, kai įvyko jų tiekimas.

Taikant šias normas elektros energijos tiekimo vietos nustatymui dėl jos specifinių savybių iškyla daugelis neaiškių ir skirtingo interpretavimo galimybių. Pirma, elektros energija nėra transportuojama tradicinėmis priemonėmis, todėl vienoje valstybėje narėse elektros energijos tiekimas yra siejamas su gabenimu, kitose laikoma, kad elektros energija nėra gabenama. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas elektros energijos tiekimą prilygina krovinių vežimui [19]. Antra, netgi priėmus vieną poziciją, kad elektros energija yra transportuojama, lieka neaiškumų, nes dažnai negalima nustatyti elektros energijos transportavimo pradinės vietos bei susieti fizinių elektros energijos srautų su sutartiniais santykiais. Ši problema ypač aktuali, kai prekyba vyksta tarp didmenininkų, kurie tarpusavyje prekiauja elektros energija ne vartoti ją savo poreikiams, bet siekdami parduoti [12].

Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos XVI a dalis nustato pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo [20]. Laikant, kad elektros energijos tiekimas vyksta transportuojant elektros energiją, jos apmokestinimą reglamentuoja 28c straipsnio A dalis. Vadovaujantis šiuo straipsniu valstybė narė pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestina elektros energijos, kurios pardavėjo ar jo prekes įsigyjančio

asmens vardu yra išsiunčiamos arba išgabėnamos iš valstybės narės teritorijos, siekiant jas pristatyti kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabėnamos.

Šiuo atveju elektros energija būtų apmokestinama valstybėje narėje, kurioje yra jos pirkėjas. Tačiau norėdamas pasinaudoti šia taisykle tiekėjas turi pateikti elektros energijos transportavimo į kitą valstybę narę dokumentus, o tai praktiškai neįmanoma, nes elektros energija nėra transportuojama tradicinėmis transporto priemonėmis. Analizuojant Airijos pridėtinės vertės mokesčio teisės aktų komentarą dėl prekių tiekimo į kitą valstybę narę visi išvardyti dokumentai, kuriuos turi pateikti prekių tiekėjas, tam kad nebūtų apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu šalyje, iš kur prekės yra tiekiamos, o prekių tiekimo ir apmokestinimo vieta būtų laikoma šalis, į kurią tiekiamos, yra susijęs su gabėnimu tradiciniu transportu [21].

Atlikta teisės normų analizė leidžia pagrįstai daryti išvadą, kad prekių tiekimo vieta nustatoma pagal fizinę prekės buvimo vietą, o jos transportavimas įrodomas tradiciniais transportavimo dokumentais. Tačiau elektros energija nėra transportuojama tradicinėmis priemonėmis, ir jos fizinės buvimo vietos dažnai neįmanoma nustatyti. Dėl šių priežasčių bendros teisės normos, apibrėžiančios prekių tiekimo vietos nustatymo kriterijus, yra netinkamos elektros energijos tiekimo vietai nustatyti. Jų taikymas sukelia daug neaiškumų ir skirtingo interpretavimo galimybių, tiekimo vietos nustatymo kriterijai tampa daugiaprasmiai ir skirtingai taikomi valstybėse narėse. Taip yra pažeidžiamas mokesčio aiškumo ir teisingumo principas.

3.2.2. Naujas elektros energijos tiekimo vietos nustatymo teisinis reglamentavimas

Tarybos direktyva dėl elektros energijos ir dujų tiekimo vietos nustatymo taisyklių [13] papildė Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 8 straipsnio pirmą dalį d ir e punktais. Direktyvoje atskirai reglamentuoti du elektros energijos tiekimo atvejai, t. y. kai elektros energija tiekama kitam tiekėjui, turinčiam tikslą ją perparduoti, ir kai elektros energija tiekama galutiniam vartotojui.

