

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

ANDRIUS VENIUS

PVM ATSKAITOS YPATUMAI

Magistro baigiamasis darbas

**Darbo vadovas
Prof. dr. Algirdas Miškinis**

VILNIUS, 2013

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

PVM ATSKAITOS YPATUMAI

Teisės magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 621M90011

Darbo vadovas

Prof. dr. Algirdas Miškinis

2013 04

Recenzentas

2013 04

Atliko

Stud.

A. Venius

2013 04 18

VILNIUS, 2013

TURINYS

IŠVADAS	4
1. PVM SISTEMOS ESMĖ	8
1.1 PVM raida	8
1.2. PVM reikšmė valstybės pajamų struktūroje	18
1.3. PVM atskaita – PVM sistemos pagrindas	23
2. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ REIKALAVIMAI IR JŲ TAIKYMO YPATUMAI	27
2.1. Prekių ar paslaugų įsigijimas ir jų realizavimas	27
2.2. PVM sąskaitos faktūros reikšmė	39
2.3. PVM mokėtojo registracijos reikšmė. Neįsiregistravusio asmens teisės į PVM atskaitą ypatumai	45
3. PVM ATSKAITĄ RIBOJANTYS VEIKSNIAI	51
3.1. Teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl apmokestinamojo asmens nesąžiningumo	52
3.2. Teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimo teise	62
IŠVADOS	65
LITERATŪRA	68
SANTRAUKA	77
SUMMARY	78

IVADAS

Temos aktualumas ir problematika. Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe, o pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), vertinant pajamas, surenkamas iš mokesčių, užima svarbiausią vietą valstybės pajamų struktūroje. Vienas iš tiesioginių bendros PVM sistemos įvedimo tikslų – pakeisti atskiras sudėtingas daugiapakopes apyvartos apmokestinimo sistemas (kuriose iš esmės nėra atskaitos mechanizmų) bendra daugiapakope nekumuliacine sistema¹. PVM direktyvose įtvirtintas PVM atskaitos mechanizmas būtent ir skirtas tiesiogiai įgyvendinti šį tikslą bei užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą, t. y. kad mokestis būtų visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio prekių tiekimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į operacijų skaičių, o šio mokesčio našta tektų tik galutiniam prekių ir paslaugų vartotojui.

Nepaisant to, kad pagrindiniai reikalavimai teisei į PVM atskaitą įgyvendinti yra įtvirtinti PVM direktyvoje² ir ją įgyvendinančiuose valstybių narių vidaus teisės aktuose, tačiau šios teisės tinkamam taikymui užtikrinti labai svarbią reikšmę turi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) pateikiami šių reikalavimų turinio išaiškinimai, kartais priverčiantys pakeisti tiek nacionalinę teismų ir mokesčių administravimo praktiką, tiek nacionalinį teisinį reglamentavimą. Todėl pasirinkta tema visų pirma svarbi vienodo ES teisės taikymo Lietuvoje užtikrinimo aspektu. Pavyzdžiui, ESTT jurisprudencijoje PVM direktyvų nuostatos dėl įvairių formalumų (pavyzdžiui, dėl reikalavimo pranešti apie apmokestinamos veiklos vykdymo pradžią) jau gerą dešimtmetį yra aiškinamos taip, jog teisė į pirkimo PVM atskaitą turi būti suteikta, jeigu yra įvykdyti esminiai reikalavimai, net jei kai kurių formalių reikalavimų apmokestinamieji asmenys ir neįvykdė. Tuo tarpu Lietuvoje į tokį PVM direktyvos nuostatų aiškinimą buvo atkreiptas dėmesys tik po ESTT 2010-10-21 sprendimo byloje *Nidera* (C-385/09) paskelbimo, lėmusio tiek teismų praktikos, tiek atitinkamų PVM įstatymo nuostatų pakeitimus. Minėta ESTT išvada taip pat paskatino praktinį susidomėjimą, kokie gi reikalavimai galėtų būti vertinami kaip esminiai, o kokie – formalūs, kurių neįvykdęs apmokestinamasis asmuo išsaugo teisę į PVM atskaitą? Ar, pavyzdžiui, PVM sąskaita faktūra, kuri PVM direktyvoje yra nustatyta kaip būtina sąlyga teisei į PVM atskaitą įgyvendinti, tačiau ESTT praktikoje nurodoma kaip formalus reikalavimas, galėtų būti vertinama kaip

¹ 1967-04-11 Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL P 71, 14.4.1967, p. 1301), preambulės 8 konstatuojamoji dalis.

² 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347, 2006.12.11.

formalumas teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo prasme? Ar reikalavimas prekes ar paslaugas įsigyti ir jas panaudoti apmokestinamoje veikloje reiškia, jog asmuo, kuris įsigijo, tačiau įsigytų prekių ar paslaugų nepanaudojo, nes taip ir nepradėjo vykdyti ekonominės veiklos, irgi turi teisę į PVM atskaitą? Darbe, siekiant rasti atsakymus į šiuos klausimus, remiantis PVM įstatymo³ ir PVM direktyvos nuostatomis bei ESTT ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, analizuojama, kokią reikšmę, įgyvendinant teisę į PVM atskaitą, turi prekių ar paslaugų įsigijimas ir jų panaudojimas arba nepanaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje, reikalavimas turėti PVM sąskaitą faktūrą bei registravimasis PVM mokėtoju.

Kitas aspektas, kuris yra nagrinėjamas baigiamajame darbe, yra susijęs su sąžiningumo ir piktnaudžiavimo koncepcijos aiškinimu bei taikymu. Tuo metu, kada dauguma Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) vyriausybės susiduria su biudžeto deficitu, siekiančiu vidutiniškai 9 proc. BVP, taip pat prisimenant, jog iš PVM surenkama apie 20 proc. mokestinių pajamų, ypač nepriimtina tampa tai, kad 10 ir daugiau procentų pajamų, kurių galima būtų surinkti iš PVM, prarandama dėl nesąžiningos veiklos (sukčiavimo, piktnaudžiavimo) PVM srityje⁴. ESTT ne kartą yra konstatavęs, jog kova su galimu mokesčių vengimu, išsisukinėjimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas⁵. Lietuvoje sąžiningumo ir piktnaudžiavimo teise koncepcijų taikymas ir atribojimas buvo problematiškas. LVAT, apibendrinęs seną ir įvertinęs naujausią ESTT praktiką, pateikė naujus asmens nesąžiningumo įrodinėjimo standartus. Darbe analizuojami šių dviejų koncepcijų atribojimo kriterijai bei vertinami galimi pokyčiai bylose dėl PVM sukčiavimo.

Taigi, PVM reikšmė valstybės pajamų struktūroje, mokestinių ginčų teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo srityje gausa bei ESTT sprendimai, privertę pakeisti Lietuvoje administracinių teismų praktiką bei kai kurias PVM įstatymo nuostatas, paskatino praktinį susidomėjimą šia tema, t. y. siekį išanalizuoti PVM prigimtį ir jo reikšmę valstybės mokestinėms pajamoms, PVM atskaitos vietą PVM sistemoje, teisei į PVM atskaitą keliamus reikalavimus, išskirti kai kuriuos praktikoje aktualius teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo aspektus, išanalizuoti jų teisinę prigimtį bei įvertinti jų taikymą praktikoje.

Tyrimo objektas. Apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą.

³ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 35-1271; Nr. 40; Nr. 46; Nr. 48).

⁴ Europos Sąjungoje, kur valstybių narių pajamos iš PVM sudaro apie 21 proc. visų mokestinių pajamų (pavyzdžiui, 2009 m. jos siekė 784 mlrd. EUR), PVM trūkumas sudaro apie 12 proc. pajamų, tačiau pabrėžiama, jog negautos pajamos taip pat apima ir tuos atvejus, kai teisėtomis priemonėmis sumažinamas mokėtinas PVM (ang. *legitimate tax avoidance measures*), kai PVM nėra sumokamas dėl klaidos ar nenusisėkus verslui. Plačiau žr. „A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system“. Final report. Taxud/2010/DE/328. Institute for Fiscal Studies (Project leader). London, 1 December 2011, p. 13–21.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf

[Žiūrėta 2013-03-05]

⁵ ESTT 2004-04-29 sprendimas *Gemeente Leusden et Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02), [76 punktas].

Tyrimo tikslas. Atskleisti praktinius teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo ypatumus.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apžvelgti PVM kaip vartojimo mokesčio ištakas ir bendros PVM sistemos susiformavimą.
2. Apžvelgti PVM atsiradimą Lietuvoje bei jo reikšmę valstybės pajamų struktūroje.
3. Nustatyti PVM atskaitos vietą bendroje PVM sistemoje.
4. Išanalizuoti ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatas, įtvirtinančias reikalavimus apmokestinamojo asmens teisei į PVM atskaitą, bei išnagrinėti ir įvertinti aktualią ESTT ir LVAT praktiką dėl šių reikalavimų įtvirtinančių teisės normų aiškinimo ir taikymo.
5. Išanalizuoti ESTT ir LVAT praktiką dėl PVM atskaitą ribojančių veiksnių (sukčiavimo PVM srityje ir piktnaudžiavimo teise) aiškinimo ir taikymo.

Naudoti šaltiniai. Magistro baigiamajame darbe remiamasi mokslinė literatūra, Lietuvos Respublikos ir ES teisės aktais, ESTT ir LVAT sprendimais ir kitais šaltiniais.

Naudoti metodai:

Mokslinės literatūros analizės – siekiant išanalizuoti bendros PVM sistemos susiformavimą ir PVM reikšmę valstybės pajamų struktūroje.

Istorinis – siekiant išanalizuoti PVM kaip vartojimo mokesčio ištakas bei PVM raidą Lietuvoje.

Lingvistinis ir sisteminis – siekiant išanalizuoti ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatas nagrinėjama tema.

Teleologinis – siekiant aiškinti PVM įstatyme įtvirtintą teisinį reguliavimą.

Loginis – formuluojant išvadas ir darant apibendrinimus.

Temos ištyrimo lygis ir praktinė darbo reikšmė. Rašant magistro baigiamąjį darbą, Lietuvos mokslinėje literatūroje nepavyko rasti mokslo darbų, kuriuose būtų kompleksiškai nagrinėjami PVM atskaitos klausimai rašomo darbo tema. Atskirais aspektais aktualus būtų G. Lauciaus magistro baigiamasis darbas „Teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis pridėtinės vertės mokesčio raidos kontekste“⁶. Iš užsienio autorių reikėtų paminėti Terra B.J.M, Kajus J., kurie kompleksiškai nagrinėja praktinius teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo aspektus. Tačiau tai nesumenkina rašomo baigiamojo darbo tyrimo naujumo, nes šiame darbe analizuojama bei vertinama ESTT ir LVAT praktika leidžia pateikti nacionalinius PVM atskaitos ypatumus, susijusius su PVM raida Lietuvoje.

⁶ **Laucius, G.** Teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis pridėtinės vertės mokesčio raidos kontekste: magistro darbas: – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009. – 78 p. – URL: http://vddb.laba.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:E.02~2009~D_20100224_104841-25561/DS.005.0.02.ETD [žiūrėta 2013-04-08].

Tinkamas teisės į PVM atskaitą reikšmės PVM sistemoje suvokimas padeda atskleisti teisės į PVM atskaitą reikalavimų bei šios teisės įgyvendinimo ribojimų prasmę. Asmeninė darbo mokestinius ginčus nagrinėjančioje institucijoje patirtis leidžia teigti, jog bylos dėl teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo bei jos ribojimo sudaro reikšmingą dalį tiek ESTT, tiek administracinių teismų, tiek ikiteisminių mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų darbotvarkėje. Tokio pobūdžio bylose nuolat susiduriama su įvairiais šios teisės įgyvendinimo trūkumais, susijusiais tiek su materialiuoju bei formaliuoju šios teisės įgyvendinimo reikalavimų nevykdymu, tiek su bandymu teisę į PVM atskaitą įgyti nesąžiningai ar piktnaudžiaujant. Todėl nagrinėjama tema turi tiesioginę praktinę reikšmę.

Darbo struktūra. Magistro baigiamąjį darbą sudaro įvadas, trys dėstomosios dalys, išvados ir santrauka.

Pirmojoje dalyje siekiama išanalizuoti PVM ištakas, nustatyti PVM kaip pajamų šaltinio reikšmę valstybės pajamoms bei įvertinti, kokią vietą bendroje PVM sistemoje užima PVM atskaita.

Antrojoje dalyje, remiantis PVM direktyvoje bei PVM įstatyme įtvirtintomis teisėmis į PVM atskaitą reglamentuojančiomis nuostatomis, taip pat ESTT ir LVAT praktika dėl teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo, išskiriami trejopo pobūdžio reikalavimai, kurie vienas nuo kitos skiriasi savo „svoriu“ teisės į PVM atskaitą kontekste. Šioje dalyje siekiama nustatyti išskirto reikalavimo reikšmę, t. y. ar jis gali būti vertinamas kaip esminis reikalavimas, suteikiantis teisę į atskaitą, net jei neįvykdyti tam tikri formalūs reikalavimai, ar priešingai. Tokiu būdu per praktinius teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo aspektus atskleidžiami PVM atskaitos ypatumai.

Trečiojoje dalyje analizuojamos sąžiningumo ir piktnaudžiavimo teise koncepcijos, nagrinėjami sukčiavimo PVM srityje bei piktnaudžiavimo teise požymiai, taip pat vertinama naujausia ESTT praktika dėl asmens nesąžiningumo įrodinėjimo.

1. PVM sistemos esmė

1.1 PVM raida

Prieš pradėdant trumpą PVM istorinės raidos apžvalgą, norėtusi akcentuoti, jog PVM bendrąja prasme yra apyvartos mokestis. Tai atsispindi tiek šio mokesčio ištakas žyminčiame jo pavadinime („Veredelte Umsatzsteuer“ (ang. „ennobled turnover tax“ (kilnusias apyvartos mokestis)), tiek PVM sistemą Europos Sąjungoje įtvirtinančiose PVM direktyvose, kuriomis siekiama harmonizuoti teisės aktus, reglamentuojančius valstybėse narėse egzistuojančius apyvartos mokesčius.

Formuojantis valstybinėms sistemoms, jų funkcijoms vykdyti reikėjo didelių finansinių išteklių, o svarbiausias iš jų ir nuo seniausių laikų žinomas šaltinis yra mokesčiai. Patys seniausi apmokestinimo faktai istorijoje užfiksuoti molinėse lentelėse, rastose atliekant kasinėjimus Lagašo mieste-valstybėje (dabartinėje Irako teritorijoje), kuri gyvavo prieš šešis tūkstančius metų⁷. Anksčiausiai randamos apmokestinimo formos (būdai) buvo rinkliavos už žemę ar iš jos gautą derlių, mokamos natūra. Žemė, kaip turto ir gerovės patvirtinimas, buvo labai patogus mokesčio objektas, nes jis buvo matomas ir apčiuopiamas. Taigi, mokestis nuo tokio pobūdžio turto galėjo būti renkamas⁸. Ankstyvųjų civilizacijų (Šumerų miestų-valstybių, tarp kurių buvo ir Lagašo miestas-valstybė) laikais, mokestis buvo mokamas grūdais, kurie būdavo pristatomi į valdovo sandėlius; Egipto karalystėse buvo taikoma dešimtinė, t. y. mokama dešimtoji dalis nuo užaugintos žemės ūkio produkcijos; Atėnų ir Romos miestų-valstybių dienomis, be mokamos rentos, valdovai savo pajamas papildydavo netiesioginiais mokesčiais, kurie buvo renkami turguose bei uostuose. Pavyzdžiui, Romėnai turguose ar aukcionuose parduodamas prekes apmokestindavo bendruoju apyvartos mokesčiu. Romėnai šią apyvartos apmokestinimo sistemą vėliau pritaikė Egipte, Prancūzijoje ir Ispanijoje, kur tokia apyvartos apmokestinimo sistema pasiliko ir po Romos imperijos žlugimo⁹. Apyvartos mokesčiai Europoje buvo plačiai taikomi viduramžiais ir vėlesniais laikais, ypač Ispanijoje, kur apyvartos mokestis „alcabala“¹⁰ visos valstybės mastu buvo taikomas jau nuo XIV a. Vėliau buvo bandoma įvesti šį mokestį ir kitose Ispanijos kontroliuojamose teritorijose. Pavyzdžiui, buvo bandoma įvesti dešimtinės mokestį (dar buvo taikomi 1/100 ir 1/20 mokesčiai), imamą nuo visų pardavimų, tačiau toks mokestis buvo didžiulė našta vietos prekybininkams, todėl buvo sutiktas labai priešiška. Ispanų pastangos šį mokestį įvesti Olandijos

⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema, P. 10–11.

⁸ Shenk A., Oldman O. Value Added Tax: A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2007. P. 2.

⁹ Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007. P. 293–294.

