

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

GEDIMINAS LAUCIUS

**TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ IR PRIEVOLĖS
REGISTRUOTIS PVM MOKĖTOJU SANTYKIS
PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO RAIDOS
KONTEKSTE**

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

Vadovė
lekt. J. Tušaitė

VILNIUS, 2009

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

**TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ IR PRIEVOLĖS
REGISTRUOTIS PVM MOKĖTOJU SANTYKIS
PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO RAIDOS
KONTEKSTE**

Verslo teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S105

Vadovė
lekt. J. Tušaitė
2009 1...

Recenzentas
.....
2009 12

Atliko
VRTmn8-01 gr. stud.
G. Laucius
2009 11 25

VILNIUS, 2009

TURINYS

IVADAS.....	1
1. PVM ATSIKADIMAS, PRIGIMTIS IR RAIDA	8
1.1. Istorinė apyvartos mokesčių raida	8
1.2. Apyvartos mokesčių sistemos	16
1.2.1. Vienpakopė apmokestinimo sistema	16
1.2.2. Daugapakopė apmokestinimo sistema	22
2. PVM RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE IR LIETUVOJE.....	36
2.1. PVM raida Europos Sąjungoje	36
2.2. PVM raida Lietuvoje	43
3. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ IR PRIEVOLĖS REGISTRUOTIS PVM MOKĖTOJU SANTYKIO PROBLEMA.....	46
3.1. Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatos.....	46
3.2. 2006/112/EB direktyvos nuostatos.....	50
3.3. ES direktyvų ir nacionalinės teisės santykis	53
3.3.1. Dėl Nacionalinės teisės ir Europos sąjungos teisės santykio	53
3.3.2. Dėl direktyvų tiesioginio veikimo	54
3.3.3. Dėl direktyvų tiesioginio veikimo ribojimo	56
3.3.4. Dėl galimybės vadovautis direktyvų nuostatomis nacionalinės teisės požiūriu	57
3.4. Teismų praktika dėl teisės į atskaitą ir prievolės registruoti PVM mokėtoju santykio ...	59
3.4.1. ETT praktika	59
3.4.2. LVAT praktika	61
3.4.3. Lenkijos teismo sprendimo išvados	62
IŠVADOS IR SIŪLYMAI.....	65
LITERATŪROS SĄRAŠAS	68
ANOTACIJA.....	73
ANNOTATION	74
SANTRAUKA	75
SUMMARY	77

IVADAS

Magistro baigiamojo darbo aktualumas ir naujumas. Pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM arba pridėtinės vertės mokestis) raida, vykusį pastaruosius 50 metų, ir stulbinančiai staigus šio mokesčio išplitimas pasaulyje (šiuo metu PVM yra įsivedusios apie 150 pasaulio valstybių) laikomi vienomis svarbiausių ir įdomiausių šiandieninės pasaulinės mokesčių geografinės plėtos tendencijų. PVM svarbą valstybių fiskalinei politikai sunku pervertinti – statistiškai šis mokestis jį įsivedusiose valstybėse sudaro apie penktadalį visų biudžeto pajamų¹. Pagrindinėmis priežastimis, nulėmusiomis beprecedentį PVM populiarumą ir sparčią mokesčio integraciją į daugumos pasaulio valstybių mokestines sistemas, laikytini reikšmingi alternatyvių netiesioginių apyvartos mokesčių sisteminiai trūkumai, darantys neigiamą įtaką tarptautinei prekybai bei konkurencijos sąlygoms, iškreipiantys natūralias ekonominio vystimosi tendencijas verslo struktūrų integracijos linkme, žlugdantys smulkųjį ir vidutinį verslą, ignoruojantys vartotojų interesus vartoti pagrįstai įkainuotą produkciją bei ribojantys galimybes užtikrinti apyvartos mokesčių neutralumą ekonominių, socialinių ir teisinių procesų atžvilgiu. Tuo tarpu 1954 m. prancūzo M. Lore išrastas PVM visų šių trūkumų neturi. Pridėtinės vertės mokesčio besąlyginis pranašumas prieš alternatyvius apyvartos mokesčius slypi unikaliame prekių ir paslaugų apmokestinimo mechanizme, sudarančiame sąlygas apmokestinti tik kiekvienoje iš prekių ir paslaugų paskirstymo grandžių sukurta pridėtinę vertę, atsiribojant nuo rizikos tas pačias prekes ir paslaugas apmokestinti du ar daugiau kartų, kas kitose apyvartos mokesčių sistemose lemia ydingą kumuliacinį mokesčio kaupimo efektą. Išvardintų trūkumų PVM sistemoje leidžia išvengti ekonominės veiklos vykdymui patirto pirkimo PVM atskaitos instrumentas, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio sistemos branduolys bei funkcionavimo pagrindas. Pridėtinės vertės mokesčio atskaita reiškia, kad apmokestinamieji asmenys, vykdantys ekonominę PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę iš už savo teikiamas paslaugas ar prekes priskaičiuotų PVM sumų atimti pirkimo PVM sumas, patirtas įsigyjant prekes ir paslaugas, reikalingas apmokestinamosios veiklos vykdymui. Tokia teisė sudaro sąlygas apmokestinti tik gamybos ir paskirstymo procese sukurta pridėtinę vertę, neutralizuoti mokesčio įtaką tiekimams, vykstantiems verslo sektoriaus viduje, išvengti dirbtinės verslo subjektų integracijos bei realizuoti PVM, kaip vartojimo mokesčio, priedermę – apmokestinti tik galutinį vartojimą. Vertinant tai, kas pasakytą, svarbu, kad pirkimo PVM, patiriamo kiekvienoje iš ekonominės veiklos stadijų, atskaita apmokestinamiesiems asmenims būtų arba visai neribojama, arba ribojama tik išimtiniais atvejais ir tik proporcingai tokiu ribojimu siekiamiems tikslams.

Atsižvelgdami į PVM atskaitos esmę ir svarbą darniam ir efektyviam pridėtinės vertės mokesčio funkcionavimui, šiame darbe mes **nagrinėjame problemą, ar pagrįstai Lietuvos Respublikos**

¹ **Consumption Tax.** http://www.oecd.org/topic/0,3373,en_2649_33739_1_1_1_1_37427,00.html [žiūrėta 2009 06 14]

pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) nuostatos, suteikiančios teisę į PVM atskaitą tik PVM mokėtojams, riboja apmokestinamųjų asmenų teisę į pirkimo PVM, patirto ir sunaudoto apmokestinamoje veikloje iki registracijos PVM mokėtoju, atskaitą.

Problemos ištirtumas. Lingvistiškai interpretuojant PVM įstatymo nuostatas, teisė į PVM atskaitą PVM įstatyme nustatyta tik PVM mokėtojams. Lietuvos Respublikos mokesčių administratorius savo praktikoje laikosi pozicijos, kad asmuo, nors ir vykdančis ekonominę veiklą, bet nesantis PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu tampa galutiniu vartotoju. Todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) tiekėjui įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM jam nekompensuojamas, t.y. jis neturi teisės į PVM atskaitą². Tačiau Europos Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB „Dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos“ (toliau – Direktyva) nuostatos ir Europos Teisingumo teismo (toliau – ETT arba Europos Teisingumo teismas) praktika apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą sieja tik su 1) pardavėjo pareigos apskaičiuoti pardavimo PVM, kurį apmokestinamasis asmuo siekia atskaityti, atsiradimu, 2) sąlyga, kad prekes ir paslaugas, kurių pirkimo PVM siekiama atskaityti, apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamoje veikloje bei 3) prekių ar paslaugų tiekimą patvirtinančios PVM sąskaitos-faktūros turėjimu, nenumatydamas galimybės valstybėms narėms riboti apmokestinamųjų asmenų teisės į PVM atskaitą prievole registruotis PVM mokėtoju.

Mokestinio ginčo metu, Lietuvos mokesčių administratoriui atsisakius savo praktikoje vadovautis paminėtomis Direktyvos ir ETT sprendimų nuostatomis, dėl aptariamų problemų nevienareikšmiškumo ir neištirtumo negalėdama priimti sprendimo Mokestinių ginčų komisija 2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimu Nr. S-280 (7-255/2009)³ kreipėsi į ETT, prašydama priimti preliminarų sprendimą, išaiškinantį teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykio specifiką.

Tyrimo objektas – teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis.

Tyrimo dalykas – Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatų, ribojančių apmokestinamųjų asmenų teisę į pirkimo PVM, patirto ir sunaudoto apmokestinamoje veikloje iki registracijos PVM mokėtoju, atskaitą atitikimas pridėtinės vertės mokesčio sistemos prigimčiai ir Europos Sąjungos teisei.

Hipotezė. Vertindami 2006/112/EB Direktyvos ir ETT praktikos nuostatas, manome, kad galbūt Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatos, ribojančios apmokestinamojo asmens teisę į iki įsiregistravimo PVM mokėtoju patirtą pirkimo PVM atskaitą, netinkamai įgyvendina 2006/112/EB Direktyvos nuostatas.

² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009 m. birželio 22 d. sprendimas Nr. 69-168

³ Mokestinių ginčų komisijos prie Finansų ministerijos 2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimas Nr. S-280 (7-255/2009)

Magistro baigiamojo darbo tikslas. Darbe keliame tikslą per istorinės apyvartos mokesčių raidos prizmę atskleisti pridėtinės vertės mokesčio prigimtį ir įvertinti Lietuvos PVM įstatymo nuostatų, ribojančių apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą prievole registruotis PVM mokėtoju, atitikimą Europos Sąjungos teisei.

Magistro baigiamojo darbo uždaviniai. Siekiant įgyvendinti apibrėžtą tyrimo tikslą, darbe keliami uždaviniai:

1. Apžvelgti istorinę apyvartos mokesčių raidą, apyvartos mokesčių sistemas bei šių sistemų skirtingumus lemiančius apyvartos mokesčių bruožus;
2. Išnagrinėti ir atskleisti pridėtinės vertės mokesčio bruožus, lemiančius jo išskirtinumą kitų apyvartos mokesčių kontekste;
3. Išanalizuoti PVM raidą Europos Sąjungoje ir Lietuvoje bei įvertinti galimas mokesčio vystimosi tendencijas ateityje;
4. Išnagrinėti teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykio reglamentavimo panašumus ir skirtumus Europos Sąjungos ir nacionalinės Lietuvos teisės mastu;
5. Analizės pagrindu pateikti išvadas dėl Lietuvos PVM įstatymo nuostatų, ribojančių apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą prievole registruotis PVM mokėtoju, atitikimo ES teisės reikalavimams.

Tyrimo metodai. Tyrimo metodų pasirinkimą nulėmė šiame darbe nagrinėjama problema, siekiamas tikslas, iškelti uždaviniai bei tikrinama hipotezė. Magistro baigiamajame darbo naudojami tokie metodai:

1. **Istorinės apžvalgos metodas** naudojamas atskleidžiant apyvartos mokesčių raidos ypatybes;
2. **Palyginamasis metodas** iliustruoja apyvartos mokesčių panašumus ir skirtumus, padeda atskleisti nacionalinės ir Europos Sąjungos teisės reglamentavimo atitikties laipsnį;
3. **Analogijos metodas** sudaro galimybes atskleisti apyvartos mokesčių grupinius bruožus, nenagrinėjant specifinių kiekvieno mokesčio ypatybių atskirai;
4. **Apibendrinimas** naudojamas, siekiant atsiriboti nuo nagrinėjamos problemos išsprendimui neaktualių konkretybių, dėmesį sutelkiant tik į esminius mokesčio reiškinių požymius;
5. **Loginės dedukcijos metodas** darbe pasitelkiamas patikrintų ir įrodytų duomenų pagrindu, formuluojant naujas išvadas;
6. **Sisteminės analizės metodas** naudojamas nustatant Europos Sąjungos ir nacionalinės teisės santykį, identifikuojant ETT praktikos, Europos Sąjungos ir Lietuvos nacionalinės teisės nuostatų sisteminę ryšį, lemiantį direktyvų tiesioginio veikimo galimybę, atskleidžiant tikrąją 2006/112/EB ir PVM įstatymo nuostatų prasmę bei padedantį suprasti atskirų teisės aktų, jų dalių ir straipsnių įtaką vieni kitiems;

7. **Teisės aktų ir teismų praktikos analizės metodas** pasitelkiamas, siekiant nustatyti darbe analizuojamos problemos reglamentavimo būklę Lietuvoje ir Europos Sąjungoje, atskleidžiant norminių nuostatų tikrąją prasmę bei įvertinant kolizinių prieštaravimų sprendimo galimybes;
8. **Prognozavimo metodas** naudojamas vertinant galimas ateities PVM raidos tendencijas Europos Sąjungoje ir Lietuvoje;
9. **Darbo autorius taip pat remiasi asmenine patirtimi**, sukaupia mokesčių klausimais konsultuojant verslo subjektus ir atstovaujant jų interesus mokestiniuose ginčuose profesinės praktikos tarptautinėje audito ir verslo konsultavimo kompanijoje UAB „Ernst&Young Baltic” metu.

Informacijos šaltiniai. Magistro baigiamajame darbe remiamais Lietuvos ir užsienio autorių literatūra, Europos Sąjungos ir Lietuvos teisės aktais, teisės aktų aiškinamaisiais aktais, mokesčių administratoriaus parengtais apibendrintais mokesčių įstatymų komentarais, ETT, LVAT ir Lenkijos teismų praktika, magistro baigiamųjų darbais, publikuotais moksliniais straipsniais bei informacijos šaltiniais esančiais internete.

Magistro baigiamojo darbo struktūra ir apimtis. Magistro baigiamąjį darbą sudaro įvadas, dėstomoji dalis (3 skyriai), išvados ir pasiūlymai, literatūros šaltinių sąrašas, anotacija (lietuvių ir anglų kalbomis) bei santrauka (lietuvių ir anglų kalbomis). Pirmajame skyriuje apžvelgiama istorinė apyvartos mokesčių raida, charakterizuojamos apyvartos mokesčių sistemos, nustatomi jų panašumai ir skirtumai, lemiantis kiekvienos iš sistemų privalumus bei trūkumus. Kitų apyvartos mokesčių įvairovės kontekste pristatomas pridėtinės vertės mokestis, ypatingą dėmesį skiriant PVM atskaitai, kaip PVM unikalumą ir išskirtinumą lemiančiam mokestiniam mechanizmui. Antrajame skyriuje apžvelgiama pridėtinės vertės mokesčio raida bei tendencijos Lietuvoje ir Europos Sąjungoje. Trečiajame skyriuje nagrinėjamas teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykio reguliavimo panašumai ir skirtumai Lietuvoje ir Europos Sąjungoje, vertinama Europos Sąjungos direktyvų tiesioginio veikimo galimybė kolizijos su nacionaline teise atveju, pateikiama ETT, LVAT ir Lenkijos Aukščiausiojo Teismo praktika dėl teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykio. Bendra darbo apimtis 78 puslapiai. Darbe pateiktos 9 lentelės, panaudota 70 literatūros šaltinių.

1. PVM ATsirADIMAS, PRIGIMTIS IR RAIDa

1.1. Istorinė apyvartos mokesčių raida

Jau nuo senų laikų vienas iš reikšmingiausių valstybės išlaidų finansavimo šaltinių buvo apyvartos mokesčiai. Šių mokesčių šaknys siekia senovės civilizacijas (R. Grabower, 1962)⁴. Dar senovės romėnai taikė bendrą apyvartos mokestį prekėms parduotoms turguje ar aukcione. Šią sistemą romėnai išplėtė ir į užkariautas imperijos teritorijas: Egiptą, Prancūziją ir Ispaniją. Šiose valstybėse apyvartos mokesčiai buvo ir toliau taikomi net ir Romos imperijai žlugus.

Viduramžiais ir vėlesniais amžiais apyvartos mokesčiai plačiai išplito kone po visą Europą. Ypatingai jie buvo populiarūs Ispanijoje, kurioje apyvartos mokestis „*Alcabala*“ iš pradžių buvo pradėtas taikyti nacionaliniu mastu, o vėliau perkeltas ir į kitas Ispanijos įtakos sferoje buvusias valstybes. Įdomu, kad būtent Ispanijos pastangos įvesti 10% pardavimų mokestį kolonijinėje Olandijoje buvo viena iš pagrindinių 1566 – 1579 m. Nyderlandų revoliuciją paskatinusių priežasčių galiausiai atvedusių Olandijos provincijas prie nepriklausomybės (G. Parker, 1979)⁵.

Pastebėtina, kad istoriškai apyvartos mokesčių įvedimas beveik visose valstybėse būdavo neatsiejamai susijęs su visuomeniniais kataklizmais. Vokiečiai šių mokesčių įvedimą vaizdžiai vadina „krizė, karas ir pokariniai mokesčiai“ arba tiesiog „sielvarto vaikai“ (R. Grabower, 1962). Šie palyginimai ypatingai tiksliai tinka apibūdinti Naujausiųjų laikų apyvartos mokesčių atsiradimą.

Vokietijoje modernus apyvartos mokestis buvo įvestas 1916 m. - viduryje Pirmojo pasaulinio karo, siekiant padengti be perstojo augančias vyriausybės išlaidas šiam karui finansuoti. Prancūzijoje ir Belgijoje apyvartos mokesčiai visuomenėms pristatyti 1921 m. kaip kraštinė priemonė kompensuoti pragaištingus Pirmojo pasaulinio karo padarinius šių valstybių ekonomikoms. Anglijoje *Bendrasis pirkimo mokestis*, dar vadinamas *Bendraja akcizų sistema*, kurios funkcionavimas visumoje analogiškas apyvartos mokesčiams, buvo nustatytas 1940 m. Priežastis paskatinusi anglus įsivesti tokio pobūdžio mokestį buvo valstybės biudžeto išteklių nepakankamumas finansuoti dalyvavimą Antrajame pasauliniame kare. Olandija ir 26 JAV valstijos 1933 m. apyvartos mokesčius įsivedė *Didžiosios depresijos* akivaizdoje, nebeužtekdamos biudžeto pajamų iš tradicinių mokesčių (daugiausia tiesioginių) savo išipareigojimų visuomenės nariams vykdymui užtikrinti (B. Terra, J. Kajus, 2007)⁶.

Visais aukščiau paminėtais atvejais *Pardavimų mokestis*, pasižymintis nedideliais tarifais, reikšmingu pajamingumu bei santykinai neskausmingu mokesčio surinkimu, krizinėse situacijose

⁴ Grabower R. Die Umstattsteuer. Ihre geschichte und gegenwertigen Gestaltung im In- und Ausland – Köln, 1962.

⁵ Parker G. The Dutch Revolt (Revised Edition) – London, 1979. – ISBN 978-0-14-013712-5

⁶ Terra B., Kajus J. A guide to European VAT directives. Introduction to European VAT – Amsterdam: Charlottenlund, 2007.

valstybių vyriausybėms atrodė itin patrauklia fiskalinių problemų sprendimo priemonė. Po Antrojo pasaulinio karo dar labiau ryškėjo tendencija diegti apyvartos mokesčius faktiškai visų pasaulio valstybių mokestinėse sistemose, kurie ilgainiui virto nepakeičiamu vyriausybės įrankiu finansuojant dideles biudžetų išlaidas – šiai dienai vienokia ar kitokia forma apyvartos mokesčius yra įsivedusios 150 pasaulio valstybių, o Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai priklausančių valstybių narių biudžeto pajamos iš šių mokesčių sudaro vidutiniškai 30% visų valstybių narių fiskalinių išteklių⁷.

Pagrindinis apyvartos mokesčių požymis, skiriantis juos nuo kitų mokesčių, yra šio mokesčio objektas, kuris iš esmės yra prekės ir paslaugos, skirtos privačiam vartojimui, priešingai nei verslo subjektų pelnas, piliečių pajamos, kilnojamas ar nekilnojamasis turtas tiesioginių mokesčių atveju. Dėl išskirtinio apyvartos mokesčių objekto šių mokesčių našta perkeliama galutiniam vartotojui, kuris aptariamą mokestį sumoka kartu su prekės ar paslaugos kaina. Tuo tarpu tiesioginių mokesčių našta galutiniam vartotojui, bent jau tradiciniu supratimu, nėra perkeliama. Dėl savo specifinės prigimties apyvartos mokestis gali būti apibūdintas kaip „*Bendrasis netiesioginis vartojimo mokestis*“ (J. Reugebrink, 1976)⁸. Toliau kiekvieną sudėtinį apibrėžimo elementą aptarsime atskirai.

Bendrasis mokestis

Visuotinai priimta apyvartos mokesčius laikyti bendraisiais mokesčiais dėl kelių priežasčių. Pirma, apyvartos mokestis yra priešpastatomas specialiesiems netiesioginiams mokesčiams, pvz. – akcizų mokesčiui. Pasak mokslininkų, pagrindiniai požymiai, leidžiantys kvalifikuoti akcizų mokesčius kaip specialiuosius netiesioginius mokesčius, yra: 1) objektinis selektyvumas – akcizais apmokestinamas tik baigtinis konkrečių prekių (išimtiniais atvejais ir paslaugų) sąrašas; 2) kiekybinis mokestinės prievolės dydžio nustatymo metodas – už atitinkamą apmokestinamos prekės kiekį yra nustatytas fiksuoto dydžio akcizų tarifas; 3) dualistinė akcizų paskirtis – pradžioje, kai tik šie mokesčiai buvo įvesti, jų įvedimo motyvas buvo išimtinai ekonominis, t.y. padidinti biudžeto įplaukas, tačiau pastaruoju metu pastebima, kad akcizai veikiau yra naudojami kaip vartotojų elgesio koordinavimo priemonė, siekiant socialinių, aplinkos apsaugos ar visuomeninės sveikatos priežiūros tikslų⁹. Tuo tarpu apyvartos mokesčiais siekiama išimtinai fiskalinių tikslų, be išimčių apmokestinant *visas* privačių poreikių tenkinimui skirtas juridinių ir fizinių asmenų vartojimo išlaidas.

⁷ **Consumption tax.** Požymiai: netiesioginių mokesčių dalis valstybių biudžeto pajamose.
http://www.oecd.org/topic/0,3373,en_2649_33739_1_1_1_1_37427,00.html [žiūrėta 2009 09 04]

⁸ **Reugebrink J.** The Sixth Directive for Harmonization of value Added tax – Amsterdam, 1978. – ISBN-10: 9060022297

⁹ **Consumption tax trends.** Požymiai: Akcizų mokesčio skiriamieji bruožai.
http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html [žiūrėta 2009 09 04]

Dėl šios priežasties yra laikomasi požiūrio, kad, norint pasiekti visa apimančio ir nediskriminacinio šių mokesčių pobūdžio, jais turėtų būti apmokestinamos ne tik visos tiekiamos prekės bet ir paslaugos. Tokia pozicija, mūsų nuomone, yra pagrįsta, kadangi dažnai atvejais konkreti prekė yra tiesioginis konkrečios paslaugos pakaitalas (substitutas). Pavyzdžiui, sugedus automobiliui, savininkas turi dvi alternatyvas: 1) pakeisti sugedusias automobilio detales naujomis (*prekių tiekimas*) arba 2) remontuoti senąsias detales (*paslaugų teikimas*); siekdamas išvalyti nešvarius skalbinius asmuo gali rinktis: 1) įsigyti skalbimo mašiną (*prekių tiekimas*) arba 2) nunešti skalbinius į valyklą (*paslaugų teikimas*). Todėl pasirinkus apyvartos mokesčiu apmokestinti tik tiekiamas prekes (*naujas detales ar skalbimo mašiną*), neapmokestinant paslaugų teikimo (*remonto ar valymo paslaugų*) būtų nepagrįstai ir neproporcingai iškraipomos prekių ir paslaugų konkurencinės galimybės (Cf. G. Mundstock, 1987)¹⁰.

Tačiau iki šiol dažnai būdavo vengiama įtraukti paslaugas į apyvartos mokesčių objekto apimtį. Kodėl? Iš esmės galima išskirti tris pozicijas, kad apyvartos mokesčių būtų apmokestinamos tik prekės, šalininkų argumentų grupes.

Pirma, paslaugų, kurios faktiškai yra naudojamos verslo subjektų veikloje, apmokestinimas apyvartos mokesčiu kartais (priklausomai nuo apyvartos mokesčio sistemos modelio) sąlygotų dvigubo apmokestinimo efektą bei galėtų lemti nepageidaujamą tokių socialiai jautrių paslaugų kaip švietimo, kultūros ar medicinos apmokestinimą.

Antra, ilgą laiką buvo visuotinai priimta manyti, kad paslaugų apmokestinimas prilygtų darbo jėgos apmokestinimui, kas, laikoma, jog iš esmės nederėtų su vartojimo mokesčio prigimtimi, kuri yra nustatyti mokesčines prievoles, išimtinai susijusias tik su privačių poreikių tenkinimui skirtais ekonominės apyvartos produktais.

Trečia, daugelio valstybių fiskalinės politikos formuotojai laikėsi atsargios pozicijos paslaugų apmokestinimo atžvilgiu dar ir dėl tos priežasties, kad smulkiosios įmonės, kurios dažnai yra vyraujančios konkrečių paslaugų tipų teikėjos, dėl savo dydžio ir administracinių mokesčių surinkimą kontroliuojančių institucijų išteklių nepakankamumo galėtų sėkmingai vengti apyvartos mokesčio mokėjimo ir taip ženkliai mastu sąlygoti konkurencijos iškraipymus santykyje su didesniaisiais paslaugų teikėjais, sąžiningai vykdančiais savo mokesčines prievoles.

Tačiau, net ir vertindami aukščiau paminėtas priežastis, dauguma mokesčių teisės teoretikų ir praktikų argumentus prieš paslaugų įtraukimą į apyvartos mokesčių bazę laiko nepakankamais eliminuoti potencialią žalą konkurencijai, kuri būtų padaryta, jei apyvartos mokesčiais būtų apmokestinamos išimtinai tik prekės.

Mokesčių teisės specialistai kartu pažymi, kad apmokestinant apyvartos mokesčiais tik prekes, būtų pasiektas visuomenėse nepageidaujamas regresinio apmokestinimo efektas, kai didesnes pajamas gaunančių visuomenės narių sumokamų apyvartos mokesčių dalis bendrųjų asmeninių pajamų

¹⁰ Mundstock Cf. G. Florida Services: You only tax twice? Tax notes 1137, Harvard Law School, 1987

atžvilgiu būtų mažesnė nei mažiau uždirbančių asmenų, kadangi statistiškai didesnes nei vidutines pajamas gaunančių asmenų išlaidų procentinė dalis, tenkanti paslaugoms, bendrųjų asmeninių išlaidų krepšelyje yra didesnė nei vidutines ir mažesnes nei vidutines pajamas uždirbančių asmenų. Kitaip tariant, didesnes pajamas uždirbantys asmenys pirktų santykinai daugiau paslaugų, kurios apyvartos mokesčiu neapmokestinamos, ir dėl to į valstybės biudžetą apyvartos mokesčio pavidalu turėtų sumokėti mažesnę procentą nuo savo visuminių vartojimo išlaidų nei mažiau uždirbantys mokesčių mokėtojai, kurie didesniąją dalį savo pajamų išleistų būtiniausio vartojimo prekėms.

Generalinis advokatas savo išvadoje Europos Teisingumo teismo byloje C-330/95 ¹¹ pažymėjo, kad PVM, kaip apyvartos mokesčio, prigimtis reikalauja, jog vienodose situacijose apmokestinamieji asmenys būtų vertinami vienodai, o skirtingose – skirtingai, todėl ir valstybių, įsivedusių apyvartos mokesčius, praktika, kai apyvartos mokesčių našta krenta tik prekių vartotojams, dėl ko paslaugų pirkėjai atsiduria nepagrįstai palankesnėje padėtyje, o paslaugų tiekėjai įgyja konkurencinį pranašumą prieš savo konkurentus prekių tiekėjus, istorijos bėgyje neatlaikė kritikos ir turėjo prisitaikyti prie apyvartos mokesčio objekto, apimančio prekes ir paslaugas, šalininkų propaguojamo mokesčio modelio. Iš Generalinio advokato paminėto vienodo mokesčių situacijų traktavimo principo seka ir kitas svarbus reikalavimas – apyvartos mokesčiu turi būti apmokestinamos, tiek prekės, pagamintos mokesčių nustatančioje valstybėje, tiek prekės, importuojamos iš trečiųjų šalių, kadangi kitu atveju, užsienyje pagamintos prekės atsidurtų santykinai palankesnėje konkurencinėje padėtyje, nes vartotojai, įsigydami šias prekes nemokėtų vartojimo mokesčių.

Apibendrinant galima išskirti tokius apyvartos mokesčio požymius, kurie leidžia jį laikyti bendruoju mokesčiu:

1. Šiuo mokesčiu apmokestinamas prekių ir paslaugų vartojimas, neišskiriant atskirų prekių ar paslaugų grupių, taip pat nediferencijuojant objekto tarp prekių ir paslaugų;
2. Apyvartos mokesčiu nustatomos mokesinės prievolės tiek prekėms, pagamintoms mokesčių nustatančioje valstybėje, tiek pagamintoms trečiosiose valstybėse;
3. Šio mokesčio pagrindinė paskirtis, su retomis išimtimis, yra generuoti valstybės biudžeto pajamas, o ne daryti įtaką visuomenėje vykstantiems procesams.