Europos komisijos pateiktame pasiūlyme dėl elektros energijos tiekimo vietos buvo numatyta, kad tais atvejais, kai elektros energija yra tiekama apmokestinamam asmeniui, kuris perka elektros energiją turėdamas tikslą ją parduoti, elektros energijos tiekimo vieta yra pirkėjo buveinės arba padalinio, vykdančio elektros energijos pirkimą, įsikūrimo vieta, o nesant tokios vietos, gyvenamoji vieta [12]. Šiuo atveju kyla neaiškumų, jei elektros energijos pirkėjas perka elektros energiją ir vartoti, ir perparduoti. Šis klausimas ypač aktualus kalbant apie municipalinius elektros energijos tiekėjus, kurie perka elektros energiją siekdami ją perparduoti gyventojams, taip pat daug elektros energijos naudoja savo reikmėms ir patalpoms, gatvėms apšviesti. Todėl priimant direktyvą buvo apibrėžta, kad šis punktas taikomas tik tuo atveju, kai pirkėjo pagrindinė veikla yra elektros energijos perpardavimas, o jo paties poreikiams tenkinti yra naudojamas nedidelis elektros energijos kiekis.

Direktyvos 8 straipsnio e punktas reglamentuoja elektros energijos tiekimo vietos nustatymą d punkte neapartais atvejais. Jis susijęs su elektros energijos pardavimu galutiniam vartotojui. Elektros energijos tiekimo vieta galutiniam vartotojui yra ten, kur ji naudojama. Dažniausiai tai vieta, kur stovi elektros energijos apskaitos prietaisas. Galimi atvejai, kai pagal sutartį nupirkta elektros energijos kiekis nėra sunaudojamas ir apskaitos prietaisai jo neapskaito, tokiu atveju elektros tiekimo vieta yra reglamentuojama taip pat kaip ir d punkte, t. y. pirkėjo buveinės arba padalinio vieta, o jų nesant – gyvenamoji vieta.

Pagal naująją direktyvą, kai gamintojas arba tiekėjas parduoda elektros energiją pirkėjui, esančiam kitoje valstybėje narėje, tiekimo vieta yra valstybėje narėje, kur yra įsikūręs pirkėjas, ir šio sandorio pagrindu tiekama elektros energija nebus apmokestinama pridėti-

nės vertės mokesčiu valstybėje, iš kurios elektros energija tiekama. Kai Europos Sąjungoje esantis gamintojas parduoda elektros energiją pirkėjui, esančiam už Europos Sąjungos ribų, elektros energijos tiekimo vieta yra už Europos Sąjungos ribų, ir šio sandorio pagrindu atsirandantis elektros energijos tiekimas nebus apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu Europos Sąjungoje. Tačiau tolesnis šios elektros energijos perpardavimas atgal į kurią nors šalį bus apmokestintas pridėtinės vertės mokesčiu toje valstybėje narėje, kurioje ji vartojama. Šių sandorių atveju mokesčių administratoriai neturėtų reikalauti tradicinių dokumentų, įrodančių elektros energijos tiekimą į kitą valstybę narę ar už Europos Sąjungos ribų. Turėtų pakakti dokumentų, kaip ir paslaugų teikimo atveju, įrodančių, kad elektros energijos pirkėjas yra įsikūręs kitoje valstybėje narėje arba už Europos Sąjungos ribų [12].

Atlikę teisės normų analizę galime daryti išvadą, kad naujas energijos tiekimo vietos nustatymo teisinis reglamentavimas nustato aiškius kriterijus, pagal kuriuos nustatoma tiekimo vieta, bei užtikrina, kad elektros energija yra apmokestinama toje valstybėje narėje, kur ji naudojama. Šiuo atveju kriterijus, kurio pagrindu yra nustatoma elektros energijos tiekimo vieta, yra ne energijos fiziniai srautai, o pirkėjo įsikūrimo arba gyvenamoji vieta arba faktinė elektros energijos vartojimo vieta. Toks elektros energijos tiekimo vietos nustatymas padaro apmokestinimo sąlygas aiškesnes ir nediskretiškas ir sukuria teisinį tikrumą rinkos dalyvių santykiuose.

Vienas iš pagrindinių šio teisinio reglamentavimo trūkumų yra tai, kad elektros energijos pardavėjas turi žinoti, kokiam tikslui (vartoti ar perparduoti) pirkėjas perka elektros energiją arba koks elektros energijos vartojimo ir perpardavimo santykis. Tokio pobūdžio neaiškumai mokesčių srities teisės aktuose nepageidaujami.