¹⁰ Senasis Ispanijos apyvartos mokestis, skaičiuojamas nuo pardavimo kainos ar materialaus turto vertės. Larking B. International Tax Glossary / 5th ed. IBFD, 2005. P. 13.

teritorijoje sukėlė visuotinį pasipriešinimą, galiausiai atvedusį šalies provincijas prie nepriklausomybės. XIII a. pabaigoje Anglija pradėjo apmokestinti vilnos eksportą į Italiją, kurios pirkliais buvo suteikta monopolija šioje srityje. Šis senovinis paprotys vėliau buvo išplėstas ir pradėtas taikyti visų iš Anglijos eksportuojamų prekių atžvilgiu¹¹. Vėlyvaisiais viduramžiais Italijoje ir kituose kraštuose pradėti apmokestinti amatininkai, mokestį taikant jų gildijoms. Savo ruožtu gildijos, norėdamos sukaupti pakankamai finansinių išteklių, apmokestino savo narius. Apskritai apyvartos mokesčiams yra būdinga tai, jog jų įvedimas yra susijęs su valstybės gyvenimo sunkumais (sunkmečiu). Vokiečiai šį mokestį yra praminę krizių, karo ar pokario mokesčiu¹². Pavyzdžiui, Vokietijoje mokestis nuo apyvartos buvo įvestas I-ojo pasaulinio karo viduryje, 1916 m., siekiant padengti pastoviai didėjančias karo išlaidas; Prancūzijoje (1920 m.) ir Belgijoje (1921 m.) šis mokestis buvo įvestas po karo, siekiant susidoroti su karo sukeltais padariniais; Anglijoje 1940 m. buvo įvestas prekių mokestis (*Purchase tax*; mokestis buvo skaičiuojamas nuo vartojimui skirtų prekių, kurį 1973 m. pakeitė PVM)¹³; Olandijoje 1933 m. buvo įvestas gamintojo apyvartos mokestis. Tais pačiais metais bendrasis mažmeninės prekybos mokestis (*General retail sales tax*) buvo įvestas JAV, Pensilvanijos valstijoje, o per sekančius šešerius metus bendrasis prekybos mokestis (*General sales tax*) jau buvo taikomas 26 valstijose. Tiesa, JAV apyvartos mokesčių įvedimas daugiausiai yra siejamas su didžiąja depresija¹⁴. Jeigu XVIII–XIX a. dėl paplitusios apmokestinimo pagal galimybes mokėti mokesčius doktrinos apyvartos mokesčiai užleido vietą primityvesnėms apmokestinimo formoms (nuo gautų pajamų bei turto, taip pat taikant tam tikrus maito ir akcizų mokesčius, tai pokario laikotarpis parodo aiškią apyvartos mokesčio plitimo visame pasaulyje tendenciją. Apyvartos mokestis faktiškai tapo nepakeičiamas valstybės pajamų šaltinis, o PVM, su didesniais ar mažesniais pakeitimais, padarytais po ES PVM direktyvų priėmimo, tapo populiariausia priemone biudžeto mokestinėms pajamoms formuoti ne tik Europoje, bet ir pasaulyje¹⁵.

Kalbant apie PVM ištakas, reikėtų prisiminti, jog prekių apmokestinimas apyvartos mokesčiais pasikeitė tuo metu, kai įmonės pradėjo kitaip organizuoti savo veiklą, t. y. kai pagamintas prekes gamintojai per tarpininkus pradėjo pardavinėti mažmenininkams. Tapo įprasta, ypač Europoje, mokestį skaičiuoti nuo verslo apyvartos (bendrųjų pajamų). Mokestis buvo skaičiuojamas visuose etapuose, nuo prekės gamybos, iki jos pardavimo galutiniam vartotojui.

¹¹ Shenk A., Oldman O. Value Added Tax: A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2007, p. 3.

¹² Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 293–294.

¹³ London South East/ Finance Glossary/Purchase Tax Definition. Prieiga per internetą: http://www.lse.co.uk/financeglossary.asp?searchTerm=purchase&iArticleID=2327&definition=purchase_tax. [Žiūrėta 2012-03-23]

¹⁴ Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 294–295.

¹⁵ Ten pat, p. 295.

Tokiu būdu kiekviename prekės tolimesnio pardavimo etape skaičiuojamo mokesčio dalis, sudaranti ir dalį prekės kainos, kiekvieną kartą vis didėdavo, nes prekę įsigijęs ir už ją sumokėjęs apskaičiuotą mokestį asmuo neturėdavo galimybės sumokėto mokesčio susigrąžinti, jį minusuoti ar kitaip panaikinti. Taigi, visuose etapuose, nuo prekės gamybos iki jos patekimo į galutinio vartotojo rankas, prekių apyvartos mokesčio dalis prekės kainoje buvo kaupiama. Kuo ilgesnė būdavo prekės gamybos ir pardavimo vartotojui etapų grandinė, tuo didesnė mokesčio dalis atsispindėjo galutinėje prekės kainoje. Verslininkai, įsigydami bet kokias prekes, turėjo sumokėti už jas tam tikrą apyvartos mokestį. Todėl kiekvienoje sekančioje šios prekės apyvartos (pvz., perpardavimo ar apdirbimo ir pardavimo) stadijoje anksčiau už šią prekę sumokėtas mokestis ir tos prekės jau kartą ar net keletą kartų apmokestinta vertė vėl turėjo būti apmokestinama. Prekių apyvartos apmokestinimo sistema buvo kaupiamojo pakopinio (kaskadinio) tipo, sukurianti mokesčio skaičiavimo nuo mokesčio (*tax-on-a-tax*) efektą. Tokia apmokestinimo sistema skatino verslo vertikalią integraciją, nes, atliekant kuo didesnę dalį prekės gamybos, perdirbimo ir paskirstymo operacijų „po vienu stogu“, buvo galima išvengti savarankiškai apmokestinamų prekės apyvartos etapų¹⁶. Vokietijos verslininkas Dr. *Wilhelm Von Siemens* atkreipė dėmesį į aukščiau išvardintas tuo metu egzistavusios apyvartos apmokestinimo sistemos problemas (konkurenciją iškraipiančios vertikalios verslo integracijos skatinimas, mokesčio skaičiavimo nuo mokesčio efektas) ir pasiūlė patobulinto apyvartos mokesčio idėją. Šios idėjos esmė – pardavimo metu apskaičiuojamą apyvartos mokestį sumažinti tokia mokesčio suma, kuri buvo sumokėta įsigyjant ūkinei-komercinei veiklai vykdyti skirtas prekes. Tokiu būdu mokestis būtų apskaičiuojamas ne mažmeninio prekės pardavimo stadijoje (ang. *retail sales*) nuo visos vertės, bet nuo kiekviename gamybos etape sukurtos pridėtinės vertės ir leistų išvengti aukščiau aptartų kaskadinio tipo apyvartos mokesčio sukuriamų problemų¹⁷.

Taigi, mokesčių teisės mokslo darbuose Vokietijos verslininkas *Wilhelm Von Siemens*, kuris 1919 m. Vokietijai pasiūlė patobulintą apyvartos mokestį, pavadintą „Veredelte Umsatzsteuer“ (ang. „ennobled turnover tax“ (kilnusias apyvartos mokestis)), dažniausiai yra nurodomas kaip pirmasis pridėtinės vertės apmokestinimo idėjos autorius¹⁸.

Kai kurie Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) mokslininkai (pvz., profesorius *Richard W. Lindholm*) teigia, jog pridėtinės vertės apmokestinimo idėja pirmą kartą buvo išnagrinėta, išaiškinta ir pristatyta JAV ekonomistų dar 1911 m., pradėjus taikyti ekonomikoje įvairius matematinius-statistinius metodus bei atradus formulę bendrajam nacionaliniam produktui (BNP) apskaičiuoti.

¹⁶ Klasikinis integruoto verslo pavyzdys JAV – „Ford Motor Company“, kurioje atliekamos plieno, stiklo ir naudojamų detalių apdirbimo operacijos; Kitas pavyzdys – „Benneton“ kompanija, valdanti mažmeninės prekybos tinklą, per kurį realizuoja savo pagamintą produkciją. Shenk A., Oldman O. Value Added Tax: A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2007, p. 4.

¹⁷ Ten pat.

¹⁸ Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 303.

Pastarasis apskaičiuojamas sumuojant gamybos proceso metu kiekviename etape įdėtų „pastangų“ rinkos vertę. Kadangi BNP apskaičiavime atspindi produkcijos gamybos metu atskiruose etapuose susidarantis vertės padidėjimas, ekonomistai ir biudžeto ekspertai neišvengiamai atrastų būdą, kaip šį atskiruose etapuose susidarantį vertės padidėjimą panaudoti kaip papildomą bazę mokesčiams apskaičiuoti. **Profesoriaus** *Richard W. Lindholm* nuomone, Europos patirtis PVM srityje ir Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) neryžtingumas dėl šio mokesčio įvedimo JAV dažnai užtemdo pridėtinės vertės apmokestinimo kilmės JAV faktą¹⁹. Tačiau dažniausiai pridėtinės vertės apmokestinimo atsiradimas JAV yra siejamas su 1921 m., kuomet JAV ekonomistas *Thomas S. Adams*, ieškodamas naujų, paprastesnių būdų verslui apmokestinti, pasiūlė JAV bendrovių pajamų mokestį pakeisti tam tikru apyvartos mokesčiu, pagal kurį gamintojai ir prekybininkai mokestį skaičiuotų nuo pardavimų, tačiau turėtų galimybę susigrąžinti arba atimti jau sumokėtą mokestį už įsigytas gamybai ar perparduoti skirtas prekes²⁰.

Nors iš pradžių *Wilhelm Von Siemens* ir *Thomas S. Adams* idėjos turėjo mažai įtakos, tačiau prie jų mokesčių specialistai laikas nuo laiko sugrįždavo. Pažymėtina, jog Anglo-Saksų šalyse PVM sistema buvo suprantama pagal *Thomas S. Adams* modelį, kaip verslo apmokestinimo būdas, tuo tarpu kontinentinėje Europoje PVM sistema buvo suprantama kaip „kilnusias apyvartos mokestis“. Dviejų skirtingų idėjų dėl PVM sistemos egzistavimą puikiai iliustruoja vienas pavyzdys: tuo pačiu metu, 1953 m. Mičigano valstijoje pristatytas verslo mokestis (ang. *Business activities tax, BAT*) – tiesioginis verslo mokestis, apskaičiuojamas naudojant panašią į PVM apskaičiavimo techniką (iš gaunamų pajamų buvo atimamos tam tikros išlaidos); ir Prancūzijoje pristatytas TVA, „*taxe sur la valeur ajoutée*“ (liet. pridėtinės vertės mokestis).

Būtent Prancūzijoje įvestas mokestis nuo pridėtinės vertės ir buvo pirmasis realus bandymas praktiškai įgyvendinti *Wilhelm Von Siemens* idėją mokestį skaičiuoti nuo kiekviename gamybos etape sukurtos pridėtinės vertės. Šio bandymo autorius – Prancūzijos mokesčių specialistas *Maurice Lauré*²¹. Jis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoj apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kaskadinį efektą“ (mokesčio tarifas taikomas nuo bendrosios prekės vertės, akumuliuotos visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose)²². Vokietija buvo antroji šalis, kurioje įsigaliojo PVM (1963 m.), tačiau iki 1963 metų PVM visa apimtimi neveikė nė vienoje šalyje.

¹⁹ Lindholm R. W. The Origin of the Value-Added Tax / 6 Journal of Corporation Tax Law 1980, No. 1, p. 11. <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/jcorl6&div=10&id=&page=> [žiūrėta 2012-03-18]

²⁰ Adams S. Th. Fundamental Problems of Federal Income Taxation / The Quarterly Journal of Economics, Vol. 35, No. 4 (Aug., 1921), Oxford University Press, p. 553. URL: <http://www.jstor.org/stable/1882424>

²¹ Owens J., Battiau P. VAT's next half century: Towards a single-rate system? OECD, 2011 http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html [žiūrėta 2012-03-11].

²² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema, P. 84. Plačiau apie apyvartos mokesčiui būdingą „kaskadinį efektą“ žr. Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 303.

Šešios Europos valstybės (Vokietija, Prancūzija, Italija, Belgija, Olandija ir Liuksemburgas), siekdamos sukurti bendrą Europos rinką, kuri atsvėrėtų JAV ir Japonijos ekonominį potencialą, 1957 m. pasirašė Romos sutartį, kuria įkūrė Europos Ekonominę Bendriją (EEB)²³. Atsižvelgiant į EEB steigimo sutarties nuostatas, viena iš priemonių bendrai rinkai sukurti buvo apyvartos mokesčių suderinimas. Pagal EEB steigimo sutarties 99 str. Europos Komisijai buvo pavesta analizuoti, kaip atsižvelgiant į bendrosios rinkos interesus būtų galima suderinti apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas. Europos Komisija, vykdydama jai patikėtas funkcijas, iš savo ir Valstybių narių ekspertų 1960 m. sudarė tris darbo grupes, kurios turėjo analizuoti EEB taikomų apyvartos mokesčių harmonizavimo galimybes, taip pat tais pačiais metais buvo sudarytas Biudžeto ir finansų komitetas, kuriam buvo pavesta išanalizuoti, kiek Valstybių narių mokesčių sistemos trukdo bendros rinkos sukūrimui. Tiek darbo grupių, tiek Biudžeto ir finansų komiteto išvadose buvo rekomenduojama atsisakyti kaupiamojo kaskadinio apmokestinimo ir vietoj jo naudoti PVM. Atkreiptinas dėmesys, jog tuo metu PVM egzistavo tik vienoje valstybėje – Prancūzijoje, todėl toks pasiūlymas buvo drąsus žingsnis. Europos Komisija, išstudijavusi darbo grupių ir Komiteto išvadas, pritarė jų rekomendacijai ir Europos Parlamentui pateikė tvirtinti apyvartos mokesčių harmonizavimo scenarijų, susidedantį iš trijų etapų: I-ojo etapo metu Valstybės narės atsisako daugiapakopių kaupiamojo pobūdžio apyvartos mokesčių ir pakeičia juos savo pasirinkta nekaupiamojo pobūdžio sistema (šiam etapui įgyvendinti numatytas 4 metų laikotarpis); II-ojo etapo metu nekaupiamojo pobūdžio sistemos pakeičiamos bendra PVM sistema (šio etapo įgyvendinimo pabaiga – 1969 m. gruodžio 31 d.); ir III-asis etapas, kuriam įgyvendinti nebūtų nustatomas joks terminas, būtų siejamas su fiskalinių sienų tarp valstybių narių visišku panaikinimu. Europos Parlamente iš esmės buvo pritarta Komisijos pasiūlymui pereiti prie bendros PVM sistemos, tačiau buvo atsisakyta kaip mažai naudos duodančio I-ojo etapo, t. y. perėjimo prie pasirinktos nekaupiamojo pobūdžio sistemos. Vietoj to buvo pasirinkta ir patvirtinta dviejų etapų apyvartos mokesčių harmonizavimo sistema, numatanti bendros PVM sistemos įvedimą.²⁴

1967 m. balandžio 11 d. buvo patvirtinta Pirmoji Tarybos direktyvą Nr. 67/277/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo (Pirmoji PVM direktyva)²⁵ ir Antroji Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendrosios PVM sistemos taikymo struktūra ir procedūros (Antroji PVM direktyva)²⁶. Šiomis direktyvomis Valstybės narės buvo įpareigosios pakeisti egzistuojančias apyvartos mokesčių sistemas bendra mokesčio nuo pridėtinės vertės sistema (bendroji PVM

²³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema, P. 84.

²⁴ Plačiau apie tai žr. Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 339–341.

²⁵ OL 1967, L 220, p. 67.

²⁶ OL 1967, L 220, p. 14

sistema). Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnis skelbė, jog pagal bendrosios PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese, iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu nuo prekių ar paslaugų vertės, atsižvelgiant į joms taikomą tarifą, apskaičiuotas PVM taps mokėtinu po to, kai iš jos bus atskaityta ta PVM dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims²⁷. Bendroji PVM sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai. Taigi, pateiktame apibrėžime įtvirtinami esminiai EEB siekiamo įgyvendinti teorinio modelio požymiai. Mokestis yra taikomas visuose gamybos ir paskirstymo etapuose, taip pat visais prekių ar paslaugų tiekimo atvejais. Nors šio mokesčio tikslas – apmokestinti tik privatų vartojimą, tačiau jį skaičiuoja įmonės, o dvigubas apmokestinimas panaikinamas suteikiant įmonėms galimybę atskaityti mokestį, sumokėtą įsigyjant veiklai skirtas prekes ar paslaugas²⁸. ESTT didžioji kolegija, apibendrinama savo praktiką, išskyrė keturis esminius PVM požymius. Pirmia, mokestis yra bendrai taikomas operacijoms, kurių objektas yra prekės ar paslaugos (bendras taikymas); antra, jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai (proporcingumas kainai); trečia, mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirmiau atliktų operacijų skaičių (apmokestinimas kiekvienu etapu); ir ketvirta, iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, yra atskaitomas pirmesniais proceso etapais sumokėtos sumos, t. y. konkrečiu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridėtinės vertės, ir kad galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (mokesčio apskaičiavimas, taikant atskaitos mechanizmą)²⁹.

Bendra PVM sistema buvo įtvirtinta Antrojoje PVM direktyvoje, kurioje buvo apibrėžtas mokesčio objektas, pateikti vartojamų sąvokų (prekių tiekimo, paslaugų teikimo, prekių importo, apmokestinamojo asmens ir kt.) apibrėžimai. Pagal šios direktyvos 1 str. Valstybės narės, atsižvelgdamos į bendrą sistemą, įdiegs mokestį nuo apyvartos, toliau vadinamą pridėtinės vertės mokesčiu. Pagal direktyvos 2 str. pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas: a) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, vykdomas apmokestinamojo asmens už atlygį šalies teritorijoje; b) prekių importas. Antrojoje PVM direktyvoje taip pat buvo nustatyta mokesčio bazė: mokestis yra skaičiuojamas nuo viso atlygio už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, o importo atveju – nuo importuojamų prekių muitinės vertės (8 str.), įtvirtinta PVM atskaitos galimybė (11 str.), pareiga

²⁷ ETT savo praktikoje ne kartą yra konstatavęs, jog būtent šioje nuostatoje yra įtvirtintas PVM atskaitos tikslas.