Vartojimo mokestis

Kaip jau minėta anksčiau, apyvartos mokestis yra vartojimo mokestis. Tačiau kokią reikšmę mokesčio kontekste įgyja žodis „vartojimas“? Kai kurios prekės gali būti sunaudojamos pilnai ir iškart, pavyzdžiui, stiklinė pieno ar sumuštinis. Kitų prekių vartojimas yra tęstinis procesas. Tokios prekės

¹¹ Europos Teisingumo Teismo 1997 m. liepos 3 d. sprendimas byloje C-330/95 „Goldsmiths (Jewellers) Ltd v Commissioners of Customs & Excise“

yra suvartojamos per ilgą laikotarpį, o kai kada ir visai nesuvartojamos, pavyzdžiui, meno kūriniai arba nekilnojamasis turtas. Ben Terra nuomone (B. Terra, J. Kajus, 2007), vartojimas neturėtų būti suprantamas aukščiau nurodyta prasme. Lemiamu kriterijumi, apibrėžiančiu vartojimą, turėtų būti laikomas pirkėjo išlaidų buvimo aplinkybė, o dirbtinis atribojimas tarp greitojo ir tęstinio vartojimo neturėtų būti aktualus, nustatant vartojimo egzistavimo faktą.

Mokestinė prievolė apskaičiuoti ir sumokėti mokestį atsiranda iš karto po to, kai vartotojas patiria išlaidas. Tokiu atveju apmokestinamajam asmeniui, iš kurio atitinkamos prekės ar paslaugos buvo įsigytos, atsiranda prievolė vartotojo kartu su pirkinio kainą sumokėtą apyvartos mokestį išskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti į valstybės biudžetą. Kitaip tariant, mokestis yra visiškai nesusijęs su įsigyto pirkinio likimu, t.y. mokesčio prasme yra visai nesvarbu, ar pienas buvo išgertas, išpiltas ar surūgo. Tiesa, tam tikrais retais atvejais produkto likimas gali turėti reikšmės apyvartos mokesčio mokėjimo požiūriu, pavyzdžiui, tuo atveju, kai įsigyta prekė ar paslauga neatitinka nustatytų kokybės reikalavimų ir yra grąžinama ar jos atsisakoma nedelsiant po įsigijimo (nepanaudojus). Tokiu atveju prekių ar paslaugų teikimo sandoris būtų laikomas neįvykusi ir mokestinių pasekmių nesukeltų.

Mokesčių teisės teorijoje teigiama, kad nagrinėjant bendruosius vartojimo mokesčius turėtų būti betarpiškai taikoma taisyklė: „vartojimas = pirkėjo patirtos išlaidos“, kitais žodžiais tariant, vartojimas yra laikomas įvykusi iš karto po to, kai tik įvyksta prekių ar paslaugų tiekimo sandoris. Paminėtina, kad dauguma apyvartos mokesčių modelių skiria vartojimą verslo poreikių tenkinimo tikslais nuo vartojimo privačių poreikių tenkinimo tikslais, nustatydami mokestines prievoles tik vartojimui, kuris yra skirtas privatiems poreikiams tenkinti. Tačiau net ir šis atskyrimo kriterijus nepaaiškina visų praktikoje pasitaikančių situacijų, ypač tais atvejais, kai įsigyti produktai nėra privataus vartotojo visiškai sunaudojami.

Tais atvejais, kai šie produktai yra perleidžiami vieno privataus vartotojo kitam privačiam vartotojui jokių problemų neiškyla, kadangi prekės išlieka privataus vartojimo sferoje, o pagal bendrąją taisyklę apyvartos mokesčiu apmokestinamos tik apmokestinamųjų asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, tiekiamos prekės. Problemų atsiranda tuo atveju, kai asmens privačiai naudotos prekės yra perleidžiamos perpardavinėtojams ir taip sugrįžta į ekonominės veiklos sritį. Vartotojas tokiu atveju į perleidžiamo daikto kainą paprastai įtraukia dalį anksčiau sumokėto apyvartos mokesčio, kurią jis laiko dar „nesuvartota“. Tuo tarpu perpardavinėtojo naujam vartotojui perleidžiamos prekės jau antrą kartą bus apmokestinamos apyvartos mokesčiu. Tokiu būdu atsiranda mokesčių sukaupimo efektas, kai apyvartos mokestis du kartus nustatomas tai pačiai prekei. Taip teoriniu požiūriu susidaro paradoksali situacija, kai vartojimas, kuris apyvartos mokesčio požiūriu neskirstomas į greitąjį ir trunkamąjį, o sutapatinamas su išlaidų patyrimo momentu, faktiškai gali įvykti ne vieną kartą (B. Terra, J. Kajus, 2007).

Atsižvelgiant į aukščiau paminėtą bei į tai, kad tam tikrose situacijose (pvz. eksporto atveju) prekės yra apmokestinamos ne valstybėje, kurioje yra sumokamas atlygis už jas, o valstybėje, į kurią jos išvežamos (pvz. importo PVM), kyla klausimas, ar teorinė konstrukcija „vartojimas = pirkėjo patirtos išlaidos“ yra pagrįsta ir visada aktuali praktikoje?

Teorijoje laikomasi nuomonės, kad vis dėlto tokia teorinė konstrukcija yra universaliausia, nors ir negali būti be išimčių pritaikyta paaiškinti visoms praktinėms situacijoms. Tai tik dar karta pagrindžia seną tiesą, kad dauguma principų yra reliatyvūs. Jų paskirtis yra atskleisti konkrečios sistemos prigimtį, nurodyti raidos dėsnius ir tendencijas, o pati sistema pilnai įgyvendinama smulkesnių struktūrinių elementų pagalba, kurie neretai numato išimtis iš bendros taisyklės. Taip pat svarbu apyvartos mokesčius suvokti ne izoliuotam kontekste, o kartu su kitomis apmokestinimo formomis, ypač pajamų mokesčiais. Apyvartos mokesčiais apmokestinamos išlaidos, kurių šaltinis yra vartojančio subjekto pajamos, kurios yra atitinkamų tiesioginių mokesčių objektas. Todėl, manome, kad vertinant apyvartos mokesčius kaip vartojimo mokesčius, būtina atsiriboti nuo ekonominio požiūrio į vartojimą (vartojimą suvokiant kaip daikto naudingųjų savybių sunaudojimą), bet į vartojimą žvelgti kaip į įvykusio teisinio sandorio rezultatą (prekių ar paslaugų tiekimas = vartojimas). Tokia išeitinė pozicija padeda pašalinti loginį „vartojimas = pirkėjo patirtos išlaidos“ konstrukcijos nepakankamumą bei leidžia, atsiribojant nuo prekės ar paslaugos likimo, kuris sandorio sudarymo metu negali būti žinomas, objektyviai apmokestinti įvykusį prekių ar paslaugų teikimo sandorį.

Apibendrinant norime atkreipti dėmesį į tai, kad tam, jog galėtume apyvartos mokesčius vadinti vartojimo mokesčiais, reikia atsiriboti nuo ekonominio požiūrio į vartojimą, pirmenybę suteikiant teisinei „vartojimas = prekių/paslaugų teikimas = pirkėjo patirtos išlaidos“ sampratai.

Netiesioginis mokestis

Teorijoje būta bandymų sukurti vartojimo apmokestinimo modelių, pagal kuriuos būtų tiesiogiai apmokestinami patys vartotojai (N. Kaldor, 1955)¹². Tačiau praktikoje tiesioginis vartojimo apmokestinimo modelis pasirodė esantis neefektyvus. Todėl pasaulyje paplito apyvartos mokesčiai vartojimą apmokestinantys netiesiogiai.

Šiuolaikinės anglų kalbos žodynas¹³ netiesioginį apmokestinimą apibrėžia, kaip mokesčių rinkimo būdą, kai į vartotojų įsigyjamų prekių ar paslaugų kainą yra įskaičiuota vartojimo mokesčio suma, kurią apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pareiga atsiranda ne pačiam vartotojui, o prekių ar paslaugų pardavėjui.

¹² **Nicholas K.** An Expenditure Tax, London, 1955

¹³ **Longman Dictionary of Contemporary English.** Third edition. Longman Group Ltd, Essex, 2000, ISBN 0-582-2375-3

Netiesioginių mokesčių samprata ir jų atskyrimas nuo tiesioginių mokesčių yra pagrįsti prielaida, kad netiesioginis mokestis yra visa savo apimtimi pridedamas prie apmokestinamosios prekės ar paslaugos vertės, pilnai įskaičiuojamas į kainą ir yra be išlygų perkeliamas vartotojui. Tuo tarpu, klasikinėje tiesioginių ir netiesioginių mokesčių atribojimo teorijoje apie tiesioginius mokesčius teigiama, kad tiesioginiais mokesčiais apmokestinami išimtinai tik ekonominę veiklą vykdančys subjektai, o patys tiesioginiai mokesčiai jokios įtakos prekių ar paslaugų kainai neturi.

Tačiau šią klasikinę nuostatą dar 1964 m. sukritikavo Paryžiuje susirinkę žymiausi to meto ekonomistai (B. Terra, J. Kajus, 2007). Jie priėjo prie vieningos nuomonės, kad praktikoje dėl įvairių priežasčių netiesioginiai vartojimo mokesčiai dažnai nėra visa apimtimi perkeliami vartotojams. Priežastys, kodėl taip įvyksta gali būti įvairios: mokesčių vengimas, neįsiregistravimas mokesčio mokėtoju (tokiu atveju vartojimo mokesčio kaštai tenka pardavėjui, kadangi jis negali atskaityti apyvartos mokesčių sumų, patirtų įsigyjant jo ekonominės veiklos vykdymui reikalingas prekes ir paslaugas iš kitų mokesčių mokėtojų), didelis atitinkamos prekės ar paslaugos vartojimo elastingumas (santykinai neženkliai išaugus prekės/paslaugos kainai, reikšmingai pasikeičia šių prekių/paslaugų vartojimo mastas, dėl ko pardavėjui geriau apsimoka dalį mokesčio kaštų prisiimti savo sąskaita, sumažinant apmokestinamąją vertę, tačiau nekeičiant galutinės kainos) ir pan. Taip pat kvestionuota ir klasikinės teorijos nuostata, teigianti, kad tiesioginiais mokesčiais apmokestinami tik ekonominę veiklą vykdančys vienetai. Praktikoje išryškėjo tendencija, kad neretais atvejais dalis tiesioginio mokesčio viena ar kita forma vis dėlto yra perkeliama galutiniam vartotojui, pvz. įskaičiuojant dalį tiesioginio mokesčio kaštų į galutinę produkto kainą.

Dėl aukščiau nurodytų argumentų galima pagrįstai teigti, jog dirbtinis mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius neturi reikšmingos mokslinės vertės. Tačiau, nepaisant to, toks atskyrimas vis dėlto yra naudingas praktikoje dėl keleto priežasčių.

Pirma, net jeigu, priešingai įstatymų leidėjų ketinimams, ekonominiu požiūriu netiesioginiai mokesčiai nėra pilnai perkeliami vartotojui, o tiesioginiai – tenka ne tik ekonominę veiklą vykdančiam vienetui, teisiškai vis viena turi egzistuoti ryšys tarp mokesčio dydžio ir vartotojo sumokamos kainos, su kuria mokestis būtų perkeliamas vartotojui. Toks reikalingumas aktualus, nes tose apyvartos mokesčių sistemose, kuriose yra numatytas mokesčio atskaitos mechanizmas, to reikalauja pati apyvartos mokesčio prigimtis, kadangi mokesčiu yra apmokestinama sandorių grandinėje sukurta pridėtinė vertė, o ne kiekvienoje grandinėje įvykęs tiekimas. Tokiose sistemose apmokestinamasis asmuo savo apmokestinamos veiklos vykdymui iš kito apmokestinamojo asmens įsigijęs prekių ar paslaugų turi teisę atskaityti (susigrąžinti) kartu su šiuo mokesčiu sumokėtą apyvartos mokestį. Ir nors mokestis yra įskaičiuojamas ir į valstybės biudžetą sumokamas kiekvienoje tiekėjo grandinės stadijoje, bet dėl to, kad apmokestinamieji asmenys turi teisę šį mokestį atskaityti, faktiškai yra apmokestinama tik tiekimų grandinėje sukurta pridėtinė vertė, už kurią mokestį sumoka galutinis vartotojas,

įsigydamas prekę ar paslaugą savo privatiems poreikiams tenkinti. Todėl, jeigu neegzistotu prezumpcija, kad mokestis kiekvienoje grandinės dalyje yra be išlygų visas pridamas prie prekės ar paslaugos apmokestinamosios vertės, nebūtų galima tiksliai apibrėžti apmokestinamojo asmens, dalyvaujančio tiekimų grandinėje, teisės į apyvartos mokesčio atskaitą apimties.

Antra svarbi priežastis, kodėl mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius išlieka praktiškai labai reikšmingas, yra ta, kad apyvartos mokesčiai, kaip jau minėta, yra laikomi bendraisiais ir dėl to neturi būti skirtingai apmokestinamos prekės pagamintos valstybės viduje ir prekės importuotos iš trečiosios valstybės.

Siekiant neiškreipti konkurencijos, mokestine politika neskatinėti šalies gyventojų teikti pirmenybę iš užsienio valstybių importuotoms prekėms ir nedaryti neigiamos įtakos valstybės užsienio prekybos balansui, būtina sudaryti teises sąlygas, kad tiek vietinės, tiek importuotos prekės būtų apmokestinamos vienodu apyvartos mokesčio tarifu. Tam tikslui yra naudojamas „Paskirties valstybės apmokestinimo principas“. Šis principas reiškia, kad prekės, importuojamos iš trečiųjų valstybių, apyvartos mokesčiu turi būti apmokestinamos analogiškai kaip ir importo valstybėje pagamintos prekės. Tai yra pasiekama nustatant prievolę importuotojui priskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti adekvataus prekių paskirties valstybėje galiojančiam apyvartos mokesčio dydžiui importo mokestį. Šio principo taikymo privalumas yra tai, kad visiems produktams, parduodamiems galutiniam vartotojui, tenka vienoda apyvartos mokesčio našta (B. Terra, J. Kajus, 2007).

Su „Paskirties valstybės apmokestinimo principo“ taikymu yra susijusi rizika, kad prekės bus apmokestintos du kartus – prekių išgabenimo ir prekių paskirties valstybėse. Tokia situacija taip pat galėtų sąlygoti nepageidaujamą konkurencijos iškraipymą, nes tokiu atveju būtų diskriminuojamos importuotos prekės vietinių atžvilgiu, kadangi jos būtų ženkliai brangesnės dėl du kartus apskaičiuoto ir į galutinę kainą įtraukto apyvartos mokesčio. Todėl, siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo ir eksportuojamų prekių konkurencingumo, dauguma valstybių sutartinai eksportuojamų prekių apyvartos mokesčiu neapmokestina arba apmokestina 0% apyvartos mokesčio tarifu.

Tiesa, šio principo taikymas turi ir nedidelių trūkumų – administracinių formalumų sumokant mokestį prievolės neišvengiamumą, prekėms keliaujant tarp valstybių. Tačiau visumoje jis yra optimalus įrankis vienodom mokestinėm prievolėm vietinėm ir užsienio valstybėse pagamintoms prekėms nustatyti bei efektyvus būdas išvengti konkurencijos iškraipymų. Tai lemia ir „Paskirties valstybės apmokestinimo principo“ besąlygiško pranašumo prieš „Išgabenimo valstybės apmokestinimo principą“, kurio dėl jo nepopuliarumo ir nereikšmingo paplitimo plačiau šiame darbe neaptarinėjame.

Apibendrinant galima pasakyti, kad, nors apyvartos mokesčio traktavimas netiesioginiu mokesčiu ekonominiu požiūriu ne visada atlaiko kritiką, tačiau dėl to, kad priešingu atveju prekyboje tarp valstybių būtų neįmanoma taikyti „Paskirties valstybės apmokestinimo principo“, o pridėtinės

vertės mokesčio sistemose nebūtų galimybės apmokestinti tiekimų grandinėje sukurtos pridėtinės vertės, visuotinai priimta ši mokesčių laikyti netiesioginiu. *Bendruoju netiesioginiu vartojimo mokesčiu.*

1.2. Apyvartos mokesčių sistemos

Pasaulyje yra paplitusios dvi apyvartos mokesčio sistemos:

- Vienpakopė apmokestinimo sistema ir
- Daugiapakopė apmokestinimo sistema

1.2.1. Vienpakopė apmokestinimo sistema

Vienpakopėse apmokestinimo sistemose apyvartos mokesčiu yra apmokestinama viena iš tiekimų stadijų. Mokesčių teorijoje žinomos trys vienpakopės apmokestinimo sistemos porūšiai:

- Vienpakopis gamybos grandies apmokestinimas (gamybos mokestis);
- Vienpakopis didmeninės prekybos grandies apmokestinimas (didmeninės prekybos mokestis);
- Vienpakopis mažmeninės prekybos grandies apmokestinimas (mažmeninės prekybos mokestis);

Gamybos mokestis

Gamybos mokestis yra vienpakopės apmokestinimo sistemos porūšis, kuriame netiesioginiu vartojimo mokesčiu tiekimai yra apmokestinami vienoje iš ekonominio ciklo stadijų – gamybos stadijoje. Tuo tarpu prekybos tarpininkai (didmenininkai ir mažmeniniai) šioje sistemoje mokesčiui yra „neįdomūs“. Specifinis šio apmokestinimo būdo privalumas yra santykinai nedidelis apmokestinamųjų asmenų skaičius, dėl ko mokesčio administravimo kaštai yra gana nedideli. Šis vienpakopės apmokestinimo sistemos porūšis darosi vis populiariesnis besivystančiose šalyse, kadangi jis savo „mokestine logika“ yra panašus į šiose valstybėse jau egzistuojančius muitus ir akcizus. Toks panašumas leidžia pagrįstai tikėtis, kad nepatyrę šių valstybių mokesčių administratoriai sėkmingai administruos apyvartos mokesčio surinkimą.

Tačiau potenciali mokesčio administravimo nauda, atsirandanti dėl nedidelio mokesčių mokėtojų skaičiaus, yra nustelbiama ženklų šio apmokestinimo metodo trūkumų.

Pirma, produkcijos grandinėje vieno gamintojo produkcija dažnai naudojama kaip žaliava kito gamintojo gamybos procese. Pavyzdžiui, kepykla yra duonos gaminių gamintoja, tačiau tam, kad ji galėtų iškepti duonos kepalą, jai reikalingi miltai, kurie gaminami iš grūdų, cukraus, druskos, mielių ir kitų sudedamųjų elementų, kurie, prieš panaudojant juos miltų gamyboje, savo ruožtu praėjo kitas

gamybos stadijas. Todėl, jei visų šių produktų gamintojai bus apmokestinami gamybos mokesčiu, gamybos mokestis įgaus „kaskadinį“ efektą, nes susidarys tokia situacija, kai galutinis produktas, prieš perleidžiant jį į didmeninės prekybos stadiją, jau bus apmokestintas daugiau nei vieną kartą. Dėl šios priežasties tampa labai sudėtinga nustatyti konkretų mokesčio, kuriuo iš tikrųjų galutiniame etape bus apmokestinta duona, dydį. Be to, toks mokesčio daugiapakopis kaupimasis skatina restruktūrizuoti verslo operacijas arba, siekiant didesnės funkcinės integracijos, apimti daugiapakopės gamybos grandis vienos verslo struktūros ribose, arba priešingai – perleidžiant daugumą funkcijų ir kaštų prekybos grandinei, išvengiant šių sąnaudų neigiamos įtakos gamybos mokesčio apmokestinamajai vertei. Dėl to neretai tokios apmokestinimo sistemos padariniais būna mažiau efektyvios gamybos ir paskirstymo schemos ir dideli mokesčio tarifai, kuriais siekiama kompensuoti dalies pajamų netekimą, atsiradusį dėl optimizuojant mokesčius padarytų struktūrinių verslo procesų pertvarkų. Pavyzdžiui, gamintojai tokio apmokestinimo sąlygomis gali būti suinteresuoti perleisti tokias funkcijas kaip transportavimas, draudimas ar surinkimas ar panašias – prekybininkams.

Kita vertus, kai kurių iš šių trūkumų įmanoma išvengti. Tam reikalinga sudėtinga teisinė bazė, kuri sudarytų sąlygas veikti vadinamai „žiedinei sistemai“, kurioje gamybos mokesčiu neapmokestinamos mokesčio mokėtoju įsiregistravusio asmens kitam mokesčiu mokėtojui gamybos tikslais parduodamos prekės. Tačiau siekiant, kad būtų užtikrinta, jog prekės neapmokestinamame žiede bus panaudotos išimtinai gamybos procese, reikalingas painus ir brangiai kainuojantis formalių saugiklių kompleksas.

Antra, paprastai tiekimų grandinėje iki to momento, kol prekės pasiekia galutinį vartotoją, savo vaidmenį atlieka tarpininkai: didmenininkai ir mažmenininkai. Tačiau tokia tarpinių tiekimų grandinė būna ne visada, pavyzdžiui, kepyklėle parduoda duonos gaminius, išvengdama tarpininkų, tiesiai vartotojui. Tokiose situacijose, kai gamintojas parduoda prekes tiesiogiai galutiniam vartotojui, produkcijos kaina paprastai būna tokia pati arba labai panaši kaip ir mažmeninės prekybos grandyje. Tačiau tokios tiekimo schemos atveju iškyla apmokestinamosios vertės nustatymo problema. Jeigu mokestis būtų skaičiuojamas nuo visos prekės kainos, tuomet tiesioginio gamintojo tiekimo vartotojui atveju mokesčio našta produkcijos vienetui būtų didesnė nei tradicinės tiekimų grandinės atveju, kurioje didmenininkų ir mažmeninių maržos gamybos mokesčiu neapmokestinamos. Trumpiau tariant, siekiant mokesčio neutralumo, iš gamintojo tiesiogiai vartotojui parduodamos prekės kainos turėtų būti atimamos didmeninės ir mažmeninės prekybos grandžių maržos. Tačiau kaip nustatyti tikslią šių grandžių maržą? Kokius metodus pasitelkti? Suprantama, kad prekybos maržų dydžiui įtaką daro daugybė skirtingų veiksnių tokiu kaip prekybininko padėtis rinkoje, investicijų į platinimo tinklą apimtis, konkurentų skaičius ir panašūs kriterijai. Dėl tokio subjektyvumo atsiranda daug erdvės spekuliacijoms apmokestinamosios vertės dydžiu ir galimybių mokesčio vengimui.

Taip pat problemų gali atsirasti importuojant produkciją iš trečiųjų valstybių. Pilnai pagamintos žinomų prekės ženklų prekės, kurias importuoja didmenininkas ar reikšmingą padėtį rinkoje užimantis mažmeninės prekybos tinklo valdytojas dažnai išvengia rinkodaros ir kitų pardavimų sąnaudų, kurias analogiškų vietinių prekių gamintojas įtraukia į prekių apmokestinamąją vertę. Dėl tokios nelygiavertės vietinės ir importuotos produkcijos padėties gamybos mokestį įsivedusiose valstybėse dažnai nustatomi didesni mokesčio tarifai importuojamoms prekėms.

Ben Terra nuomone (B. Terra, J. Kajus, 2007), aukščiau aptarti gamybos mokesčio trūkumai nebūtų labai žalingi valstybėms ir verslo subjektams tol, kol šio mokesčio tarifai būtų labai nedideli. Mokesčių teorijoje sutariama, kad 2 % gamybos mokesčio tarifas nesąlygotų pragaištingų padarinių valstybių mokestinėms sistemoms ir verslo sąlygoms tose valstybėse. Tačiau, deja, valstybių, kurių fiskaliniams poreikiams užtektų tokių nereikšmingų pajamų iš bendrojo netiesioginio vartojimo mokesčio tikriausiai nėra.

Todėl apibendrinant norime pasakyti, kad nepaisant nedidelių mokesčio administravimo kaštų ir siauro mokesčio mokėtojų rato, gamybos mokestis turi reikšmingų trūkumų, kurie neleidžia šio mokesčio traktuoti, kaip efektyvaus netiesioginio vartojimo apmokestinimo modelio.

Didmeninės prekybos mokestis

Tiesą pasakius, pavadinimas „didmeninės prekybos mokestis“ ne visiškai tiksliai atspindi šio mokesčio esmę. Tiksliau būti jį vadinti „mokesčiu, apmokestinančiu paskirstymo stadiją, esančią iki mažmeninės prekybos stadijos“, kadangi šio mokesčio sistemose apmokestinamaisiais asmenimis yra ūkio vienetai, tiekiantys prekes mažmeninės prekybos atstovams ir tiesiogiai vartotojams. Lyginant šį mokestį su gamybos mokesčiu, apmokestinamųjų asmenų skaičius yra ženkliai didesnis. Tačiau šio didmeninės prekybos mokesčio atveju egzistuoja mažesnė rizika, jog mokesčio našta prekėms, parduodamoms tiesiogiai pirkėjams, reikšmingai skirsis nuo mokesčio naštos, tenkančios pirkėjams, įsigyjantiems prekes iš mažmenininkų. Toks šio mokesčio privalumo efektas yra įmanomas dėl to, kad apmokestinamoji stadija yra arčiau pirkėjo nei gamybos mokesčio sistemose.

Tačiau ir ši mokesčio sistema turi reikšmingų trūkumų.

Pirma, kaip ir gamybos mokesčio atveju, apmokestinamoji vertė nėra mažmeninė kaina. Dėl šios priežasties ne visada vienodoms prekėms tenka vienoda mokesčio našta, todėl tokio mokesčio sistemoje negali būti garantuojamas fiskalinis neutralumo principas.

Antra, tais atvejais, kai prekės gamybos ar didmeninės prekybos stadijose yra tiesiogiai tiekiamos vartotojui, mokesčio tikslais turi būti tiksliai įvertinta mažmeninės prekybos pelno marža. Ši marža turėtų būti atimama iš apmokestinamosios vertės. Tačiau nustatyti ir tiksliai įvertinti tokią maržą nėra paprasta, kadangi net ir vienodoms prekėms skirtingose prekybos vietose yra nustatomos skirtingo

dydžio pelno maržos. Be viso to, pastebėta, kad mažmeninės prekybos pelno marža paprastai prabangos prekėms yra reikšmingai didesnė nei būtinąjo vartojimo prekėms. Dėl šios priežasties tiek gamybos mokesčio, tiek didmeninės prekybos mokesčio sistemose santykinė mokesčio našta, tenkanti prekei, yra mažesnė apmokestinant prabangos prekes. Savaimė suprantama, toks mokesčio trūkumas gali būti išspręstas pritaikant skirtingus mokestinius sprendimus, tačiau jie sumažintų egzistuojančius sistemos privalumus (B. Terra, J. Kajus, 2007).

Trečia, visuotinai priimta laikyti, kad mokestis, kuris yra vadinamas bendruoju apyvartos mokesčiu, negali leisti sau prabangos neapmokestinti paslaugų teikimo. Kaip jau rašyta, skirtumas tarp prekių ir paslaugų yra dažnai labai miglotas. Todėl didmeninės prekybos mokesčio sistemose būdavo stengiamasi į mokesčio objekto apimtį įtraukti ir paslaugas. Tačiau šis uždavinys pasirodė gana sunkiai įgyvendinamas. Siekiant išvengti mokesčio sukaupimo efekto, paprastai mokesčiu apmokestinamas tik prekių ir paslaugų tiekimas mažmenininkams ir galutiniams vartotojams, tuo tarpu tiekimai tarp gamintojų ir didmenininkų yra ne šio mokesčio objektas. Tai neretai lemdavo įvairias kuriozines situacijas. Įsivaizduokite, dažytoją, turintį patalpoje nudažyti stalą. Pirmiausia, ką jis turi padaryti, tai išsiaiškinti, kas sėdės už šio stalo. Jei tai bus didmenininko ar gamintojo darbuotojas, toks dažymo paslaugų teikimas mokesčiu bus neapmokestinamas, tuo tarpu, jei stalu naudosis privatus asmuo ar mažmenininkas – didmeninės prekybos mokestis turės būti apskaičiuojamas ir sumokamas į valstybės biudžetą.