Pasaulyje svarstoma galimybė panašiu principu apmokestinti elektroninės prekybos būdu tarptautiniu mastu teikiamas paslaugas arba nematerialų turtą. Pagrindinis Otavos apmokestinimo schemos principas yra tai, kad tarptautinė elektroninė prekyba būtų apmokestinama toje šalyje, kur ji realiai vartojimas [22, p. 3]. Apmokestinimas vartojimo šalyje užtikrins vienodą pridėtinės vertės mokestį tai pačiai prekei toje pačioje rinkoje. Ši koncepcija svarbi, kadangi yra susijusi su mokesčių neutralumo principu [22, 11 p.]. Europos Sąjungoje šis elektroninių paslaugų apmokestinimo principas reglamentuojamas 2002/38/EC Tarybos direktyva ir pradėjo funkcionuoti nuo 2003 m. liepos 1 dienos.

3.3. Asmuo, privalantis sumokėti pridėtinės vertės mokestį

Pakeitus elektros tiekimo vietą labai svarbu nustatyti reversinio apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklės. Priešingu atveju kiekvienas elektros energijos tiekėjas, tiekiantis elektros energiją į kitą valstybę narę, bus priverstas joje registruotis mokestiniais tikslais [12]. Europos komisija savo pasiūlyme pateikė dvi reversinio apmokestinimo taisykles, kurios taikomos atsižvelgiant į tai, kokiais tikslais perkama elektros energija – vartoti ar perparduoti.

1. Jei elektros energija yra perkama turint tikslą perparduoti, o elektros energiją tiekia apmokestinamas asmuo, įsikūręs kitoje valstybėje narėje, elektros energijos pirkėjas, kuris yra apmokestinamas asmuo, yra atsakingas už mokesčio sumokėjimą.
2. Jei elektros energija yra perkama galutiniam vartotojui, elektros energijos tiekėjas yra atsakingas už mokesčio sumokėjimą. Tačiau jei elektros energijos tiekėjas yra neįsiregistravęs mokestiniais tikslais valstybėje narėje, kurioje tiekia elektros energiją galutiniam vartotojui (apmokestinamam asmeniui), šioje valstybėje narėje gali būti nustatyta, jog pirkėjas yra atsakingas už pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą.

Nagrinęjant Europos komisijos pasiūlymą buvo nustatyta, kad valstybės narės gali skirtingai interpretuoti teisę paskirti pirkėją atsakingą už pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą, o tai taip pat iškraipytų konkurencines sąlygas tarp valstybių narių. Tokia apmokestinimo tvarka pažeistų vieną iš esmingiausių mokestinių principų, t. y. apmokestinimas negali būti dviprasmiškas, ypač reglamentuojant tokį svarbų aspektą, kaip ir kas turi mokėti [18].

Buvo siekiama išvengti tokių situacijų, kai tiekėjas kitoje nei jis registruotas valstybėje narėje turi daug vartotojų, o valstybė narė, pasinaudodama diskrecijos teise, vieniems pirkėjams perkelia mokesčio našta, o kitiems – ne. Taip pat yra atvejų, kai valstybės narės keičia savo nuostatą dėl pareigos apmokėti perkėlimo pirkėjui. Valstybėms narėms nepasinaudojus teise perkelti mokesčių našta pirkėjui, pardavėjas būtų priverstas registruotis pridėtinės vertės mokesčio tikslais valstybėje narėje, kur prekė vartojama, o šiais teisės aktų pakeitimais kaip tik ir siekiama to išvengti. Taip pat dėl tokio reguliavimo valstybėse narėse gali susidaryti skirtinga teisinė situacija. Ji tik sukeltų elektros energijos tiekėjų netikrumo jausmą ir neskatintų prekybos.