²⁸ Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 342.

²⁹ ETT 2006-10-03 sprendimas byloje C-475/03 (*Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl*) [28 punktą]; taip pat žr. Generalinės advokatės Christine Stix-Hackl 2006-03-14 išvadą šioje byloje [68-110 punktai].

išrašyti tiekiamą įforminančią sąskaitą (12 str.), palikta laisvė Valstybėms narėms pasirinkti standartinį mokesčio tarifą (Direktyvos 9 str.), ir kt. nuostatos.

Nors pirmosios dvi PVM direktyvos padėjo bendros PVM sistemos pamatus (buvo apibrėžtas šio mokesčio objektas, jo veikimo principas, sąvokos, ir pan.), tačiau sklandžiai veikiančios sistemos dar nesukūrė. Valstybės narės, vykdydamos Pirmosios ir Antrosios direktyvų nuostatas ir siekdamos įsivesti savo šalyje naują mokestį, susidūrė su įvairiais praktiniais sunkumais, be to, direktyvos numatė Valstybėms narėms įvairių pereinamojo laikotarpio lengvatų, pavyzdžiui, suteikiančių teisę neskaičiuoti PVM galutinėje prekių pardavimo stadijoje, laisvai pasirinkti, kokioms prekėms ar paslaugoms šio mokesčio netaikyti, riboti ar visiškai netaikyti PVM atskaitos išigijamų gamybos priemonių atžvilgiu ir pan. Be to, keletą kartų buvo atidedamas galutinis bendros PVM sistemos įgyvendinimo terminas. Taigi, tuo metu iš esmės egzistavo ne viena bendra PVM sistema, tačiau atskiros valstybių narių PVM sistemos.

Be jau minėtų EEB Valstybių narių PVM sistemą taip pat įgyvendino Airija (1972 m.) ir Didžioji Britanija (1973). Taigi, nepaisant visų sunkumų, kuriuos sąlygojo naujos apyvartos apmokestinimo sistemos įdiegimas, Europos Ekonominės Bendrijos (EEB, Bendrija) 1967 m. priimtos Pirmoji ir Antroji PVM direktyvos iš esmės sąlygojo PVM išplitimą Europoje³⁰.

1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta Šeštoji Tarybos direktyva, kuria buvo tęsiamas bendros PVM sistemos kūrimas ir nacionalinių teisės aktų harmonizavimas (Šeštoji PVM direktyva). Šia direktyva buvo patikslintos ir detalizuotos naudojamos pagrindinės sąvokos (apmokestinamojo asmens, apmokestinimo, apmokestinimo momento), tarp valstybių narių kilus konfliktams dėl apmokestinimo jurisdikcijos, ypač tais atvejais, kai prekės ir paslaugos kerta valstybių narių sienas, buvo detalizuotos apmokestinimo vietos taisyklės. Siekiant suderinti PVM atskaitos taisykles, kad atskaitoma dalis kiekvienoje valstybėje narėje būtų apskaičiuojama panašia tvarka, buvo detalizuota PVM atskaitos tvarka ir reikalavimai, taip pat buvo nustatyti atvejai, kada prekių tiekimas ar paslaugų teikimas atleidžiamas nuo PVM, įtvirtintos specialios PVM apmokestinimo schemos (smulkiam verslui, ūkininkams ir pan.), PVM sistemos taikymo Bendrijoje klausimams nagrinėti buvo įkurtas PVM komitetas. Taigi Šeštoji PVM direktyva pripažįstama svarbiausiu PVM sistemą įtvirtinančiu teisės aktu, suderinusiu visus svarbiausius PVM aspektus. Įgyvendinus šią direktyvą, pradėjo funkcionuoti bendra PVM sistema visoje Bendrijoje. ETT didžioji kolegija savo išvadose nurodo, jog bendrą PVM sistemą įtvirtino Antroji ir Šeštoji Tarybos direktyvos³¹.

Nepaisant siečio suvienodinti valstybių narių PVM sistemas, Šeštojoje PVM direktyvoje buvo numatytos galimybės valstybėms narėms nustatyti tam tikras joms reikalingas išimtis ir lengvatas,

³⁰ Danija PVM įsivedė 1967 m., dar prieš patvirtinant PVM direktyvas. // Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 344.

³¹ ESTT 2006-10-03 sprendimas byloje C-475/03 (*Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl*) [20 punktas].

skirtingus PVM tarifus (kurie ir šiandien svyruoja nuo 15 iki 25 proc.) ir pan. Po šios direktyvos priėmimo sekė visa eilė kitų direktyvų, kuriomis buvo siekiama harmonizuoti atskirus PVM sistemos aspektus³², tačiau pagrindas buvo Šeštoji PVM direktyva. Vieni iš reikšmingiausių pakeitimų buvo įtvirtinti 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje Nr. 91/680/EEB, papildančioje bendrą PVM sistemą ir iš dalies keičiančioje direktyvą Nr. 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas³³. Šioje direktyvoje buvo numatytos pereinamojo laikotarpio nuostatos prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo srityje. Remiantis šios direktyvos preambule, Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 8a straipsnyje vidaus rinka apibūdinama kaip teritorija be vidaus sienų, kurioje pagal Sutarties nuostatas užtikrinamas laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas. Vidaus rinkos sukūrimas reikalauja panaikinti fiskalines sienas tarp valstybių narių ir tuo tikslu prekyboje tarp valstybių narių galutinai panaikinti apmokestinimą importo atveju ir atleidimą nuo mokesčio eksporto atveju, paliekant šias procedūras galioti tik sandoriuose su teritorijomis, kuriose netaikoma bendra PVM sistema. Taigi, nukrypstant nuo bendrajai PVM sistemai būdingo pagrindinio principo, pagal kurį mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, pagal minėtą direktyvą prekybos tarp valstybių narių apmokestinimas yra grindžiamas pajamų iš mokesčių priskyrimo valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas, principu (paskirties vietos apmokestinimo principas). Prekių apmokestinimas valstybėje narėje, į kurią prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir kartu bendrajai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo pažeidimo³⁴. Pagal minėtą direktyvą privatiems (fiziniais) asmenims perkant prekes (išskyrus naujus automobilius ir nuotolinę prekybą), jų tiekimas apmokestinamas išimtinai prekės pardavimo šalyje (kilmės vietos apmokestinimo principas). Šia Direktyva taip pat atsisakoma prekių importo ir eksporto procedūrų prekybos Bendrijos viduje atvejais. Vietoje jų naudojamos tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos. Savo esme šios sąvokos yra labai artimos, t. y. lemiančios atleidimą nuo mokesčio prekių tiekimo (eksporto) valstybėje narėje (suteikiant šioje valstybėje teisę į atskaitą), ir prekių apmokestinimą jų įsigijimo (importo) valstybėje narėje. Šie pakeitimai buvo daugiau susiję su vidaus sienų ir fiskalinės kontrolės Bendrijos viduje visišku panaikinimu, numatytu 1993 m. sausio 1 d., kuris reiškė ir visišką vidaus sienų fiskalinės kontrolės panaikinimą. Pavyzdžiui, apmokestinamasis įvykis (pvz., įsigijimas Bendrijos viduje) turėjo būti deklaruojamas savo

³² Pavyzdžiui, Devintąja, Penkiolikąja ir Dvidešimt pirmąją direktyvomis atskiroms valstybėms narėms buvo pratęstas Šeštosios direktyvos įgyvendinimo terminas; Aštuntoji ir Tryliktoji direktyvos reglamentavo PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, taip pat asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, klausimus ir kt. Dalies direktyvų projektų buvo atsisakyta priimti. // Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 345–346.

³³ OL 1991 L376, P. 1-19.

³⁴ ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje C-146/05 (*Albert Collée*) [22–23 punktai].

valstybės vietos mokesčių administratoriui teikiamoje PVM deklaracijoje, o ne muitinės pareigūnui valstybės sienos kirtimo vietoje³⁵.

Nuo to, kai 1977 m. buvo priimta Šeštoji PVM direktyva, ji buvo pakeista daugiau kaip 25 kartus, todėl dar kartą keičiant minėtą direktyvą, siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principą atitinkantį, aiškų ir racionalų nuostatų išdėstymą, atsirado poreikis bendros PVM sistemos nuostatas išdėstyti naujos struktūros PVM direktyvoje. Taip buvo patvirtinta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau tekste – PVM direktyva)³⁶. Tai tarsi konsoliduota visą PVM sistemą Europos Sąjungos (ES) mastu reglamentuojančių teisės aktų versija. PVM direktyvoje yra įtrauktos Pirmosios PVM direktyvos nuostatos, atskleidžiančios bendros PVM sistemos principus (PVM direktyvos 1 str.), joje yra inkorporuoti visi Šeštosios PVM direktyvos pakeitimai, taip pat įtrauktos nuostatos, kurios anksčiau galėjo būti randamos atskiruose ES teisės aktuose. Kalbant apie struktūros pokyčius, nuostatos, kurios Šeštojoje PVM direktyvoje buvo išpraustos į 53 straipsnius, naujojoje PVM direktyvoje išskaidytos į 414 naujų straipsnių. PVM direktyva įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d., o valstybės narės buvo įpareigtos suderinti savo teisės aktus su šia direktyva iki 2008 m. sausio 1 d.

Tokiu būdu 1954 m. pirmą kartą įvestas Prancūzijoje ir 1967 m. priimtų pirmųjų PVM direktyvų, įpareigojusių šį mokestį įsivesti visas Europos Ekonominės Bendrijos valstybes nares, dėka išplitęs visoje Europoje, XX a. aštunto dešimtmečio pabaigoje PVM spėjo tapti jau 48 valstybių (daugiausiai Vakarų Europos, taip pat Lotynų Amerikos valstybių) mokesčių sistemos dalimi. Šiandien PVM yra įgyvendintas daugiau nei 150 valstybių, generuojančiu apie penktadalį visų valstybės mokestinių pajamų³⁷.

Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis buvo įvestas 1993 m. gruodžio 22 d. Pridėtosios vertės mokesčio įstatymu, kuris įsigaliojo 1994 m. gegužės 1 d.³⁸, tačiau faktiškai mokestis nuo pridėtinės vertės buvo pradėtas taikyti kiek anksčiau.

Lietuvos Respublikos Aukščiausioji Taryba dar 1991-12-10 nutarimu „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“ nustatė, jog bendrojo akcizo mokestis įvedamas, panaikinus apyvartos mokestį (1 punktas), taip pat buvo nustatytas bendrojo akcizo mokesčio laikinasis 15 proc. tarifas bei pavesta Lietuvos Respublikos Vyriausybei nustatyti šio mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, terminus ir lengvatas. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1991-

³⁵ Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 347.

³⁶ OL, 2006 L347, P. 1–118.

³⁷ Owens J., Battiau P. VAT's next half century: Towards a single-rate system? OECD, 2011 http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html [žiūrėta 2012-03-11].

³⁸ Žin., 1994, Nr. 3; 1994, Nr. 28-490

12-10 nutarimu Nr. 541 nutarė panaikinti iki tol Lietuvoje galiojusį apyvartos mokestį³⁹ ir vietoj jo įvesti bendrąją akcizą⁴⁰. Šiuo nutarimu buvo nustatyta, jog bendrojo akcizo objektas yra kiekviename prekių gamybos ir realizavimo etape bei paslaugų teikimo procese pridėtoji vertė (2.2 punktas), taip pat jog į biudžetą mokamas skirtumas tarp apskaičiuotos mokesčio už realizuotas prekes ir paslaugas sumos ir mokesčio, sumokėto Lietuvos Respublikos įmonėms, įstaigoms ir organizacijoms už įsigytas prekes (gautas paslaugas) (2.5 punktas). Buvo nustatytas bendras tiekiamos prekės (paslaugos) kainai tarifas (*15 proc. nuo prekės ar paslaugos kainos, arba 13,04 proc. nuo realizavimo įplaukų*) (2.3 punktas), apibrėžtas platus apmokestinamųjų asmenų ratas (*bendrą akcizą moka visos įmonės, kurių veiklą reglamentuoja Įmonių įstatymas, taip pat įstaigos ir organizacijos, gaunančios pajamų iš komercinės ūkinės veiklos*) (2.1 punktas), mokesčio apskaičiavimo ir surinkimo tvarka, bendrojo akcizo lengvatos (socialines, sveikatos priežiūros, kultūros, komunalines ir pan. paslaugas teikiančioms įmonėms skiriant valstybės subsidijas), taip pat atsakomybė už netinkamą prievolių, susijusių su bendrojo akcizu, vykdymą, ir kitos nuostatos.

Bendrojo akcizo įvedimas Lietuvoje rodo, jog Lietuva nors ir nebuvo Europos Ekonominės bendrijos narė, tačiau atkūrusi nepriklausomybę savo mokesčių sistemą siekė kurti pagal Europoje įsitvirtinusį PVM sistemos modelį. Lietuvoje įvestas bendrasis akcizas pagal savo esmę atitiko visus esminius PVM požymius: bendras taikymas; proporcingumas kainai; apmokestinimas kiekvienu etapu; mokesčio taikymas pridėtinei vertei, atskaičius perkant sumokėtą mokestį⁴¹.

Bendrąją akcizo mokestį pakeitęs ir nuo 1994 m. gegužės 1 d. Lietuvoje pradėtas taikyti PVM buvo išplėtotas, atsižvelgiant į PVM direktyvose įtvirtintą bendrą PVM sistemą. Lietuva, siekdama narystės ES, privalėjo suderinti savo teisinę bazę su ES *acquis communautaire*, todėl PVM įstatymas nuolat buvo pildomas ar taisomas.

2002 m. kovo 5 d. buvo priimtas naujos redakcijos PVM įstatymas⁴² (su pakeitimais taikomas ir šiandien), kurio tikslas – sudaryti prielaidas įvykdyti Lietuvos Respublikos įsipareigojimą iki narystės ES datos visiškai suderinti nacionalinę teisę PVM srityje su atitinkamu ES *acquis communautaire*⁴³. Kaip minėta aukščiau, pagrindinis ES teisės dokumentas, reglamentuojantis

³⁹ Iki Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje buvo taikomas apyvartos mokestis, kuris pagal savo esmę skyrėsi nuo PVM sistemos. Apyvartos mokestis buvo taikomas tik prekėms, jis buvo individualus, t. y. kiekvienai prekių grupei buvo nustatomos skirtingos apyvartos mokesčio normos (procentais), mokestis buvo skaičiuojamas nuo visos realizuojamų prekių kainos, nebuvo mokesčio atskaitos galimybės (Juknelienė D., Lietuvos mokesčių sistemos raida. Jaunųjų mokslininkų darbai. Nr. 1 (5), 2005, p. 125–128).

⁴⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991-12-10 nutarimas Nr. 541 Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrąją akcizą, 1 punktas. Lietuvos Aidas, 1991, Nr. 250. Valstybės žinios, 1992, Nr. 6-132.

⁴¹ Plačiau apie esminius PVM požymius žr. ETT didžiosios kolegijos 2006-10-03 sprendimą byloje Nr. C-475/03, ypač 28 punktas, taip pat generalinio advokato F. G. Jacobs 2005-03-17 ir generalinės advokatės Christine Stix-Hackl 2006-03-14 pateiktas išvadas šioje byloje.

⁴² Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁴³ PVM taikymas ES mastu yra griežtai reglamentuotas, nustatant konkrečius reikalavimus dėl šio mokesčio bazės, tarifų, lengvatų. Tai visų pirma susiję su tuo, kad PVM įplaukos sudaro šalies narės mokėjimų į ES biudžetą pagal „nuosavų išteklių“ sistemą dalį, todėl itin daug dėmesio skiriama vieningai PVM bazei nustatyti.

apmokestinimą PVM, yra šeštoji PVM direktyva su vėlesniais pakeitimais. Naujos redakcijos PVM įstatymas (toliau – PVM įstatymas) remiasi šeštojoje PVM direktyvoje naudojamomis sąvokomis ir šio dokumento struktūra, taip pat buvo atsižvelgta ir į ESTT sprendimus dėl minėtojo ES dokumento taikymo ir interpretavimo. PVM įstatyme mokesčio objektas apibrėžiamas jau ne kaip prekių gamybos ir realizavimo etape bei paslaugų teikimo procese sukurta pridėtinė vertė, o kaip atlygintinas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kurį vykdo apmokestinamieji asmenys kaip tokie (t. y. savo vykdomos ekonominės veiklos kontekste), taip pat prekių importas. Įstatyme, atsižvelgiant į ES įtvirtintą teritorialumo principą, į PVM objektą įtraukti tik sandoriai, vykdomi šalies teritorijoje. Tokiu būdu, atsižvelgiant į paskirties vietos principą (*destination principle*), prekės ir paslaugos apmokestinamos ten, kur jos yra suvartojamos (apmokestinamas prekių importas, o jų eksportas – ne). Įstatyme įtvirtintos pagrindinės sąvokos (nauja sąvoka – ekonominė veikla, reiškianti veiklą (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), detalizuota PVM atskaitos tvarka, nustatyta pajamų per paskutiniuosius 12 mėn. riba, nuo kurios privaloma registruotis PVM mokėtojais, PVM tarifai (pagrindinis ir lengvatiniai PVM tarifai), taip pat kitos nuostatos, kurios iš esmės atitiko PVM direktyvų ir kitų PVM srityje galiojančių ES teisės aktų nuostatas.