Ketvirta, kaip parodyta aukščiau, yra labai sudėtinga apibrėžti didmeninės prekybos mokesčio taikymo apimtį. Dažnai tokiais atvejais yra pasirenkama apmokestinamųjų sandorių kontrolės klausimą spręsti registruojant asmenis, turinčius teisę į tai, kad jiems tiekiamos prekės ar paslaugos būtų neapmokestinamos apyvartos mokesčiu. Pavyzdžiui, Šveicarijoje, tuo metu, kai ji vis dar taikė didmeninės prekybos mokestį, buvo sukurta sistema, pagal kurią visi verslo subjektai galėjo tapti registruotais verslo subjektais, o sandoriai tarp registruotų verslo subjektų didmeninės prekybos mokesčiu buvo neapmokestinami, tačiau, jei ūkio vienetas negalėdavo parodyti savo registracijos pažymėjimo, mokestis nuo jam skirtą tiekimo turėdavo būti mokamas. Dėl tokių mokestinių nuostatų dauguma mažmenininkų Šveicarijoje tapo registruotais ūkio vienetais. Tokiems mažmenininkams tiekiamos prekės ir paslaugos tapo neapmokestinamomis, tuo tarpu mažmeninės prekybos atstovų tiekiamos prekės ir paslaugos mokesčio požiūriu tapo apmokestinamos analogiškai kaip didmeniniai tiekimai. Kodėl mažmenininkai pasirinko tapti mokesčių mokėtojais. Akivaizdu, kad to priežastimi buvo aplinkybė, kad didmenininkų tiesioginiai tiekimai vartotojams faktiškai buvo apmokestinami mažesniu mokesčio tarifu nei tuo, kuris buvo taikomas tiekimams neįsiregistravusiems mažmeninės prekybos atstovams. Tuo tarpu, jeigu mokesčio našta tenkanti šiems tiekimams būtų buvusi adekvati, mažmenininkai nebūtų savanoriškai rinkęsi tapti apmokestinamaisiais asmenimis (J. Reugebrink, 1978).

Apibendrinant, galima daryti išvada, kad vienpakopėse apmokestinimo sistemose, kuriose apyvartos mokestis nustatomas grandyse, esančiose iki mažmeninės prekybos grandies stadijos, yra ypatingai sudėtinga apskaičiuoti mažmeninės prekybos pelno maržą ir dėl to vienodai apmokestinti tiekimus skirtingą mokestinį statusą turintiems pirkėjams.

Mažmeninės prekybos mokestis

Mažmeninės prekybos mokesčio apmokestinamųjų subjektų ratas neapsiriboja tik mažmeninės prekybos atstovais, šis mokestis aktualus visiems verslo vienetams, dirbantiems tiesiogiai su vartotojais. Todėl labai natūralu, kad mažmeninės prekybos mokestį moka ir gamintojai bei didmeninės prekybos atstovai, tais atvejais, kai jie tiekia prekes ar paslaugas tiesiogiai galutiniams vartotojams.

Šio mokesčio apmokestinamoji vertė yra mažmeninė prekės (paslaugos) kaina. Ši mokesčio savybė kartu yra ir didžiausias jo privalumas, lyginant jį su anksčiau aptartais mokesčiais, kadangi šiame mažmeninės prekybos mokesčio dydis gali būti apskaičiuotas preciziškai tiksliai. Taip pat šis mokestis nediskriminuoja skirtingų formų paskirstymo kanalų kaip ir nesukelia mokesčio naštos apskaičiavimo problemų, kaip tai įvyksta anksčiau aprašytuose mokesčių sistemose. Tačiau šalia šių privalumų galima pastebėti egzistuojant ir konkrečius šio mokesčio trūkumus (ypač lyginant jį su pridėtinės vertės mokesčiu).

Pirma, priekių (paslaugų) apmokestinimas įvyksta paskirstymo grandyje, kuri nėra ekonomiškai stipriausia. Todėl net ir tais atvejais, kai mokesčio našta perkeliama galutiniam vartotojui, susiduriama su mokesčio administravimo sunkumais. Mokesčiui apskaičiuoti ir deklaruoti reikalinga aukštas standartus atitinkanti buhalterinė apskaita, tuo tarpu ne visi mažmenininkai yra finansiškai pajėgūs tinkamai ir kvalifikuotai tokią apskaitą vesti. Dėl to egzistuoja rizika, kad mokesčių administratorius neturės galimybės operuoti adekvačiais duomenimis ir organizuoti efektyvaus mokesčių surinkimo proceso.

Antra, mažmeninės prekybos mokesčio sistemoje gali būti sunku atskirti apmokestinamus tiekimus nuo neapmokestinamų. Prekių (paslaugų) tiekimas verslo vienetams nėra šio mokesčio objektas, tačiau kiek ūkio vienetų įsigyja produkciją mažmeninės prekybos grandyje? Kaip tiekėjas turėtų įrodyti, kad jo atlikti tiekimai buvo pagrįstai neapmokestinti? Akivaizdu, kad tokie įrodymai turėtų būtų kaupiami buhalterijoje ir deklaruojami mokesčių administratoriui teikiamose ataskaitose, tačiau, kaip jau minėta aukščiau, ne visi mažmenininkai yra pajėgūs finansiniu ir organizaciniu požiūriu tinkamai vykdyti tokio masto mokestines prievoles.

Trečia, didelis mažmeninės prekybos mokesčio sistemos trūkumas, kuris yra būdingas daugiapakopėms apmokestinimo sistemoms, yra santykinai didelis mokesčių mokėtojų skaičius, kuris

padaro šį mokestį sudėtingą administruoti ir kartu neutralizuoja naudą, kurią suteikia mokesčio administravimui vienos paskirstymo pakopos apmokestinimas.

Ketvirta, kaip ir didmeninės prekybos mokesčio sistemoje, mažmeninės prekybos mokesčiu sudėtinga apmokestinti paslaugų teikimą. Pavyzdžiui, keleivių pervežimo oro transportu paslaugas teikiančios oro linijos keleivių kiekvieną kartą turėtų atskirai teirautis, ar jie skrenda verslo ar privačiais reikalais – tik kelionė privačiais tikslais turėtų būti apmokestinama šiuo apyvartos mokesčiu. Savaimė suprantama, oro linijos, siekdamas įrodyti mokesčio administratoriui mokesčio netaikymo pagrįstumą, turėtų kiekvieną kartą pasirūpinti keleivio kelionės tikslą nurodančiais dokumentais. Tai lemtų gremėzdišką mokesčio administravimą ir neproporcingai siekiamam tikslui verslo subjektų veiklos vykdymą apsunkinančias mokestines prievoles. Tačiau, kita vertus, paslaugų neapmokestinamas iškraipo prekių ir paslaugų konkurencines sąlygas ir skatina pagundą kai kuriuos verslo sandorius dirbtinai traktuoti kaip paslaugų teikimą (B. Terra, J. Kajus, 2007).

Mažmeninės prekybos mokestis praktikoje buvo įgyvendintas ne vienoje valstybėje. Artimose Lietuvai Europos valstybėse tai buvo padaryta Danijoje ir Norvegijoje. Iš pradžių įvedus mažmeninės prekybos mokestį šiose valstybėse paslaugos nebuvo apmokestinamos. Tai lėmė, kad dauguma verslo subjektų, anksčiau tiekę prekes, dirbtinai pradėjo tiekimus diversifikuoti į prekių tiekimą (apmokestinamas tiekimas) ir paslaugų tiekimą (neapmokestinamas tiekimas). Visa tai buvo daroma siekiant išvengti mokesčio mokėjimo. Šių valstybių įstatymų leidėjai į tokią ydingą verslo praktiką atsakė pakoreguodami mažmeninės prekybos mokesčio įstatymą ir įtraukdami į jo objektą paslaugų teikimą. Tačiau tokia korekcija lėmė, kad mokesčio administravimas pasidarė sudėtingas ir neefektyvus. Dėl šios ir kitų priežasčių Danija anksčiau nei kitos Europos Ekonominės Bendrijos narės (išskyrus Prancūziją) perėjo prie pridėtinės vertės mokesčio sistemos, kurioje dauguma išvardintų trūkumų neegzistuoja.

Apibendrinant vienpakopės mokesčių sistemas, galima išskirti, kad pagrindiniai jų privalumai yra santykinai nedidelis apmokestinamųjų asmenų skaičius, nebrangus mokesčio administravimas bei daugumoje atveju kaskadinio mokesčių sukaupimo efekto nebuvimas. Tačiau, deja, tokioms mokesčio sistemoms būdingi reikšmingi trūkumai nustelbia potencialią jų naudą. Visoms vienpakopėms apyvartos mokesčio sistemoms bendra yra tik tai, kad jose sunku efektyviai apmokestinti paslaugas, o visos kitos savybės ir panašumai keičiasi priklausomai nuo apmokestinamosios stadijos. Pastebėtina, kad kiekvienos iš šių mokesčių sistemų pranašumas vienos prieš kitą yra labai sąlyginis, kadangi, pavyzdžiui, siekiant pašalinti gamybos mokesčio silpnąsias vietas, pasirinkus apmokestinti vėlesnę paskirstymo grandinės dalį, yra prarandami arba sumažinami tokie pirmosios mokesčio sistemos privalumai kaip nedidelis mokesčio mokėtojų skaičius, mokesčio administravimo paprastumas ir pan., todėl šiame kontekste sunku nustatyti adekvačius kriterijus siekiant įvertinti, kuri iš šių vienpakopių apyvartos mokesčio sistemų yra geriausia, aišku tik tiek, kad norint nustatyti optimalią apmokestinimo

apyvartos mokesčių sistemą, vienpakopės mokesčių sistemas reikia lyginti su alternatyviais apmokestinimo apyvartos mokesčių modeliais. Tokiais yra daugiapakopės apyvartos mokesčių sistemos.

1.2.2. Daugiapakopė apmokestinimo sistema

Priešingai nei vienpakopės apmokestinimo sistemos, daugiapakopės apmokestinimo sistemos apima daugiau nei vieną gamybos ar paskirstymo grandį. Tos sistemos, kuriose mokesčių apmokestinamos visos gamybos ir paskirstymo stadijos (nuo gamintojo iki mažmenininko), vokiškai yra vadinamos „Allfasen-Steuer“ (visų grandžių mokesčiu). Tuo tarpu tos sistemos, kuriose ne visos gamybos ir paskirstymo grandys yra apmokestinamos, vadinamos „Mehrfasen-Steuer“ (dvipakopis mokestis). Kaip galima įtarti iš pavadinimų, šių mokesčių sistemų šaknys glūdi Vokietijoje (B. Terra, J. Kajus, 2007).

Daugiapakopės apmokestinimo sistemos (dvipakopės ir visų grandžių) teorijoje yra skirstomos į dvi grupes:

1. Kumuliacinė daugiapakopės sistemos;
2. Nekumuliacinės daugiapakopės sistemos.

Kumuliacinės daugiapakopės sistemos dar yra vadinamos kaskadinėmis sistemomis.

Kumuliacinės (kaskadinės) sistemos

Visų grandžių kumuliacinėse (kaskadinėse) sistemose mokesčių apmokestinamos visos gamybos ir paskirstymo grandys. Dvipakopėse kumuliacinėse apmokestinimo sistemose mokestis nustatomas bent dviem grandims (gamybos ir didmeninės prekybos ar didmeninės prekybos ir mažmeninės prekybos, tačiau taip pat įmanoma, kad didmeninės prekybos grandis į mokesčio objekto taikymo sritį nepatenka, tuomet mokestis nustatomas prekėms (paslaugoms) gamybos ir mažmeninės prekybos etapuose). Tiek visų grandžių, tiek dvipakopėse sistemose prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę sudaro visa tiekiamų objektų kaina. Tačiau kartais priklausomai nuo apmokestinimo etapo skiriasi mokesčio tarifas.

Įdomu, kad kumuliacinės (kaskadinės) apmokestinimo sistemos pasaulyje buvo (kai kur tebėra, pvz. JAV) plačiai paplitusios ir labai nenoriai užleido savo pozicijas, kaip vėliau šiame darbe bus aptarta, pažangesnėms nekumuliacinėms daugiapakopėms apmokestinimo sistemoms (PVM). Svarbiausia to priežastimi turbūt buvo aplinkybė, kad šie mokesčiai leido generuoti reikšmingas

biudžeto pajamas, taikant santykinai nedidelį mokesčio tarifą. Tai lemdavo šio mokesčio politinį patogumą (G. Morse and D. Williams, 2008).¹⁴

Taip pat, žvelgiant iš buhalterinės apskaitos pozicijų, iš šių mokesčių kylančios mokestinė prievolės nėra sunkiai apskaitomos ir įgyvendinamos. Visų grandžių mokesčio sistemose konkretus procentas pardavimo pajamų yra tiesiog sumokamas kaip apyvartos mokestis į biudžetą. Kartu pastebėtina, kad visai gamybos ir paskirstymo grandinei tenka vienoda mokesčio administravimo našta.

Kita vertus, ir paslaugų apmokestinimas kumuliacinėse (kaskadinėse) sistemose nesudaro didesnių sunkumų.

Gali kilti klausimas, kodėl šios sistemos net ir turėdamos visus aukščiau išvardintus privalumus vis dėlto buvo priverstos prarasti savo populiarumą ir užleisti vietą daugiapakopėms nekumuliacinėms apmokestinimo sistemoms. Vienareikšmiškai atsakyti yra sunku, tačiau turbūt pagrindinė to priežastis yra ta, kad visuotinai augant netiesioginių mokesčių svarbai visuminėje mokestinių pajamų dalyje, pastebimai išaugo šių mokesčių tarifai. Kumuliacinės (kaskadinės) apmokestinimo sistemos privalumai yra ryškūs ir dominuoja trūkumų atžvilgiu tol, kol šių mokesčių tarifai yra santykinai žemi. Tokiomis sąlygomis nėra padaroma reikšmingos žalos konkurencijai, tuo tarpu dideli mokesčio tarifai pastebimai iškraipo konkurencines sąlygas ir sujaukia visą mokestinę sistemą.

Žemiau paminėsime kai kuriuos kumuliacinių (kaskadinių) apmokestinimo sistemų trūkumus:

1. Mokesčio prigimtis lemia mokesčio naštos kaupimosi efektą, t.y. kuo ilgesnė grandinė nuo prekės gamintojo iki galutinio vartotojo, tuo didesnė jam tenka mokesčio našta. Dėl šios priežasties mokestis niekada nebus fiskaliniu ir teisiniu požiūriu neutralus.
2. Mokesčio sukaupimo efektas lemia žymius konkurencijos iškraipymus. Kuo ilgesnės tiekimo grandinė, tuo didesnė mokesčio našta ir atvirkščiai – kuo ši grandinė trumpesnė, tuo visuminis sumokamas mokesčio dydis mažesnis. Dėl to integruotos verslo sistemos turi reikšmingų mokestinių pranašumų prieš neintegruotas verslo sistemas. Darytina išvada, kad tokios sistemos skatina integruotų verslo struktūrų kūrimąsi ir pakerta verslo organizavimo formas, kuriose atskiros verslo funkcijos yra patikimos subkontraktoriams (nuo angliško termino „*Subcontractors*“).
3. Efektyvios ir modernios verslo organizavimo formos yra apmokestinamos didesniais mokesčiais nei verslo sistemos, besiremiančios darbo jėga. Skambiai šis mokesčio požymis vadinamas „*mašinos apmokestinamos, atlyginimai – ne!*“ (B. Terra, J. Kajus, 2007).
4. Šiose sistemose ignoruojama išorinis mokesčio neutralumas – importuotoms prekėms tenka ne vienoda mokesčio našta su vietinėmis.

¹⁴ **Morse G., Williams D.** Davies: Principles of Tax law, sixth edition – London: Sweet & Maxwell, 2008. – ISBN 978-1-84703-325-3

Taigi, kaip minėta, augant mokesčio tarifui, šios apmokestinimo sistemos trūkumai tampa vis reikšmingesni. Tačiau neatsižvelgiant į tai, kaskadiniai mokesčiai ilgai išliko pagrindiniais Europos valstybių netiesioginio apmokestinimo instrumentais. Toks ilgaamžiškumas buvo pasiektas įvairiomis šių mokesčių modifikacijomis, kurios dažnai gana reikšmingai skirdavosi kiekvienoje valstybėje:

- siekiant išvengti mokesčių vengimo integruojant verslą, gali būti naudojamas taip vadinamas integracijos apmokestinimas (mokestis nustatomas ir tiekimams, vykstantiems verslo struktūros viduje);
- didmeninės prekybos grandyje, kuriai būdingos žemos pelno maržos, vykstantiems tiekimams nustatomi specialūs (mažesni) mokesčio tarifai;
- tiekimai, vykstantys tarp gamintojų, siekiant sumažinti visuminę mokesčio naštą, neapmokestinami.

Apibendrinant, atkreiptinas dėmesys į tai, kad teorijoje esama daug kaskadinio apmokestinimo sistemų tobulinimo priemonių, tačiau galiausiai vis viena tenka šias sistemas lyginti su kumuliacinio pobūdžio neturinčiomis apyvartos mokesčių sistemomis, kurios, kaip praktika parodė, yra visapusiškai pranašesnės.

Vienpakopių ir daugiapakopių kumuliacinių apmokestinimo sistemų palyginimas

Toliau lentelėse pavaizduosime skirtingų vienpakopių bei daugiapakopių kumuliacinių apmokestinimo sistemų įtaką mokesčio naštos dydžiui bei to sąlygojamiems ekonominiams dėsningumams spausdinimo popieriaus gamybos ir platinimo procese. Atskleidę šių sistemų ypatybes, pereisime prie daugiapakopių nekumuliacinių sistemų apžvalgos.

Žemiau pateikiami pavyzdžiai, kurie palygina ir iliustruoja spausdinimo popieriaus gamybos ir platinimo grandinėse sumokamos apyvartos mokesčio sumos kitimą priklausomai nuo apmokestinimo sistemos prigimties. Šiuose pavyzdžiuose daroma prielaida, kad egzistuoja tokios tiekimo grandys: miškininkas → lentpjūvė → popieriaus fabrikas → didmenininkas → mažmenininkas. Kiekviename gamybos ir paskirstymo etape prie kainos yra pridama 1,000 LTL marža bei priklausomai nuo mokesčio prigimties atitinkamose grandyse apskaičiuojamas 10 % tarifo dydžio apyvartos mokestis.

Vienpakopiai kumuliaciniai mokesčiai

1 lentelė. Gamybos mokestis

Tiekėjas	Iki apmokestinimo		Mokestis		Po apmokestinimo
Miškininkas	1,000	+	100	=	1,100

Tiekėjas	Iki apmokestinimo		Mokestis		Po apmokestinimo
Lentpjūvė	2,100	+	210	=	2,310
Popieriaus fabrikas	3,310	+	331	=	3,641
Didmenininkas	4,641	+	0	=	4,641
Mažmenininkas	5,641	+	0	=	5,641

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 317

Gamybos mokesčio sistemoje mokestis mokamas pirmose trijose produkto judėjimo stadijose, kurios laikomos gamybos grandimis, ir dėl visose trijose grandyse apmokestinamos gamybos mokesčiu. Taip susidaro mokesčio sukaupimo efektas, dėl kurio mažmeninės prekybos grandyje bendra mokesčio našta galutinėje produkto kainoje siekia ~ 13 % ($641/5000 \cdot 100\%$). Tuo tarpu, jeigu gamybos sektorius integruotųsi ir tarpusavio tiekimai nebūtų apmokestinami, visuminė mokesčio našta jau būtų ne 641 LTL, bet tik 300 LTL. Tokiu atveju mažmeninės prekybos etape mokesčio našta galutinėje kainoje tesiektų 6 % ($300/5000 \cdot 100\%$). Taigi, kaip matyti, kumuliacinio gamybos mokesčio sistemose verslo integracijos nauda verslo subjektams akivaizdi.

2 lentelė. Didmeninės prekybos mokestis

Tiekėjas	Iki apmokestinimo		Mokestis		Po apmokestinimo
Miškininkas	1,000	+	0	=	1,000
Lentpjūvė	2,000	+	0	=	2,000
Popieriaus fabrikas	3,000	+	0	=	3,000
Didmenininkas	4,000	+	400	=	4,400
Mažmenininkas	5,400	+	0	=	5,400

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, 317 p.

Mokesčio našta galutinėje stadijoje aptariamam atveju mažmeninės prekybos stadijoje siekia 8 %. Tačiau ir didmeninės prekybos mokesčio sistemose mokesčio sukaupimo efektas dažnas reiškiny. Pavyzdžiui, mokesčio sukaupimo efektas gali atsirasti vykstant tiekimams tarp didmenininkų ar didmenininkams įsigyjant prekes iš mažmenininkų ir vėliau jas iš naujo perleidžiant mažmenininkams.

3 lentelė. Mažmeninės prekybos mokestis

Tiekėjas	Iki apmokestinimo		Mokestis		Po apmokestinimo
Miškininkas	1,000	+	0	=	1,000

Tiekėjas	Iki apmokestinimo		Mokestis		Po apmokestinimo
Lentpjūvė	2,000	+	0	=	2,000
Popieriaus fabrikas	3,000	+	0	=	3,000
Didmenininkas	4,000	+	0	=	4,000
Mažmenininkas	5,000	+	500	=	5,500

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 318

Kaip ir didmeninės prekybos mokesčio atveju, mažmeninės prekybos mokestis įgytų kumuliacinį efektą tuo atveju, jei ankstesnių grandžių sektoriai įsigytų prekes iš mažmenininkų arba mažmenininkai tiektų prekes kitiems mažmenininkams.

Daugiapakopiai kumuliaciniai mokesčiai

Žemiau pateikiamose lentelės iliustruojama kumuliacinio efekto įtaka daugiapakopėse apmokestinimo sistemose.

4 lentelė. Visų grandžių mokestis

Tiekėjas	Iki apmokestinimo		Mokestis		Po apmokestinimo
Miškininkas	1,000	+	100	=	1,100
Lentpjūvė	2,100	+	210	=	2,310
Popieriaus fabrikas	3,310	+	331	=	3,641
Didmenininkas	4,641	+	464	=	5,105
Mažmenininkas	6,105	+	610	=	6,715

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 318

Kaip matyti iš 4 lentelės duomenų, kumuliacinis mokesčio efektas ypatingai dideliu mastu pasireiškia visų grandžių mokesčio sistemose. Šiame pavyzdyje matyti, kad nors oficialus mokesčio tarifas tėra 10 %, tačiau mokesčio našta mažmeninės prekybos grandyje parduodant prekes galutiniam vartotojui sudaro virš 34 % galutinės kainos ($1715/5000 \cdot 100\%$). Kaip jau minėta, tokios mokesčio sistemos skatina integracinius verslo grupių procesus. Pavyzdžiui, jeigu trečiojoje grandyje esantis popieriaus fabrikas neparduotų prekių didmenininkams, o šie savo ruožtu mažmenininkams, tačiau popieriaus fabrikas imtųsi pats organizuoti pardavimo procesą galutiniams vartotojams, mokesčio našta sudarytų ~ 21 %. Tuo tarpu, jeigu būtų pasiektas dar didesnis integracijos lygis, mokesčio našta dar reikšmingiau sumažėtų. Dėl šios priežasties galutiniame rezultate susidarytų tokia situacija, kai

mažesnieji rinkos dalyviai, nepajėgiantys pasiekti aukšto integracijos lygio, nebepajėgtų varžytis su didžiais rinkos žaidėjais, kurie dėl didelės integracijos būtų pajėgūs vartotojams pasiūlyti ženkliai pigesnės produkcijos (kainoje mokesčio dalis būtų reikšmingai mažesnė nei mažųjų (neintegruotų) tiekėjų).

5 lentelė. Dvipakopis mokestis

Tiekėjas	Gamintojas ir didmenininkas		Didmenininkas ir mažmenininkas		Gamintojas ir mažmenininkas	
Miškininkas	1,000	+100	1,000	+0	1,000	+100
Lentpjūvė	2,100	+210	2,000	+0	2,100	+210
Popieriaus fabrikas	3,310	+331	3,000	+0	3,310	+331
Didmenininkas	4,641	+464	4000	+400	4,641	+0
Mažmenininkas	6,105	+0	5,400	+540	5,641	+464
Mokesčio našta		=6,105		=5,940		=6,205

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 318

Istoriškai labiausiai iš dvipakopių apmokestinimo sistemų buvo paplitusi sistema, kuri apmokestino gamintojus ir didmenininkus. Tokio populiarumo priežastis, kaip rašyta anksčiau, buvo santykiniai nedidelis mokesčio mokėtojų skaičius, leidęs efektyviai ir nedideliais kaštais administruoti mokestį, bei nemažos pajamos iš tokiu būdu surenkamo apyvartos mokesčio.

Daugiapakopės nekumuliacinės apmokestinimo sistemos - Pridėtinės vertės mokestis

Neatsižvelgiant į pavienius kai kurių aukščiau aptartų apmokestinimo sistemų privalumus, visos šios sistemos turėjo sisteminių trūkumų, kurie darė neigiamą įtaką tarptautinei prekybai, konkurencijos sąlygoms, kreipė natūralias ekonominę vystimosi tendencijas verslo struktūrų integracijos linkme, žlugdė smulkųjų ir vidutinį verslą, neigė teisinį neutralumą kaip mokestinės sistemos idealą bei ignoravo vartotojų interesus vartoti pagrįstai įkainuotą produkciją. Visos šios priežastys skatino ieškoti apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais metodų, kurie leistų išvengti auščiau išvardintų trūkumų ir sudarytų sąlygas apyvartos mokesčiui būti tikru, visapusiškai neutraliu vartojimo mokesčiu. Tokį mokestį 1954 m. išrado prancūzas m. M. Lore. Šis mokestis buvo pavadintas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – pridėtinės vertės mokestis arba PVM). Prancūzo „kūrinio“ genialumas slypėjo tame, kad mokesčiu apmokestinama tik gamybos ir paskirstymo grandinėse sukurta pridėtinė vertė. Tokį

efektą šioje apmokestinimo sistemoje pasiekti leidžia mokesčio atskaitos sistema, kuri ir yra šio mokesčio branduolys bei funkcionavimo pagrindas.

Pridėtinės vertės mokesčio pagrindas – PVM atskaitos mechanizmas

Jau įprasta, kalbant apie pridėtinės vertės apmokestinimą, išivaizduoti matematinių veiksmų seką, kurioje iš pardavimo PVM yra atimamas pirkimo PVM, o nuo gauto rezultato sumokamas (iš biudžeto gražinamas) PVM. Tačiau tai nėra vienintelis žinomas PVM apskaičiavimo būdas. Iš viso teorijoje jų skaičiuojama net keturi. Taigi, siekiant apmokestinti pridėtinę vertę PVM tarifu (t), yra įmanomi žemiau pateikiami metodai:¹⁵

1. $t \times (\text{atlyginimai} + \text{pelnas})$ – tiesioginis arba sąskaitų metodas;
2. $t \times (\text{atlyginimai}) + t \times (\text{pelnas})$ – netiesioginis metodas;
3. $t \times (\text{pardavimai} - \text{pirkimai})$ – tiesioginis atimties metodas;
4. $t \times (\text{pardavimai}) - t \times (\text{pirkimai})$ – netiesioginis atimties arba PVM sąskaitų faktūrų metodas.

Nepaisant teorinės metodų įvairovės, pasaulyje PVM sąskaitų faktūrų metodas yra kone be konkurencijos vyraujantis. Todėl dėl ribotos darbo apimties likusius metodus paliksime nuošalyje, o netiesioginį atimties arba PVM sąskaitų faktūrų metodą panagrinėsime išsamiau.

Remiantis PVM sąskaitų faktūrų metodu, apmokestinamieji asmenys turi teisę iš PVM sumų, apskaičiuotų nuo pardavimų, atimti pirkimų PVM sumas. Įdomu, kad naudojant šį metodą pridėtinę vertę iš principo niekada ir nėra skaičiuojama, tačiau rezultate būtent ji yra apmokestinama. Šiam metodui mokesčių teisės ekspertai priskiria tris pagrindinius privalumus¹⁶.

Pirma, tai yra metodas, kuris yra taikomas beveik visose valstybėse, įsivedusiose pridėtinės vertės mokestį.

Antra, kiti PVM apskaičiavimo metodai beveik be išimties leidžia naudoti tik metines mokesčio deklaracijas, tuo tarpu PVM sąskaitų faktūrų metodas įgalina naudoti ketvirčio, mėnesines ar net dar trumpesnių periodų mokesčio deklaracijas¹⁷.

Trečia, šis metodas padeda ne tik apskaičiuoti ir efektyviai organizuoti PVM sumokėjimą, tačiau yra naudojamas mokesčių administratorių praktikoje ir pajamų mokesčio tikslais. Žemiau esančioje lentelėje pateikiame mokesčio apskaičiavimą PVM sąskaitų faktūrų metodu pavyzdį 1 - 5 lentelėse naudotų duomenų pagrindu.

¹⁵ **A.Tait.** Value Added Tax. *International practice and problems*. IMF, 1988 m.