Siekiant išvengti anksčiau minėtų nesklaidumų naujoji direktyva [13], papildydama 21 straipsnio 1 dalį 28(g) straipsnio versija, nustatė, kad asmuo, kuris yra registruotas valstybėje narėje pridėtinės vertės mokesčio tikslais ir kuriam elektros energija yra tiekama, yra atsakingas už mokesčių sumokėjimą, jei tiekėjas nėra įsiregistravęs toje valstybėje narėje. Vadinasi, elektros energijos pirkėjas yra atsakingas už mokesčio sumokėjimą (nepriklausomai nuo to, kokiam tikslui jis perka elektros energiją), jei jisai yra registruotas valstybėje narėje pridėtinio vertės mokesčio tikslais, o pirkėjas nėra įsikūręs valstybėje narėje, kurioje tiekama.

Galima teigti, kad tokia asmens, privalančio sumokėti mokestį, nustatymo taisyklė yra labai pažangi. Pirma, elektros energijos tiekėjas yra daugeliu atveju atleidžiamas nuo būtinybės registruotis kitoje valstybėje narėje pridėtinės vertės mokesčio tikslais, o tai sutaupo pinigų ir laiko, t. y. pasiekiamas tikslas, kad mokant mokestį mokesčio mokėtojo išlaidos būtų kuo mažesnės ir jį mokėti būtų kuo patogiau. Antra, jis yra teisingas, nes elektros rinkos dalyviai, kurių padėtis vienoda, traktuojamami vienodai. Trečia, jis yra aiškus, nes suformuluoti aiškūs kriterijai, kas turi mokėti mokestį. Dėl išvardytų priežasčių galime daryti išvadą, kad toks pridėtinės vertės mokesčio teisinis reglamentavimas skatins prekybą tarp valstybių narių.

3.4. Elektros energijos importas

Dar vienas aspektas, kurį reikia aptarti, tai – importo apmokestinimas. Atsižvelgiant į tai, kad valstybių narių elektros energijos perdavimo sistemos yra sujungtos su trečiųjų valstybių sistemomis, o elektros energija teka pasirinkdama kelią, kuriame sutinka mažiausią pasipriešinimą, valstybės papildomai keičiasi energijos srautais, nieko bendro neturinčiais su realiu jos tiekimu. Elektros energijos srautai apskaitomi jiems kertant valstybių sienas, todėl pagal Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 7 straipsnį jie yra laikomi importu netgi tada, kai nėra tiesioginio ryšio tarp šių energijos srautų ir sutartinių santykių tarp elektros energijos gamintojų, tiekėjų ir vartotojų.

Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (elektros energijos importo ir elektros energijos tiekimu), elektros energijos importas turėtų būti neapmokestinamas [12]. Ši nuostata įgyvendinta papildžius Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 14 straipsnio 1 dalį k punktu, nurodant, kad elektros energijos importas yra neapmokestinamas.

Išvados

1. Siekiant pagerinti vidaus elektros rinkos funkcionavimą buvo pakeistas elektros energijos tiekimu apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu teisinis reglamentavimas, perkeliant elektros energijos tiekimu apmokestinimo vietą nuo elektros energijos tiekimu į vartojimo tašką. Šiuo pakeitimu siekiama pašalinti problemas, susijusias su konkurencijos sąlygų iškraipymu dėl dvigubo apmokestinimo, arba išvengti apmokestinimo, kai tarp valstybių narių vyksta prekyba elektros energija.

2. Mokestis yra laikomas „idealiu“, jei yra paprastas, aiškus, patogus, lankstus, efektyviai administruojamas ir neutralus.

3. Šeštoji pridėtinės vertės mokesčio direktyva elektros energiją priskiria materialiam turtui, tačiau išskirtinės fizinės elektros energijos savybės lemia, kad kai kurios bendros prekių tiekimo apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu reguliuojančios normos yra netinkamos reguliuoti elektros energijos tiekimo apmokestinimą, nes jas galima skirtingai interpretuoti ir taikyti. Ypač tai akivaizdu nagrinėjant problemas, susijusias su elektros energijos tiekimo vietos nustatymu.