1.2. PVM reikšmė valstybės pajamų struktūroje

Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe. Nustatytais mokesčiais surenkamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, valstybės funkcijoms (švietimo, kultūros, sveikatos apsaugos, viešosios tvarkos ir visuomenės apsaugos srityse) įgyvendinti ir kitoms visuomenės bendrosioms (viešosioms) reikmėms finansuoti. Būtent pajamoms iš mokesčių (mokestinėms pajamoms)⁴⁴ tenka pagrindinis vaidmuo, formuojant biudžeto pajamas.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos⁴⁵ (Konstitucija) 127 str. 1 dalyje nustatyta, kad „Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai“. Konstitucijos 127 str. 2 dalyje nustatyta, kad valstybės

⁴⁴ Pagal Biudžeto sandaros įstatymą (Žin., 1990, Nr. 24-596; 2004, Nr. 4-47) išskiriamos pajamos iš mokesčių ir pajamos iš kitų šaltinių (mokestinės ir nemokestinės pajamos). Mokestinės pajamos surenkamos per mokesčius ir jiems prilygintus mokėjimus, kuriems būdingas visuotinis privalomumas, nuolatinumas, negrąžintinumas ir individualus neatlygintinumas, tuo tarpu nemokestinės pajamos gaunamos tiek privalomumo (pvz., išieškant baudas, valstybei ar savivaldybei padarytą žalą ir pan.), tiek ir savanoriškumo pagrindais (pvz., juridiniams ar fiziniams asmenims skolinant pinigines lėšas valstybei, juridiniams ir fiziniams asmenims darant savanoriškus įnašus valstybės pinigų fondams ir pan.).

⁴⁵ 1992 m. spalio 25 d. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Lietuvos Aidas, 1992, Nr. 220; Žin., 1992, Nr. 33-1014).

biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Remiantis Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu, mokesčiai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą (tam tikrais atvejais – į nebiudžetinius tikslinius fondus). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (Konstitucinis Teismas), aiškindamas mokesčių kaip valstybės pajamų šaltinio reikšmę, yra konstatavęs, jog mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės, taip pat vietos savivaldybių biudžetų pajamų šaltinių. Nustatant mokesčius, siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai. Nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės (savivaldybės) biudžetas negauna pajamų, yra ribojamos valstybės (savivaldybės) galimybės vykdyti jai priskirtas funkcijas.⁴⁶

Analizuodami PVM istorinę raidą, galėjome pamatyti, jog PVM kaip apyvartos mokestis atsirado palyginus neseniai, tačiau vos per keletą dešimtmečių išplito po visą pasaulį ir tapo vienu svarbiausių valstybės pajamų šaltinių. Tad kodėl gi PVM tapo toks populiarus, jog daugiau nei 150 pasaulio valstybių nusprendė įtraukti PVM į savo mokesčių sistemą?

Kiekvienos šalies vyriausybė siekia gauti į biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų, o PVM tam yra parankus. Šis mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti, ypač kai yra vienas tarifas⁴⁷. Valstybės, kuriose yra mokamas PVM, mano, jog, norint turėti efektyvesnę ekonomiką, reikia teikti pirmenybę vartojimo mokesčiams, o ne pajamų mokesčiams⁴⁸. Didesni pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, o tai silpnina šalies ekonomiką. Tuo tarpu vartojimo mokesčiai priešingai, skatina šalies ekonomikos augimą⁴⁹. Mokesčių politikos ekspertas iš JAV Bruce Bartlett teigia, jog PVM yra efektyvus mokestis, padedantis surinkti daug pajamų, esant nedideliems tarifams ir per daug nemenkinant veiklos skatinimo. Daugelis ši mokesčių įsivedusių Europos šalių sugebėjo pakelti „sunkesnius“ mokesčius, nesužlugdžiusios savo ekonomikos. Eksperto nuomone, PVM yra lengviau surinkti, nes jis įvedamas gamybos pradžioje, kur jį galima

⁴⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“ (Žin., 2003, Nr. 109-4887); Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos mėn. 10 d. nutarimas „Dėl Mokesčių administravimo įstatymo kai kurių straipsnių“ (Žin., 199, Nr. 67-1696).

⁴⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Technologija, 2005, p. 84–85.

⁴⁸ PVM kaip apyvartos mokesčio tikslas – apmokestinti prekes ir paslaugas, skirtas asmeniniam vartojimui. Taigi, vienas iš PVM charakterizuojančių požymių, kurie yra išskiriami literatūroje, ir yra būtent tas, jog PVM yra vartojimo mokestis. Dažniausiai tuo galutiniu tiekiamų prekių ir paslaugų vartotoju yra privatūs fiziniai asmenys bei juridiniai asmenys, kurie nevykdo ekonominės veiklos (pvz., valstybė, savivaldybės, bažnyčia ir pan.), tačiau tais atvejais, kai juridiniai asmenys, įprastai vykdanys ekonominę veiklą, įsigyja prekių ar paslaugų savo privatiems poreikiams tenkinti, šios išlaidos taip pat pripažįstamos vartojimo išlaidomis, o jas patiriantys juridiniai asmenys prilyginami galutiniams vartotojams. Plačiau apie PVM kaip vartojimo mokestį, taip pat apie kitus PVM požymius, žr. Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 295–310.

⁴⁹ Kas tai yra PVM ir su kuo jis valgomas (1994, gegužės 3). Litas, p. 2.

lengvai nustatyti ir kontroliuoti, o paskui mokestis pats save kontroliuoja, t. y. nereikia tikrinti, ar kiekvieną kartą perkant šis mokestis priskaičiuojamas, nes jis jau atsispindi pirkinio kainoje. PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos pakopoje ir gyvuoja tol, kol jis pasiekia galutinį vartotoją, kuris, pirkdamas prekes ar paslaugas, šį mokestį sumoka ir tampa tikruoju PVM mokėtoju⁵⁰.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) vadovas Jeffrey Owens dėl tokio PVM populiarumo visame pasaulyje nurodė, jog, visų pirma, PVM sistemos yra efektyvi priemonė, norint padidinti valstybės pajamas, o šio mokesčio administravimo kaštai, palyginus su kitais mokesčiais, yra nedideli⁵¹. Faktiškai PVM visuose gamybos bei pardavimo etapuose surenka verslininkai, ir, galiausiai, PVM atskaitos mechanizmo dėka į valstybės biudžetą turėtų patekti tokia PVM dalis, kokią sumokėjo galutinis prekės ar paslaugos vartotojas. Viena vertus, PVM verslo atžvilgiu visoje grandinėje yra neutralus, nes jo našta atskaitos mechanizmo dėka kiekviename sekančiame gamybos ar pardavimo etape yra perduodama kitam verslininkui, kol jį galiausiai sumoka vartotojas. Kita vertus, žiūrint iš vartotojo pusės, PVM nėra paslėptas mokestis. Galutiniam vartotojui mokėtinas PVM yra nurodomas prekės ar paslaugos kainoje. Todėl pirkėjas visuomet žino, jog šio mokesčio našta kris ant jo pečių tik tokiu atveju, jeigu jis nuspręs tą prekę ar paslaugą įsigyti. Antra, PVM yra patrauklus ir iš ekonominės perspektyvos. EBPO mokesčių ekonomistų atlikti tyrimai parodė, jog ekonomikos augimui PVM duoda daugiau naudos nei pajamų mokesčiai, nes PVM, palyginus su pajamų mokesčiais, turi mažesnę neigiamą poveikį namų ūkių ir verslo ekonominiams sprendimams. Pavyzdžiui, PVM nemažina noro taupyti ar investuoti. Tarptautinės prekybos liberalizavimo požiūriu, PVM neiškraipo konkurencijos, nes prekių eksportas apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu, tuo tarpu prekių importas yra apmokestinamas tokiu pačiu tarifu, koku yra apmokestinamos vietinės kilmės prekės⁵².

PVM kaip valstybės pajamų šaltinio vaidmuo išryškėjo 2008–2009 m. finansų ir ekonomikos krizės bei po to sekusiu laikotarpiu. 2009 m. birželio mėn. EBPO ministrai paskelbė, jog į augimą orientuotos mokesčių reformos turėtų koncentruotis ties vartojimo ir turto apmokestinimu, nes pajamos iš fizinių asmenų bei įmonių apmokestinimo tiek krizės laikotarpiu, tiek po jo sumažėja, ir paprastai prireikia laiko, kol šių mokesčių generuojamos valstybės biudžeto pajamos pasiekia

⁵⁰ Bartlett Bruce. Mokesčiai ir vystymasis. Lietuvos kelias į rinkos ekonomiką. Vilnius, Lietuvos informacijos institutas. 1991, p. 133–134.

⁵¹ Owens J., Battiau P. VAT's next half century: Towards a single-rate system? OECD, 2011 http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html [žiūrėta 2012-03-11].

⁵² Ten pat.

anksčiau buvusių rodiklius⁵³. Tokios pačios pozicijos laikosi ir pagrindinės ES institucijos, atsakingos už mokesčių politikos formavimą⁵⁴.

Kalbant apie PVM kaip efektyvią valstybės pajamų formavimo priemonę, remdamiesi EBPO, ES ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis, pateiksime keletą lentelių, kurios leistų geriau iliustruoti PVM svarbą valstybės pajamų struktūroje.

1 Lentelė. Mokestinės pajamos EBPO erdvėje (procentais)

	1965 m.	1975 m.	1985 m.	1995 m.	2005 m.	2010 m.
Fizinių asmenų pajamų mokestis	26	30	30	26	24	24
Įmonių pelno mokestis	9	8	8	8	10	9
Socialinio draudimo įmokos	18	22	22	25	25	26
Turto mokesčiai	8	6	5	5	6	5
Bendrieji vartojimo mokesčiai ¹	12	13	16	19	20	21
Specialieji vartojimo mokesčiai ²	24	18	16	13	11	11
Kiti mokesčiai	3	3	3	4	4	4
Iš viso:	100	100	100	100	100	100
<u>Paaiškinimai</u> Pateikiami duomenys atspindi šių EBPO valstybių rezultatus: nuo 1965 m. – Australijos, Austrijos, Belgijos, Kanados, Danijos, Suomijos, Prancūzijos, Vokietijos, Graikijos, Islandijos, Airijos, Italijos, Japonijos, Liuksemburgo, Nyderlandų, Naujosios Zelandijos, Norvegijos, Portugalijos, Ispanijos, Švedijos, Šveicarijos, Turkijos, Jungtinės Karalystės, ir JAV; nuo 1972 m. – Korėjos; nuo 1980 m. – Meksikos; nuo 1990 m. – Čilės; nuo 1991 m. – Vengrijos ir Lenkijos; nuo 1993 m. – Čekijos; nuo 1995 m. – Estijos, Izraelio, Slovakijos ir Slovėnijos. ¹ PVM (kai kuriose jurisdikcijose PVM ekvivalentiškas yra prekių ir paslaugų mokestis (<i>goods and services tax – GST</i>) ir mažmeninės prekybos mokestis (<i>retail sales tax – RST</i>, taikomas JAV); ² Visų pirma akcizai, muitai, taip pat kiti mokesčiai, taikomi specifinėms prekėms ir paslaugoms;						

Šaltinis: sudaryta pagal: <http://www.oecd.org/ctp/taxpolicyanalysis/taxstructures.htm> duomenų bazę.

Iš pateiktos lentelės matyti, jog EBPO organizacijai priklausančių valstybių mokestinės pajamos iš PVM nuo 1965 m. iki 2010 m. išaugo maždaug 75 proc. ir yra trečias pagal dydį mokestinių pajamų šaltinis. Daugiau pajamų EBPO valstybės narės surenka tik iš socialinio draudimo įmokų ir fizinių asmenų pajamų apmokestinimo.

Lietuvoje, remiantis Finansų ministerijos ir Socialinio draudimo fondo valdybos pateikiamais duomenimis, pajamos iš PVM viršija EBPO valstybių narių vidurkį, be to, stebimas valstybės pajamų iš šio mokesčio augimas.

2 Lentelė. Mokestinės pajamos (įskaitant socialinio draudimo įmokas) Lietuvoje (procentais)⁵⁵

⁵³ Owens J. Improving performance of VAT systems. World Commerce Review. Vol. 5, Issue 3, September 2011. P. 8.

⁵⁴ Prammer D. Taxation papers – Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective. P. 33

⁵⁵ Kadangi rengiant baigiamąjį darbą nepavyko rasti duomenų apie konsoliduotas valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų ir nebiudžetinių fondų pajamas, todėl, siekdami palyginti EBPO valstybių narių ir Lietuvos duomenis apie

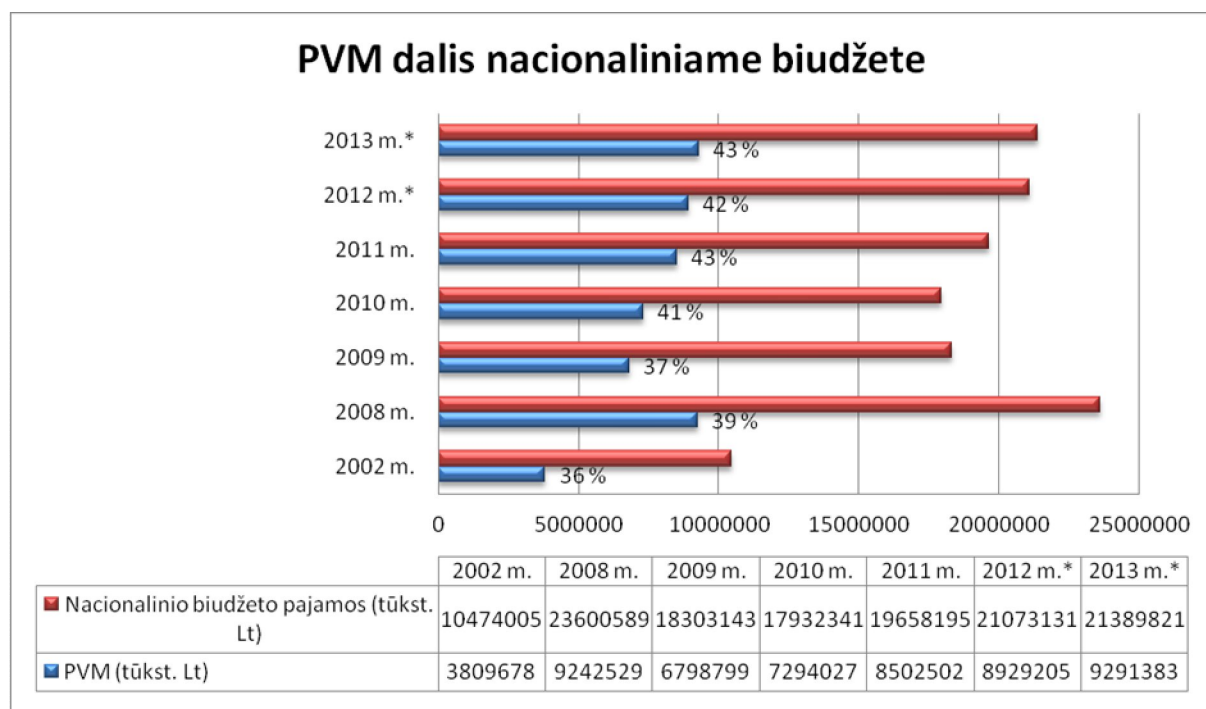
	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012 ¹ m.
Gyventojų pajamų mokestis	13	12	12	12
Įmonių pelno mokestis	6	3	3	4
Socialinio draudimo įmokos	38	37	36	35
Turto mokesčiai	1	1	1	1
PVM	23	26	28	28
Akcizai	11	11	10	10
Kiti mokesčiai	2	2	3	2
Kitos pajamos (be ES paramos)	6	8	7	8
Iš viso:	100	100	100	100

Paaiškinimai:

¹ – 2012 m. rodikliai nurodyti pagal 2011-12-20 2012 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme Nr. XI-1823 bei 2011-12-20 Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2012 metų rodiklių patvirtinimo įstatyme Nr. XI-1826 patvirtintus rodiklius, t. y. planuojamas nacionalinio biudžeto ir valstybinio socialinio draudimo (VSD) fondo biudžeto pajamas.

Šaltinis: sudaryta pagal http://www.finmin.lt/web/finmin/auktualus_duomenys/biudžeto_pajamos/nacionalinis_biudžetas, <http://www.sodra.lt/lt/veikla/biudžetas>

Išanalizavę Finansų ministerijos tinklalapyje internete pateikiamus duomenis bei Lietuvos Respublikos Seimo patvirtintus 2002–2012 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius apie planuojamas ir faktiškai surenkamas nacionalinio biudžeto pajamas, darome išvadą, jog pagal generuojamas pajamas tai yra svarbiausias mokestis Lietuvoje. Pajamos iš PVM, neįskaitant ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšų, sudaro apie 40 proc. (žr. 1 pav.).



surenkamas valstybių pajamas ir ypač PVM dalį jose, lentelėje pateikiame duomenis, apimančius nacionalinio biudžeto ir valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto pajamas.

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos Respublikos Seimo patvirtintus 2002, 2008–2012 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius, taip pat Finansų ministerijos duomenis:
http://www.finmin.lt/web/finmin/auktualus_duomenys/biudžeto_pajamos/nacionalinis_biudžetas

1 Paveikslas. PVM dalis nacionaliniame biudžete

Apibendrinami galime daryti išvadas, jog PVM yra pagrindinis vartojimo mokestis. Pajamos iš šio mokesčio surinkimo sudaro didžiausią dalį (neatsižvelgiant į socialinio draudimo įmokas) iš visų mokestinių pajamų. PVM kaip pagrindinis vartojimo mokestis yra ne tik labai svarbi valstybės biudžeto formavimo priemonė, bet ir ekonomikos augimui yra palankesnė apmokestinimo forma nei pajamų mokesčiai, todėl į augimą orientuotos mokesčių reformos turėtų koncentruotis ties mokesčių naštos perkėlimu nuo fizinių asmenų ir įmonių pajamų apmokestinimo prie vartojimo ir turto apmokestinimo.