¹⁶ **Schenk A., Oldman O.** Value Added Tax: A Comparative Approach (Cambridge Tax Law Series), 1st Edition, Cambridge: Cambridge University Press, 2007 m. – ISBN 978-0-521-61656-0

¹⁷ Europos Teisingumo Teismo 1993 m. spalio 20 d. sprendimas byloje C-10/92 *Maurizio Balocchi v. Ministero delFinanze dello Stato*

6 lentelė. PVM apskaičiavimas PVM sąskaitų faktūrų metodu

Tiekėjas	Pardavimų vertė	Pardavimo PVM	Mokėtinas PVM	
Miškininkas	1,000	+100		100
Lentpjūvė	2,000	+200	$200 - 100 =$	100
Popieriaus fabrikas	3,000	+300	$300 - 200 =$	100
Didmenininkas	4,000	+400	$400 - 300 =$	100
Mažmenininkas	1,000	+500	$500 - 400 =$	100
Viso				500

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 318

Kaip matome, iš pateikto pavyzdžio apmokestinamieji asmenys kiekvienoje grandinėje nuo jų produkcijos kainos apskaičiuoja 10% dydžio pardavimo PVM, tačiau, pasinaudoję PVM atskaitos mechanizmu, faktiškai į valstybės biudžetą sumoka sumą, lygią skirtumui tarp priskaičiuoto pardavimo PVM ir jo sugeneravimui patirto pirkimo PVM. Skirtumas tarp pardavimo PVM ir pirkimo PVM būtent ir yra kiekvienoje grandyje sukurta pridėtinė vertė.

Norime atkreipti dėmesį, kad naudojant šį metodą tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo apmokestinamosios veiklos vykdymui mokestinį periodą patirs tik pirkimo PVM arba priskaičiuos pardavimo PVM mažiau nei pirkimo PVM, atsiras ne mokesčių mokėtojo išipareigojimas biudžetui, o atvirkščiai – mokesčių mokėtojas galės iš biudžeto reikalauti sugrąžinti PVM permoką (skirtumą tarp pirkimo PVM ir pardavimo PVM).

Kartu pastebėtina, kad praktikoje retai kada ryšys tarp verslo vienetų įsigijimų ir šių pagrindų sugeneruotų pardavimų būna toks tiesioginis, kaip aukščiau pateiktame pavyzdyje. Dažni atvejai, kai mokestinį periodą apmokestinamieji asmenys negauna jokių pirkimo PVM sąskaitų faktūrų, todėl tą periodą susidaro tik mokėtinos mokesčio sumos. Tuo tarpu kitą mėnesį susidaro priešinga situacija ir mokesčio mokėtojas įgyja teisę mokesti susigrąžinti. Aptariamo pavyzdžio kontekste galima išskirti tokius PVM bruožus:

- Tais atvejais, kai mokesčiui apskaičiuoti yra naudojamas PVM sąskaitų metodas, pavadinimas „Pridėtinės vertės mokestis“ yra gana klaidinantis. Pridėtinė vertė konkrečiu mokestiniu periodu gali būti taip ir neapmokestinta. Taip yra todėl, kad ne visada tai, kas vieną mėnesį yra įsigyta, būtinai tą mėnesį ir yra parduodama – kartais tarp konkretaus pirkimo ir jo pagrindu sugeneruoto pardavimo praeina net ir labai netrumpas laiko tarpas. Tačiau, neatsižvelgiant į tai, kad tą mokestinį periodą, kai prekės (paslaugos) yra įsigytos,

nėra uždirbamas pardavimo PVM, pirkimo PVM sumos gali būti atskaitomos ar susigražinamos iš biudžeto;

- Mokestis gali būti atskaitytas iš karto, kai tik jis yra nurodomas ant išrašomos PVM sąskaitos faktūros. Praktiškai įmanoma ir situacija, kai apyvartos mokestis atskaitomas dar iki to momento, kai yra faktiškai atsiskaitoma už įsigytas prekes (paslaugas);
- Mokestis gali būti atskaitytas visuotinai. Tai reiškia, kad gali būti atskaitomas visos mokesčio sumos, tiekėjų nurodytos PVM sąskaitose faktūrose, jei tik jos naudojamos mokesčio mokėtojo apmokestinamoje veikloje;
- Tam, kad būtų galima suvokti, kaip PVM sąskaitų faktūrų metodu yra apmokestinama pridėtinė vertė, reikia įvertinti visuminį apmokestinamųjų tiekimų ciklą nuo A iki Z, t.y. vertinti ne konkretų apmokestinamąjį asmenį (pvz. gamintoją) ir jo tiekimą kitam apmokestinamajam asmeniui, tačiau atsižvelgti į visą tiekimų grandinę nuo gamintojo iki galutinio vartotojo;
- Tik prekių (paslaugų) pirkėjas turi teisę/pareigą įvertinti, kokiems tikslams bus naudojamos prekės (paslaugos) ir ar dėl to galima pasinaudoti teise į mokesčio sumų atskaitą ar ne. Taip yra išvengiama kitose netiesioginių mokesčių sistemose dažnų probleminių situacijų, kai tiekėjas yra įpareigotas vertinti tikruosius mokesčio mokėtojo ketinimus (naudoti įsigytą produkciją verslo ar asmeniniais interesais) ir priklausomai nuo vertinimo rezultatų skaičiuoti arba neskaičiuoti apyvartos mokesčio.
- Gamybos ir paskirstymo grandyse PVM nedaro jokios įtakos prekių ir paslaugų savikainai (nebent kai kurie iš šių tiekimų būtų PVM neapmokestinami (žr. 8 lentelė). Toks rezultatas įmanomas todėl, kad PVM, kurį tiekėjas apskaičiuos ir pateiks pirkėjui apmokėti kartu su prekės (paslaugos) kaina, galės pirkėjo iš karto po to, kai jis gaus PVM sąskaitą faktūrą, būti atskaitytas. Kitaip tariant, pirkėjas, kuris yra apmokestinamasis asmuo, įsigyją ne tik prekę ar paslaugą, bet ir reikalavimo teisę valstybės biudžetui proporcingą su prekės ar paslaugos kaina sumokėtai PVM sumai.

Mokesčio perkėlimo efektas

Reikalavimo teisė biudžetui, kurią tiekėjas perleidžia pirkėjui, yra reikšmingas veiksnys, lemiantis, kiek į biudžetą galiausiai primalės sumokėti pirkėjas, t.y. tiekėjas, kurio tiekiamos prekės (paslaugos) yra apmokestinamos lengvatiniu (mažesniu nei standartinis) PVM tarifu, pirkėjui perleidžia mažesnės apimties reikalavimo teisę biudžetui. Rezultate pirkėjas, įsigijęs prekes, apmokestintas lengvatiniu PVM tarifu, į biudžetą bus priverstas sumokėti PVM daugiau nei įprastai. Tai vadinama mokesčio perkėlimo efektu. Žemiau pateikiame šį efektą, iliustruojantį pavyzdį.

7 lentelė. „Mokesčio perkėlimo efektas“

<i>Įmonė A įsigyja:</i>			
Prekes	10,000	+ 10% PVM	1,000
Paslaugas	4,000	+ 10% PVM	400
Elektrą	1,000	+ 5% PVM	50
Viso pirkimo PVM			1,450

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 333

Tą patį mokestinį periodą Įmonė A parduoda prekių ir paslaugų už 20,000 Lt, šiems tiekimams taikomas 10% PVM tarifas – pardavimo PVM suma lygi 2,000 Lt. Kadangi Įmonė A iš pardavimo PVM gali atskaityti pirkimo PVM, t.y. 1,450 LT, tai visa Įmonės A priklausanti mokėtino į biudžetą mokesčio suma yra 550 Lt. Tuo tarpu bendra Įmonės patirtų visų pirkimų suma lygi 15,000 Lt, todėl paprastai skaičiuojant Įmonės A sukurta pridėtinė vertė yra 5,000 Lt (20,000 – 15,000), dėl ko 10% PVM, mokėtinas nuo sukurto pridėtinės vertės, turėtų būti ne 550 Lt, o 500 Lt.

Pateiktame pavyzdyje iliustruotas nukrypimas nuo adekvataus pridėtinės vertės apmokestinimo įvyko dėl to, kad elektros tiekimas buvo apmokestintas 5% PVM tarifu vietoj 10% PVM tarifo. Tokia situacija lemia tai, kad elektros tiekėjas, patiekęs Įmonei A elektros energiją, biudžetui privalo sumokėti mažiau pardavimo PVM nei įprasta standartiniu PVM tarifu apmokestinamų tiekimų atveju, tuo tarpu Įmonei A tenka prievolė faktiškai sumokėti atitinkamai daugiau PVM. Šis reiškinys yra vadinamas mokesčio perkėlimo efektu.

Vertindami mokesčio perkėlimo efekto reikšmę, galime apibendrinti, kad pridėtinės vertės mokesčio naštos dydžiui, tenkančiam galutinio tiekimo vartotojui, lemiamos reikšmės turi būtent PVM tarifas taikomas galutinėje stadijoje. O tarifai, pritaikyti ankstesnėse stadijose, įtakos vartotojo sumokamai PVM sumai neturi. Nuo šių tarifų dydžio priklauso tik tiekimų grandinės tarpininkų faktinės mokėtinės PVM sumos dydis. Tačiau ši aplinkybė yra labai svarbi, kadangi mažesni nei standartiniai PVM tarifai, pritaikyti ankstesnėje nei mažmeninės prekybos stadijoje, iškreipia PVM neutralumo principą ir priverčia ekonominę veiklą vykdančių asmenų prisiimti dalį mokesčio naštos savo sąskaitą. Naštos, kuri yra apskaičiuota, kaip matėme, net ne nuo pridėtinės vertės. Taip net ir pridėtinės vertės mokestis, apskaičiuojamas pagal pažangų PVM sąskaitų faktūrų metodą, įgauna kaskadinį mokesčio kaupimo pobūdį. Dėl šios priežasties lengvatiniai tarifai, siekiant išvengti PVM sistemos iškreipimų, turėtų būti taikomi tik tiekiant prekes galutiniams vartotojams.

PVM neapmokestinami tiekimai

Iš esmės yra trys pagrindiniai atvejai, kai neapmokestinimas ar 0% PVM tarifas gali būti pateisinami. Pirma, neapmokestinti prekių (paslaugų) tiekimo galima, siekiant į vieną ar kita puse pakreipti PVM progresyvumą. Antra, egzistuoja prekių ir paslaugų kategorijos, kurios yra tokios reikšmingos, kad jų neapmokestinimas PVM yra pagrįstai pateisinamas. Trečia, kai kurių prekių ir paslaugų grupių apmokestinimą yra santykinai per sudėtinga administruoti, todėl efektyvumo sumetimais yra racionalu jų tiekimo apskritai neapmokestinti PVM (A.Tait, 1988 m.).

Jei tiekimas neapmokestinamas PVM, gali atsirasti panašus efektas kaip ir lengvatinių PVM tarifų taikymo atveju, t.y. susidaryti mokesčio perkėlimo efektas – apmokestinamasis asmuo išsigydamas iš tiekėjo prekių ar paslaugų, kurios PVM neapmokestinamos, negalės jokios kainos dalies atskaityti, tuo tarpu jo tiekiamos prekės ar paslaugos PVM bus apmokestinamos pilnai, dėl ko galutiniam rezultate mokesčio našta bus apskaičiuota nuo viso šio tiekimo kainos, bet ne nuo jame sukurtos pridėtinės vertės.

Tačiau neapmokestinimas PVM gali sukelti ir kitokių pasekmių. Pirkimo PVM, tenkantis PVM neapmokestinamai veiklai, negali būti atskaitytas (tai yra esminis skirtumas tarp PVM neapmokestinamų tiekimų ir 0% PVM tarifu apmokestinamų tiekimų, kuriems tenkantis pirkimo PVM gali būti atskaitytas). Tokiu būdu vienos iš tiekimų grandinės dalių neapmokestinimas PVM gali sukelti mokesčio sukaupimo efektą. Pavyzdžiui, įsivaizduokite, kad anksčiau aprašyto žaliavos spausdinimo popieriui gamybos ir popieriaus tiekimo atveju lentpjūvės produkcija PVM neapmokestinama. Tokiomis mokestinėmis aplinkybėmis lentpjūvė neturėtų teisės atskaityti įsigytos medžio žaliavos pirkimo PVM, tačiau neprivalėtų skaičiuoti ir pardavimo PVM nuo parduodamos produkcijos. To rezultate popieriaus fabrikas neturėtų teisės atskaityti jokio iš lentpjūvės įsigytos produkcijos pirkimo PVM, kas lemtų PVM sukaupimą. Žemiau pateiktoje 8 lentelėje pateikiamos tokios situacijos skaičiais iliustruotas pavyzdys.

8 lentelė. Neapmokestinimas PVM be teisės į atskaitą

Tiekėjas	Pardavimų	Pardavimo PVM	Mokėtinas PVM	
Miškininkas	1,000	+100		100
Lentpjūvė	2,100	Neapmokestinama		-
Popieriaus fabrikas	3,100	+310	310 – 0 =	310
Didmenininkas	4,100	+410	410 – 310 =	100
Mažmenininkas	5,100	+510	510 – 410 =	100
Viso				610

Šaltinis: B. Terra, J. Kajus, 2007, p. 334

Iš lentelėje pateikto pavyzdžio matyti, kad nors formaliai lentpjūvės produkcija PVM neapmokestinama, tačiau faktiškai mokestis priskaičiuojamas. Lentpjūvės produkcijos savikaina, pritaikius 10% PVM tarifą miškininko tiekiamai žaliavai, išaugo 10%, kadangi lentpjūvė negalėjo atskaityti patirto pirkimo PVM. Dėl to galutinė vartotojui tenkanti mokesčio našta paauga ne tik neatskaitytu 100 LTL, bet ir papildomais 10 LTL, sukauptais nuo neatskaityto pirkimo PVM ($500 + 100 + 10 = 610$). Todėl, siekiant išvengti aprašyto neigiamo mokesčio naštos didėjimo efekto, efektyviai veikiančiose PVM sistemose stengiamasi atveju, kai prekių ir paslaugų tiekimas PVM neapmokestinamas, skaičių sumažinti iki minimumo.

Kartu pastebėtina, kad, siekiant socialinių ar ekonominių tikslų, prekių ar paslaugų neapmokestinimas PVM būtų kur kas patrauklesnis tuo atveju, jei prekių ir paslaugų neapmokestinimas neatimtų apmokestinamojo asmens teisės į patirto pirkimo PVM atskaitą. Tai padėtų išlaikyti PVM neutralumą ir leistų išvengti mokesčio naštos didėjimo efekto.

9 lentelė. Neapmokestinimas PVM su teise į atskaitą

Tiekėjas	Pardavimų vertė	Pardavimo PVM	Mokėtinas PVM	
Miškininkas	1,000	+100		100
Lentpjūvė	2,000	Neapmokestinama	$0 - 100 =$	0
Popieriaus fabrikas	3,000	+300	$300 - 0 =$	300
Didmenininkas	4,000	+400	$400 - 300 =$	100
Mažmenininkas	5,000	+500	$500 - 400 =$	100
Viso				500

Šaltinis: darbo autorius

Kaip matyti iš 9 lentelės, leidimas apmokestinamiesiems asmenims, kurių tiekiamos prekės ir paslaugos PVM neapmokestinamos, atskaityti pirkimo PVM, tenkantį neapmokestinamiems tiekėjams, sudarytų sąlygas užtikrinti PVM sistemos neutralumą, lemtų efektyvesnę visos PVM sistemos funkcionavimą bei leistų įgyvendinti lengvatomis siekiamus socialinius ar ekonominius tikslus..

Tačiau tuo metu, kai PVM buvo pradėtas visuotinai taikyti Europos valstybių mokestinėse sistemose, lemiamą įtaką mokesčio modeliui turėjo tokių valstybių kaip Prancūzija, kuri šį mokestį buvo įsivedusi anksčiau ir teisę į PVM atskaitą savo sistemose susiejusi išimtinai su PVM apmokestinamos veiklos vykdymu, patirtis. Tai lėmė, kad į PVM sistemos funkcionavimą buvo įdiegtas elementas, iškraipantis griežtą mokesčio neutralumą ir atsirado poreikis taikyti mokesčio apskaičiavimo taisykles, kurios labai sunkiai įgyvendinamos praktikoje. Pavyzdžiui, dažnai versle

pasitaikantis atvejis, kai prekes ir paslaugas įsigyjantis apmokestinamasis asmuo vykdo tiek PVM apmokestinamą, tiek PVM neapmokestinamą veiklą. Tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo yra įpareigotas proporcingai paskirstyti pirkimo PVM tarp apmokestinamos ir neapmokestinamos veiklos. Praktikoje tokia mokesčio mokėtojų nustatyta mokesstinė prievolė ir jos tinkamas vykdymas sukelia daug ginčų tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčio administratorių.

Apibendrinant aukščiau nagrinėtus klausimus, galima daryti išvadą, kad fundamentalus PVM sistemos pagrindas ir efektyvaus funkcionavimo garantas yra besąlyginio PVM atskaitos mechanizmo įtvirtinimas PVM sistemose. Bet kokie apmokestinamųjų asmenų teisės į pirkimo PVM atskaitą ribojimai lemia dramatiškus PVM sistemos esmės ir jos pranašumo prieš kitus apyvartos mokesčius išskraipymus.

Žemiau glaustai apžvelgiame pagrindinius PVM atskaitos bruožus:

- a. Tiekimų grandinės viduje PVM (dėka PVM atskaitos mechanizmo) nedaro įtakos prekių ar paslaugų savikainai (su sąlyga, kad nėra taikomas neapmokestinimas PVM);
- b. Teisė iš karto atskaityti pirkimo PVM lemia, kad verslo vienetų (apmokestinamųjų asmenų) investicijos, atsargos ir pan. tol, kol jomis disponuoja apmokestinamasis asmuo ir jos yra skirtos apmokestinamai veiklai, yra „laisvos“ nuo PVM;
- c. Didesni ar mažesni nei standartiniai tarifai pasiekia savo tikslą tik tuo atveju, jei yra taikomi paskirstymo grandinės paskutinėje stadijoje, t.y. tiekiant prekes (paslaugas) vartotojui. Tuo tarpu jų taikymas ankstesnėse grandyse lemia mokesčio perkėlimo efekto atsiradimą;
- d. Neapmokestinimas PVM yra efektyvus ir pateisinamas tik galutinėje paskirstymo stadijoje. Kita vertus, neapmokestinimas PVM dar nereiškia, kad iš tiesų nėra sumokama PVM. Neapmokestinant yra tik sumažinama bendra PVM našta, kadangi vartotojams prekes (paslaugas) tiekiantis asmuo neturi teisės patirto pirkimo PVM atskaityti. Tuo tarpu tiekimo neapmokestinimas PVM ankstesnėje nei vartojimo stadijoje iškraipo PVM sistemos neutralumą ir lemia didesnę mokesčio naštą nei grandinės, kurioje prekės ir paslaugos apmokestinamos be jokių išimčių, atveju;
- e. Apskritai kalbant, PVM apskaitos mechanizmas lemia, kad mokesčio našta gali būti tiksliai nustatyta bet kurioje tiekimų stadijoje (kai paskirstymo grandinėje visi tiekimai yra PVM apmokestinami). Taip yra garantuojamas išorinis PVM neutralumas.
- f. PVM taip yra neutralus tiekimo grandinės viduje, kadangi mokesčio našta visiškai nepriklauso nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio (kai paskirstymo grandinėje visi tiekimai yra PVM apmokestinami);
- g. PVM našta didžiają dalimi tenka tiems asmenims, kurie neturi teisės į PVM atskaitą. Dažniausiai tai būna galutiniai vartotojai. Tačiau, kita vertus, pažymėtina, kad mokesčių

įstatymų priemonėmis neįmanoma garantuoti, kad mokesčio našta pilnai būtų perkeliama vartotojui (dalį PVM kaštų ne retai dengia tiekėjai);

- h. PVM sistema, mokesčio našta perkeldama galutiniam vartotojui, yra panaši į vienkopį mažmeninės prekybos mokestį (ignoruoiant šio mokesčio trūkumus). Šis panašumas pasireiškia tuo, kad kiekvieną mokestinį laikotarpį valstybės biudžetas gauna tokio dydžio pajamas, kurios yra lygios PVM tarifui, taikomam mažmeninės prekybos stadijoje.

2. PVM RAIDAI EUROPOS SĄJUNGOJE IR LIETUVOJE

Siekdami tinkamai, išsamiai ir visapusiškai atsakyti į darbe keliamą problemą, ar pagrįstai Lietuvos PVM įstatymas riboja apmokestinamųjų asmenų teisę į pirkimo PVM, patirto ir sunaudoto apmokestinamoje veikloje iki registracijos PVM mokėtoju, atskaitą, bei atsižvelgdami į aplinkybę, kad Lietuvos PVM įstatymas yra harmonizuotas (suderintas) su Europos Sąjungos teisės nuostatomis, šiame skyriuje glaustai apžvelgsime pagrindinius įvykius, turėjusius daugiausiai įtakos PVM sistemos raidai Europos Sąjungoje ir Lietuvoje.

2.1. PVM raida Europos Sąjungoje

Prieš įsteigiant Europos Ekonominę Bendriją (toliau – Europos Ekonominė Bendrija arba EEB), šešiose Bendriją steigusiose valstybėse buvo taikomos skirtingos netiesioginio apmokestinimo sistemos, kurių dauguma buvo daugiapakopės kumuliacinės apyvartos mokesčių sistemos, kurios prekes ir paslaugas apmokestino kiekvienoje tiekimo grandyje. Tai praktiškai iki minimumo apribojo galimybę nustatyti visuminį tiekimo grandinėse sumokėto mokesčio dydį. Steigiant Europos Ekonominę Bendriją tokia situacija kėlė didelę riziką, kad būsimosios valstybės narės gali sąmoningai ar nesąmoningai subsidijuoti jų nacionalinės produkcijos eksportą, pervertindamos nacionaliniams mokesčių mokėtojams grąžintiną apyvartos mokesčių vertę, tenkančią konkrečioms tiekimams į kitą valstybę narę. Dėl šios priežasties visoms valstybėms Bendrijos steigėjoms buvo akivaizdu, kad, siekiant sukurti efektyvią ir realiai funkcionuojančią bendrąją Europos rinką, reikalinga neutrali ir skaidri apyvartos mokesčių sistema, leidžianti panaikinti bet kokią mokesčio įtaką prekybai tarp valstybių narių¹⁸.

Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties (toliau – EEB sutartis)¹⁹ 99 straipsniu Europos komisijai (toliau – Komisija) buvo nustatytos gairės dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo EEB. Šio straipsnio nuostatose įtvirtinta Komisijos pareiga ieškoti būdų, kaip bendros rinkos interesais harmonizuoti nacionalines valstybių narių apyvartos, akcizų ir kitų netiesioginių mokesčių sistemas ir teikti pasiūlymus Europos tarybai, kuri, veikdama vieningai, atsižvelgusi į Komisijos pasiūlymus, priims atitinkamus Bendrijos teisės aktus.

Komisija 1960 m. pradėjo įgyvendinti jai EEB sutartimi nustatytą įpareigojimą, sudarydama tris darbo grupes. Pirmai darbo grupei buvo iškeltas uždavinys ištirti apyvartos mokesčių harmonizavimo galimybes. Šiuo tikslu buvo sukurti trys specializuoti darbo pogrupiai A, B ir C, kuriuos sudarė ekspertai iš valstybių narių ir Komisijos. Pogrupiui A buvo paskirta analizuoti mokesčių barjerų valstybių narių pasieniuose atsisakymo galimybes. Pogrupis B gavo užduotį įvertinti bendrojo

¹⁸ **History of VAT in the EU.** http://exportvat.com/vat_info/vat_eu.htm [žiūrėta 2009 09 19]

¹⁹ 1957 m. kovo 25 d. Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis

vienpakopio apyvartos mokesčio, apmokestinančio vieną iš gamybos ar paskirstymo grandžių, esančių iki mažmeninės prekybos stadijos, plusus ir minusus. Esant reikalui, pogrupis B turėjo pateikti rekomendacijas dėl tokio apyvartos mokesčio derinimo su atskiru mažmeninės prekybos mokesčiu galimybės. Pogrupis C atliko bendrojo vienpakopio gamybos mokesčio vertinimo studiją, atsižvelgdamas ir į potencialų poreikį įvesti mažmeninės prekybos apyvartos mokestį. Darbo rezultatai buvo pristatyti ABC ataskaitoje.²⁰

Taip pat 1960 m. Komisija sudarė biudžeto ir finansų komitetą, kuriam buvo nurodyta išanalizuoti ir nustatyti mastą, kuriuo valstybių narių mokestinės sistemos trukdė sukurti efektyvią bendrąją šalių rinką. Šio komiteto ataskaitos rezultatai iš esmės sutapo su ABC ataskaitos išvadomis. Abiejose ataskaitose rekomenduojama valstybėms narėms panaikinti kumuliacines (kaskadines) apyvartos mokesčių sistemas, visuotinai įdiegiant pridėtinės vertės mokestį.

Biudžeto ir finansų komiteto ataskaitoje (dar vadinama, Neumark'o ataskaita) buvo konstatuota, kad kumuliacinių apyvartos mokesčių trūkumai yra vyraujantis santykinų privalumų atžvilgiu. Neumark'o ataskaitoje pasakyta, kad „šie mokesčiai valstybių, kuriose jie taikomi, ekonomikose lemia reikšmingus konkurencijos iškraipymus ir skatina verslo struktūrų integraciją, kartu šie kaskadiniai mokesčiai daro neigiamą poveikį ir tarptautinei prekybai, kadangi tokių mokesčių sistemose yra praktiškai neįmanoma nustatyti vienodos mokesčio naštos vidaus ir užsienio prekėms²¹“. Kaip alternatyva kumuliaciniams apyvartos mokesčiams Neumark'o ataskaitoje buvo pasiūlytas pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse.

Pastebėtina, kad rekomendacijos įvesti pridėtinės vertės mokestį, kaip pažangiausią apyvartos mokesčio sistemą, tuo metu buvo itin drąsios, rizikingos ir daug kam netikėtos, kadangi ataskaitos paskelbimo metu PVM realiai funkcionavo tik vienoje EEB valstybėje narėje – Prancūzijoje.

Europos Ekonominės Bendrijos komisija pritarė ABC ir Neumark'o ataskaitų išvadoms ir juodraštiniame direktyvos variante numatė, kad apyvartos mokesčių harmonizacija turėtų būti įgyvendinama trimis etapais. Pirmojo etapo metu (per 4 metus nuo direktyvos priėmimo) valstybės narės turėtų atsisakyti daugiapakopių kumuliacinių apyvartos mokesčių ir pakeisti juos pasirinktais nekumuliaciniais mokesčiais. Antrojo etapo metu, kurio pabaiga buvo numatyta 1969 m. gruodžio 31 d., valstybės narės savo nekumuliacines apyvartos mokesčių sistemas turėtų pakeisti PVM sistema. Paskutiniojo – trečiojo etapo, kuriam nebuvo nustatyta konkretaus termino, metu tarp valstybių narių turėtų būti atsisakyta visų mokestinių barjerų.

Tokio turinio Komisijos direktyvos pasiūlymas buvo pateiktas Europos parlamentui. Parlamento vidaus rinkos komitetas iš esmės pasiūlymui pritarė, tačiau patarė apyvartos mokesčių harmonizavimo procesą sutrumpinti iki dviejų etapų, argumentuodamas tuo, kad, jo nuomone, buvo netikslinga

²⁰ The EEC reports on tax harmonization. An unofficial Translation prepared by Dr. M. Thurston, International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.

²¹ Ten pat. 1962 m. Neumark report

valstybėse narėse laikinai įvesti nekumuliacinius mokesčius, jei galutiniame rezultate vis viena buvo siekiama juos pakeisti į PVM. Komisija atsižvelgė į Europos parlamento pateiktas rekomendacijas ir Ministrų Tarybai pateikė du pataisytų direktyvų projektus.

1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji²² ir Antroji²³ PVM Direktyvos įpareigojo valstybes nares pakeisti galiojančias skirtingas apyvartos mokesčių sistemas viena bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema. Pirmosios PVM Direktyvos 2 straipsnyje buvo nurodyta:

„1. Šia direktyva nustatoma bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema.

2. Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai, taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.„

Iš šios Pirmoje PVM Direktyvoje pateiktos bendros PVM sistemos sampratos aiškėja teorinio PVM sistemos modelio, kurį buvo siekiama įdiegti Europos ekonominės bendrijos valstybėse narėse, kontūrai²⁴. Buvo nustatyta, kad PVM sistemoje mokesčiu apmokestinami visose gamybos ir paskirstymo stadijose įvykstantys prekių ir paslaugų tiekimai. Nors PVM tikslas yra apmokestinti privatų vartojimą, tačiau mokesčiu apmokestinama ir verslo subjektų ekonominės veiklos tikslais patiriamos išlaidos. Dvigubo apmokestinimo yra išvengiama suteikiant teisę apmokestinamiesiems asmenims atskaityti jų pirkimų metu patirtą PVM iš PVM, priskaičiuoto pardavimų metu. Šis mokestis, skirtingai nei kumuliaciniai apyvartos mokesčiai, neiškraipo konkurencijos ir netrikdo laisvo prekių ir paslaugų judėjimo bendros rinkos viduje.