4. Prekių tiekimo vieta nustatoma pagal fizinę prekės buvimo vietą, o jos transportavimas įrodomas tradiciniais transportavimo dokumentais. Tačiau elektros energija nėra transportuojama tradicinėmis priemonėmis ir jos fizinės buvimo vietos dažnai neįmanoma nustatyti. Dėl šių priežasčių bendros teisės normos, apibrėžiančios prekių tiekimo vietos nustatymo kriterijus, yra netinkamos elektros energijos tiekimo vietai nustatyti. Jų taikymas sukelia daug neaiškumų ir skirtingo interpretavimo galimybių, tiekimo vietos nustatymo kriterijai neaiškūs ir skirtingai taikomi valstybėse narėse. Taip pažeidžiami mokesčio aiškumo ir teisingumo principai.

5. Naujas energijos tiekimo vietos nustatymo teisinis reglamentavimas nustato aiškius kriterijus, kuriais vadovaujantis nustatoma tiekimo vieta, bei užtikrina, kad elektros energija yra apmokestinama toje valstybėje narėje, kur ji realiai vartojama. Šiuo atveju kriterijai, kurių pagrindu nustatoma elektros energijos tiekimo vieta, yra ne energijos fiziniai srautai, o pirkėjo įsikūrimo ar gyvenamoji vieta arba faktinė elektros energijos vartojimo vieta. Toks elektros energijos tiekimo vietos nustatymas padaro apmokestinimo sąlygas aiškesnes ir nediskretiškas bei sukuria teisinį tikrumą rinkos dalyvių santykiuose.

6. Naujaja direktyva įteisinta reversinio apmokestinimo sistema vykstant prekybai elektros energija tarp šalių narių yra labai pažangi. Pirma, elektros energijos tiekėjas daugeliu atveju atleidžiamas nuo būtinybės registruotis kitoje valstybėje narėje pridėtinės vertės mokesčio tikslais, o tai sutaupo pinigų ir laiko, t. y. pasiekiamas tikslas, kad mokant mokesčių mokesčio mokėtojo išlaidos būtų kuo mažesnės ir jį mokėti būtų kuo patogiau. Antra, jis yra teisingas, nes elektros rinkos dalyviai, kurių padėtis vienoda, traktuojami vienodai. Trečia, jis yra aiškus, nes numatyti aiškūs kriterijai, kas turi mokėti mokesčių. Dėl išvardytų priežasčių galime daryti išvadą, kad toks pridėtinės vertės mokesčio teisinis reglamentavimas skatins prekybą tarp valstybių narių.

7. Siekiant išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo, t. y. elektros energijos importo ir elektros energijos tiekimo, elektros energijos importas pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas.



LITERATŪRA

1. Mikelėnienė D., Mikelėnas V. Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai. – Vilnius: Justitia, 1999.
2. Structures of the Taxation Systems in the Europe Union. Data 1995–2001. Executive Summary. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. – Luxemburg: Office for Official Publications of the Europe Communities, 2003.
3. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Tax Policy in the European Union – Priorities for the Years Ahead. Commission of the European Communities, Brussels, 23.05.2001 COM(2001) 260 final.
4. Communicate from the Commission to the Council and the European Parliament. Completing the Internal Energy Market. Commission of the European Communities, Brussels 13.3.2001 COM(2001) final.
5. Directive 96/92/EC of the European Parliament and Council Concerning Common Rules in Internal Market in Electricity. OJ L 27, 30.1.1997.
6. Directive 2003/54/EC of the European Parliament and of the Council of 26 June 2003 concerning Common Rules for the Internal Market in Electricity and Repealing Directive 96/62/EC. OJ L 176/37, 15.7.2003.