1.3. PVM atskaita – PVM sistemos pagrindas

Pirmiausia reikia priminti, kad jau pačioje pradžioje, kai Vokietijos verslininkas Dr. *Wilhelm Von Siemens* atkreipė dėmesį į tuo metu egzistavusios kaupiamąjo kaskadinio tipo apyvartos apmokestinimo sistemos sukuriamas problemas (mokesčio skaičiavimas nuo mokesčio, konkurenciją iškraipančios vertikalios verslo integracijos skatinimas) ir pasiūlė patobulinto apyvartos mokesčio („Veredelte Umsatzsteuer“, ang. „ennobled turnover tax“, liet. „kilnusias apyvartos mokestis“) idėją, buvo atskleista ir šios idėjos esmė – galimybė pardavimo metu apskaičiuojamą mokestį sumažinti tokia mokesčio suma, kuri buvo sumokėta įsigyjant ūkinei-komercinei veiklai vykdyti skirtas prekes ar paslaugas. Nors tuo metu, t. y. 1919 m. Dr. *Wilhelm Von Siemens* iškelta idėja nebuvo įgyvendinta, tačiau Prancūzijos mokesčių specialisto *Maurice Lauré* 1954 m. detalios aprašytas ir pasiūlytas taikyti naujas apyvartos mokestis – pridėtinės vertės mokestis (TVA, „taxe sur la valeur ajoutée“), kurį netrukus pasirinko ir įsipareigojo įgyvendinti kaip pagrindinį apyvartos mokestį Europos Ekonominės Bendrijos valstybės narės, o vėliau ir didžioji dalis pasaulio valstybių, atspindėjo Dr. *Wilhelm Von Siemens* pagrindinę idėją.

Baigiamojo darbo 1.1 skyriuje analizuodami PVM ištakas bei PVM direktyvų nuostatas, įtvirtinančias bendrą PVM sistemą, galėjome įsitikinti, jog vienas iš tiesioginių bendros PVM sistemos įvedimo tikslų – pakeisti atskiras sudėtines daugiapakopės apyvartos apmokestinimo sistemas (kuriose iš esmės nėra atskaitos mechanizmo) bendra daugiapakope nekumuliacine sistema⁵⁶. PVM direktyvose įtvirtintas PVM atskaitos mechanizmas būtent ir skirtas tiesiogiai

⁵⁶ Pirmosios PVM direktyvos preambulės 8 konstatuojamoji dalis.

įgyvendinti šį tikslą bei užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą, t. y. kad mokestis būtų visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio prekių tiekimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į operacijų skaičių, o šio mokesčio našta tektų tik galutiniam prekių ir paslaugų vartotojui.

Bendra PVM sistema buvo įtvirtinta Antrojoje ir Šeštojoje PVM direktyvose, o pastaroji tapo ir nacionalinių teisės aktų PVM srityje harmonizavimo pagrindu. Kaip jau minėta, vėliau, t. y. nuo 2007 m. sausio 1 d. Bendrijos teisės aktai PVM srityje, būtent Šeštoji direktyva, buvo panaikinti ir pakeisti nauja Direktyva 2006/112/EB, kuria buvo siekiama pertvarkyta Šeštosios PVM direktyvos struktūra ir redakcija aiškiai bei racionaliai išdėstyti taikomas nuostatas, iš esmės nedarant esminių pakeitimų (Direktyvos 2006/112/EB preambulės 1 ir 3 konstatuojamosios dalys).

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a) punktą, 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. Lietuvoje šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVM įstatymo 58 str. 1 dalies 1 punktas, nustatantis, 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 tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas. Vadinasi, teisė į PVM atskaitą yra bendros PVM sistemos, kuri reglamentuojama ES teisės *inter alia* Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, dalis.

ESTT savo praktikoje ne kartą yra pabrėžęs, jog pagrindinis PVM sistemos elementas yra tai, kad PVM nuo kiekvieno sandorio turi būti mokamas tik tada, kai atskaitomas PVM, kuris buvo tiesiogiai taikytas įvairioms tų prekių ir paslaugų kainos sudedamosioms dalims, o atskaitos mechanizmas sukonstruotas taip, kad juo gali naudotis tik apmokestinamieji asmenys⁵⁷. Vadinasi, PVM atskaita ir yra pagrindinis PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas⁵⁸.

Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga,

⁵⁷ ESTT 1985-02-14 sprendimas byloje C-268/83 D. A. **Rompelman** and E. A. *Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën* [Minister for Finance]. 1985 00655 [16 punktas]

⁵⁸ Ten pat, 19 punktas. Taip pat žr. LVAT 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (*UAB „MeveX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*).

kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM⁵⁹. Taigi faktiškai PVM atskaita yra realizuojama mokėtino mokesčio sumą mažinant mokesčio suma, kuri buvo taikyta įsigyjant prekes ar paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Jeigu mokėtina mokesčio suma nesusidaro (pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo ataskaitiniu laikotarpiu tik įsigijo prekes ar paslaugas, skirtas apmokestinamajai veiklai vykdyti), arba apskaičiuojama mokėtina PVM suma yra mažesnė, nei už tą patį laikotarpį susidaranti atskaitoma šio mokesčio suma, teigiamas atskaitomo pirkimo PVM skirtumas apmokestinamajam asmeniui turi būti gražinamas arba perkeliamas į kitą ataskaitinį laikotarpį.

Teisės į PVM atskaitą pagrindinė ir būtina sąlyga yra tiesioginio ir betarpiško ryšio buvimas tarp apmokestinamojo asmens įsigyjamų prekių ir paslaugų bei vykdomų apmokestinamųjų sandorių (ekonominės veiklos). Tik tokiu atveju, jeigu pirkimo išlaidos yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su pardavimo sandoriais arba gali būti susietos su bendromis apmokestinamojo asmens sąnaudomis ir taip sudaryti pardavimo sandorių kainos sudedamąsias dalis, apmokestinamasis asmuo gali iš PVM, kuri surenka už apmokestinamus pardavimo sandorius ir kuri privalo sumokėti, atskaityti už tą prekę ar paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM. ESTT nagrinėtoje byloje „**Intiem**“ (C-165/86) buvo sprendžiama, ar yra pagrindas riboti teisę į Įmonės sumokėto pirkimo PVM atskaitą už įsigytus į degalus, kai jie būdavo tiekiami ne Įmonei, bet jos darbuotojams (pilami į jų automobilių degalų bakus). Šioje byloje Įmonės pagrindinė veiklą buvo knygų pardavimas bei skolinimas, pristatant jas klientams į namus. ESTT sprendime nurodė, jog iš Šeštosios PVM direktyvos 17–20 straipsniuose įtvirtintos PVM atskaitos sistemos aišku, jog teisė atskaityti sumokėtą PVM taikoma prekėms ar paslaugoms, kurios yra susijusios su apmokestinamojo asmens verslu, išskyrus, kaip nurodyta 17 str. 6 dalyje, bet kokias išlaidas, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, kaip antai, skirtos prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams. ESTT, atsižvelgdamas į tai, konstatavo, jog atskaitos sistema turi būti taikoma taip, kad apmokestinamojo asmens verslui ji būtų taikoma kiek įmanoma plačiau. Todėl Šeštosios PVM direktyvos 17 str. 2 dalies nuostata, suteikianti teisę atskaityti PVM, sumokėtą ar mokėtiną už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, turi būti aiškinama taip, jog ja nesiekiama uždrausti atskaityti PVM, sumokėtą už prekes, kurias Įmonė įsigijo išimtinai savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tačiau faktiškai prekės buvo patiektos įmonės darbuotojams. ESTT nurodė, jog tokia išvada seka iš PVM atskaitos tikslo, įtvirtinto Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnyje, pagal kuri kiekvienos operacijos metu, nuo prekių ar paslaugų vertės, atsižvelgiant į joms taikomą tarifą, apskaičiuotas PVM taps mokėtinu po to, kai iš jo bus atskaityta ta PVM dalis, kuri *tiesiogiai*

⁵⁹ ETT 2009-10-29 sprendimas byloje C-29/08 Skatteverket v. AB **SKF**. 2009 I-10413 [56 punktas].

priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims⁶⁰. Šis tiesioginis ir betarpiškas (priežastinis) ryšys yra kriterijus, pagal kurį skiriasi apmokestinamųjų asmenų, vykdančių apmokestinamąją veiklą, teisės nuo galutinio vartotojo teisių. Taigi, šio tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp įsigijimo ir pardavimo sandorių buvimas leidžia, pirma, įgyvendinti neutralumo principą apmokestinamųjų asmenų, vykdančių apmokestinamąją veiklą, atžvilgiu, ir antra, įgyvendinti vartojimo apmokestinimo principą. LVAT savo praktikoje yra konstatavęs, jog teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas patvirtina bent jau bendro pobūdžio priežastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei jo vykdomos ekonominės veiklos, apmokestintos PVM⁶¹.

Tačiau reikia pabrėžti, jog tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams⁶², o tai svarbu norint suvokti neutralumo principo apimtį, apmokestinamajam asmeniui negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo PVM, nei teisė į pirkimo PVM atskaitą⁶³.

Pagal nuolatinę ESTT praktiką Direktyvos 2006/112/EB 168 ir kituose straipsniuose reglamentuota teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji bendros PVM sistemos dalis, ji turi būti įgyvendinama nedelsiant visų sandorių, nuo kurių buvo apskaičiuotas mokėtinas pirkimo PVM, atžvilgiu, ir paprastai negali būti ribojama. Tačiau ESTT taip pat yra pažymėjęs, jog už mokesčių administravimą atsakingoms institucijoms nėra užkirstas kelias rinkti įrodymus, siekiant įsitikinti, ar mokesčių mokėtojas tikrai vykdo ekonominę veiklą, o ne vien apgaulės ar piktnaudžiavimo keliu siekia įgyti teisę į PVM atskaitą. ESTT taip pat pažymėjo, kad priemonės, kurių gali imtis valstybės narės pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, neturi viršyti to, kas yra būtina minėtiems tikslams pasiekti. Taigi jos neturi būti panaudotos tokiu būdu, kad sistemos požiūriu paneigtų teisę į PVM atskaitą, esančią fundamentaliu Bendrijos teisės sukurtos bendros PVM sistemos principu⁶⁴.

⁶⁰ ETT 1988-03-08 sprendimas byloje *Société Leasportefeuille „Intiem“ CV v. Staatssecretaris van Financiën* (165/86) [13–15 punktai].

⁶¹ LVAT 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (*UAB „MeveX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*).

⁶² PVM įstatymo IV skyriuje yra išvardinti atvejai, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra neapmokestinamas PVM. Pavyzdžiui, švietimo ir mokymo paslaugos, draudimo paslaugos, finansinės paslaugos, etc.

⁶³ ETT 2009-10-29 sprendimas byloje C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*. 2009 I-10413 [59 punktas]

⁶⁴ ETT 2000-03-21 sprendimas sujungtose bylose C-110/98 – C-147/98 *Gabalfrisa SL and Others v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*. 2000 I-01577. [43, 52 punktai]

2. Teisės į PVM atskaitą reikalavimai ir jų taikymo ypatumai

ESTT savo praktikoje ne kartą yra konstatavęs, jog PVM neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų⁶⁵.

Dėl PVM sistemoje įtvirtintų įvairių PVM apmokestinimo lengvatų, sąlygojančių tam tikrų prekių ir paslaugų neapmokestinimą, arba apmokestinimą lengvatiniu PVM tarifu, taip pat dėl įvairių nuostatų, leidžiančių valstybėms narėms nukrypti nuo tam tikrų bendros PVM sistemos teisės normų taikymo, susiduriame su teisės į PVM atskaitą apimties apribojimais ir iš to kylančiais specifiniais reikalavimais teisei į PVM atskaitą įgyvendinti⁶⁶. Tačiau šiame skyriuje, remdamiesi PVM įstatymo ir PVM direktyvos nuostatomis bei ESTT ir LVAT praktika, sieksime išanalizuoti, kokią reikšmę, įgyvendinant teisę į PVM atskaitą, turi prekių ar paslaugų įsigijimas ir jų panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje, reikalavimas turėti PVM sąskaitą faktūrą bei registravimasis PVM mokėtoju.

2.1. Prekių ar paslaugų įsigijimas ir jų realizavimas

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a) punktą (Šeštosios PVM Direktyvos 17 str. 2 dalis), 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. Šią Direktyvos nuostatą įgyvendina PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ar importo

⁶⁵ ESTT 2012-07-12 sprendimas byloje C-284/11 **EMS-Bulgaria TRANSPORT OOD** v. *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv*. [62 punktas ir jame nurodyta praktika].

⁶⁶ Pavyzdžiui, pirkimo PVM negali būti atskaitomas, jeigu įsigytos prekės yra skirtos naudoti PVM neapmokestinamai veiklai, o jeigu yra vykdoma mišri (PVM apmokestinama ir PVM neapmokestinama) veikla, tokiu atveju PVM gali būti atskaitomas proporcingai, atsižvelgiant į vykdomos PVM apmokestinamos veiklos dalį (Direktyvos 173 str., PVM įstatymo 59 str.). Taip pat yra nustatyti atvejai, kada pirkimo ir importo PVM nėra atskaitomas arba jo atskaita yra apribota. Pavyzdžiui, Direktyvos 176 str. 1 dalyje yra nustatyta, jog Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. Šioje dalyje taip pat nurodyta, jog PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, patirtos prabangos prekės įsigyti, pramogaujant ar pasilinksminant. Kol Taryba patvirtins tokias išlaidas, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979-01-01 arba, jei valstybės narės į Bendriją įstojo po šios datos, jų įstojimo dieną. Atitinkamai PVM įstatymo 62 str. yra nustatyti atvejai, kada pirkimo ar importo PVM neatskaitomas arba jo atskaita yra ribota. Pavyzdžiui, Lietuvoje nėra leidžiama pirkimo ar importo PVM atskaita už įsigytą ar išsinuomotą lengvąjį automobilį, skirtą vežti mažiau kaip 8 žmones, arba visureigį, jeigu automobilis nebus tiekiamas, išnuomojamas ar skirtas keleiviams vežti už atlygį (PVM įstatymo 62 str. 1 d. 3 punktas), už įsigytas pramogoms ir reprezentacijai skirtas prekes, jeigu šiomis išlaidomis negalima sumažinti apmokestinamojo pelno (pajamų) (62 str. 1 d. 1 punktas), ir kt.

PVM už įsigytas prekes ar paslaugas, jeigu šios prekės ar paslaugos yra skirtos naudoti PVM mokėtojo PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, jog, norint atskleisti šios normos prasmę, reikia analizuoti visą PVM sistemos esmę⁶⁷. Kaip jau minėjome Baigiamojo darbo 1.3 skyriuje, PVM sistemos pagrindą sudaro PVM atskaita, t. y. mechanizmas, kuris užtikrina, jog asmenys, įsigyjantys prekes ar paslaugas ne vartojimo, o verslo tikslais, turėtų galimybę neutralizuoti šio mokesčio naštą savo vykdomos ekonominės veiklos atžvilgiu. Tokiu būdu veikiantis PVM atskaitos mechanizmas užtikrina, kad mokestis būtų visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio prekių ar paslaugų tiekimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į operacijų skaičių, o šio mokesčio našta tektų tik galutiniam prekių ir paslaugų vartotojui. Priešingu atveju būtų paneigiama pati PVM esmė. Apmokestinant prekių ar paslaugų teikimą kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje ir uždraudus atskaitą, tiekiamos prekės būtų apmokestinamos ne vieną, o galimai daugiau kartų. PVM atskaitos ribojimas sąlygoja mokestinės prievolės dydį, todėl leidžiamas tik Direktyvoje aiškiai nurodytais atvejais. Visais kitais atvejais teisė į PVM atskaitą turi būti suteikiama nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu.

Lietuvoje nuo pat PVM sistemos įvedimo galiojo mokesčio atskaitos mechanizmas, suteikęs galimybę įmonėms atskaityti pirkimo PVM sumas, jeigu jos buvo išskirtos atitinkamuose buhalterinės apskaitos dokumentuose. Tačiau, siekiant kovoti su galimu sukčiavimu PVM srityje (pvz., siekiant išvengti situacijų, kai apskaitos dokumentais buvo įforminamos realiai neįvykusios ūkinės operacijos), teisės taikymo praktikoje buvo suabsoliutinta PVM sąskaitos faktūros ir jos rekvizitų reikšmė. 2001 metais LVAT plenarinės sesijos 2001 m. gegužės 31 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A⁷-453/2000 buvo įtvirtinta tuo metu taikyta praktika, jog bet koks PVM sąskaitos faktūros rekvizito nebuvimas ar jo netikrumas (pvz., kai tokį buhalterinės apskaitos dokumentą pasirašo ne pirkėjas ar pardavėjas darbuotojas) reikšdavo, jog PVM sąskaita faktūra neturi juridinės galios, todėl pirkėjas negali atskaityti pirkimo PVM. Tokios pozicijos laikėsi tiek pats LVAT (2002-04-04 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-330/2002, 2003-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-124/03), tiek Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (MGK), tiek mokesčių administratorius. Tačiau nuo 2004 metų vidurio LVAT praktikoje, nagrinėjant tokio pobūdžio mokestinius ginčus, pastebėtas praktikos pasikeitimas, kuris galutinai įtvirtintas jau minėtoje LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartyje. Šioje nutartyje

⁶⁷ LVAT 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. Nr. A¹-355/2004 (*UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*). Administracinių teismų praktika Nr. 6, p. 90. Šioje administracinėje byloje buvo analizuojama 1993 m. gruodžio 22 d. PVM įstatymo Nr. I-345 18 straipsnio 1 dalyje (1998-07-02 PVM įstatymo Nr. VIII-843 redakcija) įtvirtinta tokia teisė į PVM atskaitą suteikianti nuostata: „Atskaityti kitiems PVM mokėtojams priklausančias sumokėti mokesčio sumas galima tik tuo atveju, kai jos išskirtos juridinę galią turinčiose PVM sąskaitose faktūrose arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais kituose juridinę galią turinčiuose apskaitos dokumentuose“.