Antroji PVM Direktyva nustatė išsamią PVM funkcionavimo tvarką. Direktyvoje numatyta, kad PVM bus taikomas:

- Apmokestinamojo asmens valstybės narės teritorijoje vykdomam prekių ir paslaugų teikimui;
- Prekių importui.

Sąvokos „apmokestinamasis asmuo“, „valstybės narės teritorija“ ir „prekių (paslaugų) tiekimas“ apmokestinimo sistemoje yra labai reikšmingos PVM objekto dalys ir Antrojoje PVM Direktyvoje yra apibrėžiamos atskirai (Direktyvos 3-7 straipsniai). Pastebėtina, kad pagal šios Direktyvos nuostatas valstybės narės be išimčių privalėjo apmokestinti tik B priede išvardintas

²² 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo

²³ 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo

²⁴ Farmer Cf. P., Lyal R. EC Tax Law. Oxford: Oxford University Press, 1995. – ISBN-13: 978-0-19-825764-6

paslaugas, tuo tarpu dėl kitų prekių ir paslaugų apmokestinimo valstybėms narėms dar buvo palikta teisė apsispręsti savo nuožiūra.

Direktyva nustatė, kad PVM skaičiuojamas nuo atlygio, gauto už prekių (paslaugų) tiekimą, sumos (neįskaitant paties PVM), o prekių importo atveju apmokestinamoji vertė yra muitinė prekių vertė.

Valstybėms narėms leista nusistatyti individualius standartinio PVM tarifo dydžius, taip pat sudaryta galimybė atskiroms prekių ir paslaugų grupėms taikyti padidintus ir lengvatinius PVM tarifus. Kita vertus, pagal Antrosios PVM direktyvos preambulės nuostatas 0% PVM tarifo taikymas turėtų būti griežtai ribojamas, o importuojamos prekės turėtų būti apmokestinamos identišku importo PVM tarifu tam PVM tarifui, kuris yra taikomas ir analogiškomis vietinės prekės. Direktyva taip pat paliko teisę valstybėms narėms savo nuožiūrą pasirinkti ir nustatyti atvejus, kai prekių ir paslaugų teikimas PVM neapmokestinamas.

Nenuvertinant aukščiau išvardintų PVM sistemos savybių, nustatytų Antrosios PVM direktyvos nuostatomis, reikšmės, mūsų nuomone, svarbiausia ir kartinė yra Direktyvos nuostata dėl apmokestinamųjų asmenų teisės iš mokėtinų PVM sumų atskaityti PVM sumas, patirtas įsigyjant prekes ar paslaugas šio apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos vykdymui (Direktyvos 11 straipsnis).

Apibendrinant Pirmąją ir Antrąją PVM direktyvomis įtvirtintą PVM sistemą, tenka konstatuoti, kad su lyg jų priėmimu, deja, dar nebuvo pilnai ir besąlygiškai įgyvendintas Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje apibūdintas pridėtinės vertės mokesčio modelis, t.y. valstybėms narėms dar buvo palikta galimybė pasirinkti neapmokestinti PVM mažmeninės prekybos stadijoje vykstančių tiekimų, PVM objektu kiekvienoje valstybėje narėje privalomai turėjo būti pripažįstamos tik Antrosios PVM Direktyvos B priede išvardintos paslaugos (kitos prekės ir paslaugos PVM objektu buvo pripažįstamos valstybių narių pasirinkimu), valstybės narės galėjo savo nuožiūra dalies prekių (paslaugų) apskritai neapmokestinti PVM ir riboti ar net visai neleisti ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaitos.

1969 m. gruodžio 9 d. Trečiąja Direktyva²⁵ buvo pratęstas Pirmosios ir Antrosios PVM Direktyvų įgyvendinimo terminas iki 1972 m. Pasinaudodama šiuo termino pratęsimu 1971 m. PVM į nacionalinę mokesčių sistemą įsidiėgė Belgija. Ketvirta²⁶ ir Penkta PVM direktyvos²⁷ pratęsė įgyvendinimo terminą Italijai – pastaroji PVM įsivedė 1973 m.

²⁵ 1969 m. gruodžio 9 d. Trečioji Tarybos direktyva 69/463/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse

²⁶ 1971 m. gruodžio 20 d. Tarybos Direktyva 71/401/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Introduction of value added tax in Italy”

²⁷ 1972 m. liepos 4 d. Direktyva 71/259.EEB

1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta garsioji Šeštoji PVM direktyva²⁸. Šios Direktyvos tikslas buvo tęsti pradėtą skirtingų EEB valstybių narių nacionalinių įstatymų, reglamentuojančių netiesioginius vartojimo mokesčius, harmonizavimo procesą. Skaitant preambulę, galima būtų daryti išvadą, kad Direktyva siekiama įgyvendinti antrojo etapo tikslus, numatytus Pirmojoje ir Antrojoje PVM direktyvose, t.y. panaikinti prekių importo iš kitų valstybių narių apmokestinimą bei atsisakyti atleidimo nuo eksporto PVM prekyboje Bendrijos viduje. Tačiau praktikoje Šeštoji direktyva įgyvendinti taip toli siekiančių tikslų dar negalėjo. Tarpvalstybinė mokesčio kontrolė ir reguliavimas net ir priėmus Direktyvą išliko būtini..

Nuo Šeštosios direktyvos priėmimo iki visiško fiskalinių sienų tarp valstybių narių panaikinimo Komisija Ministrų Tarybai pateikė net 16 direktyvų projektų įvairiais PVM reguliavimo klausimais. Dešimčiai projektų Ministrų Taryba pritarė ir jie virto galiojančiomis direktyvomis:

- Devintoji²⁹, Penkioliktoji³⁰ ir Dvidešimt pirmoji³¹ direktyvos kelioms valstybėms narėms pratęsė Šeštosios direktyvos įgyvendinimo terminus nacionalinėse mokesčių sistemose;
- Aštuntoji³² bei Tryliktoji³³ direktyvos nustatė PVM grąžinimo tvarką apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems valstybėje narėje, kurioje patirtą pirkimo PVM prašoma grąžinti, ir asmenims įsikūrusiems už Bendrijos teritorijos ribų;
- Dešimtoji Direktyva³⁴ reglamentavo kilnojamo materialaus turto nuomos vietos nustatymo taisykles;
- Vienuoliktoji Direktyva³⁵ nustatė, kad Šeštoji Direktyva nebus taikoma Prancūzijos užjūrio teritorijoms;
- Septynioliktoji Direktyva³⁶ iš PVM taikymo srities išėmė laikiną prekių (kitų nei naujos transporto priemonės) importą. Šios Direktyvos nuostatos įgyvendinti pradėtos nuo 1993 m. sausio 1 d.
- Aštuonioliktoji Direktyva³⁷ panaikino tam tikrus Šeštosios Direktyvos reguliavimo trūkumus;

²⁸ 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“

²⁹ 1978 m. liepos 18 d. Tarybos Direktyva 78/583/EEB „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčių, suderinimo“

³⁰ 1983 m. gruodžio 23 d. Tarybos Direktyva 83/648/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - deferment of the introduction of the common system of value added tax in the Hellenic Republic“

³¹ 1986 m. birželio 20 d. Tarybos Direktyva 86/247/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Deferment of the introduction of the common system of value-added tax in the Hellenic Republic“

³² 1979 m. gruodžio 27 d. Tarybos Direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo — Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka

³³ 1986 m. lapkričio 21 d. Tarybos Direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo — pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos

³⁴ 1984 m. rugpjūčio 3 d. Tarybos Direktyva 84/386/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB: pridėtinės vertės mokesčio taikymas kilnojamojo materialiojo turto nuomai

³⁵ 1980 m. balandžio 3 d. Vienuoliktoji Tarybos Direktyva 80/368/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo — Direktyvos 77/388/EEB netaikymas Prancūzijos užjūrio departamentams

³⁶ 1985 m. liepos 16 d. Septynioliktoji Tarybos Direktyva 85/362/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Exemption from value-added tax on the temporary importation of goods other than means of transport“

- Dvidešimtoji Direktyva³⁸ suteikė teisę Vokietijai PVM priemonėmis įgyvendinti ūkininkų gaminamos produkcijos kompensavimo politiką.

1991 m. gruodžio 16 d. Ekofino Taryba, susidedanti iš valstybių narių finansų ministrų, sutarė dėl Direktyvos³⁹, skirtos panaikinti fiskalines valstybių narių sienas priėmimo. Direktyva 91/680/EB įtvirtino pereinamąsias nuostatas dėl palengvinto prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo. Tačiau dar nepasibaigus Direktyvos įgyvendinimo terminui (1993 m. sausio 1 d.), buvo išleista nauja direktyvos 91/680/EB nuostatas supaprastinanti direktyva 92/111/EEB, o po dar dviejų metų 1995 m. buvo išleista ir antra supaprastinamo direktyva 95/7/EB.

Kadangi fiskalinių sienų panaikinimas kardinaliai keitė valstybių narių PVM funkcionavimo sistemas ir praktinius jų veikimo principus buvo priimta ir daugybė kitų lydinčių Europos Bendrijų teisės aktų, t.y. direktyvos dėl PVM tarifų, nenaujų prekių, investicinio aukso, elektroniniu būdu teikiamų paslaugų vietos nustatymo taisyklių ir kt. Visi šie direktyvų ir kitų teisės aktų pasikeitimai PVM srityje smarkiai pakeitė visą Europos Bendrijų PVM sistemą ir reikšmingai išplėtė administracinių prievolių apimtį mokesčių mokėtojams, kurios tapo būtinos vykdyti, siekiant efektyvaus Bendrosios fiskalinės rinkos funkcionavimo. Vienas iš reikšmingiausių šių pasikeitimų elementų yra „importo“ ir „eksporto“ procedūrų tarp valstybių narių panaikinimas. Vietoje šių procedūrų buvo įvestos savo esme panašios prekių tiekimo į kitą valstybę narę ir prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės kategorijos. Nustatyta, kad prekių tiekimas į kitą valstybę narę (kaip anksčiau eksportinis tiekimas) apmokestinamas 0% PVM tarifu, tuo tarpu paskirties valstybėje narėje prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės apmokestinamas vietiniu PVM tarifu. Tačiau principinis „senos“ ir „naujos“ tvarkos skirtumas yra tas, kad nuo 1993 m. buvo visiškai panaikinta tarpvalstybinė PVM kontrolė prie valstybių narių sienų – ją pakeitė mokesčio mokėtojo pareiga deklaruoti mokestinį įvykį (prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės) mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, teikiamoje mokesčių administratoriui, o ne muitinės pareigūnams, kaip būdavo anksčiau.

Visų šių reikšmingų integracinių PVM teisinio reguliavimo pasikeitimų kontekste atsirado poreikis skirtingus Europos Bendrijų teisės aktus (nuo Šeštosios direktyvos priėmimo jos normos buvo keistos dvidešimt penkis kartus) susisteminti vienoje išsamioje ir pažangiai kodifikuotoje direktyvoje. Dėl šios priežasties 2004 m. kovo 15 d. Komisija Europos Tarybai pateikė direktyvos dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos projektą, kuriuo nauja redakcija su visais vėlesniais pakeitimais buvo konsoliduotas Šeštosios direktyvos tekstas. Europos Taryba šiam projektui pritarė ir 2006 m.

³⁷ 1989 m. rugpjūčio 3 d. Tarybos Direktyva 89/465/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo: tam tikrų išlygų, numatytų Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28 straipsnio 3 dalyje, panaikinimas

³⁸ 1985 m. liepos 24 d. Dvidešimtoji Tarybos Direktyva 85/361/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: derogations in connection with the special aids granted to certain farmers to compensate for the dismantlement of monetary compensatory amounts applying to certain agricultural products“

³⁹ 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos Direktyva 91/680/EB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas.

lapkričio 28 d. išleido Tarybos Direktyvą 2006/112/EB „Dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos“⁴⁰.

Direktyva 2006/112/EB panaikino ir pakeitė Šeštąją ir Pirmąją Direktyvas, viename teisės akte inkorporuodama visus Šeštosios Direktyvos papildymus ir pakeitimus. Ši Direktyva apima ir teisės normas, susijusias su Direktyvos reguliavimo dalyku, buvusias kituose teisės aktuose, bei pašalina nuostatas, kurios pagrįstai priklauso kitų teisės aktų reguliavimo sričiai. Kartu, siekiant pagerinti teisės akto redakcinę kokybę, šia Direktyvą buvo reikšmingai pakeistas ir Šeštosios direktyvos tekstas. Nors redakcinės korekcijos ir nepakeitė PVM reguliavimo turinio, tačiau teksto forma pakeista neatpažįstamai – vietoj 53 Šeštosios Direktyvos straipsnių 2006/112/EB Direktyvoje atsirado 414 straipsnių. Toks teisinio reguliavimo formos pasikeitimas padarė pozityvią įtaką bendram techniniam PVM reglamentavimo lygiui. Taip pat svarbu paminėti, kad Direktyva aiškiai įtvirtino ir naujus PVM objekto pasikeitimus, atsiradusius dėl fiskalinių sienų tarp valstybių narių panaikinimo. Pagal Direktyvos 2 straipsnio nuostatas PVM objektu laikoma:

- Apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą, prekių ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje;
- Apmokestinamojo ar neapmokestinamojo asmens (esant tam tikroms sąlygoms, pvz. naujų transporto priemonių įsigijimas) prekių įsigijimas už atlygį iš kitos valstybės narės;
- Apmokestinamojo ar neapmokestinamojo asmens prekių įsigijimas iš trečiosios valstybės (ne ES valstybės narės) - importas.

Kita vertus, pažymėtina, kad net ir 2006/112/EB Direktyvos priėmimas nesimbolizuoja bendrosios PVM sistemos raidos pabaigos. Tokia išvada peršasi, atsižvelgiant į tai, kad PVM betarpiškai susijęs su tarptautine prekyba ir prekyba valstybių narių viduje. Žinia, kad prekyba yra dinamiškų ir greitai besikeičiančių verslo santykių dalis, su kurių poreikių tenkinimu teisinio reglamentavimo priemonės dažnai nespėja, todėl turbūt dar ilgai vienos ar kitos formos PVM reguliavimo ES mastu pakeitimai nepraras aktualumo. Tokią išvadą patvirtina ir faktas, kad 2008 m. lapkričio 12 d. buvo priimtos direktyva 2008/8/EB⁴¹, nuo 2010 m. sausio 1 d. keičianti pagrindinę paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklę, perkeldama paslaugų teikimo vietą į pirkėjo valstybę, bei direktyva 2008/9/EB⁴², nustatanti paprastesnes ir operatyvesnes, pirkimo PVM patirto kitoje ES valstybėje narėje, grąžinimo taisykles. Kartu pažymėtina, kad pastebima PVM modifikavimo tendencija verslo sąlygų paprastinimo ir PVM pagrindinių principų įtvirtinimo linkme, t.y. besąlyginės teisės į PVM atskaitą garantavimo apmokestinamiesiems asmenims ir realaus prekių ir paslaugų

⁴⁰ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

⁴¹ 2008 m. lapkričio 12 d. Tarybos Direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta

⁴² 2008 m. lapkričio 12 d. Direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles

apmokestinimo tik vartojimo stadijoje ir vartojimo valstybėje narėje principų taikymo išplėtimo. Taip pat neišnyko ir poreikis bendros rinkos tikslais suvienodinti visų valstybių narių PVM tarifus⁴³. Šiame kontekste galima pagrįstai tikėtis, kad ateityje, valstybėms narėms atsisakius skirtingų nacionalinių PVM reguliavimo ypatumų, bus dar labiau priartėta prie visiškai bendros ir integruotos valstybių narių rinkos įgyvendinimo.

2.2. PVM raida Lietuvoje

Dėl ribotos darbo apimties pridėtinės vertės mokesčio raidą Lietuvoje, kuri kaip tyrimo objektas verta atskiro mokslinio darbo, apžvelgsime gana fragmentiškai, išskirdami esminius raidos etapus ir pagrindinius šių etapų bruožus, plačiau nacionalinių PVM teisės aktų santykį su ES direktyvomis, Europos Teisingumo Teismo sprendimais ir pastarųjų įtaką nacionaliniam PVM panagrinėsime trečiajame darbo skyriuje.

Lietuvoje iki 1991 m. gruodžio 10 d. galiojo bendrasis apyvartos mokestis, kurio reglamentavimo politiką koordinavo ne įstatymų leidžiamoji institucija, kaip yra įprasta daugumoje demokratiškos valstybių, taip pat šiuo metu ir Lietuvoje, bet vykdomosios valdžios institucijos, t.y. Lietuvos Respublikos Vyriausybė (toliau – Vyriausybė) ir Lietuvos Respublikos Finansų ministerija⁴⁴. Šiam mokesčiui buvo būdinga tai, kad juo buvo apmokestinamas tik baigtinis prekių sąrašas (paslaugos nebuvo šio mokesčio objektas), o kiekvienai prekių grupei būdavo nustatomi individualūs mokesčio tarifai⁴⁵.

Siekiant tobulinti mokesčių sistemą 1991 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos Aukščiausia Taryba priėmė nutarimą „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“⁴⁶, kurio pagrindu Vyriausybė priėmė nutarimą Nr. 541⁴⁷, kuriame konkretizavo bendrojo akcizo mokesčio nuostatas.

Bendrojo akcizo mokestis turėjo daug panašumų su dabar galiojančiu PVM. Bendrojo akcizo mokestis buvo įvestas, panaikinus apyvartos mokestį. Naujojo mokesčio mokėtojai buvo visos įmonės, įstaigos ir organizacijos, gaunančios pajamų iš komercinės – ūkinės veiklos. Bendrojo akcizo objektas – kiekviename prekių gamybos ir realizavimo etape bei paslaugų teikimo procese sukurta pridėtinė vertė. Bendrojo akcizo apskaičiavimo principas – mokesčio mokėtojai į biudžetą mokėjo skirtumą tarp apskaičiuotos bendrojo akcizo sumos už realizuotas prekes ar paslaugas ir bendrojo akcizo sumos,

⁴³ **Bendikienė D., Šaparnis G.** Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania / 1994-2004 Engineering Economics. The Economic conditions of enterprise functioning. – Šiauliai: Šiaulių universitetas, 2006. – ISSN 1392-2785

⁴⁴ **Strankauskas A.** Magistro baigiamasis darbas / Pridėtinės vertės mokesčio objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto finansų ir mokesčių katedros finansų teisės neakivaizdinių studijų programa, 2007

⁴⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. liepos 24 d. nutarimas Nr. 296 „Dėl prekybos organizavimo ir apyvartos mokesčio (akcizo) dydžio“

⁴⁶ Lietuvos Respublikos Aukščiausios Tarybos nutarimas Nr. I-2081 „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 541 „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“

apskaičiuotos už įsigytas prekes ar paslaugas. Šis mokestis, kaip ir dabar galiojantis PVM, buvo netiesioginis mokestis, galutiniai jo mokėtojai buvo vartotojai, o mokestis sudarė dalį galutinės prekės ar paslaugos kainos. Pagrindinis bendrojo akcizo mokesčio tarifas sudarė 15 procentų prekės ar paslaugos kainos. Nuo 1992 m. liepos 1 dienos buvo patvirtintas laikinasis 18 procentų bendrojo akcizo mokesčio tarifas. Vyriausybė nustatė 10 procentų lengvatinį bendrojo akcizo tarifą, kuris buvo taikomas visoms prekybos įmonėms, įsigijusioms prekių už konvertuojamą valiutą iš užsienio valstybių, neapmokestinančių pridėtinio (pardavimo arba apyvartos) mokesčiu įvežamų prekių. Bendrojo akcizo mokesčiu buvo neapmokestinamos įvežamos iš užsienio šalių prekės, išskyrus alkoholinius gėrimus, tačiau bendruoju akcizu buvo apmokestinamos eksportuojamos prekės (A. Strankauskas, 2007 m.).

Apibendrinant tikslinga pastebėti, kad Bendrasis akcizų mokestis buvo panašus į šiuo metu Lietuvoje galiojantį pridėtinės vertės mokestį, t.y. abu šie mokesčiai apskaičiuojami nuo prekių (paslaugų) gamybos ir paskirstymo grandinėje sukurtos pridėtinės vertės. Abiejų mokesčių atveju priemonė, leidžianti apmokestinti būtent pridėtinę vertę, yra prancūzo M. Lore išrastas ir vartojimo mokesčiuose pritaikytas atskaitos mechanizmas, kurio esminis principas yra apmokestinamojo asmens teisė, skaičiuojant mokėtiną mokestį, iš nuo galutiniam vartotojui patiektos prekės (paslaugos) vertės apskaičiuoto mokesčio atimti už šiam tiekimui įsigytas prekes (paslaugas) apskaičiuotą mokesčio sumą. Kartu pažymėtina, kad bendrasis apyvartos mokestis turėjo vieną, tačiau esminį sisteminių skirtumą nuo dabartinio pridėtinio vertės mokesčio – jis apmokestino prekių eksportą, tuo tarpu prekių importas šiuo mokesčiu buvo neapmokestinamas.

Tokią valstybės mokestinės politikos nuostatą galima bandyti aiškinti to meto politinėmis ir ekonominėmis aktualijomis, t.y. 1990 m. pavasario – vasaros mėnesiais vykusios ekonominės blokados atgarsiais, dideliais prekių deficito mastais, valstybės gamybinių pajėgumų nepakankamumu aprūpinti šalies ūkį reikiama is išteklių bei vidaus ekonomikos priklausomybę nuo iš užsienio importuojamos produkcijos. Tokiame kontekste Vyriausybės sprendimas skatinti prekių importą į Lietuvą tuo pačiu lygiagrečiai fiskalinėmis priemonėmis ribojant vidaus produkcijos eksportą atrodo logiškas ir ekonomiškai pagrįstas. Tuo tarpu dabartinės PVM įstatymo nuostatos, iš esmės pasikeitus aplinkybėms, fiskalinio neutralumo ir Lietuvos prekių konkurencingumo užsienio rinkose tikslais tuos pačius tiekimo procesus apmokestiną priešingai – prekių tiekimui į trečiąsias valstybes nustato 0% eksporto PVM tarifą, o įvežamas iš kitų valstybių prekes apmokestina importo PVM, kurio tarifas toks pat kaip ir analogiškų vietinių prekių tiekimui taikomas PVM tarifas.

1993 m. gruodžio 22 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu⁴⁸, kuris įsigaliojo ir pilnai Bendrojo akcizų mokesčio įstatymą pakeitė nuo 1994 m. gegužės 1 d., Lietuvoje buvo įvestas PVM. 1993 m.

⁴⁸ 1993 m. gruodžio 22 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 1-345 (Valstybės žinios, 1994, Nr. 3)

gruodžio 22 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas tuo metu buvo laikomas vienu geriausiai parengtų mokesčius reglamentuojančių įstatymų Lietuvoje. Aukšto teisinio reglamentavimo lygio pavyko pasiekti, kadangi rengiant įstatymą buvo reikšmingai atsižvelgiama į Europos Sąjungos valstybių narių praktiką ir joje išplėtotus mokestinius principus⁴⁹. Pastebėtina, kad PVM labai greitai įsitvirtino Lietuvos mokestinėje sistemoje ir nuo pat pirmųjų mokesčio taikymo mėnesių įgijo reikšmingas pozicijas valstybės biudžeto pajamų sandaroje – PVM jau nuo 1995 m. tapo svarbiausiu biudžeto pajamų šaltiniu (D. Bendikienė, G. Šaparnis, 2006 m.). Tačiau ties tuo mokesčio raida nesustojo: Lietuvos Respublikos Seimas 2002 m. kovo 5 d., priimdamas naują PVM įstatymą⁵⁰, žengė dar vieną žingsnį į priekį, tobulindamas PVM apmokestinimo sistemą Lietuvoje.

Šis įstatymas su vėlesniais pakeitimais galioja iki šiol. Svarbiausi įstatymo pakeitimai buvo nustatyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu įsigaliojusiu 2004 m. gegužės 1 dieną⁵¹. Šiuo įstatymo pakeitimu buvo siekiama pilnai suderinti ir harmonizuoti Lietuvos PVM sistemą su ES teisės aktais, reglamentuojančiais PVM (ypatingai su bendrą PVM sistemą ES nustatančia 1977 m. gegužės 17 dienos Šeštąją Tarybos direktyva 77/388/EB (toliau – Šeštoji Direktyva)).

Lietuvai tapus ES nare ir įsipareigojus nacionalinius teisės aktus harmonizuoti su ES teise, Lietuva, kaip ir senosios bei naujai įstojusios valstybės narės, didele dalimi nustojo būti nepriklausoma PVM politikos formuotoja. Kadangi, kaip jau rašyta, ES mastu PVM reglamentuoja visa eilės ES teisės aktų, Lietuvos PVM įstatymas turi atitikti juose nustatytus PVM sistemos reglamentavimo principus ir taisykles, o įstatymų leidėjo diskrecijos laisvė šioje srityje apribota baigtiniu sričių sąrašu, kurio ribose valstybėms narėms palikta teisė veikti savarankiškai. Tai, ar valstybės narės savo nacionaliniais įstatymais ir kitais teisės aktais nepažeidžia Europos sąjungos teisės reikalavimų, vertina ir konstatuoja Europos Teisingumo teismas, kuris kartu yra ir oficialus ES teisės aiškintojas. Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojai, pagrįstai manantys, kad Lietuvos PVM įstatymo nuostatos neteisingai įgyvendina ES direktyvas ir dėl to neproporcingai riboja jų teises, turi teisę tiesiogiai vadovautis direktyvų nuostatomis ir jų pagrindu ginti savo pažeistas teises teisme. Tokią mokesčių mokėtojų teisę lemia vadinamas „tiesioginio veikimo“ direktyvų pobūdis. Išsamiau ES ir nacionalinės teisės santykį apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą santykio su prievole registruotis PVM mokėtoju kontekste atskleisime trečiajame darbo skyriuje.

⁴⁹ **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. Vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2005. – ISBN 9955-09-815-5

⁵⁰ 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Valstybės žinios.-2002, Nr. 35-1271)

⁵¹ 2004 m. sausio 15 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. IX-1960 (Valstybės žinios.-2002, Nr. 17-505)

3. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ IR PRIEVOLĖS REGISTRUOTIS PVM MOKĖTOJŲ SANTYKIO PROBLEMA

Šiame skyriuje mes apžvelgsime Lietuvos Respublikos PVM įstatymo ir 2006/112/EB direktyvos nuostatas, reglamentuojančias teisės į PVM atskaitą santykį su apmokestinamojo asmens prievole registruotis PVM mokėtoju, įvardinsime reglamentavimo skirtumus ir panašumus. Per Konsoliduotos Europos Bendrijos steigimo sutarties, Europos Teisingumo teismo praktikos ir nacionalinių teisės aktų prizmę, atskleisime nacionalinės ir ES teisės santykį, įvertinsime direktyvų tiesioginio veikimo kolizinėse situacijose galimybę. Apžvelgsime teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju problemos sprendimo gaires Europos Teisingumo Teismo, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo ir kitų valstybių narių teismų praktikoje. Pateiksime savo nuomonę dėl nacionalinių teisės aktų nuostatų, teisę į PVM atskaitą suteikiančių tik PVM mokėtojams, atitikimo ES teisės reikalavimams.

3.1. Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatos

Lietuvos Respublikos PVM įstatymo 2 straipsnio 27 dalyje nustatyta, kad PVM atskaita – pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, atskaitoma pagal šio Įstatymo nuostatas. Oficialiame VMI parengtame PVM įstatymo apibendrintame komentare (toliau – Apibendrintas PVM komentaras)⁵² paaiškinta, kad PVM atskaita yra pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, kurią PVM mokėtojas gali atskaityti (t.y. mažinti mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą ar didinti grąžintiną iš biudžeto PVM sumą) įstatymo nustatyta tvarka. To paties įstatymo 57 straipsnis nustato, kad teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai.

Pagal PVM įstatymo 71 straipsnio 1 dalį prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus įstatymo nustatytas išimtis. Įstatymo 58 straipsnis įtvirtina taisyklę, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti apmokestinamai PVM mokėtojo veiklai.

Iš šių PVM nuostatų darytina išvada, kad PVM įstatymas teisę į PVM atskaitą suteikia tik PVM mokėtojams. Tuo tarpų apmokestinamieji asmenys (juridiniai ar fiziniai asmenys), neįsiregistravę PVM mokėtojais, tačiau vykdančys ekonominę veiklą, t.y. veiklą (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių

⁵² 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 apibendrintas komentaras, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, registracijos Nr. KD-5644

teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno)⁵³, tokios teisės neturi. Tokią išvadą patvirtina VMI PVM įstatymo 57 straipsnio komentaro išaiškinimas, kuriame nurodyta, kad asmuo, nors ir vykdantis ekonominę veiklą, bet nesantis PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu tampa galutiniu vartotoju. Todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) tiekėjui įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM bei į muitinės sąskaitą sumokėtas importuotų prekių importo PVM jam nekompensuojamas, t. y. jis neturi teisės į PVM atskaitą.