7. Regulation (EC) No 1228/2003 of the European Parliament and of the Council of 26 June 2003 on Conditions for Access to the Network for Cross-border Exchanges, OJ L 176/1 15.7.2003.
8. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2003.
9. Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija: LTU. 2003. T. 48(40).
10. A Strategy to Improve the Operation of the VAT System within the Context of the Internal Market. Communication from the Commission to the Council and European Parliament. Commission of the European Communities, Brussels, 07.06.2000 COM (2000) 348 final.
11. Intermediate Report on the Simplification and Modernization of VAT Obligations for the European Commission by Price Waterhouse Coopers. TAXUD/2001/DE/307, 21 November 2002. www.europa.eu.int
12. Proposal for Council Directive amending Directive 77/388/EEC as Regards for the rules on the place of electricity and gas, Commission of the European Communities, Brussels, 5.12.2002 COM (2002)688 final, 2002/0286(CNS).
13. Council Directive 2003/92/EC of 7 October 2003 amending Directive 77/388/EEC as regards the rules on the place of supply of gas and electricity OJ L260/8 11.10.2003.
14. Activities of the European Union (EU) in 2002 the Tax Field, European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union, Brussels, 27 January 2003, Doc (2003) 2101.
15. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. – The Easton Press (MBI, Inc) Norwalk, Connecticut, 1991.
16. Nightingale K. Taxation: theory and practice, 2 nd edition. Financial times, Harlow, 2000.
17. Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC) (OJ L 145, 13.6.1977, p1). Consolidated text produced by CONSLEG system of the Office for Official Publication of the European Communities.
18. Opinion of the European Economic and Social Committee on the 'Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the rules on the place of supply of electricity and gas' (COM(2002) 688 final- 2002/0286 (CNS)) (2003/C 133/13).
19. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX–751. 2 str. // Valstybės žinios. 2002 m. balandžio 5 d. Nr. 35–1271.
20. Council directive of 16 December 1991 Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC with a View to the Abolition of Fiscal Frontiers (91/680/EEC) (OJ L 376, 31.12.1991) Consolidated text produced by CONSLEG system of the Office for Official Publication of the European Communities.
21. Value-Added Tax, Information Leaflet No. 26/01, Intra-Community Supplies, November 2001, Revenue. www.revenue.ie
22. Consumption Tax Guidance Series, 1-2 July 2003, Paris, OECD Headquarters Directorate For Financial, Fiscal And Enterprise Affairs Committee On Fiscal Affairs DAF/CFE(2003)43/ANN2. www.oecd.org
23. Annex II: Paper On Place Of Consumption Principle Response To January 2000 Place Of Consumption Paper Prepared By Working Party No. 9 Sub-Group On Electronic Commerce. www.oecd.org



The Legal Regulation of the Taxation of Electricity Supply in the European Union

Doctoral Candidate Saulė Milčiuvienė

Law University of Lithuania

Keywords: *value added tax, electricity market, place of electricity supply.*

SUMMARY

Electricity trade among the EU Member States increases because of electricity market liberalization and rapid development of new technologies. As a result, new trends in the development

of social relations occur which have to be regulated taking into consideration their nature, the economical and political significance. This paper aims to study the necessity to regulate taxation of electricity supply by value added tax in terms of specific legal norms in the European Union. The processes of electricity market liberalization and specific physical characteristics of electrical energy cause this necessity. When Lithuania becomes a member of the European Union, the issue of electrical energy taxation will become relevant, as new possibilities for electrical energy trade with the other EU Member States will be opened.

The first part of the paper points out the correlation among the processes of electricity market liberalization, the tax policy and the creation of the EU's single market. The importance of the creation of electricity market in order to strengthen the EU competitiveness is emphasized. The main stages in the process of electricity market liberalization are discussed. This part also deals with different aspects of the regulation and the significance of harmonization of value added tax among the EU Member States for the creation of the EU's single market.

The second part of the paper is devoted for the analysis of tax features, which have to be implemented by the legal regulation. Such an analysis is necessary because the suitability of legal norms, which regulate the taxation of electricity supply, is estimated according to their ability to accomplish these indispensable features of taxation.

The analysis of the legal norms, which regulate some particular aspects of electricity supply taxation, is revealed in the third part of the paper. The specificity of electricity supply as a subject of value added tax and specific physical characteristics of electrical energy, which deal with its legal regulation in terms of electricity supply taxation, are discussed. The main focus is made on the analysis of legal norms, which define the place of electricity supply. A comparative analysis of legal regulation, where the criteria used to determine the place of goods and electrical energy supply are distinguished, is carried out and their practical application problems in electricity trade among the EU Member States are discussed.

The legal regulation of the reverse charge is discussed. This system enables to shift the burden of taxation from suppliers to customers. In this way a supplier is released from various procedures related to value added tax, which must be performed in the process of selling electrical energy to customers belonging to another Member State.

The legal regulation of electricity import taxation is also shortly reviewed in this article.