Teismas iš esmės pasisakė dėl mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą principinių nuostatų ir jų įgyvendinimo tvarkos.

Visų pirma, Teismas akcentavo, jog prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra mokesčio mokėtojo atlikti prekės įsigijimo ir su šia preke sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmi. Mokesčio mokėtojas turi įsigyti prekę ar paslaugą ir ją panaudoti PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti. Taip pat pažymėta, jog prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje turi būti realus, t. y. tokie veiksmi turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Būtent šias aplinkybes ir turi patvirtinti PVM įstatymo pagrindu išrašoma PVM sąskaita faktūra. PVM įstatymo reikalavimas, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą, leidžia teigti, jog įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas yra teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga. Taigi, realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų tiekimą ir įsigytą prekę panaudojus PVM apmokestinamoje veikloje, 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. Be to, Teismas šioje byloje akcentavo, jog lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Tokią poziciją sustiprina Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris parodo įstatymo leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu. Todėl mokesčių administratorius, norėdamas paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, visų pirma turėtų paneigti buhalterinės apskaitos dokumente užfiksuotos ūkinės operacijos turinį.

Antra, Teismas susiejo teisės į PVM atskaitą paneigimą su subjektyviu mokesčių mokėtojo veikos elementu, pažymėdamas, kad mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės pridėtinės vertės mokesčio, elgiasi *nesąžiningai*, todėl toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą. Plačiau subjektyvaus elemento reikšmė įgyvendinant teisę į PVM atskaitą analizuojama Baigiamojo darbo 3 skyriuje.

Plėtodamas aukščiau aptartą teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo praktiką, LVAT vienoje iš paskutinių savo bylų yra pažymėjęs, jog PVM įstatymo VII ir VIII skyrių nuostatomis reglamentuojamas teisės į PVM atskaitą įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVM

įstatymo 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu (materialusis reikalavimas), tiek su reikalavimu elgtis sąžiningai⁶⁸.

Taigi apmokestinamojo asmens įvykdytas realus prekių įsigijimas ir jų panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje išreiškia visą PVM sistemos esmę ir sudaro pagrindą teisei į PVM atskaitą atsirasti.

Analizuojant šią nuostatą, iš karto reikia priminti, jog sandoriai yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei ekonominė veikla PVM direktyvos prasme, jeigu jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos. ESTT praktikoje pripažįstama, jog, nepaisant galimo apgaulingo sandorio pobūdžio ar sandorio šalies ketinimų sukčiauti PVM srityje, taip pat net ir tais atvejais, kai sandoriai vykdomi dėl vienintelio tikslo – įgyti mokesstinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo, „apmokestinamojo asmens“, „ekonominės veiklos“ bei „prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos, apibūdinančios apmokestinamuosius sandorius, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Reikalavimas nustatyti tiekėjo ketinimus konkretaus sandorio atžvilgiu prieštarautų bendros PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir palengvinti PVM taikymą, atsižvelgiant į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį⁶⁹. Todėl siekiant nustatyti, ar veikla yra ekonominė, ją būtina vertinti objektyviai ir nustatyti jai būdingus požymius, o ne nagrinėti galimą sandorio tikslą ar šalių motyvus⁷⁰.

Pavyzdžiui, ESTT byloje C-263/11 (*Ainārs Rēdlihs*) buvo siekiama atsakyti į klausimą, ar fizinio asmens vykdomas medienos tiekimas, kurį jis vykdo siekdamas likviduoti audros (*force majeure*) padarinius, yra ekonominė veikla PVM direktyvos 9 str. 1 dalies ir Šeštosios PVM direktyvos 4 str. 1 ir 2 dalies prasme. Fizinis asmuo teigė, jog mišką buvo įsigijęs asmeninėms reikmėms, o medienos tiekimo sandoriai (2005 m. balandžio mėnesį – 12 sandorių; 2005 m. gegužės mėn. – dar 25 tokie sandoriai) buvo atsitiktiniai, t. y. jais siekta ne gauti pelno, bet likviduoti audros padarytą žalą. Byloje taip pat buvo pateikta Miškų tarnybos pažyma, jog miškas buvo jaunas, todėl medžių šiame miške nebuvo galima kirsti. ESTT šioje byloje visų pirma konstatavo, jog ekonominės veiklos sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, todėl veikla vertinama *per*

⁶⁸ LVAT 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-371/2013.

⁶⁹ ESTT 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02 (*Halifax plc. ir kt.*) [58–60 punktai]; taip pat ESTT 2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd*) [44–46, 51–52, 55 punktai].

⁷⁰ Ekonominė veikla tiek PVM direktyvoje, tiek PVM įstatyme apibrėžiama kaip apimanti bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą ir pagal ESTT praktiką ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus. Remiantis PVM direktyvos 9 str. 1 dalies antra pastraipa, ekonomine veikla visų pirma laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Taigi, ekonominę veiklą charakterizuojantys požymiai yra siekis iš šios veiklos gauti pajamas, taip pat kad pajamos iš šios veiklos būtų gaunamos tęstinį laikotarpį (ang. *on a continuing basis*). Remiantis PVM direktyvos 9 str. 1 dalies pirma pastraipa, apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatus. Todėl savarankiškumas yra apmokestinamąjį asmenį apibūdinantis požymis.

se, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus. Todėl aplinkybė, kad šia veikla buvo siekiama likviduoti *force majeure* padarinius, kaip apibrėžianti atliktų sandorių tikslą, pripažinta nereikšminga. Šioje byloje, sprendžiant dėl medienos tiekimo pripažinimo ekonomine veikla, svarbu buvo nustatyti tik tai, ar miškas naudotas siekiant gauti nuolatinių pajamų⁷¹.

Be to, remiantis fiskalinio neutralumo (mokesčių neutralumo) principu, veikla nėra apibendrintai skirstoma į teisėtą ir neteisėtą veiklą. Taigi ir neteisėti sandoriai patenka į PVM direktyvos taikymo sritį ir yra apmokestinami PVM. Vienintelė išimtis – kai importuojamos ar tiekiamos tokios prekės, kurių civilinė apyvarta valstybėse narėse yra absoliučiai draudžiama, ir šios prekės jokia forma ir niekada negalės teisėtai dalyvauti civilinėje apyvartoje (pavyzdžiui, narkotikai ar padirbti pinigai). Tokiu būdu negali atsirasti konkurencija tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių. Visais kitais atvejais, jeigu atitinkamų prekių civilinė apyvarta nėra absoliučiai uždrausta, nepriklausomai nuo to, kad šios prekės neteisėtai pateko į civilinę apyvartą (pvz., kontrabandos būdu įvežtos ar vogtos prekės), ar kad veikla yra neteisėta (pvz., nelegalūs lošimai, falsifikuotų prekių tiekimas ir pan.), visa tai patenka į PVM taikymo sritį ir gali būti apmokestinama PVM⁷². Aplinkybė, kad prekė yra galimai neteisėtai patekusi į civilinę apyvartą, ar kad veikla yra neteisėta, nedaro įtakos šios prekės ar veiklos vertinimui mokesetine prasme. Mokesčių administratorius, norėdamas paneigti teisę į PVM atskaitą, turi įrodyti ne tai, kad, pavyzdžiui, prekių ankstesnė apyvarta nėra patvirtinta apskaitos dokumentais, ir ne tai, kad prekė yra neteisėtai patekusi į rinką, bet tai, kad nebuvo realaus prekių ar paslaugų tiekimo kaip PVM objekto, o tuo pačiu nėra minėtosios teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidos. Realus prekių buvimas ar nebuvimas turėtų būti nustatomas atsižvelgiant į aplinkybių visumą, o ne vien į buhalterinės apskaitos dokumentų buvimą arba nebuvimą.

PVM įstatyme nustatytas reikalavimas prekes ar paslaugas įsigyti ir jas panaudoti PVM apmokestinamoje veikloje neišvengiamai suponuoja tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimo tarp apmokestinamojo asmens įsigyjamų prekių ir paslaugų bei vykdomų apmokestinamųjų sandorių reikalavimą. Šio ryšio nustatymas yra būtina sąlyga teisei į PVM atskaitą atsirasti⁷³.

Kaip jau minėjome, apmokestinamojo asmens įvykdytas realus prekių įsigijimas ir jų panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje išreiškia visą PVM sistemos esmę ir sudaro pagrindą teisei į PVM atskaitą atsirasti. Nors šie veiksmai yra pagrindas teisei į PVM atskaitą, arba esminis reikalavimas, tačiau reikia pripažinti, jog ginčų dėl PVM atskaitos nagrinėjimo praktikoje ši nuostata buvo vertinama ir taikoma nevienodai. Visų pirma, iš gausios LVAT praktikos matyti, jog nebuvo aiškos pozicijos, kokie vis dėlto veiksmai yra esminiai, būtini, kad galima būtų teigti, jog

⁷¹ ESTT 2012-07-19 sprendimas byloje C-263/11 **Ainārs Rēdlihs v. Valsts ieņēmumu dienests**. [28–29, 40 punktai].

⁷² Generalinio Advokato išvada byloje C-255/02 (*Halifax plc. ir kt.*) [45 punktas]. Plačiau apie tai: Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 350–356.

⁷³ Plačiau apie tai žr. Baigiamojo darbo 1.3 skyriuje: „PVM atskaita – PVM sistemos pagrindas“.

atsirado pagrindas arba prielaida teisei į PVM atskaitą. Nebuvo vieningo požiūrio, ar teisei į PVM atskaitą atsirasti pakanka realaus prekių ar paslaugų įsigijimo ir jų panaudojimo PVM apmokestinamojoje veikloje, ar vis dėlto būtinas yra ir prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) kaip PVM apmokestinamojo asmens identifikavimas. Ne visuomet buvo atsižvelgiama ir į objektyvų „ekonominės veiklos“, „apmokestinamojo asmens“, „prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokų pobūdį bei fiskalinio neutralumo principą. Antra, nevienodai buvo vertinama PVM sąskaitos faktūros bei jos rekvizitų reikšmė teisei į PVM atskaitą įgyvendinti. Trečia, nebuvo aiškios pozicijos, kada subjektyvaus elemento nustatymas yra reikalingas, o kada ne.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje pagal UAB „Neiluva“ (Pareiškėjas) skundą Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos (VMI prie FM) Pareiškėjas pagal rangos sutartis užsakovams vykdė statybos darbus. Pritrūkęs nuosavų išteklių, Pareiškėjas daliai darbų pasitelkė subrangovą – Personalinę įmonę, kuri atliko tranšėjų kasimo ir užpylimo darbus. Mokesčių administratorius, neginčydamas realaus darbų atlikimo fakto, neleido Pareiškėjui atskaityti už atliktus darbus sumokėto pirkimo PVM, motyvuodamas tuo, kad Personalinė įmonė pati neturėjo reikiamų materialinių ir žmogiškųjų išteklių tiems darbams atlikti, todėl darbus atliko ne Personalinė įmonė, o kiti nenustatyti asmenys. Mokesčių administratoriaus nuomone, tai reiškė, jog ūkinė operacija neįvyko, nes ji neįvyko PVM sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis. LVAT nurodė, jog, siekiant šį ginčą išspręsti teisingai, būtina atsakyti į du esminius klausimus: pirma, ar egzistuoja PVM objektas, t. y. ar ūkinė operacija, už kurią sumokėtą PVM Pareiškėjas siekia atskaityti, realiai įvyko; antra, būtina nustatyti, ar Pareiškėjas elgėsi sąžiningai. Dėl pirmojo klausimo LVAT, remdamasis ESTT praktika, konstatavo, jog ekonominė veikla ir apmokestinamieji sandoriai Šeštosios PVM direktyvos prasme yra objektyvaus pobūdžio. Todėl nagrinėjant ūkinės operacijos tikrumo klausimą buvo pažymėta, jog PVM apmokestinimo požiūriu yra aktualus tik pats objektyvus žemės kasimo darbų atlikimo faktas, ir tai, ar šie darbai buvo skirti Pareiškėjo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Tuo tarpu aplinkybė, ar darbus atliko tikrai tas asmuo, kuris yra nurodytas PVM sąskaitoje faktūroje kaip paslaugos pardavėjas, negali būti lemianti teisės į PVM atskaitą buvimą ar šios teisės paneigimą. Jeigu PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti darbai realiai neįvyko, PVM atskaita negalima jokių atveju. Tuo tarpu, jeigu darbus atliko ne pats asmuo, kuris PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodytas kaip paslaugos pardavėjas, o jo naudai veikę tretieji asmenys, tačiau už šią ūkinę operaciją priklausanti mokėti PVM suma paslaugos pardavėjo į biudžetą buvo sumokėta, nėra įstatyminio pagrindo paneigti teisę į PVM atskaitą. Faktas, kad Personalinė įmonė naudojosi kitų nenustatytų asmenų darbu, neįteisindama samdos ar darbo santykių pagal atitinkamų teisės aktų reikalavimus, savaime nereiškia, kad už šių asmenų darbu suteiktas paslaugas sumokėtas PVM negali būti atskaitomas. Tokia išvada padaryta remiantis

fiskalinio neutralumo principu, pagal kurį visos prekės ir paslaugos turi būti apmokestinamos vienodomis sąlygomis, nepriklausomai nuo to, ar jos teisėtai pateko į rinką, ar ne⁷⁴.

Panašiai ūkinės operacijos realumas buvo vertinamas ir kitoje LVAT byloje, kur buvo sprendžiamas Ūkininkės, epizodiškai pirkusios pašarus, sėklas ir trąšas iš nenustatytų asmenų, atvežusių prekes į vietą, teisės į PVM atskaitą klausimas. Faktinės bylos aplinkybės buvo tokios: fiziniai asmenys atveždavo Ūkininkei nurodytas prekes, prisistatydavo juridinių asmenų atstovais ir šių įmonių vardu išrašydavo prekių pardavimą bei grynųjų pinigų už parduotas prekes priėmimą patvirtinančius dokumentus. Ūkininkė pirkimo PVM sąskaitose faktūrose išskirtas PVM sumas įtraukė į PVM atskaitą, nes įsigytas prekes naudojo PVM apmokestinamai veiklai. Mokesčių administratorius, atlikęs Ūkininkės mokestinį patikrinimą, neleido Ūkininkei atskaityti nurodytų pirkimo PVM sumų, nes mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog šios įmonės negalėjo parduoti Ūkininkei ginčo prekių. Išvada buvo grindžiama tuo, kad šios įmonės pažeidinėjo mokesčių įstatymų reikalavimus, neturėjo prekių įsigijimą patvirtinančių dokumentų, neteikė deklaracijų ir nemokėjo PVM, vertėsi steigimo dokumentuose nenumatyta veikla, apskaitos dokumentus pasirašė įmonėse faktiškai neįdarbinti asmenys, įmonių vadovai nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų ir kt. Taigi, buvo nustatytas įvairiapusis šių įmonių veiklos neteisėtumas. Po ginčo sandorių sudarymo mokesčių administratoriaus iniciatyva įmonės buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro. Ginčui pasiekus LVAT, šis, vėlgi, rėmėsi ekonominės veiklos ir apmokestinamojo sandorio sąvokų objektyviu pobūdžiu, t. y. jog nagrinėjant ūkinės operacijos tikrumo klausimą PVM apmokestinimo požiūriu aktualus yra tik pats objektyvus prekių pirkimo faktas ir tai, ar šios prekės buvo skirtos Ūkininkės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (pastaroji aplinkybė nebuvo ginčijama). Tuo tarpu aplinkybė, ar prekes pardavė tikrai tas asmuo, kuris yra nurodytas PVM sąskaitoje faktūroje kaip pardavėjas, negali būti lemianti teisės į PVM atskaitą buvimą ar šios teisės paneigimą. Taip pat buvo remiamasi fiskalinio neutralumo principu, teigiant, jog teisės į PVM atskaitą aspektu yra aktualus tik kontrahentų veiklos teisėtumas mokesčių įstatymų prasme. Tai, kad prekės buvo galimai neteisėtai įgytos, arba kad prekių pardavėjas neturėjo buveinės ir nuosavų gamybinių pajėgumų prekėms gaminti, ar kad pardavėjas naudojosi kitų asmenų darbu, neįteisindamas samdos ar darbo santykių, savaime nereiškia, kad už įsigytas prekes sumokėtas PVM negali būti atskaitomas⁷⁵.

Abiejose aukščiau minėtose LVAT bylose buvo padaryta išvada, jog, norint paneigti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą, turėjo būti nustatytas apmokestinamojo asmens

⁷⁴ LVAT 2006-08-25 sprendimas adm. byloje Nr. A¹⁴-1242/06, bei jame nurodyta ESTT praktika: 2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03), *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) v. *Commissioners of Customs & Excise* [43–44 punktai], taip pat 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel* (C-439/04) prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė (C-440/04) prieš *Recolta Recycling SPRL*, [41 ir 50 punktai].