Aptariamą įstatyminę mokesčių administratoriaus komentaris remiamą taisyklę galima iliustruoti tokiu praktiniu pavyzdžiu: užsienio apmokestinamasis asmuo (toliau – Įmonė), įsiregistravęs PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje, Lietuvoje įsigyja prekes, kurias vėliau iš Lietuvos išgabena į trečiąsias valstybes. Prekių tiekimas, remiantis PVM įstatymo 12 straipsnio 1 dalies nuostatomis (numatančiomis, kad prekių, kurios turi būti gabenamos, tiekimas laikomas įvykusi Lietuvoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas prasidėjo Lietuvos teritorijoje), įvyko Lietuvoje, todėl pagal bendrą PVM įstatymo 71 straipsnyje įtvirtintą taisyklę užsienio apmokestinamajam asmeniui dėl vietinių tiekimų atsiranda pareiga registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje. Tačiau PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalies 3 punktas nustato galimybę užsienio apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam tik 0% PVM tarifu apmokestinamus tiekimus, PVM mokėtoju Lietuvoje nesiregistruoti. PVM įstatymo 41 straipsnis nustato, kad tuo atveju, kai prekės išgabenamos už Europos Bendrijų teritorijos (eksportuojamos), prekių tiekimas apmokestinamas 0% PVM tarifu. Kadangi Įmonė Lietuvoje vykdo tik prekių eksporto veiklą, kuri apmokestinama 0% PVM tarifu, ji pasinaudodama PVM įstatyme numatyta galimybe PVM mokėtoju nesiregistruoja. Tuo tarpu į prekių, kurias Įmonė vėliau eksportuoja, įsigijimo kainą yra įskaičiuotas PVM. Toks Įmonės patiriamas pirkimo PVM yra skirtas ekonominės PVM apmokestinamos (0 % PVM tarifu) veiklos vykdymui. Jeigu Įmonė būtų registruota PVM mokėtoju, ji, remiantis PVM įstatymo nuostatomis, galėtų pasinaudoti PVM atskaitos mechanizmu ir patirtas pirkimo PVM sumas atskaityti. Tačiau šiuo atveju dėl to, kad Įmonė, pasinaudodama PVM įstatymo nustatyta galimybe, PVM mokėtoju neįsiregistravo, formaliai vertinant PVM įstatymo normas, pasinaudoti pirkimo PVM atskaita negalės.

Tokia PVM įstatymo nuostatų, susiejančių apmokestinamojo asmens teisę į apmokestinamosios veiklos vykdymui patirto pirkimo PVM atskaitą su formalia prievole registruotis PVM mokėtoju, nulemta padėtis iš principo vertintina neigiamai, kadangi ji iškreipia pamatinį pridėtinės vertės mokesčio principą apmokestinti tik tiekimų grandinėje sukurta pridėtinę vertę ir tik galutinio vartojimo stadijoje. Tokiomis PVM įstatymo normomis yra pažeidžiamas PVM neutralumo principas, kadangi Įmonė, negalėdama atskaityti prekių, skirtų perparduoti, pirkimo PVM, suma analogiška patirto pirkimo PVM kaštų sumai kitų tiekimų metu galimai padidins savo tiekiamos produkcijos savikainą,

⁵³ 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 6 dalis

t.y. vertę nuo kurios skaičiuojamas PVM. Kitoje tiekimo grandinės stadijoje apmokestinamasis asmuo, net ir turėdamas teisę į PVM atskaitą, pardavimo PVM skaičiuos nuo prekių vertės, kurioje yra įskaičiuotas ankstesnėje grandyje patirtas, bet neatskaitytas pirkimo PVM. Tokia situacija lemia ankstesnėse darbo dalyse aprašytą kumuliacinį mokesčio sukaupimo efektą, kuris laikomas ydingu ir darančiu žalą konkurencijai, kuriančiu sąlygas verslo struktūrų integracijai, skatinančiu nepagrįstą ir neproporcingai staigų kainų augimą (ypač esant dideliems PVM tarifams), o šiuo konkrečiu atveju netgi mažinančiu investicinį Lietuvos valstybės patrauklumą.

Šiame kontekste paminėtina, kad 2001 m. lapkričio 20 d. Seimui pateiktame 2002 m. kovo 5 d. priimto Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo aiškinamajame rašte⁵⁴ PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalies nuostatos aiškinamos taip, kad užsienio asmenims nuostata dėl privalomo registravimosi ribos (100 000 litų) nebūtų taikoma, kaip nustatyta Šeštosios direktyvos 24 straipsnyje, t.y. jie privalėtų registruotis PVM mokėtojais nuo pirmo lito pajamų (įplaukų), gautų iš Lietuvos Respublikoje vykdomos apmokestinamos veiklos, išskyrus tuos atvejus, kai jų veikla nesukelia jiems mokestinių prievolių, t.y. veikla PVM neapmokestinama arba yra ne PVM objektas, arba apmokestinama taikant 0 procentų PVM tarifą.

Vertinant šias aiškinamojo rašto nuostatas, manytina, jog tikrieji įstatymo leidėjo ketinimai dėl išimtinio registravimosi PVM mokėtoju režimo (galimybės nesiregistruoti PVM mokėtoju) taikymo užsienio apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam tik 0% PVM tarifu apmokestinamą veiklą, sietini su ta aplinkybe, kad tokios veiklos vykdymas nesukelia apmokestinamajam asmeniui jokių mokestinių prievolių. Todėl vadovaujantis ekonomiškumo, efektyvumo ir protingumo principais nėra tikslinga nustatyti formalų reikalavimą registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje užsienio apmokestinamajam asmeniui, kuriam jokių prievolių dėl PVM mokėjimo Lietuvoje neatsiranda. Aptariama nuostata Įstatymų leidėjas, mūsų nuomone, siekė supaprastinti sąlygas užsienio apmokestinamiesiems asmenims vykdyti veiklą Lietuvoje, neapsunkinant jų formaliomis registracijos ir panašiomis prievolėmis.

Tačiau, kadangi dėl koncepcinio PVM sistemos suvokimo stokos aptariama iš esmės palankiai vertintina lengvata užsienio apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms prekių eksporto veiklą Lietuvoje, buvo įtvirtinta tik PVM įstatymo 71 straipsnyje, neįvertinus, kokią ji įtaka gali turėti šia teise pasinaudojusio užsienio apmokestinamojo asmens galimybei pasinaudoti teise į pirkimo PVM sumų atskaitą bei nesuderinus jos su kitomis įstatymo nuostatomis, susidarė paradoksali ir teisinei logikai prieštaraujanti padėtis, kai asmuo, pasinaudojęs viena jam įstatymų leidėjo skatinimo tikslais suteikta teise, praranda galimybę pasinaudoti kita netgi reikšmingesne jo veiklos vykdymui teise. Pažymėtina, kad tokia įstatymo nuostata yra klaidinanti ir vertintina, kaip nesąžininga užsienio

⁵⁴ 2001 m. lapkričio 20 d. aiškinamasis raštas dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo projekto

apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, kadangi užsienio apmokestinamasis asmuo dėl objektyvių priežasčių ne visada gali turėti sisteminių ir visapusišką supratimą apie nacionalinių teisės aktų reglamentavimo ypatybes, o aptariami ir panašūs įstatymuose paspėsti „lengvatų spąstai“ nesudėtingai juos įvilioja į mokesčių pinkles, kuriose išaugusių užsienio bendrovių kaštų sąskaitą pasipelno ne kas kitas kaip Lietuvos valstybės biudžetas. Tokie mokesčių įstatymų „kazusai“, be abejo, nedaro ir teigiamos įtakos Lietuvos įvaizdžiui užsienio investuotojų akyse bei tikrai nedidina bendrojo valstybės investicinio patrauklumo.

Norime pažymėti, kad nors aukščiau nagrinėtame pavyzdyje didelis dėmesys buvo skirtas PVM įstatymo nuostatomis nepagrįstai ribojamai užsienio apmokestinamojo asmens teisei į iki registracijos PVM mokėtoju patirto PVM atskaitą, tačiau PVM sistemos koncepcijos požiūriu kvestionuotina ir bendresnė PVM įstatymo nuostata riboti visų apmokestinamųjų asmenų teisę į pirkimo PVM atskaitą, nustatant imperatyvią prievolę registruotis PVM mokėtojais. Tokią situaciją taip pat galima iliustruoti praktiniu pavyzdžiu.

PVM įstatymo 32 straipsnio 1 ir 2 dalyje įtvirtinta bendroji taisyklė, kad PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių, taip pat žemės pardavimas ar kitoks perdavimas. Tačiau kartu šiame įstatymo straipsnyje yra numatyta ir šios taisyklės išimtis, kuri nustato, kad PVM neapmokestinimas netaikomas naujų pastatų ir statinių, naujų pastatų ir jų dalių, taip pat žemės su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis bei žemės statyboms pardavimui ar kitokiam perleidimui.

Apibendrintame PVM komentare pakomentuota, kad žemė statyboms (taip pat nauji pastatai ir statiniai bei jų dalys) PVM apmokestinimo objektu tampa tokiu atveju, jei šią žemę šalies teritorijoje parduoda apmokestinamasis asmuo. Kaip jau minėta, apmokestinamuoju asmeniu gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, taip pat bet koks užsienyje įregistruotas, įkurtas ar įsteigtas vienetas, kuris nėra įvardijamas kaip „juridinis asmuo“, kuris Lietuvoje vykdo ekonominę veiklą. Kaip apibrėžta įstatyme, ekonominė veikla - tai bet kokio pobūdžio veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų. Veiklos vykdymui identifikuoti asmens sudaromiems sandoriams turi būti būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojimas.

Kitaip tariant, iš aptariamų nuostatų galima daryti išvadą, kad tuo atveju, jeigu asmuo A (nesvarbu fizinis ar juridinis) atliks keletą pasikartojančių pirkimo – pardavimo sandorių dėl naujų statinių ar žemės statyboms (pvz. sudarys 5 pirkimo ir 5 pardavimo sandorius), PVM tikslais asmuo A bus laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Atsižvelgiant į PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatas, asmeniui A atsiras pareiga nuo sudaromų naujų statinių ar žemės statyboms pardavimo sandorių vertės skaičiuoti ir mokėti pardavimo PVM, neatsižvelgiant į tai, kad jis nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju. Tačiau tuo atveju, jeigu asmuo A minėtus perparduotus naujus statinius ar žemę statyboms anksčiau įsigijo iš kito apmokestinamojo asmens, kuris savo ruožtu pardavimo metu nuo šių sandorių vertės apskaičiavo PVM, dėl tos priežasties, kad tuo metu, kai buvo sudaromi aptariami pirkimo ir pardavimo

sandoriai asmuo A nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, teise į naujų statinių ir žemės statyboms pirkimo PVM atskaitą asmuo A pasinaudoti negalės (kadangi, kaip minėta, PVM įstatymas nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM, patirto ir sunaudoto iki registracijos PVM mokėtoju). Dėl šio formalaus PVM atskaitos apribojimo tiekimo grandinėje potencialiai susidarys vienas iš dviejų neigiamų padarinių: 1) tuo atveju, jeigu nekilnojamojo turto rinkos konjunktūros sąlygos leis ir asmuo A sugebės pirkimo PVM kaštus perkelti galutiniam pirkėjui, labai reikšmingai išaugs parduodamų statinių ar žemės kainą arba 2) asmuo A bus priverstas prisiimti neatskaitomo pirkimo PVM sąnaudas savo nuostolių sąskaita.

Tiesa, pastebėtina, kad PVM įstatymo 63 straipsnis vis dėlto numato galimybę apmokestinamiesiems asmenims po to, kai jie įsiregistruoja PVM mokėtojais, atskaityti pirkimo PVM nuo tų prekių ir paslaugų įsigijimo vertės, kurios dar bus naudojamos apmokestinamoje veikloje ateityje, t.y. bus naudojamos asmens apmokestinamoje veikloje po jo įsiregistravimo PVM mokėtoju, tačiau, deja, ši nuostata nesuteikia galimybės atskaityti pirkimo PVM, kuris buvo sunaudotas dar iki registracijos PVM mokėtoju.

Apibendrinant aukščiau išdėstytą, galime daryti išvadą, kad Lietuvos Respublikos PVM įstatymas teisę į PVM atskaitą suteikia tik tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie įsigytas prekes ir paslaugas apmokestinamosios veiklos vykdymui naudoja po įsiregistravimo PVM mokėtojais (išskyrus PVM įstatymo 58 straipsnio 2 dalies nuostatas dėl naujų transporto priemonių tiekimo). Tuo tarpu prekių ir paslaugų, sunaudotų apmokestinamoje veikloje iki registracijos PVM mokėtoju, pirkimo PVM apmokestinamasis asmuo atskaityti negali. Kadangi PVM įstatymas yra priimtas Europos Sąjungos (toliau – Europos Sąjunga arba ES) teisės aktų pagrindu ir, kaip nurodyta, PVM įstatymo 1 straipsnio 2 dalyje su jais suderintas, mūsų nuomone, tikslinga įvertinti, ar aptariamų PVM įstatymo nuostatų atitinka ES PVM teisinio reglamentavimo reikalavimus.

3.2. 2006/112/EB direktyvos nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva) nustatoma bendra Europos Sąjungos pridėtinės vertės sistema. Valstybės narės yra įpareigosotos savo nacionalinius PVM reguliuojančius teisės aktus suderinti su Direktyvos reikalavimais.

Direktyvos 167 straipsnis nustato, kad teisė į PVM atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Kitaip tariant, šis Direktyvos straipsnis apmokestinamojo asmens teisės į įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitos atsiradimo momentą sieja su momentu, kai šias prekes ar paslaugas pardavusiam apmokestinamajam asmeniui atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM, t.y. tokia Direktyvos nuostata nustato dvipusį priklausomybės ryšį tarp prievolės apskaičiuoti pardavimo PVM ir teisės į PVM atskaitą. Jeigu vertintume, kad Direktyvos 63 straipsnis

nustato, kad apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų tekimą, tai galėtume padaryti išvadą, kad Direktyvos prasme pirkėjo apmokestinamojo asmens teisė į šių prekių ir paslaugų pirkimo PVM atsiranda iš karto po to, kai prekes ar paslaugos yra patiekiamos.

Direktyvos 168 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę į pirkimo PVM atskaitą. Direktyvos 9 straipsnyje apibrėžta, kad apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje valstybėje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ir rezultatą. Norime pažymėti, kad Direktyvoje apmokestinamojo asmens sąvoka ir teisė į PVM atskaitą siejama tik su ekonominės veiklos vykdymu, nenustatant jokių papildomų sąlygų registracijai PVM mokėtoju. Iš pirminės aptariamų Direktyvos nuostatų lingvistinės analizės peršasi išvada, kad PVM įstatymo reguliavimas, numatantis teisę į PVM atskaitą tik PVM mokėtojams, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamosios veiklos vykdymui patiriančių pirkimo PVM Lietuvoje, teisę į PVM atskaitą riboja plačiau nei tai yra nustatyta Direktyvoje.

Taip pat norime atkreipti dėmesį į tai, kad Direktyvos 169 straipsnyje yra išvardinti atvejai, kada apmokestinamasis asmuo įgyja teisę į PVM atskaitą ir kitais nei 168 straipsnyje nurodytais atvejais. Pastebėtina, kad tarpe kitų šiame straipsnyje išvardintų atvejų yra nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM, jei prekės ar paslaugos naudojamos ir prekių tiekimui, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu, t.y. jei apmokestinamasis asmuo vykdo prekių eksporto veiklą, jis, remiantis Direktyvos nuostatomis, turi teisę atskaityti šių prekių įsigijimui patirtą pirkimo PVM. Komentuojant šią Direktyvos nuostatą pastebėtina, kad tai yra dar vienas neatitikimas tarp Direktyvos ir PVM įstatymo reglamentavimo, kadangi Direktyva teisę į PVM atskaitą suteikia visiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms prekių eksporto veiklą, o tuo tarpu PVM įstatymas teisę į PVM atskaitą suteikia tik apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms prekių eksporto veiklą ir esantiems registruotais PVM mokėtojais.

Kartu analizuojant Direktyvos nuostatas, reguliuojančias PVM atskaitos įgyvendinimo mechanizmą, verta pažymėti, kad Direktyvos 176 ir 177 straipsniuose yra įtvirtinti atvejai, kai PVM atskaitos apribojimai yra galimi. Direktyvos 176 straipsnis nustato, kad *„Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant“*. Direktyvos 177 straipsnyje įtvirtinta, kad *„Pasikonsultavusi su PVM komitetu, dėl ekonominio cikliško priežasčių kiekviena valstybė narė gali visiškai arba iš dalies netaikyti atskaitos visam arba tam tikram ilgalaikiam turtui*

ar kitoms prekėms“. Tačiau nei vienas iš paminėtų Direktyvos straipsnių nenumato leidimo valstybėms narėms taikyti ribojimą apmokestinamiesiems asmenims atskaityti apmokestinamosios veiklos vykdymui patirto pirkimo PVM prievole įsiregistruoti PVM mokėtojais.

Kartu reikia įvertinti ir tai, kad Direktyvos 179 straipsnis, nustatantis teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės, iškelia tam tikrus reikalavimus, kuriuos turi įvykdyti apmokestinamasis asmuo, siekdamas pasinaudoti įgyta teise į PVM atskaitą, pavyzdžiui, turėti formalius reikalavimus atitinkančią PVM sąskaitą-faktūrą (Direktyvos 179 straipsnio a) punktas), arba, siekdamas atskaityti patirtą importo PVM, apmokestinamasis asmuo privalo turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra gavėjas ar importuotojas, ir mokėtina PVM suma arba tai sumai apskaičiuoti būtina informacija (Direktyvos 179 straipsnio e) punktas), taip pat šiame straipsnyje numatyta ir valstybių narių teisė tam tikrais atvejais nustatyti papildomus nacionalinius formalumus, kurių apmokestinamieji asmenys privalo laikytis, pavyzdžiui, kai apmokestinamasis asmuo ar jo vardu kitas asmuo atsiuntė arba atgabeno iš kitos valstybės narės prekes, kurios yra panaudojamos apmokestinamojo asmens verslo tikslais, tokiems apmokestinamiesiems asmenims valstybės narės gali nustatyti papildomus, Direktyvoje nenumatytus, formalumus, kurių šie privalo laikytis, siekdami įgyvendinti įgytą teisę į PVM atskaitą. Tačiau pažymėtina, kad šis ir kiti Direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriaus „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“ straipsniai nustato būtent jau įgytos teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo taisyklės, t.y. nustato tvarką kaip jau turima teisė į PVM atskaitą pasinaudoti, tačiau jokių būdu negalima teigti, kad šio skyriaus nuostatos reglamentuotų pačias prielaidas teisei į PVM atskaitą atsirasti. Kaip minėta, pirkėjo, kuris yra apmokestinamasis asmuo, teisė į pirkimo PVM, kuri pirkėjas naudoja savo apmokestinamoje veikloje, atskaitą atsiranda, atsiradus pardavėjo prievolei apskaičiuoti pardavimo PVM, o šios teisės ribojimai galimi tik 176 ir 177 straipsnių pagrindu, tuo tarpu Direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriaus nuostatos taikomos tik tada, kai teisė į PVM atskaitą jau yra atsiradusi ir yra siekiama ja pasinaudoti.

Šiame kontekste atkreiptinas dėmesys į tai, kad Direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 2 skyriaus „Registravimasis“ 213 straipsnis nustato pareigą apmokestinamajam asmeniui pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi. O Direktyvos 214 straipsnis nustato pareigą valstybėms narėms imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys būtų registruojami atskiru kodu. Tačiau nei viena šio skyriaus nuostata nenustato, jog registracija PVM mokėtojų būtų būtina sąlyga teisei į PVM atskaitą įgyti. Pagrindinė apmokestinamųjų asmenų registracijos PVM mokėtojais paskirtis yra kontrolės užtikrinimo funkcijos įgyvendinimas, kuris yra reikalingas, siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, tačiau sistemiškai vertinant Direktyvos nuostatas ir PVM atskaitos mechanizmą, kaip PVM sistemos funkcionavimo pagrindą, galima daryti

prielaidą, kad Direktyva nesuteikia teisės valstybėms narėms mokesčių vengimo prevencijos tikslais visiškai apriboti pamatinio PVM principo, t.y. apmokestinamųjų asmenų teisės į PVM atskaitą.

Apibendrinant pasakytina, kad apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą Direktyva sieja su dviem sąlygom, t.y. sąlyga, kad yra atsiradusi pardavėjo pareiga apskaičiuoti pardavimo PVM, kuri apmokestinamasis asmuo siekia atskaityti, bei sąlyga, kad prekes ir paslaugas, kurių pirkimo PVM siekiama atskaityti, apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamoje veikloje. Tuo tarpu teisę į PVM atskaitą riboti Direktyva leidžia tik Direktyvos 176 ir 177 straipsniuose įtvirtintais pagrindais, kurių tarpe nėra prievolės apmokestinamajam asmeniui registruotis PVM mokėtoju. Taip pat pažymėtina, kad Direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriaus „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“ nuostatos nustato taisykles, kurios įtvirtina tvarką, kaip apmokestinamasis asmuo turėtų tinkamai įgyvendinti įgytą teisę į PVM atskaitą, tačiau jos nedaro įtakos teisės į PVM atskaitą atsiradimui. O Direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 2 skyriaus „Registravimasis“ nuostatos įtvirtina pareigą valstybėms narėms kontroliuoti apmokestinamųjų asmenų veiklos, kuri šiems suteikia teisę į PVM atskaitą, vykdymą, tačiau nenumato teisės valstybėms narėms kontrolės tikslais paneigti pačią apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM atskaitą.

3.3. ES direktyvų ir nacionalinės teisės santykis

3.3.1. Dėl Nacionalinės teisės ir Europos sąjungos teisės santykio

Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) byloje C-26/62 (*Van Gend & Loos*)⁵⁵ nurodė, kad valstybės narės yra pripažinusios, kad jų nacionaliniai subjektai gali remtis Bendrijos teise nacionaliniuose teismuose. Todėl ETT daro išvadą, kad Bendrija sudaro naują tarptautinės teisės teisinę sistemą, kurios labui valstybės apribojo savo suverenias teises ir kurios subjektai yra ne tik valstybės narės, bet ir jų nacionaliniai subjektai. Bendrijos teisė yra nepriklausoma nuo valstybių narių teisės, ir ji ne tik nustato pareigas asmenims, bet ir suteikia teises, kurios yra sudedamoji tų asmenų teisių ir pareigų visumos dalis.

ETT byloje C-6/64 (*Flamino Costa v. ENEL*)⁵⁶ išplėtoja Van Gend & Loos byloje pradėtą Europos Bendrijų ir valstybių narių nacionalinių teisės sistemų santykio analizę, pažymėdamas, kad Steigimo Sutartys įtvirtino naują teisės sistemą, sukūrusią Europos Bendrijas, turinčias savarankišką teisinį subjektiškumą, dėl kurio valstybės narės tam tikrose srityse apribojo savo suverenias teises. Šioje teisinėje sistemoje teisės subjektais yra ne tik valstybės narės, bet ir jų piliečiai. Europos Bendrijų teisės sistemos specifinis požymis yra šios teisės viršenybė nacionalinės teisės atžvilgiu, kuris

⁵⁵ Europos Teisingumo Teismo 1963 m. lapkričio 5 d. sprendimas byloje C-26/62 „NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration”

⁵⁶ Europos Teisingumo Teismo 1964 m. liepos 15 d. sprendimas byloje C-6/64 „*Flaminio Costa v E.N.E.L*”

reiškia, kad vienašališkas ir nesuderinamas su Europos Bendrijų teise nacionalinis teisės aktas negali būti taikomas bei tai, kad kai kurios Europos Bendrijų teisės normos pasižymi tiesioginio veikimo bei tiesioginio taikymo galimybe.

Taigi šiais sprendimais ETT nustatė nacionalinės ir Europos Bendrijų teisės santykį, kuriame dominuojantį vaidmenį vaidina būtent Europos Bendrijų teisė, o nacionalinė teisė turi pastarąją atitikti bei jai neprieštarauti. Nesuderinamumo ir kolizijos atveju pirmenybė turi būti teikiama Europos Bendrijų teisės nuostatomis.

3.3.2. Dėl direktyvų tiesioginio veikimo

Konsoliduotos Europos Bendrijos steigimo sutarties⁵⁷ (toliau – Steigimo sutartis) 249 straipsnyje nurodyta, kad reglamentas yra taikomas visuotinai. Jis privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse, tuo tarpu direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos turi teisę pasirinkti jos įgyvendinimo formą ir būdus.

ETT byloje C-8/81 (*Ursula Becker*)⁵⁸ nurodė, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos ir 1979 m. balandžio 5 d. Sprendimo C-48/78 (*Ratti*)⁵⁹ matyti, kad, nors pagal Steigimo sutarties 189 straipsnio (dabartinis Steigimo sutarties 249 straipsnis) nuostatas reglamentai yra tiesiogiai taikomi ir todėl gali turėti tiesioginių pasekmių, tačiau tai nereiškia, kad kitos šiame straipsnyje aptartos teisės aktų kategorijos niekada negali veikti analogiškai. Būtų nesuderinama su įpareigojančiu direktyvos pobūdžiu, kurį jai pripažįsta 189 straipsnis, iš esmės pašalinti suinteresuotųjų asmenų galimybę remtis direktyvoje nustatyta pareiga ginti savo interesus. Ypač tais atvejais, kai Bendrijos institucijos, priimdamos direktyvą, įpareigotų valstybes nares imtis konkrečių veiksmų, tokio akto veiksmingumas labai sumažėtų, jei asmenys negalėtų juo remdamiesi kreiptis į teismą, o nacionaliniai teismai negalėtų į jį atsižvelgti kaip į Bendrijos teisės elementą. Vadinasi, valstybė narė, kuri per nustatytą terminą nepriėmė direktyvoje nustatytų įgyvendinimo priemonių, negali asmenų atžvilgiu remtis tuo, kad neįvykdė direktyvoje nustatytų įsipareigojimų. Todėl ETT nustatė, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos turinio požiūriu yra besąlygiškos ir pakankamai aiškos, jomis galima remtis, jei per nustatytą terminą nebuvo priimtose įgyvendinimo priemonės, ginčijant bet kurią direktyvos neatitinkančią nacionalinės teisės nuostatą arba tuo atveju, jei jos apibrėžia teises, kuriomis asmenys gali remtis valstybės atžvilgiu.

⁵⁷ 2002 m. gruodžio 24 d. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis C 325/33

⁵⁸ Europos Teisingumo Teismo 1982 m. gruodžio 19 d. sprendimas byloje C-8/81 „*Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt*“

⁵⁹ Europos Teisingumo Teismo 1978 m. balandžio 5 d. sprendimas byloje C-48/78 „*Criminal proceedings against Tullio Ratti*“

Norime atkreipti dėmesį į tai, kad ETT Sprendimu C-8/81 *Ursula Becker* byloje, nustatė tris konkrečias sąlygas, kurios turi būti išpildytos, siekiant direktyvos nuostatomis valstybėje narėje vadovautis tiesiogiai:

1. pasibaigęs direktyvos įgyvendinimo valstybės narės nacionalinėje teisėje terminas;
2. valstybė narė per nustatytą terminą direktyvos neįgyvendino ar įgyvendino netinkamai;
3. direktyvos nuostatos yra besąlyginės ir pakankamai aiškos.

Sujungtose bylose nuo C-246/94 iki C-249/94 (*Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio*)⁶⁰ ETT išaiškino, kad besąlyginėmis laikomos nuostatos, kurios nustato aiškią taisyklę, kurios veikimas nėra apribotas jokiais išimtimis, prielaidomis ar rezultatu, kurio įgyvendinimui reikalingos specialios priemonės iš Europos Bendrijų institucijų ar valstybių narių pusės.

Grįžtant prie Direktyvos nuostatų, nustatančių apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą, verta priminti, kad vadovaujantis Direktyvos 167 straipsnio nuostatomis, apmokestinamajam asmeniui teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti PVM. Direktyvos 168 straipsnyje nustatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Pagal Direktyvos 169 straipsnio b) punktą apmokestinamasis asmuo be 168 straipsnyje nurodytų atvejų turi teisę atskaityti 169 straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ar paslaugos naudojamos tarpe kitų atvejų ir prekių tiekimui, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu.

Norime pažymėti, kad minėtos Direktyvos nuostatos, remiantis ETT praktikoje nustatytais kriterijais, laikytinos aiškiomis ir besąlygiškomis, Direktyvos įgyvendinimo terminas valstybėse narėse yra pasibaigęs ir todėl, esant kolizijos su nacionalinės teisės aktų nuostatomis atveju, būtų tiesiogiai veikiančiomis.