⁷⁵ LVAT 2007-06-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴-606/07.

nesąžiningumas. Kadangi buvo nuspręsta, jog pirkėjai abiejose bylose nežinojo ir negalėjo žinoti apie mokestinę prasmę neteisėtą savo kontrahentų veiklą, todėl jiems teisė į PVM atskaitą buvo pripažinta visa apimtimi.

Administracinėje byloje pagal UAB „Eurostatybų koncernas“ skundą VMI prie FM byloje LVAT taip pat akcentavo realiai atliktus statybos darbus ir jų perdavimą užsakovui, tuo tarpu aplinkybė, jog Pareiškėjo įsigytus statybos darbus atliko ne PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas asmuo, nepaneigia tinkamo teisės į PVM atskaitą realizavimo. Teismas pabrėžė, jog pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais⁷⁶.

Tuo tarpu kitose mokestinių ginčų dėl teisės į PVM atskaitą bylose, kuriose buvo paneigtas PVM sąskaitoje faktūroje nurodyto konkretaus prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo (pardavėjo) dalyvavimas sandoryje, buvo konstatuojama, jog ūkinė operacija neįvyko, nes ji neįvyko PVM sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis. Tokia pozicija buvo grindžiama PVM įstatymo 64 str. 1 dalies nuostata, jog PVM mokėtojas privalo turėti PVM sąskaitą faktūrą, joje turėjo būti nurodyti privalomi rekvizitai. Taigi buvo daroma išvada, jog PVM sąskaitoje faktūroje esančių rekvizitų visuma turi patvirtinti, kad ūkinė operacija įvyko, ir kad ji įvyko tomis aplinkybėmis, kurios nurodytos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Priešingu atveju, konstatuojama, jog PVM sąskaita faktūra nepatvirtina realiai, t. y. apskaitos dokumente nurodytomis sąlygomis, įvykusios ūkinės operacijos⁷⁷. Remiantis tokiu požiūriu, ūkinė operacija buvo reali tiek, kiek ji atitiko PVM sąskaitoje faktūroje įtvirtintus rekvizitus. Pagal savo esmę šitoks ūkinės operacijos tikrumo vertinimas buvo artimas iki 2004 m. egzistavusiai praktikai.

Pavyzdžiui, byloje pagal A. S. Individualios įmonės (Individuali įmonė) skundą VMI prie FM buvo nustatyta, kad Individuali įmonė per tarpininką iš 5 atskirų įmonių įsigijo medieną ir siekė atskaityti minėtų 5 įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM. Ginčo dėl medienos naudojimo PVM apmokestinamoje veikloje nekilo. Mokesčių administratorius savo atsisakymą suteikti Pareiškėjui teisę į PVM atskaitą grindė tuo, jog nurodytos 5 įmonės negalėjo Pareiškėjui parduoti medienos, nes šios įmonės pačios neturėjo nei medienos, nei materialinių ar žmogiškųjų išteklių ginčo sandoriams įvykdyti. Ši objektyviais įrodymais nustatyta aplinkybė buvo vertinama kaip faktas, kad ūkinė operacija tarp nurodytų apmokestinamojo sandorio dalyvių neįvyko. Mokesčių administratoriaus pozicija buvo tokia, kad teisė į PVM atskaitą gali būti suteikta tik tuo atveju, jeigu PVM sąskaita faktūra ir su jos išrašymu susijusios kitos aplinkybės leidžia identifikuoti ūkinę operaciją ir ją vykdžiusius asmenis. LVAT iš esmės pritarė tokiai VMI prie FM pozicijai ir, remdamasis jau minėta plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartimi, konstatavo, jog PVM

⁷⁶ LVAT 2008-10-29 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1659/2008.

⁷⁷ LVAT 2006-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁰-1711/2006.

sąskaitų faktūrų nepakanka patvirtinti aplinkybę, jog sandoriai tarp minėtų bendrovių buvo tikri, o ne tariami, siekiant jais pridengti kitus sandorius, nors ir dėl tos pačios prekės įgijimo. Nustačius, jog medienos pirkimas neįvyko tomis sąlygomis, kokios yra nurodytos PVM sąskaitose faktūrose, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota⁷⁸. Šioje byloje Teismas pritarė mokesčių administratoriaus pozicijai, jog, nustačius, kad ūkinė operacija neįvyko PVM sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis, Individualios įmonės nesąžiningumo įrodinėti nebereikia. Kitais žodžiais tariant, nustačius, kad ūkinė operacija neįvyko PVM sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis, teisė į PVM atskaitą neatsiranda, neatsižvelgiant į tai, jog Pirkėjas nežinojo ir neturėjo žinoti apie jo kontrahento vykdomus galimai neteisėtus veiksmus PVM srityje.

Kitoje administracinėje byloje pagal UAB „Pajūrio mediena“ skundą VMI prie FM LVAT pozicija buvo dar kategoriškesnė. Teismas konstatavo, jog teisė į PVM atskaitą mokesčio mokėtojas įgyja tik tuo atveju, jeigu jis prekes įgyja iš PVM mokėtojo, kuris pagal įstatymus privalo sumokėti šias mokesčio sumas. Tai įpareigoja mokesčio mokėtoją, pageidaujantį pasinaudoti šia teise, imtis visų įmanomų priemonių, kad jis įsitikintų, jog PVM sąskaitos faktūros atspindi tikrąjį ūkinių operacijų turinį, jog sandorį sudaro su šiuose apskaitos dokumentuose nurodytu ūkio subjektu⁷⁹.

Šiuo atžvilgiu reikia pastebėti, jog tam tikrą laiko tarpą administracinių teismų praktikoje buvo formuojamas požiūris, jog tik privalomų buhalterinės apskaitos dokumentų rekvizitų visumos ir ūkinės operacijos faktinio turinio sutaptis leidžia pripažinti, jog pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą⁸⁰. Nustačius, kad ūkinė operacija vyko ne tarp PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų subjektų (prekės įsigytos ne iš tų asmenų), tai leidžia teigti, kad ūkinės operacijos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas PVM sąskaitoje faktūroje, ir vien ši aplinkybė yra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad PVM mokėtojas teisės į PVM atskaitą neturi⁸¹. Kadangi asmuo teisės į PVM atskaitą neturi, todėl jo sąžiningumo ar nesąžiningumo klausimas apskritai buvo pripažįstamas teisiškai nereikšmingu.

Remiantis aukščiau pateiktais LVAT sprendimų pavyzdžiais, galima teigti, jog ūkinės operacijos realumas (tikrumas) ne visuomet buvo pripažįstamas atsižvelgiant į objektyvų tokių sąvokų kaip „ekonominė veikla“, „prekių tiekimas“, „paslaugų teikimas“, ar „apmokestinamasis asmuo“ pobūdį bei fiskalinio neutralumo principą. Reikia pripažinti, jog tokia mokesčių ginčų narinėjimo ir mokesčių administravimo praktika, kuomet teisė į PVM atskaitą yra paneigiama vien tuo pagrindu, kad ūkinė operacija įvyko ne tarp PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų subjektų (prekės

⁷⁸ LVAT 2007-09-28 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-711/2007.

⁷⁹ LVAT 2007-02-26 nutartis adm. byloje Nr. A⁶-206/2007; LVAT 2008-10-23 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-1630/2008.

⁸⁰ LVAT 2009-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A²⁶¹-193/2009.

⁸¹ LVAT 2006-11-17 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁰³-1845-06; LVAT 2008-10-30 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-1778/2008, LVAT 2008-12-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁷⁵⁶-1890/2008; LVAT 2009-09-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-871/2009; LVAT 2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-195/2010.

įsigytos ne iš tų asmenų), t. y. konstatavus privalomų PVM sąskaitos faktūros rekvizitų visumos ir ūkinės operacijos faktinio turinio sutapties nebuvimą, yra ydinga. Paneigiant ūkinės operacijos (apmokestinamojo sandorio) realumą vien dėl to, kad apmokestinamojo asmens kontrahentas sukčiavo, pirmajam nežinant ir neturint galimybės žinoti, yra nepaisoma aukščiau aptartų apmokestinamuosius sandorius aiškinančių sąvokų objektyvaus pobūdžio, fiskalinio neutralumo principo. Aplinkybė, jog kita sandorio šalis, t. y. apmokestinamojo asmens kontrahentas atlieka neteisėtus veiksmus (pvz., PVM sąskaitoje faktūroje neteisėtai naudoja kito apmokestinamojo asmens rekvizitus, tiekia neteisėtai įgytas prekes, teikia paslaugas be specialaus leidimo (licencijos), nedeklaruoja ir (arba) nesumoka į valstybės biudžetą PVM ir pan.), yra reikšminga, sprendžiant dėl tinkamo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo.

Nors pagrindą teisei į PVM atskaitą sudaro apmokestinamojo asmens įvykdytas realus prekių įsigijimas ir jų panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje, tačiau praktikoje galimi ir tokie atvejai, kai apmokestinamasis asmuo išsaugo teisę į PVM atskaitą, kai jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatomai ekonominei veiklai, tačiau dėl objektyvių priežasčių tos veiklos net nepradeda vykdyti.

ESTT didžioji kolegija sujungtose bylose C-110/98–C-147/98 (**Gabalfrisa**), kuriose pareiškėjams nebuvo leista atskaityti pirkimo PVM už sandorius (pvz., statybos darbai), kurie buvo vykdomi prieš pradėdant vykdyti apmokestinamą veiklą, konstatavo, jog asmuo, kuris ketina vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, kaip ji yra apibrėžiama Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnyje, o toks ketinimas yra pagrįstas objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria pirmąsias išlaidas, turi būti pripažįstamas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio nuostatas jis turi teisę nuo pirmųjų įsigijimų sumokėtą ar mokėtiną pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą. Teisė į PVM atskaitą turi būti įgyvendinama iš karto, t. y. nelaukiant, kol numatoma veikla faktiškai bus pradėta vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia Šeštosios PVM direktyvos nuostatų interpretacija reikštų, jog verslininkas savo ekonominės veiklos atžvilgiu būtų apsunkinamas mokėtino ar sumokėto PVM našta, be to, toks aiškinimas sąlygotų skirtingą tokio paties pobūdžio išlaidų vertinimą, priklausomai nuo to, ar jos patirtos prieš pradėdant vykdyti veiklą, ar jau vykdant veiklą⁸².

Pavyzdžiui, ESTT byloje C-110/94 (**INZO**)⁸³ buvo nagrinėjama tokia situacija: 1974 m. įsteigta asociacija (toliau – įmonė, INZO), skirta vystyti ir plėtoti projektus dėl jūros ar kito sūraus vandens perdirbimo į gėlą vandenį bei vykdyti jo tiekimą. Planuojamai veiklai vykdyti įmonė

⁸² ESTT 2000-03-21 sprendimas sujungtose bylose C-110/98 – C-147/98 **Gabalfrisa** SL and Others v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), [45–47 punktai]. Tokio aiškinimo ETT laikosi

⁸³ ESTT 1996-02-29 sprendimas byloje C-110/94 **INZO** v. *Belgian State*.

įsigijo tam tikrą turtą bei užsakė šio projekto (gamyklos gėlam vandeniui ruošti statybos) pelningumo studiją. Už įsigytas prekes bei paslaugas (ypač už pelningumo studiją) buvo sumokėtas pirkimo PVM, kurį įmonė įtraukė į PVM atskaitą. Mokesčių administratorius sumokėtą pirkimo PVM įmonei grąžino. Atlikus studiją, paaiškėjo daugybė pelningumo problemų, todėl kai kurie projekto partneriai – investuotojai iš šio projekto pasitraukė. Tokiu būdu 1988 m. projekto buvo atsisakyta ir atitinkamai pradėta įmonės likvidavimo procedūra. Mokesčių administratorius, 1983 m. atlikęs įmonės mokesstinį patikrinimą, nustatė, kad ji nevykdė jokių apmokestinamųjų sandorių, todėl pareikalavo sumokėti įmonei prieš tai sugrąžintą atskaitytą pirkimo PVM. INZO teigė, jog ji nedviprasmiškai deklaravo ketinimą vykdyti PVM apmokestinamą veiklą. Tai atspindi jos steigimo dokumentuose, be to, įmonė samdė darbuotojus, įsteigė organizaciją, kuri galėtų įgyvendinti užsibrėžtus tikslus, veiklai vykdyti ėmė paskolas, užsakė pelningumo studiją. Savo ruožtu mokesčių administratorius teigė, jog INZO negali būti traktuojama kaip apmokestinamasis asmuo Šeštosios PVM direktyvos 4 str. ir 17 str. prasme, nes pelningumo studijos užsakymas nerodo įmonės aiškaus ir nedviprasmiško ketinimo pereiti į kitą, t. y. komercinės veiklos vykdymo etapą, juo labiau kad asociacijos sutartyje buvo numatyta galimybė po atliktos studijos jos nariams pasitraukti iš projekto.

ESTT šioje byloje konstatavo, jog teisė į PVM atskaitą išlieka net ir tuo atveju, jeigu įmonė, atsižvelgdama į atliktos pelningumo studijos rezultatus, vėliau nusprendžia nepradėti vykdyti numatytos ekonominės veiklos ir įmonę likviduoti, taigi, nesudarius nei vieno apmokestinamojo pardavimo sandorio. Tačiau mokesčių administratorius turi teisę reikalauti pateikti objektyvius įrodymus, pagrindžiančius asmens ketinimą vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą. Be to, Teismas pabrėžė, jog asmuo apmokestinamojo asmens statusą galutinai įgyja tik tada, kai jis savo ketinimą pradėti vykdyti numatytą ekonominę veiklą deklaruoja sąžiningai. Sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atveju, pavyzdžiui, kai asmuo, prisidengdamas ketinimu pradėti vykdyti ekonominę veiklą ir naudodamasis PVM atskaita, prekes ar paslaugas įsigyja savo asmeninėms reikmėms, mokesčių administratorius turi teisę reikalauti grąžinti į biudžetą nepagrįstai atskaitytas pirkimo PVM sumas, motyvuodamas tuo, jog PVM atskaita buvo grindžiama melagingomis (ang. *false*) deklaracijomis⁸⁴.

ETT tokio pobūdžio bylose yra pažymėjęs, jog būtent prekių ar paslaugų įsigijimas, kai jį vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, sąlygoja bendros PVM sistemos ir atitinkamai atskaitos mechanizmo taikymo pradžią. Tuo tarpu pats įsigytų prekių ir paslaugų naudojimas ar ketinimas naudoti paprasčiausiai nustato PVM direktyvos pagrindu atsirandančios

⁸⁴ Tokio požiūrio ETT laikosi nuosekliai. Žr. ETT 1985-02-14 sprendimą byloje C-268/83 (*Rompelman*) [24 punktas], ETT 1996-02-29 sprendimas byloje C-110/94 (*INZO*) [24 punktas], ETT 2000-03-21 sprendimas sujungtose bylose C-110/98 – C-147/98 (*Gabalfrija*) [46 punktas], etc.

pradinės PVM atskaitos apimtį, kuri, atsižvelgiant į atitinkamas PVM direktyvos nuostatas, vėlesniais laikotarpiais gali būti tikslinama⁸⁵.

Taip pat svarbu pažymėti, jog PVM direktyvoje yra įtvirtinta apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jo veikla prasideda, pasikeičia ar pasibaigia (PVM direktyvos 213 str; Šeštosios PVM direktyvos 22 str. 1 dalis), tačiau PVM direktyva jokių būdu neleidžia valstybėms narėms atidėti teisės į PVM atskaitą įgyvendinimą iki apmokestinamųjų sandorių vykdymo pradžios, ar apskritai nesuteikti teisės į PVM atskaitą, jeigu asmuo neįvykdė aukščiau minėtos pareigos⁸⁶.

Apibendrinant, galima teigti, jog apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą išlieka ir tuo atveju, jeigu apmokestinamasis asmuo PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas įsigyja ketindamas vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tačiau dėl objektyvių priežasčių tos veiklos taip ir ne pradėjo vykdyti, t. y. nesudarė nei vieno apmokestinamojo sandorio. Tačiau, remiantis nurodyta ESTT praktika, egzistuoja tam tikros sąlygos: pirma, apmokestinamasis asmuo turi būti pasiruošęs objektyviais įrodymais pagrįsti savo ketinimą vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, antra, perkamos prekės ar paslaugos turi būti tiesiogiai susijusios su ketinama vykdyti PVM apmokestinama veikla⁸⁷ ir trečia, sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atveju, mokesčių administratorius turi teisę reikalauti grąžinti į biudžetą nepagrįstai atskaitytas pirkimo PVM sumas. Tokio atitinkamų PVM įstatymo nuostatų aiškinimo laikosi ir LVAT bei ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos.

Taigi, tuo atveju, kai susiduriame su apmokestinamojo asmens, įsigijusio prekes ar paslaugas numatomai PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, teisės į PVM atskaitą klausimu, išvada, jog prielaidą teisei į PVM atskaitą atsirasti sudaro prekių įsigijimo ir jų realizavimo veiksmai, yra nepakankama, nes, remiantis ESTT praktika, teisė į PVM atskaitą turi būti suteikta ir tokiam apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigijo prekes ar paslaugas, ketindamas vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą, tačiau dėl objektyvių priežasčių įsigyto turto ne pradėjo naudoti savo PVM apmokestinamoje veikloje. Būtent prekių ar paslaugų įsigijimas, kai jį vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, sąlygoja bendros PVM sistemos ir atitinkamai atskaitos mechanizmo taikymo pradžią. Tuo tarpu pats įsigytų prekių ir paslaugų naudojimas ar ketinimas naudoti paprasčiausiai lemia PVM direktyvos pagrindu atsirandančios pradinės PVM atskaitos apimtį.