PVM įstatymo 57 straipsnio 1 dalies nuostata, teisę į PVM atskaitą suteikianti tik PVM mokėtojams, bei PVM įstatymo 63 straipsnio 1 dalies nuostata, numatanti, kad PVM mokėtojas turi teisę prekių ir (arba) paslaugų, įsigytų ir (arba) importuotų iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo ir (arba) importo PVM, įtraukti į PVM atskaitą, tik jeigu jos bus naudojamos to PVM mokėtojo veikloje ateityje, t.y. PVM apmokestinamų prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, mūsų nuomone, nepagrįstai ir neproporcingai apriboja Direktyvoje nustatytą apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM atskaitą, todėl darytina išvada, kad šios PVM įstatymo nuostatos netinkamai įgyvendina aiškias ir besąlyginės Direktyvos nuostatas, teisę į PVM atskaitą siejančias su esminių reikalavimų (tarpe

⁶⁰ Europos Teisingumo Teismo 1996 m. rugsėjo 17 d. sprendimas byloje C-246/94 „*Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio and Others v Amministrazione delle finanze dello Stato*“

kurių nėra prievolės registruotis PVM mokėtoju) teisei į PVM atskaitą patenkinimu. Dėl šios priežasties, manome, kad aukščiau nurodytos Direktyvos nuostatos, suteikiančios apmokestinamajam asmeniui, apmokestinamosios veiklos vykdymui patyrusiam pirkimo PVM, teisę į PVM atskaitą, galimai yra veikiančios tiesiogiai.

Tačiau, net jeigu ir laikytume, kad Direktyvos nuostatos dėl apmokestinamojo asmens teisės į atskaitą neatitinka direktyvos tiesioginiam veikimui keliamų reikalavimų, svarbu atsižvelgti į ETT suformuotą praktiką, kurioje ETT išryškino nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo per direktyvų nuostatų prizmę svarbą.

Vadovaujantis ETT sprendimu byloje C-14/83 (*Von Colson and Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen*)⁶¹, valstybių narių institucijos taikydamos nacionalinę teisę visais atvejais ją turi aiškinti atsižvelgdamos į direktyvų ar kitų Europos Bendrijų teisės aktų reikalavimus. Šis įpareigojimas taikomas nepriklausomai nuo to, ar yra sąlygos tiesioginiam direktyvos veikimui, t.y. 1) pasibaigęs direktyvos įgyvenimui nacionalinėje teisėje nustatytas terminas; 2) direktyva neįgyvendinta ar įgyvendinta netinkamai; 3) direktyvos nuostatos yra pakankamai aiškos ir besąlyginės. Kitaip tariant, net ir tais atvejais, kai direktyva negali veikti tiesiogiai, nacionalinės teisės aktai turi būti aiškinami atsižvelgiant į direktyvos tikslus ir teksto formuluotes.

ETT minėtam sprendime byloje C-14/83 *Von Colson and Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen* išaiškino, jog valstybių narių pareiga, kylanti iš direktyvos, pasiekti direktyvoje numatytų rezultatų, bei pareiga, kylanti iš Steigimo sutarties 5 straipsnio (dabartinis Steigimo sutarties 10 straipsnis), imtis visų reikalingų tiek bendrųjų, tiek specialiųjų priemonių, siekiant įgyvendinti priimtus įsipareigojimus Europos Bendrijai, yra privalomos visoms valstybių narių institucijoms, taip pat ir jų jurisdikcijos ribose – teismams. Iš to ETT daro išvadą, kad taikant nacionalinės teisės normas ir ypač ypatingai normas teisės aktų, skirtų įgyvendinti direktyvos nuostatas, nacionaliniai teismai (ir valstybės institucijos) privalo aiškinti nacionalinę teisę atsižvelgdami į direktyvos teksto formuluotes bei tikslus, pasiekti direktyvoje numatyto rezultato.

Mūsų nuomone, aukščiau paminėtas ETT sprendimas, net ir jei ir nebūtų sąlygų Direktyvai veikti tiesiogiai, įpareigoja Lietuvos institucijas, tame tarpe ir VMI bei kitas, taikant PVM įstatymo nuostatas dėl apmokestinamojo asmens teisės į pirkimo PVM atskaitą ir tokios teisės santykio su prievole registruotis PVM mokėtoju, vadovautis Direktyvoje įtvirtintais tikslais bei teksto formulėmis.

3.3.3. Dėl direktyvų tiesioginio veikimo ribojimo

Norime atkreipti dėmesį į tai, kad ETT savo praktikoje yra nustatęs ir atvejus, kada gali būti apribotas direktyvos tiesioginis veikimas. ETT byloje C-141/00 (*Ambulanter Pflegedienst Kugler*

⁶¹ Europos Teisingumo Teismo 1984 m. balandžio 14 d. sprendimas byloje C-14/83 „*Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen*“

GmbH)⁶² pažymėjo, kad asmuo negali remtis direktyvos nuostatomis tiesiogiai tuo atveju, kai direktyva suteikia valstybėms narėms pasirinkimo laisvę, kaip įgyvendinti konkrečias direktyvos nuostatas, o valstybės narės šios laisvės ribų laikosi.

Sistemiškai aiškinant Direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ nuostatas, darytina išvada, kad Direktyva tam tikrais atvejais suteikia teisę valstybėms narėms savo nuožiūra riboti apmokestinamųjų asmenų teisę į atskaitą, atvejų sąrašas, kuriais valstybės narės šia teise gali pasinaudoti yra baigtinis. Pastebėtina, kad tarpe atvejų, kai valstybėms narėms yra suteikta teisė savo nuožiūra riboti apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM atskaitą, nėra galimybės valstybėms narėms savo nuožiūra nustatyti prievolę apmokestinamiesiems asmenims registruotis PVM mokėtojais kaip sąlygą teisei į PVM atskaitą įgyti. Todėl darytina išvada, kad Lietuva pasirinkimo laisvės labiau riboti atskaitos teisę nei tai nustatyta Direktyvoje neturėjo. Dėl šios priežasties, manome, kad ETT suformuotos praktikos požiūriu direktyvų tiesioginio veikimo apribojimo aptariamam PVM įstatymo ir Direktyvos kolizijos atveju taikyti nebūtų galima, todėl priėjus išvados, kad PVM įstatymas netinkamai įgyvendina Direktyvos nuostatas, reikėtų vadovautis ir taikyti ne PVM įstatymo, bet Direktyvos nuostatas.

3.3.4. Dėl galimybės vadovautis direktyvų nuostatomis nacionalinės teisės požiūriu

Lietuvos Respublikos Konstitucijos⁶³ sudėtine dalimi yra Lietuvos Respublikos Konstitucinis aktas dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje⁶⁴ (toliau – Konstitucinis aktas). Konstitucinio akto 2 straipsnis nustato, kad Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus. Atkreipiame dėmesį, kad Steigimo sutarties 234 straipsnyje nustatyta, kad ETT jurisdikcijai priklauso Steigimo sutarties aiškinimas. ETT preliminariais nutarimais atskleidžia autentišką Steigimo sutarties nuostatų prasmę, t.y. ETT praktikoje, aiškinant Europos Bendrijų teisės normas, iškristalizuota taisyklė yra laikoma sudėtine Europos bendrijų teisės dalimi, kuri yra plėtojama Steigimo sutarties pagrindu.. Todėl, jeigu ETT savo sprendime yra pasakęs, kad direktyvos yra tiesiogiai veikiančios, vadinasi, tokia nuostata kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, ir dėl to, vadovaujantis Konstituciniu aktu, ji turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus. Primename, kad ETT ne vienoje byloje yra pasisakęs, kad direktyvos turi tiesioginio veikimo galią.

⁶² Europos Teisingumo Teismo 2002 m. rugsėjo 10 d. sprendimas byloje C-141/00 „*Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH and Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*“

⁶³ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios. - 1992, Nr.: 33-1014

⁶⁴ 2004 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas Nr. IX-2343 (Valstybės žinios.-2004, Nr. 111-4123)

Todėl, atsižvelgiant į faktą, kad Lietuvos Respublikos Konstitucija yra aukščiausios galios nacionalinis teisės aktas, kurį visi kiti nacionaliniai teisės aktai privalo atitikti, priešingu atveju jie yra negaliojantys (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 7 straipsnis) bei į tai, kad, kai tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga (ETT yra išaiškinęs, kad direktyvos tiesioginis veikimas kyla iš Steigimo sutarties 249 str.), ji viršenybę kolizijos atveju suteikia ES teisės normoms, darytina išvada, kad jeigu PVM įstatymo norma, ribojanti apmokestinamojo asmens, neįsiregistravusio PVM mokėtoju, teisę atskaityti pirkimo PVM, būtų laikoma netinkamai įgyvendinančia Direktyvos nuostatas, tokia norma negalėtų būti taikoma.

Kalbant apie Europos Sąjungos teisės santykį su nacionaline teise, paminėtina, kad Europos Sąjungos viršenybės principas yra įtvirtintas ne tik Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, bet ir kituose Lietuvos Respublikos įstatymuose ir net VMI leidžiamuose mokesčių įstatymų komentaruose.

LR Civilinio proceso kodekso⁶⁵ (toliau – CPK) 3 str. 5 d. nustatyta, kad Teismas, nagrinėdamas bylas, taiko Europos Sąjungos teisės normas ir vadovaujasi Europos Sąjungos teisminių institucijų sprendimais, preliminariais nutarimais Europos Sąjungos teisės aktų aiškinimo ir galiojimo klausimais. LR Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ)⁶⁶ 4 str. 3 d. nurodyta, kad taikydamas Europos Sąjungos teisės normas, teismas taip pat vadovaujasi Europos Sąjungos teisminių institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais. Įstatymų nustatytais atvejais teismas kreipiasi į kompetentingą Europos Sąjungos teisminę instituciją, prašydamas preliminarus nutarimo Europos Sąjungos teisės aktų aiškinimo ar galiojimo klausimu.

Kartu norime atkreipti Jūsų dėmesį į tai, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo⁶⁷ (toliau – MAĮ) komentaro⁶⁸ 3 straipsnio 5 dalyje pasakyta, jog sprendžiant klausimą dėl mokesčių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojų naudai, mokesčių administratorius taip pat turi atsižvelgti į ETT, Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo sprendimus, formuojančius vieningą teismų praktiką mokesčių teisės srityje bei kitas aplinkybes, galinčias turėti įtakos sprendimo priėmimui. Iš šios komentaro nuostatos galima daryti išvadą, kad net ir mokesčių administratorius, sprenddamas ginčytiną mokestinį klausimą, turėtų vadovautis ne tik nacionaliniais teisės aktais, tačiau atsižvelgti ir į ETT sprendimus ir, galimai nustatęs nacionalinės ir Europos sąjungos teisės koliziją, vadovautis ir taikyti Europos Sąjungos teisės nuostatas.

Apibendrinant pasakytina, kad iš pateiktų Lietuvos Respublikos Konstitucijos, MAĮ, MAĮ komentaro, CPK bei ABTĮ nuostatų darytina išvada, kad Europos Sąjungos teisės normų taikymą ir

⁶⁵ 2002 m. vasario 28 d. Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas, patvirtintas įstatymu Nr. IX-743 (Valstybės žinios.-2002, Nr. 36-1340)

⁶⁶ 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029 (Valstybės žinios.-1999, Nr. 13-308)

⁶⁷ 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (Valstybės žinios.-2004, Nr. 63-2243)

⁶⁸ 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 apibendrintas komentaras, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, registracijos Nr. KD-5672

ETT sprendimų pripažinimo ir vadovavimosi jais būtinumas yra nustatytas ne tik tarptautinių Lietuvos įsipareigojimų lygmeniu (Lietuva ES nare tapo tarptautinės sutarties pagrindu), bet jis pripažįstamas ir Lietuvos nacionaliniuose teisės šaltiniuose. Šiuos principus VMI įtvirtina ir savo pačios rengiamuose MAĮ ir PVMĮ komentaruose.

3.4. Teismų praktika dėl teisės į atskaitą ir prievolės registruoti PVM mokėtoju santykio

3.4.1. ETT praktika

ETT sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 (*Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3*)⁶⁹ pabrėžė svarbų teisės į atskaitą principą. Tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo neįvykdo visų formalumų, nustatytų valstybių narių nacionalinėje teisėje, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 18 straipsnio (1) (d) punktą valstybės narės negali atimti teisės į PVM atskaitą, todėl, kad atsižvelgiant į fiskalinio neutralumo principą, teisė į pirkimo PVM atskaitą turi būti garantuota, jeigu esminės atskaitos sąlygos yra patenkinamos, net jeigu apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų.

Nagrinėjant sąlygas, kurios yra būtinos tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, aktualus ETT sprendimas byloje C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel*)⁷⁰. ETT šiame sprendime nurodė, kad Šeštosios direktyvos 17 (2)(a) straipsnis (dabartinio Direktyvos 168 straipsnio a) punktas) ir Šeštosios direktyvos 18 (2) straipsnis (dabartinio Direktyvos 179 straipsnio 1 dalis) turi būti aiškinami taip, kad teisė į atskaitą turi būti įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai buvo patenkinamos dvi šiuose straipsniuose nustatytos sąlygos, t.y. 1) prekės buvo patiekto ar paslaugos buvo suteiktos ir 2) apmokestinamasis asmuo turi PVM sąskaitą – faktūrą ar kitą dokumentą, kuris pagal valstybės narės nustatytus kriterijus gali būti prilyginamas PVM sąskaitai – faktūrai.

Šis ETT sprendimas taip pat kaip ir Direktyvos nuostatų analizė patvirtina, kad esminė sąlyga teisei į atskaitą atsirasti yra apmokestinamosios veiklos vykdymui reikalingo prekių ar paslaugų suteikimas apmokestinamajam asmeniui. ETT prie šios sąlygos taip pat prideda ir reikalavimą apmokestinamajam asmeniui turėti prekių ar paslaugų įsigijimą patvirtinančios PVM sąskaitą – faktūrą. Toks reikalavimas, kaip rašyta anksčiau, yra įtvirtintas Direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“, todėl, lingvistiškai ir sistemiškai aiškinant Direktyvą, mūsų nuomone, laikytinas ne sąlyga teisei į atskaitą atsirasti, bet sąlyga tinkamai ta teise pasinaudoti. Tačiau

⁶⁹ Europos Teisingumo Teismo 2008 m. liepos 8 d. sprendimas sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 „*Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3*“

⁷⁰ Europos Teisingumo Teismo 2004 m. rugsėjo 29 d. sprendimas byloje C-152/02 „*Terra Baubedarf-Handel GmbH and Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*,“

bet kokių atvejų, pasak ETT, apmokestinamasis asmuo, atitinkantis abi šias sąlygas, įgyja besąlygišką teisę į PVM atskaitą.

Atkreipiame Jūsų dėmesį ir į tai, kad ETT sprendime *Ecotrade*⁷¹ byloje taip pat pažymėjo, kad priemonės, kurių imasi valstybės narės tam, kad būtų garantuota, jog apmokestinamieji asmenys vykdys prievolės, susijusias su mokesčio deklaravimu ir sumokėjimu, ar prievolės, kurias valstybės narės nustato dėl to, kad laiko jas būtinomis teisingam mokesčio surinkimui ir mokesčio vengimo prevencijai, negali būti naudojamos taip, kad sistemiškai apribotų teisę į PVM atskaitą.

Šia nuostata ETT apriboja galimybę valstybėms narėms taikyti priemones, kurių taikymas būtų nukreiptas ne į individualius su PVM deklaravimu, mokėjimu, mokesčio surinkimu ar mokesčio mokėjimo vengimu susijusius atvejus, bet veiktų visuotinai ir be išimčių ribotų asmenų teisę į atskaitą. Norime pažymėti, kad PVM įstatymo nuostata, ribojanti asmenų teisę į iki registracijos PVM mokėtoju patirto pirkimo PVM atskaitą, kai įsigytos prekės buvo sunaudotos PVM apmokestinamoje veikloje iki įsiregistruojant PVM mokėtoju, visuotinai varžo apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM atskaitą ir dėl neadekvataus neproporcingumo negali būti pateisinama nei siekiu užtikrinti tinkamą PVM deklaravimą/sumokėjimą/surinkimą, nei siekiu užkirsti kelią mokesčių vengimui.

Šiame kontekste norime pažymėti, kad dėl PVM atskaitos apribojimų, kuriuos gali taikyti valstybės narės, ETT sprendime byloje C-146/05 (*Albert Colle v Finanzamt Limburg an der Lahn*)⁷² konstatavo, kad apribojimai, kuriuos pagal 77/388/EBB 22 (8) straipsnį valstybės narės gali nustatyti, siekiant teisingai apskaičiuoti PVM ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, neturi būti griežtesni nei būtina tokiems tikslams pasiekti. Jie neturi pažeisti PVM neutralumo, kuris yra fundamentalus PVM principas.

Apibendrinant ETT sprendimus, pasakytina, kad, teismo nuomone, teisė į PVM atskaitą yra absoliuti, ji yra būtina PVM sistemos neutralumui užtikrinti, todėl bet kokie valstybių narių bandymai (labiau nei tai būtina konkretiems kontrolės tikslams pasiekti) norminiais registracijos PVM mokėtojais ar panašiais formaliais reikalavimais riboti apmokestinamųjų asmenų, įvykdžiusių būtinas sąlygas, teisę į PVM atskaitą yra neproporcingi ir prieštaraujantys bendrajai PVM sistemai. Mūsų nuomone, PVM įstatymo nuostata, ribojanti asmenų teisę į iki registracijos PVM mokėtoju patirto pirkimo PVM atskaitą, kai įsigytos prekės buvo sunaudotos PVM apmokestinamoje veikloje iki įsiregistruojant PVM mokėtoju, yra veikianti visuotinai ir skirta riboti neapibrėžto skaičiaus apmokestinamųjų asmenų teisę į atskaitą (ne tik potencialių pažeidėjų), todėl laikytina neproporcinga priemone siekiamiems PVM sumokėjimo ir mokesčio vengimo prevencijos tikslams įgyvendinti. Dėl šios priežasties, manome, kad aptariamoms PVM įstatymo normoms galimai prieštarauja ne tik tiesiogiai

⁷¹ Europos Teisingumo Teismo 2008 m. liepos 8 d. sprendimas sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 „*Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3*“

⁷² Europos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje C-146/05 „*Albert Collée, as full legal successor to Collée KG, v Finanzamt Limburg an der Lahn*“

Direktyvai įtvirtintoms teisę į atskaitą reglamentuojančioms nuostatomis, tačiau yra nesuderinamos ir su ETT formuojama praktika dėl galimybės riboti apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM atskaitą.

3.4.2. LVAT praktika

Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) nutartyje Nr. A11-355/2004⁷³ konstatavo, kad prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, sukūrus su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti.

Norime atkreipti Jūsų dėmesį, kad LVAT šioje byloje, siekdamas atskleisti PVM sistemos esmę rėmėsi Europos Bendrijų teisės aktų nuostatomis, nors buvo nagrinėjami faktiniai santykiai, susiklostę 1993 m. gruodžio 22 d. priimto PVM įstatymo pagrindu. Pažymime, jog tuo metu Lietuva dar nebuvo ES narė ir LVAT cituojamos ES teisės aktų nuostatos negaliojo teisinių santykių atsiradimo metu. Tačiau LVAT pažymėjo, kad sąlygos teisės į atskaitą buvimui „tiesiogiai išplaukia ir iš pridėtinės vertės mokesčio sistemos esmės“, o tuo metu, vykstant integraciniais Lietuvos procesams į ES, buvo siekiama tuomet galiojusį PVM įstatymą suderinti su ES teisine baze, todėl, teismo nuomone, egzistavo pagrindas aiškinant PVMĮ bei PVM sistemos esmę remtis ES teisės aktais. Taip jis priimdamas minėtą sprendimą ir padarė.

Tokia LVAT išsakyta pozicija, mūsų nuomone, tik sustiprina ankstesniuose skyriuose padarytą išvadą, kad Lietuvoje galiojantis PVM įstatymas skirtas tiksliai įgyvendinti Direktyvos nuostatas, o tuo atveju, kai PVM įstatymo nuostatos yra neaiškios ar netinkamai įgyvendina Direktyvos nuostatas, PVM įstatymas turi būti aiškinamas atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, o esant būtinoms sąlygoms ir sudaromos galimybės asmenims, remiantis Direktyvos nuostatomis, tiesiogiai įgyvendinti savo teises.

Nagrinėjant apmokestinamųjų asmenų teisės į PVM atskaitą apimtį aktuali ir LVAT nutartis Nr. A556-1659/2008⁷⁴, kurioje teismas konstatavo, kad pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų tiekimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė bei paneigtas dvigubo apmokestinimo draudimo principas: pardavėjui sumokėjus PVM, o pirkėjui neleidžiant jo atskaityti, parduotos prekės (suteiktos paslaugos) PVM galimai būtų apmokestinamos du ar daugiau kartų.

Taip pat verta atkreipti dėmesį ir į LVAT sprendimą administracinėje byloje Nr. A4-681/2006⁷⁵, kurioje teismas nurodė, kad tam, jog asmuo įgytų teisę į PVM atskaitą, būtina juridinių faktų visuma:

- Ūkinės operacijos tikras įvykdymas;

⁷³ Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis Nr. A11-355/2004

⁷⁴ Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismo 2008 m. spalio 29 d. nutartis Nr. A556-1659/2008

⁷⁵ Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismo 2005 m. vasario 14 d. nutartis Nr. A4-681/2006

- Jos įvykdymo aplinkybių patvirtinimas apskaitos dokumentuose (PVM sąskaitose faktūrose);
- Asmens, įgyjančio teisę į PVM atskaitą, sąžiningumas.

Teismas nutartyje Nr. A-355/2004 išaiškino, kad mokesčių mokėtojas elgiasi sąžiningai, kai įsigydamas prekes ar paslaugas įsitikina, kad pardavėjas už tokią ūkinę operaciją sukurta pridėtinę vertę sumokės pardavimo PVM.

Apibendrinat LVAT poziciją, pastebėtina, kad teismas savo sprendimais formuoja labai panašią praktiką kaip ir ETT, įtvirtindamas teisės į PVM atskaitą absoliutumą ir negalėjimą jos riboti formaliais reikalavimais. Tarpe būtinų sąlygų, kurios turi būti įvykdytos, siekiant teisę į PVM atskaitą įgyti, teismas, kaip ir ETT, išskiria prekių ar paslaugų (su į kainą įtrauktu PVM) įsigijimą, jų naudojimą apmokestinamoje veikloje ir PVM sąskaitos faktūros turėjimą. LVAT prie ETT išvardintų sąlygų papildomai prideda ir sąlygas dėl ūkinės operacijos tikro įvykdymo bei asmens, įgyjančio teisę į PVM atskaitą, sąžiningumo. Svarbu pažymėti, kad LVAT savo praktikoje, aiškinantis PVM įstatymo, kuris kaip nurodyta įstatymo 1 straipsnio 2 dalyje yra suderintas su Europos Sąjungos teisės aktais, nuostatų prasmę, pripažįsta būtinybę vertinti Direktyvos nuostatas bei jų pagrindu atskleisti neaiškių ar dviprasmiškų normų tikrąją prasmę ir paskirtį.

3.4.3. Lenkijos teismo sprendimo išvados

Mūsų nuomone, analizuojant atskaitos ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykį Direktyvos nuostatų požiūriu, yra labai naudinga atsižvelgti ir įvertinti kitų ES valstybių narių praktiką, taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus situacijose, kuriose yra nagrinėjama teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykio problema.

Lenkijos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – Lenkijos teismas) sprendime atskaitos ir registracijos PVM mokėtoju santykį aiškino per Šeštosios direktyvos normų prizmę. Sprendimas priimtas byloje, kurioje Lenkijos mokesčių administratorius Korporacijai „A.G.K. Beata N.“ (toliau – Korporacija), vadovaudamasis Lenkijos PVM įstatymo nuostatomis, neleido atskaityti pirkimo PVM, patirto laikotarpiu nuo tada, kai Korporacijai pagal šio įstatymo nuostatas, numatančias pareigą apmokestinamajam asmeniui privalomai registruotis PVM mokėtoju, kai už jo tiekiamas prekes ir paslaugas gaunamo atlygio suma viršija Lenkijos PVM įstatymo nustatytą dydį, atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju Lenkijoje (t.y. nuo 2004-11-15) iki to momento, kai jis PVM mokėtoju įsiregistravo (2004-12-27) (analogiškos nuostatos yra įtvirtintos ir Lietuvos PVM įstatyme). Mokesčių administratorius šį savo sprendimą grindė tuo, kad pagal Lenkijos PVM įstatymo 88 str. 1 d. 5 p. PVM atskaita netaikoma apmokestinamojo asmens įsigytoms prekėms ir paslaugoms, kurių pirkimas buvo įformintas PVM sąskaitomis faktūromis, gautomis iki tos dienos, kurią apmokestinamasis asmuo įsiregistravo PVM mokėtoju, bei faktų, kad pagal Lenkijos PVM įstatymo 88 str. 4 d. PVM atskaita

netaikoma ir tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsiregistravę kaip veikiantys PVM mokėtojai.

Lenkijos teismas konstatavo, kad tuo atveju, kai nacionalinės teisės nuostatos yra nevienareikšmiškos reikia atsižvelgti į Bendrijos teisę. Joje taikomos taisyklės, susijusios su PVM, apsaugo vertybes, kurios nėra vienareikšmiškai apibrėžtos nacionalinės teisės nuostatose. Lenkijos teismas pažymi, kad nė vienoje iš Šeštosios direktyvos nuostatų mokėtino mokesčio sumažinimas (atskaita) nėra susietas su formaliuoju reikalavimu – užsiregistravimu PVM mokėtoju (tokia Lenkijos teismo išvada dėl Direktyvos nuostatų, reglamentuojančių apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą, atitinka mūsų ankstesnėse šio darbo dalyse padarytas Direktyvos straipsnių sisteminio aiškinimo išvadas). Lenkijos teismas pažymi, kad apmokestinamojo asmens teisę atskaityti PVM pagal PVM sąskaitas faktūras lemia tai, kad mokestinė prievolė atsiranda atskaitytino mokesčio atžvilgiu ir pirkimas turi sąryšį su apmokestinama veikla, kai įvykdyti formalieji reikalavimai, susiję su tos teisės įgyvendinimu (PVM sąskaitos faktūros turėjimas). Dėl šios priežasties teismas nesutinka su požiūriu, kad dėl to, jog apmokestinamasis asmuo nebuvo užsiregistravęs PVM mokėtoju tuo atskaitiniu laikotarpiu, kurį jis patyrė pirkimo PVM, jis negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kadangi tai prieštarautų PVM neutralumo principui, kylančiam iš Šeštosios direktyvos 4 str. ir Šeštosios direktyvos 18 str., kuriuose kalbama tik apie tai, kad apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos PVM sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas. Lenkijos teismas pastebi, kad čia nekalbama apie registraciją PVM mokėtoju kaip sąlygą atsirasti (bei egzistuoti) teisei į atskaitą. Teismas pažymi, kad tokios sankcijos, susijusios su teisės į atskaitą ribojimu, nėra ir Šeštosios direktyvos 22 str. (dabartinis Direktyvos 213 str.), kuriame kalbama apie apmokestinamojo asmens pareigą pranešti apie savo apmokestinamosios veiklos pradėjimą, pasikeitimą ir užbaigimą.

Lenkijos teismas šią savo išvadą pagrindžia referuodamas į ETT sprendimą byloje C-400/98 (*Finanzamt Goslar v. Brigitte Breitsohl*)⁷⁶, kuriame ETT nurodė, kad asmuo, ketinantis nepriklausomai imtis ūkinės veiklos pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, kuris tą ketinimą pagrindžia objektyviais įrodymais ir vykdydamas tą veiklą patiria pirmąsias investicines išlaidas, laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Todėl veikdamas kaip apmokestinamas asmuo jis pagal Šeštosios direktyvos 17 ir paskesnius straipsnius turi teisę nedelsdamas atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą nuo investicinių išlaidų, patirtų ryšium su planuojamais sandoriais, suteikiančiais teisę atskaityti PVM, todėl nebūtina laukti, kol veikla bus pradėta faktiškai. Bet koks kitoks Šeštosios direktyvos 4 straipsnio interpretavimas prieštarautų PVM neutralumo principui, nes įmonei tektų patirti PVM išlaidas vykdant ūkinę veiklą

⁷⁶ Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimas byloje C-400/98 „*Finanzamt Goslar and Brigitte Breitsohl*“

neturint teisės atskaityti tą mokestį pagal 17 straipsnį ir atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp investicinių išlaidų, patirtų iki faktinės veiklos pradžios, ir išlaidų, patirtų vykdant veiklą. Šioje byloje ETT pabrėžia teisės į atskaitą absoliutumą ir nurodo, kad asmuo teisę į atskaitą įgyja iš karto po to, kai patiria pirmąsias pirkimo PVM išlaidas, kuri negali būti ribojama jokiais privalomos registracijos reikalavimais.

Lenkijos teismas, aiškindamas minėtas Šeštosios direktyvos nuostatas, Lenkijos PVM įstatymo normas bei ETT išaiškinimus, nurodė, kad atsižvelgiant į PVM esmę, teisę į PVM atskaitą įgyja visi apmokestinamieji asmenys, jeigu įrodo, kad pirkimai buvo susiję su apmokestinama veikla, o registracijos sąlyga būtina tikrai tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Teismas pažymi, kad reikia atskirti tą momentą, kurį teisė į atskaitą atsiranda, nuo momento, kurį ją pasinaudojama. Lenkijos teismas išskiria, kad teisė į PVM atskaitą atsiranda paprastai tuo atskaitiniu laikotarpiu, kurį apmokestinamasis asmuo gavo sąskaitą faktūrą ar muitinės dokumentą, o ši teisė įgyvendinama pateikiant mokesčių deklaraciją, išreiškiančią apmokestinamojo asmens valią pasinaudoti PVM atskaitos teise, ir kad galėtų sėkmingai įgyvendinti jau atsiradusią teisę į PVM atskaitą apmokestinamasis asmuo turi pašalinti – vėliausiai prieš pasinaudodamas ja – visas neigiamas prielaidas, taip pat užsiregistruoti, kad ji būtų galima identifikuoti kaip apmokestinamąjį asmenį.

Šiuo sprendimu, mūsų nuomone, Lenkijos teismas apibrėžė logišką Direktyvoje nustatytą teisės į atskaitą ir pareigos registruotis PVM mokėtoju santykį. Teismas išaiškino, kad teisė į atskaitą atsiranda iš karto po to, kai gaunama pirkimą patvirtinanti PVM sąskaita faktūra ar muitinės dokumentas, o ji įgyvendinama įsiregistravus PVM mokėtoju ir pateikus PVM deklaraciją. Iš ko seka, kad teisės į atskaitą buvimas yra siejamas išimtinai tik su apmokestinamosios veiklos vykdymu ir jos vykdymui patiriamu pirkimo PVM, o registracija tėra formali sąlyga būtina įvykdyti tam, kad jau įgyta teisė apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti. Registracijos prievolė pačios teisės į atskaitą jokių būdų paneigti negali.

Išvados ir siūlymai

1. Apyvartos mokesčiai apibrėžiami kaip „*Bendrieji netiesioginiai vartojimo mokesčiai*“.
2. Apyvartos mokesčių sistemos skirstomos į vienpakopės ir daugiapakopės apmokestinimo sistemas. Daugiapakopės apmokestinimo sistemos skirstomos į kumuliacines ir nekumuliacines apmokestinimo sistemas. Tiek vienpakopės, tiek daugiapakopės kumuliacinės apmokestinimo sistemos turi reikšmingų trūkumų, kurie lemia reikšmingą šių sistemų ydingumą. Pažangiausia apyvartos mokesčių sistema laikoma daugiapakopė nekumuliacinė apmokestinimo sistema, kuriai priklauso apyvartos mokesčiai, apmokestinantys tik gamybos ir paskirstymo procese sukurtą pridėtinę vertę. Visi daugiapakopiai nekumuliaciniai apyvartos mokesčiai priklauso PVM grupei. Pagrindinis jų tarpusavio skirtumas yra tiekimų grandinėse sukuriamos pridėtinės vertės skaičiavimo metodai.
3. Skiriamasis PVM sistemos bruožas ir efektyvus funkcionavimo garantas yra besąlyginio PVM atskaitos mechanizmo įtvirtinimas PVM sistemose. Bet kokie apmokestinamųjų asmenų teisės į pirkimo PVM atskaitą ribojimai lemia dramatiškus PVM sistemos esmės ir jos pranašumo prieš kitus apyvartos mokesčius iškraipymus.
4. Europos Sąjungos mastu pastebima PVM modifikavimo tendencija verslo sąlygų paprastinimo ir pagrindinių PVM principų įtvirtinimo linkme, t.y. besąlyginės teisės į PVM atskaitą apmokestinamiesiems asmenims garantavimo bei realaus prekių ir paslaugų apmokestinimo tik vartojimo stadijoje ir tik vartojimo valstybėje narėje principų taikymo išplėtimo. Vis plačiau diskutuojamas ir poreikis bendros rinkos tikslais suvienodinti visų valstybių narių PVM tarifus. Šiame kontekste galima pagrįstai tikėtis, kad ateityje, valstybėms narėms atsisakius skirtingų nacionalinių PVM reguliavimo ypatumų, bus dar labiau priartėta prie visiško bendros ir integruotos valstybių narių rinkos įgyvendinimo.
5. Lietuvai tapus ES nare ir įsipareigojus nacionalinius teisės aktus harmonizuoti su ES teise, Lietuvos, kaip ir senųjų bei naujai įstojusių valstybių narių, galimybės savarankiškai formuoti PVM politiką buvo reikšmingai apribotos.
6. PVM įstatymas teisę į PVM atskaitą suteikia tik apmokestinamiesiems asmenims įsiregistravusiems PVM mokėtojais. Pagal įstatymo nuostatas apmokestinamieji asmenys turi teisę įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM įtraukti į PVM atskaitą, tik jeigu šios prekės ir paslaugos bus naudojamos apmokestinamoje veikloje po registracijos PVM mokėtoju.
7. Direktyva apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM atskaitą sieja su dviem sąlygom, t.y. sąlyga, kad yra atsiradusi pardavėjo pareiga apskaičiuoti pardavimo PVM, kuri apmokestinamasis asmuo siekia atskaityti, bei sąlyga, kad prekes ir paslaugas, kurių pirkimo PVM siekiama atskaityti,

apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamoje veikloje. Direktyva nesuteikia teisės valstybėms narėms riboti apmokestinamųjų asmenų teisės į PVM atskaitą prievole registruotis PVM mokėtoju.

8. ETT praktikoje išplėtotas ES teisės viršenybės principas, reiškiantis, kad vienašališkas ir nesuderinamas su Europos Bendrijų teise nacionalinis teisės aktas negali būti taikomas bei tai, kad kai kurios Europos Bendrijų teisės normos pasižymi tiesioginio veikimo bei tiesioginio taikymo galimybe.

9. ETT nustatė tris sąlygas, kai direktyvos nuostatos yra veikiančios tiesiogiai:

- pasibaigęs direktyvos įgyvendinimo valstybės narės nacionalinėje teisėje terminas;
- valstybė narė per nustatytą terminą direktyvos neįgyvendino ar įgyvendino netinkamai;
- direktyvos nuostatos yra besąlyginės ir pakankamai aiškos.

10. Direktyvos normos, nustatančios teisės į pirkimo PVM atskaitą reikalavimus, yra aiškos ir besąlyginės, o Direktyvos įgyvendinimo terminas yra pasibaigęs, todėl, esant kolizijai su Lietuvos PVM įstatymo nuostatomis, mūsų nuomone, yra veikiančios tiesiogiai.

11. Vadovaujantis ETT praktika, valstybių narių institucijos taikydamos nacionalinę teisę visais atvejais ją turi aiškinti atsižvelgdamos į direktyvų ar kitų Europos Bendrijų teisės aktų reikalavimus. Tokia ETT praktika suponuoja pareigą teismams, VMI ir kitoms Lietuvos institucijoms taikant PVM įstatymo nuostatas aiškinti jas, atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas.

12. ETT *Ecotrade* byloje pabrėžė svarbų teisės į atskaitą principą – tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo neįvykdo visų formalumų, nustatytų valstybių narių nacionalinėje teisėje, atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas, valstybės narės negali paneigti jų teisės į PVM atskaitą. Todėl atsižvelgiant į fiskalinio neutralumo principą, teisė į pirkimo/importo PVM atskaitą turi būti garantuota, jeigu esminės atskaitos sąlygos yra patenkintos, net jeigu apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų.

13. ETT *Ecotrade* byloje taip pat pažymėjo, kad priemonės, kurių imasi valstybės narės tam, kad būtų garantuota, jog apmokestinamieji asmenys vykdys prievoles, susijusias su mokesčio deklaravimu ir sumokėjimu, ar prievolės, kurias valstybės narės nustato dėl to, kad laiko jas būtinomis teisingam mokesčio surinkimui ir mokesčio vengimo prevencijai, negali būti naudojamos taip, kad sistemškai apribotų teisę į PVM atskaitą.

14. Neatsižvelgiant į tai, kad tuo metu, kai susiklostė LVAT 2004-10-27 nutartyje Nr. A¹ 1-355/2004 nagrinėjami santykiai, nebuvo formalaus teisinio pagrindo remtis direktyvų nuostatomis, LVAT analizuodamas PVM esmę išvelgė egzistuojant pagrindą vadovautis direktyvos nuostatomis ir priėjo prie išvados, kad pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų tiekimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė bei paneigtas dvigubo apmokestinimo draudimo principas: pardavėjui sumokėjus PVM, o pirkėjui neleidžiant jo atskaityti, parduotos prekės (suteiktos paslaugos) PVM galimai būtų apmokestinamos du ar daugiau kartų;

15. Remiantis Lenkijos teismo atlikta direktyvų ir ETT praktikos analize ir jo sprendimo išvadomis, teisė į atskaitą yra siejama išimtinai tik su apmokestinamosios veiklos vykdymu ir jos vykdymui patiriamu pirkimo PVM, o registracija tėra formali sąlyga tam, kad jau įgyta teise būtų galima tinkamai pasinaudoti.

16. Atsižvelgiant į magistro baigiamajame darbe padarytas išvadas, **konstatuotina, kad darbe iškelta hipotezė pasitvirtino**: Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatos, ribojančios apmokestinamojo asmens teisę į iki įsiregistravimo PVM mokėtoju patirtą pirkimo PVM, netinkamai įgyvendina 2006/112/EB Direktyvos nuostatas.

17. **Pasiūlymas.** Siekiant suderinti Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatas, nustatančias teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo tvarką, su 2006/112/EB Direktyvos reguliavimo reikalavimais, kartu išvengiant struktūrinių PVM įstatymo pakeitimų, siūlome PVM įstatyme įtvirtinti apmokestinamųjų asmenų, iki registracijos PVM mokėtojais apmokestinamosios veiklos vykdymui patyrusių pirkimo PVM, **teisę įsiregistruoti PVM mokėtojais retrospektyviai** (atgaline data). Tokios teisės įtvirtinimas PVM įstatyme 1) leistų pašalinti egzistuojantį PVM įstatymo nuostatų neatitikimą Direktyvai, 2) nustatytų PVM prigimtį atitinkantį teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykį, t.y. teisė į PVM atskaitą būtų įgyjama tada, kai asmuo apmokestinamosios veiklos vykdymui patiria pirkimo PVM (teisė – absoliuti), tačiau tam, kad ši teisė galėtų būti įgyvendinta, būtų reikalaujama įsiregistruoti PVM mokėtoju, ir 3) tokios nuostatos atsiradimas neribotų mokesčių administratoriaus galimybės veiksmingomis priemonėmis vykdyti PVM vengimo ir grobstymo prevencijos, kadangi apmokestinamieji asmenys, norėdami pasinaudoti įgyta teise į PVM atskaitą, privalėtų įsiregistruoti PVM mokėtojais ir mokesčių administratoriui pateikti visus būtinus duomenis apie savo vykdomą veiklą.

Atliko

VRTmn8-01 grupės studentas

Gediminas Laucius

2009 11 25

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai

1. 1957 m. kovo 25 d. Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis
2. 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo
3. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo
4. 1969 m. gruodžio 9 d. Trečioji Tarybos direktyva 69/463/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse
5. 1971 m. gruodžio 20 d. Tarybos Direktyva 71/401/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Introduction of value added tax in Italy”
6. 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“
7. 1978 m. liepos 18 d. Tarybos Direktyva 78/583/EEB „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo“
8. 1979 m. gruodžio 27 d. Tarybos Direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka
9. 1980 m. balandžio 3 d. Vienuoliktoji Tarybos Direktyva 80/368/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo — Direktyvos 77/388/EEB netaikymas Prancūzijos užjūrio departamentams
10. 1983 m. gruodžio 23 d. Tarybos Direktyva 83/648/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - deferment of the introduction of the common system of value added tax in the Hellenic Republic“
11. 1984 m. rugpjūčio 3 d. Tarybos Direktyva 84/386/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB: pridėtinės vertės mokesčio taikymas kilnojamojo materialiojo turto nuomai
12. 1985 m. liepos 16 d. Septynioliktoji Tarybos Direktyva 85/362/EEB “On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Exemption from value-added tax on the temporary importation of goods other than means of transport”
13. 1985 m. liepos 24 d. Dvidešimtoji Tarybos Direktyva 85/361/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value

added tax: derogations in connection with the special aids granted to certain farmers to compensate for the dismantlement of monetary compensatory amounts applying to certain agricultural products”

14. 1986 m. birželio 20 d. Tarybos Direktyva 86/247/EEB „On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Deferment of the introduction of the common system of value-added tax in the Hellenic Republic“
15. 1986 m. lapkričio 21 d. Tarybos Direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos
16. 1989 m. rugpjūčio 3 d. Tarybos Direktyva 89/465/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo: tam tikrų išlygų, numatytų Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28 straipsnio 3 dalyje, panaikinimas
17. 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos Direktyva 91/680/EB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas.
18. 1993 m. gruodžio 22 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 1-345 (Valstybės žinios, 1994, Nr. 3)
19. 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029 (Valstybės žinios.-1999, Nr. 13-308)
20. 2002 m. gruodžio 24 d. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis C 325/33
21. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Valstybės žinios.-2002, Nr. 35-1271)
22. 2002 m. vasario 28 d. Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas, patvirtintas įstatymu Nr. IX-743 (Valstybės žinios.-2002, Nr. 36-1340)
23. 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (Valstybės žinios.-2004, Nr. 63-2243)
24. 2004 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas Nr. IX-2343 (Valstybės žinios.-2004, Nr. 111-4123)
25. 2004 m. sausio 15 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. IX-1960 (Valstybės žinios.-2002, Nr. 17-505)
26. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos
27. 2008 m. lapkričio 12 d. Direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM gražinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles

28. 2008 m. lapkričio 12 d. Tarybos Direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta
29. Lietuvos Respublikos Aukščiausios Tarybos 1991 m. gruodžio 10 d. nutarimas Nr. I-2081 „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“
30. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės žinios. - 1992, Nr.: 33-1014)
31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. liepos 24 d. nutarimas Nr. 296 „Dėl prekybos organizavimo ir apyvartos mokesčio (akcizo) dydžio“
32. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. gruodžio 10 d. nutarimas Nr. 541 „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“

Antriniai norminių teisės aktų šaltiniai

33. 2001 m. lapkričio 20 d. aiškinamasis raštas dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo projekto Nr. IXP-1203
34. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 apibendrintas komentaras, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, registracijos Nr. KD-5644
35. 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 apibendrintas komentaras, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, registracijos Nr. KD-5672
36. The EEC reports on tax harmonization. An unofficial Translation prepared by Dr. M. Thurston, International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.

Specialioji literatūra

37. **Bendikienė D., Šaparnis G.** Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania / 1994-2004 Engineering Economics. The Economic conditions of enterprise functioning. – Šiauliai: Šiaulių universitetas, 2006. – ISSN 1392-2785
38. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. Vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2005. – ISBN 9955-09-815-5
39. **Farmer Cf. P., Lyal R.** EC Tax Law. – Oxford: Oxford University Press, 1995. – ISBN-13: 978-0-19-825764-6
40. **Longman Dictionary of Contemporary English.** Third edition. Longman Group Ltd, Essex, 2000, ISBN 0-582-2375-3

41. **Morse G., Williams D.** Davies: Principles of Tax law, sixth edition – London: Sweet & Maxwell, 2008. – ISBN 978-1-84703-325-3
42. **Mundstock Cf. G.** Florida Services: You only tax twice? Tax notes 1137, Harvard Law School, 1987
43. **Parker G.** The Dutch Revolt (Revised Edition) – London, 1979. – ISBN 978-0-14-013712-5
44. **Reugebrink J.** The Sixth Directive for Harmonization of value Added tax – Amsterdam, 1978. – ISBN-10: 9060022297
45. **Schenk A., Oldman O.** Value Added Tax: A Comparative Approach (Cambridge Tax Law Series), 1st Edition, Cambridge: Cambridge University Press, 2007 m. – ISBN 978-0-521-61656-0
46. **Strankauskas A.** Magistro baigiamasis darbas / Pridėtinės vertės mokesčio objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto finansų ir mokesčių katedros finansų teisės neakivaizdinių studijų programa, 2007
47. **Tait A.** Value Added Tax: International practice and problems. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1988 m. – ISBN 978-1-55775-012-9
48. **Terra B., Kajus J.** A guide to European VAT directives. Introduction to European VAT – Amsterdam: Charlottenlund, 2007.

Ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

49. Europos Teisingumo Teismo 1963 m. lapkričio 5 d. sprendimas byloje C-26/62 „*NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*”
50. Europos Teisingumo Teismo 1964 m. liepos 15 d. sprendimas byloje C-6/64 „*Flaminio Costa v E.N.E.L*”
51. Europos Teisingumo Teismo 1978 m. balandžio 5 d. sprendimas byloje C-48/78 „*Criminal proceedings against Tullio Ratti*“
52. Europos Teisingumo Teismo 1982 m. gruodžio 19 d. sprendimas byloje C-8/81 „*Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt*“
53. Europos Teisingumo Teismo 1984 m. balandžio 14 d. sprendimas byloje C-14/83 „*Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen*“
54. Europos Teisingumo Teismo 1993 m. spalio 20 d. sprendimas byloje C-10/92 *Maurizio Balocchi v. Ministero delFinanze dello Stato*
55. Europos Teisingumo Teismo 1996 m. rugsėjo 17 d. sprendimas byloje C-246/94 „*Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio and Others v Amministrazione delle finanze dello Stato*“

56. Europos Teisingumo Teismo 1997 m. liepos 3 d. sprendimas byloje C-330/95 „*Goldsmiths (Jewellers) Ltd v Commissioners of Customs & Excise*“
57. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimas byloje C-400/98 „*Finanzamt Goslar and Brigitte Breitsohl*“
58. Europos Teisingumo Teismo 2002 m. rugsėjo 10 d. sprendimas byloje C-141/00 „*Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH and Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*“
59. Europos Teisingumo Teismo 2004 m. rugsėjo 29 d. sprendimas byloje C-152/02 „*Terra Baubedarf-Handel GmbH and Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*“
60. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje C-146/05 „*Albert Collée, as full legal successor to Collée KG, v Finanzamt Limburg an der Lahn*“
61. Europos Teisingumo Teismo 2008 m. liepos 8 d. sprendimas sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 „*Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3*“
62. Europos Teisingumo Teismo 2008 m. liepos 8 d. sprendimas sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 „*Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3*“
63. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis Nr. A11-355/2004
64. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismo 2005 m. vasario 14 d. nutartis Nr. A4-681/2006
65. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismo 2008 m. spalio 29 d. nutartis Nr. A556-1659/2008
66. Mokestinių ginčų komisijos prie Finansų ministerijos 2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimas Nr. S-280 (7-255/2009)
67. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009 m. birželio 22 d. sprendimas Nr. 69-168

Interneto svetainės

68. **Consumption tax trends.** Požymiai: Akcizų mokesčio skiriamieji bruožai.
http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html [žiūrėta 2009 09 04]
69. **Consumption tax.** Požymiai: netiesioginių mokesčių dalis valstybių biudžeto pajamose.
http://www.oecd.org/topic/0,3373,en_2649_33739_1_1_1_1_37427,00.html [žiūrėta 2009 09 04]
70. **History of VAT in the EU.** http://exportvat.com/vat_info/vat_eu.htm [žiūrėta 2009 09 19]

ANOTACIJA

Laucius G. Teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis pridėtinės vertės mokesčio raidos kontekste / Verslo teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. J. Tušaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2009. – 78 p.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinės vertės mokestis, apyvartos mokestis, PVM atskaita, apmokestinamasis asmuo, prievolė registruotis PVM mokėtoju.

Magistro baigiamajame darbe apžvelgta istorinė apyvartos mokesčių raida, apyvartos mokesčių sistemos bei šių sistemų skirtingumus lemiantys apyvartos mokesčių bruožai, išnagrinėtos ir atskleistos pridėtinės vertės mokesčio savybės, lemiančios jo išskirtinumą kitų apyvartos mokesčių kontekste, apžvelgta pridėtinės vertės mokesčio raida Europos Sąjungoje ir Lietuvoje bei įvertintos galimos mokesčio vystimosi tendencijos ateityje, išnagrinėti teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykio reglamentavimo panašumai ir skirtumai Europos Sąjungos ir Lietuvos nacionalinės teisės mastu, analizės pagrindu suformuotos išvados dėl Lietuvos PVM įstatymo nuostatų, ribojančių apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą prievole registruotis PVM mokėtoju, atitikimo ES teisės reikalavimams bei, atsižvelgiant į padarytas išvadas, pateiktas pasiūlymas dėl priemonių, kurios padėtų suderinti PVM įstatymo nuostatas, nustatančias teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo tvarką, su Direktyvos reikalavimais.

ANNOTATION

Laucius G. The relation between the right to VAT deduction and the obligation to register as VAT payer in the context of value added tax development process / Final Master's work in Business Law. Supervisor lect. J. Tusaite. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Business law, 2009. – 78 p.

Key words: value added tax, turnover tax, VAT deduction, taxable person, obligation to register as VAT payer.

In the final Master's work we overlooked the historic development of turnover taxes, researched the particular systems of consumer taxes, examined the features determining the differences between one system from another, revealed the qualities of value added tax constituting its singularity in the context of other turnover taxes, while analyzing the evolution of VAT in European Union and Lithuania we attempted to predict the possible trends of VAT development in the future, explored similarities and distinctions of how the relation between the right to VAT deduction and obligation to register as VAT payer is regulated in the extent of European Union and Lithuania, on the basis of the above analysis made the conclusions in respect of the conformity of the provisions of the Lithuanian Law on VAT, limiting the taxable person's right to deduct input VAT with the obligation to register for VAT purposes, with the requirements of the EU law and in regard to these conclusions we submitted the proposal regarding the measures which might contribute in harmonizing the Lithuanian Law on VAT with the provisions of the Directive.

SANTRAUKA

Laucius G. Teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis pridėtinės vertės mokesčio raidos kontekste / Verslo teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. J. Tušaitė – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2009 - 78 p.

Pridėtinės vertės mokestį yra įsivedusios apie 150 pasaulio valstybių, jis sudaro reikšmingą valstybių biudžeto pajamų dalį (statistiškai apie penktadalį). Pagrindinėmis priežastimis, nulėmusiomis beprecedentį PVM populiarumą ir sparčią mokesčio integraciją į daugumos pasaulio valstybių mokestines sistemas, laikomi reikšmingi alternatyvių netiesioginių apyvartos mokesčių sisteminiai trūkumai, kurių PVM neturi. Pridėtinės vertės mokesčio unikalumas ir pranašumas prieš kitus apyvartos mokesčius slypi pirkimo PVM atskaitos mechanizme, sudarančiame sąlygas apmokestinti tik kiekvienoje iš prekių ir paslaugų paskirstymo grandžių sukurta pridėtinę vertę. Todėl, siekiant, kad PVM funkcionuotų efektyviai ir sugebėtų išlikti neutraliu apyvartos mokesčiu, yra labai svarbu, kad pirkimo PVM atskaita apmokestinamiesiems asmenims būtų arba visai neribojama, arba ribojama tik išimtiniais atvejais ir tik proporcingai tokiu ribojimu siekiamiems tikslams.

Dėl šios priežasties magistro baigiamajame darbe nagrinėjama problema, ar pagrįstai Lietuvos PVM įstatymo nuostatos, suteikiančios teisę į PVM atskaitą tik PVM mokėtojams, riboja apmokestinamųjų asmenų teisę į pirkimo PVM, patirto ir sunaudoto apmokestinamoje veikloje iki registracijos PVM mokėtoju, atskaitą.

Kaip pradinė išeities pozicija iškeliamą hipotezę, kad galbūt Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatos, ribojančios apmokestinamojo asmens teisę į iki įsiregistravimo PVM mokėtoju patirtą pirkimo PVM, netinkamai įgyvendina 2006/112/EB Direktyvos nuostatas. Darbo tyrimo objektas teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis, sukonkretinamas darbo tyrimo dalyko, kuris apibrėžiamas kaip Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatų, ribojančių apmokestinamųjų asmenų teisę į pirkimo PVM, patirto ir sunaudoto apmokestinamoje veikloje iki registracijos PVM mokėtoju, atskaitą atitikimas pridėtinės vertės mokesčio sistemos prigimčiai ir Europos Sąjungos teisei.

Magistro baigiamajame darbe keliamas tikslas per istorinės apyvartos mokesčių raidos prizmę atskleisti pridėtinės vertės mokesčio prigimtį ir įvertinti Lietuvos PVM įstatymo nuostatų, ribojančių apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą prievole registruotis PVM mokėtoju, atitikimą Europos Sąjungos teisei.

Siekiant išsiskirti tikslo, darbe naudojami: 1) istorinės apžvalgos, 2) analogijos, 3) palyginamasis, 4) loginės dedukcijos, 5) sisteminės analizės, 6) teisės aktų ir teismų praktikos analizės ir kiti metodai.

Magistro baigiamojo darbo išvadosse konstatuojama, kad darbe iškelta hipotezė pasitvirtino – PVM įstatymo nuostatos, ribojančios apmokestinamojo asmens teisę į iki įsiregistravimo PVM mokėtoju patirtą pirkimo PVM, netinkamai įgyvendina Direktyvos nuostatas. Atsižvelgiant į padarytas išvadas, yra siūloma PVM įstatyme įtvirtinti apmokestinamųjų asmenų, iki registracijos PVM mokėtojais apmokestinamosios veiklos vykdymui patyrusių pirkimo PVM, teisę registruotis PVM mokėtojais atgaline data (retrospektyviai).

Magistro baigiamojo darbo struktūrą sudaro įvadas, dėstomoji dalis (3 skyriai), išvados ir pasiūlymai, literatūros šaltinių sąrašas, anotacija (lietuvių ir anglų kalbomis) bei santrauka (lietuvių ir anglų kalbomis).

SUMMARY

Laucius G. The relation between the right to VAT deduction and the obligation to register as VAT payer in the context of value added tax development process / Final Master's work in Business Law. Supervisor lect. J. Tusaite. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Business law, 2009. – 78 p.

Approximately 150 countries of the world have already introduced the value added tax in their tax systems. Value added tax compose a significant portion of the income of the revenue of these states' (statistically one fifth). As the main reasons which determined the unprecedented popularity of VAT and its rapid integration into the tax systems of the most countries of the world are recognized the meaningful disadvantages of the alternative turnover tax systems, which are not typical to the systems of VAT. The uniqueness of value added tax and its advantage over the other turnover taxes lies in the mechanism of input VAT deduction. Certain mechanism allows to charge only the value-added created in the stages of distribution (no cascade effect emerges). Therefore in order for VAT to operate effectively and to remain neutral, it is particularly important that taxable persons' right to input VAT deduction is either not restricted at all, or if restricted then only in exceptional cases and only in the strict proportionality with the objectives in purpose.

For the above reasons we examine the problem whether the provisions of the Lithuanian Law on VAT which entitle solely the VAT payers with the right to VAT deduction legitimately restrict the taxable persons' right to deduct input VAT incurred and absorbed in the taxable activity prior the registration as VAT payer.

As the initial starting position we hypothesize that conceivably the provisions of the Lithuanian Law on VAT, restricting the taxable person's right to deduct input VAT, incurred and absorbed in the taxable activity prior the registration as VAT payer, unduly implement the requirements of the Directive 2006/112/EC.

The subject of the Master's work is the relation between the right to VAT deduction and the obligation to register as VAT payer is concretized by the subject-matter which is defined as the conformity of the provisions of the Law on VAT, restricting the taxable person's right to deduct input VAT, incurred and absorbed in the taxable activity prior the registration as VAT payer, with the nature of the system of value added tax and to the law of European Union.

In this work we establish the objective to reveal the nature of the value added tax via the prism of the historic evolution of turnover taxes and to evaluate the conformity of the provisions of the Lithuanian Law on VAT, restricting the taxable person's right to VAT deduction, by the obligation to register as VAT payers, with the law of European Union.

The following methods are applied in this work: 1) method of historical review, 2) method of analogy, 3) method of comparison, 4) method of logical deduction, 5) method of systematic analysis, 6) method of legislation and case law analysis and others.

In the conclusions of the Final Master's work it is stated that the established hypothesis was confirmed – the provisions of Law on VAT, restricting the taxable person's right to deduct input VAT incurred and absorbed in the taxable activity prior the registration as VAT payer, do indeed unduly implement the requirements of the Directive. According to the conclusions made we suggest to stipulate in the Law on VAT the provision that the taxable persons which incurred input VAT prior the registration as the VAT payers are entitled to register for VAT purposes retrospectively.

The structure of the Final Master's work is comprised of the introduction, enunciation part (3 chapters), conclusions and suggestions, list of literature, annotation (both in Lithuanian and English) and summary (both in Lithuanian and English).