⁸⁵ ESTT vadovavosi Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 20 straipsniais. Taip pat pažymėjo, jog toks aiškinimas grindžiamas Šeštosios PVM direktyvos 17 str. 1 dalimi, pagal kurią teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas. Pagal Šeštosios PVM direktyvos 10 str. 2 dalį, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės yra pristatomos o paslaugos suteikiamos. Bet koks kitoks Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio nuostatų aiškinimas prieštarautų principui, jog PVM turi būti neutralus verslininko vykdomos ekonominės veiklos atžvilgiu. Plačiau žr. ESTT 2000-06-08 sprendimą byloje C-396/98 (*Schloßstraße*) [37–39 punktai].

⁸⁶ ESTT 2000-03-21 sprendimas sujungtose bylose C-110/98 – C-147/98 (*Gabalfriša*) [51 punktas]; ESTT 2010-10-21 sprendimas byloje C-385/09 (*Nidera*) [48 punktas].

⁸⁷ ESTT 1985-02-14 sprendimas byloje C-268/83 (*Rompelman*) [23 punktas].

2.2. PVM sąskaitos faktūros reikšmė

Nustačius, kad prekės ir (arba) paslaugos kaip PVM objektas faktiškai buvo įsigytos ir panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje, reikia konstatuoti, jog teisės į PVM atskaitą esminis (materialus) reikalavimas yra įvykdytas. Atsirado pagrindas (prielaida) teisei į PVM atskaitą. Tačiau norint šia teise veiksmingai pasinaudoti, t. y. norint ją įgyvendinti, būtina išpildyti tam tikrus formalius reikalavimus (turėti tinkamai įformintą PVM sąskaitą faktūrą, būti PVM mokėtoju) bei elgtis sąžiningai ir nepiktnaudžiauti teise.

Europoje taikomas PVM yra vartojimo mokestis, kuris yra grindžiamas atimties / netiesioginiu pridėtinės vertės skaičiavimu, dar kitaip vadinamu kredito ar „sąskaitų“ (ang. *invoice*) atskaitos metodu⁸⁸. Skirtingai nei kito pridėtinės vertės skaičiavimo metodo – atimties / tiesioginio metodo⁸⁹ atveju, sąskaitų metodo taikymo atveju PVM sąskaita faktūra atlieka pagrindinį vaidmenį. Jai priskiriamos tokios funkcijos: pirma, pateikti informaciją, pagal kurią taikomas atitinkamas PVM apmokestinimo režimas; antra, suteikti galimybę mokesčių administratoriui atlikti patikrinimą; trečia, esant reikalui, suteikti galimybę pagrįsti teisę į PVM atskaitą⁹⁰.

Pripažįstama, jog teisė į PVM atskaitą yra visos PVM sistemos pagrindas. PVM apmokestinamo asmens įvykdytas realus prekių ir (arba) paslaugų įsigijimas bei jų panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje yra veiksmas, dėl kurių teisė į PVM atskaitą atsiranda. ESTT yra konstatavęs, jog pagal PVM direktyvos 178 str. a punktą tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų įgyvendinti šios Direktyvos 168 str. a punkte įtvirtintą teisę į atskaitą, kiek ji susijusi su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, jis turi tenkinti vienintelę formos sąlygą – apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios Direktyvos 220–236 straipsnius ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą⁹¹.

Šiame poskyryje analizuosime, kokią reikšmę teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo kontekste turi PVM sąskaita faktūra. Ar tai, kad PVM direktyvoje ir PVM įstatyme nustatytas reikalavimas atskaitos tikslais turėti PVM sąskaitą faktūrą yra imperatyvus (vartojami žodžiai „privalo turėti“, „kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar kitas asmuo jo vardu ir jo naudai išrašytų“, nurodomi rekvizitai, kurie sąskaitoje faktūroje „privalo būti nurodyti“ ir pan.), suponuoja išvadą, jog, greta realaus prekių ar paslaugų įsigijimo ir jų realizavimo, PVM sąskaitos faktūros buvimas pripažintinas esminiu reikalavimu teisės į PVM atskaitą atžvilgiu? Ar tai, kad ESTT ir

⁸⁸ Remiantis šiuo metodu, pridėtinė vertė yra apskaičiuojama tokiu būdu (T – mokesčio tarifas): T (Pardavimai) – T (Pirkimai).

⁸⁹ Pagal šį metodą pridėtinė vertė yra apskaičiuojama tokiu būdu (T – mokesčio tarifas): T (Pardavimai – Pirkimai).

⁹⁰ Terra B.J.M, Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, P. 993. Taip pat žr. Generalinio Advokato 1988-05-31 išvadą sujungtose bylose *Léa Jorion (née Jeunehomme)* (123/87) ir *Société anonyme d'étude et de gestion immobilière 'EGI' (330/87) v. Belgian State*.

⁹¹ ESTT 2010-10-21 sprendimas byloje C-385/09 *Nidera Handelscompagnie BV* prieš VMI prie FM, [47 punktas].

LVAT sprendimuose galima rasti teiginius, jog PVM direktyvoje bei PVM įstatyme įtvirtinti tokie reikalavimai kaip, pavyzdžiui, turėti PVM sąskaitą faktūrą, registruotis PVM mokėtoju, deklaruoti apmokestinamuosius tiekimus ir įsigijimus Bendrijos viduje, ir pan., yra įvardinami kaip formalūs, gali sąlygoti tokią išvadą, jog reikalavimas turėti tinkamai įformintą PVM sąskaitą faktūrą yra formalus, ir teisė į PVM atskaitą gali būti suteikta net ir tuo atveju, jeigu šis reikalavimas yra neįvykdytas?

Pagal PVM direktyvos 178 str. 1 dalies a punktą kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas: atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnių pagrindu išrašytą sąskaitą faktūrą. PVM direktyvoje sąskaitos faktūros apibūdinamos kaip rašytinės ar elektroninės formos dokumentai ar pranešimai, jeigu jie tenkina PVM direktyvoje sąskaitoms faktūroms keliamus reikalavimus (pvz., turinio reikalavimus dėl rekvizitų ir pan.)⁹². Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar įsigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – trečioji šalis išrašytą sąskaitą faktūrą, kai jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui (PVM direktyvos 220 str. 1 d. 1 punktą). PVM direktyvoje taip pat yra nustatyti sąskaitų faktūrų turiniui keliami reikalavimai, t. y. jose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tokie rekvizitai kaip išrašymo data, unikalus numeris, prekių tiekėjo PVM mokėtojo kodas, prekes ar paslaugas įsigijančio asmens PVM mokėtojo kodas (jeigu būtent jam tenka prievolė sumokėti PVM už gautas prekes ar paslaugas), apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigijančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas, tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis, faktinė prekių ar paslaugų suteikimo data, jeigu ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos, apmokestinamoji vertė, taikomas PVM tarifas, mokėtina PVM suma ir nuorodos, jog taikoma speciali apmokestinimo schema (pvz., atvirkštinis apmokestinimas, maržos apmokestinimo schema, kelionių agentūros ir pan.). Atitinkamai pagal PVM įstatymo 64 straipsnio (*Reikalavimai dėl PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą*) 1 dalį pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taip pat nurodyta, jog turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM

⁹² PVM direktyvos 218 straipsnis. PVM įstatymo 2 str. 30 punkte PVM sąskaita faktūra vadinamas šiame įstatyme nustatytus privalomus reikalavimus atitinkantis dokumentas, kuriuo įforminamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, taip pat avanso sumokėjimas. Kai toks dokumentas išrašytas atsiradus prievolei jį išrašyti kitoje valstybėje narėje, jis laikomas PVM sąskaita faktūra, jeigu atitinka tos valstybės narės reikalavimus, keliamus tokiu atveju išrašomai PVM sąskaitai faktūrai.

atskaitą, privalo būti šio įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyti rekvizitai, kurie iš esmės atitinka PVM direktyvos 226 str. 1 dalį).

PVM įstatyme ir PVM direktyvoje taip pat yra nustatyti reikalavimai dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo pirkimo PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą, kai prekės ar paslaugos yra įsigijamos iš kitos valstybės narės⁹³, kai pasigaminamas ilgalaikis materialus turtas ir kt. atvejais⁹⁴, tačiau analizuodami PVM sąskaitos faktūros reikšmę pirmiausiai remsimės reikalavimais, kurie yra keliami apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje už atlygį vykdomam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui įforminti⁹⁵.

LVAT, atsižvelgdamas į PVM įstatymo nuostatas, apibrėžiančias PVM objektą ir nustatančias reikalavimus PVM atskaitai bei PVM sąskaitos faktūros turiniui, nurodė, jog PVM sąskaita faktūra yra specialus buhalterinės apskaitos dokumentas, skirtas įforminti pardavėjo vykdomą prekių ar paslaugų teikimą pirkėjui tam, kad būtų nurodyta PVM suma, kurią pardavėjas privalo sumokėti į biudžetą, ir kurią pirkėjas, realizavęs prekę ar paslaugą savo ekonominėje veikloje, galėtų apskaičiuoti ir atskaityti, vykdydamas savo mokesťines prievole. PVM sąskaitai faktūrai kaip buhalterinės apskaitos dokumentui PVM įstatyme įtvirtinti specialūs reikalavimai formai lemia PVM sąskaitos faktūros tinkamumą būti panaudotai prekių ar paslaugų pirkėjui apskaičiuojant PVM sumą, kuri gali būti atskaityta iš jo mokėtinės į biudžetą PVM sumos. Taigi, PVM sąskaita faktūra atlieka materialaus santykio tarp prekių ar paslaugų tiekėjo (Pardavėjo) ir šių prekių ar paslaugų gavėjo (Pirkėjo) buvimo įrodomosios priemonės funkciją bei savarankišką, lemiančią galimybę apskaičiuoti PVM ir jį atskaityti, funkciją. Pirmoji iš nurodytų funkcijų reiškia, kad konkreči PVM sąskaita faktūra laikytina pagrindiniu įrodymu, patvirtinančiu tarp joje nurodytų ūkio subjektų ir joje nurodytomis sąlygomis įvykusią ūkinę operaciją. Tačiau tai reiškia ir tai, kad šis apskaitos dokumentas gali būti tikrinamas ir įvertinamas kaip įrodymas, t. y. kaip savarankiška įrodinėjimo priemonė, o, esant pagrindui, ir kaip kitų įrodymų visuma⁹⁶.

Kaip jau minėjome, Lietuvos administracinių teismų bei mokesčių administravimo praktikoje iki 2004 m. vidurio teisė į PVM atskaitą buvo siejama iš esmės su formaliuosius reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros turėjimu⁹⁷. Bet koks PVM sąskaitos faktūros rekvizito nebuvimas ar jo netikrumas (pvz., kai tokį buhalterinės apskaitos dokumentą pasirašo ne pirkėjo ar pardavėjo darbuotojas) reikšdavo, jog PVM sąskaita faktūra neturi juridinės galios ir pagal ją

⁹³ Iki šiol galiojęs reikalavimas pildyti įsigytų prekių ar paslaugų pardavimo PVM registravimo žurnalus, kai iš kitos valstybės narės įsigijamos prekės arba kai pagal PVM įstatymo nuostatas prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas tenka jų pirkėjui, siekiant sumažinti verslui tenkančią administracinę naštą, nuo 2012-01-01 yra panaikintas. Užtenka apskaičiuotą pardavimo PVM sumą deklaruoti PVM deklaracijoje ir turėti šį tiekimą ar paslaugų teikimą įforminančią PVM sąskaitą faktūrą (PVM įstatymo 64 str. 3 dalis).

⁹⁴ Plačiau žr. PVM įstatymo 64 str. ir Direktyvos 2006/112/EB 178 str.

⁹⁵ PVM direktyvos 168 str. 1 dalies a punktas.

⁹⁶ LVAT 2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-139/2005; 2005-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-230/2005.

⁹⁷ Pagal tuo metu galiojusį teisinį reglamentavimą atskaityti kitiems PVM mokėtojams priklausančias sumokėti mokesčio sumas galima tik tuo atveju, kai jos išskirtos juridinę galią turinčiose PVM sąskaitose faktūrose.

pirkėjas negalėdavo atskaityti pirkimo PVM. Nuo 2004 m. vidurio, atsižvelgiant į pasikeitusį teisinį reglamentavimą, t. y. MAĮ įtvirtinus turinio viršenybės prieš formą principą⁹⁸, savo vietą teisės taikymo praktikoje atrado ir PVM įstatymo 64 str. 9 dalies nuostata, kuri skelbė, jog MAĮ nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimuose apskaitos dokumentuose nurodytos pirkimo PVM sumos, pirma, negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad turimas dokumentas atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus, antra, gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad turimas dokumentas atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Lietuvos administracinių teismų praktikoje buvo nuosekliai vadovaujamasi tokiu PVM įstatymo 58 str. 1 dalies 1 punkto ir 64 str. 1 dalies bei 9 dalies nuostatų aiškinimu, pagal kurį, vertinant mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, būtina nustatyti ne tik tai, ar atitinkama PVM sąskaita faktūra turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus, bet ir tai, ar ūkinė operacija realiai įvyko ir ar jos turinys yra toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose (PVM sąskaitoje faktūroje). Įstatyme įtvirtinta privalomųjų buhalterinės apskaitos rekvizitų visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko, ir ar ji įvyko būtent tokiais aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Jeigu PVM sąskaita faktūra, kuria mokesčių mokėtojas grindžia savo teisę į PVM atskaitą, turi reikalaujamus formaliuosius rekvizitus, tačiau turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko ar jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas PVM sąskaitoje faktūroje, tuomet mokesčių mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą⁹⁹.

Iš Baigiamojo darbo 2.1 skyriuje atliktos teisės į PVM atskaitą prielaidos analizės galime matyti, jog administracinių teismų praktika, kuomet teisė į PVM atskaitą yra paneigiama vien tuo pagrindu, kad ūkinė operacija įvyko ne tarp PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų subjektų (prekės įsigytos ne iš tų asmenų), t. y. konstatavus privalomų PVM sąskaitos faktūros rekvizitų visumos ir ūkinės operacijos faktinio turinio sutapties nebuvimą, yra ydinga¹⁰⁰. Paneigiant ūkinės operacijos (apmokestinamojo sandorio) realumą vien dėl to, kad apmokestinamojo asmens kontrahentas sukčiavo, pirmajam nežinant ir neturint galimybės žinoti, yra nepaisoma apmokestinamuosius sandorius aiškinančių sąvokų objektyvaus pobūdžio, fiskalinio neutralumo principo. Be to, tai neatitinka LVAT akcentuojamo teikiamo prioriteto teisės į PVM atskaitą prielaidai – visą PVM sistemos esmę išreiškiančių prekės ar paslaugos įsigijimo ir jos realizavimo PVM apmokestinamoje veikloje veiksmų atlikimui, o ne jų įforminimui atitinkamu apskaitos dokumentu. Magistranto nuomone, tokia praktika daugiau atspindėtų priešingą požiūrį, pagal kurį prioritetas buvo teikiamas

⁹⁸ Žin., 2004, Nr. 63-2243. MAĮ aiškinamajame rašte (2011-10-14, Nr. XIP-3721) buvo nurodyta, jog, sprendžiant apmokestinimo klausimus, pirmenybę siūloma teikti teisingumo, protingumo bei turinio viršenybės prieš formą principams.

⁹⁹ LVAT 2009-09-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-871/2009 ir joje nurodyta praktika.

¹⁰⁰ Akcentuojame, jog čia kalbame tik apie tuos atvejus, kai pirkėjo teisė į PVM atskaitą buvo paneigiama nepriklausomai nuo to, ar pirkėjas, sudarydamas ginčo sandorį, elgėsi sąžiningai, ar ne, t. y. kai subjektyvaus elemento nustatymas apskritai buvo pripažįstamas teisiškai nereikšmingu.

ūkinės operacijos formai. Toks požiūris yra artimas iki 2004 m. vidurio taikytai, bet vėliau, kaip neatitinkančiai bendros PVM sistemos tikslų, atsisakyta praktikai.

Analizuodami ESTT praktiką, kurioje buvo vertinama sąskaitos faktūros reikšmė teisei į PVM atskaitą įgyvendinti, visų pirma siekėme įsitikinti, ar galima būtų tokia išvada, jog PVM direktyvos keliamas reikalavimas turėti atitinkamą sąskaitą faktūrą gali būti pripažintas formaliu, kurio neįvykdęs apmokestinamasis asmuo neprarastų teisės į PVM atskaitą, jeigu yra įvykdyti esminiai reikalavimai.

PVM sąskaitos faktūros ir jos rekvizitų reikšmė teisei į PVM atskaitą įgyvendinti buvo nagrinėjama ESTT sujungtose bylose *Jeunehomme* (123/87) ir EGI (330/87). Vienoje iš bylų ponia *Jeunehomme*, kuri prekiaavo naudotais automobiliais, siekė anuliuoti Belgijos mokesčių administratoriaus reikalavimą grąžinti kaip nepagrįstai atskaitytą pirkimo PVM už įsigytus naudotus automobilius, nes pardavėjo išduotos PVM sąskaitos faktūros (4 vnt.) neatitiko teisės aktų reikalavimų. Sąskaitose faktūrose nebuvo nurodytas jų numeris, nurodytas fiktyvus adresas ir negaliojantis pardavėjo PVM mokėtojo kodas, sąskaitas faktūras pasirašiusio to paties asmens parašas buvo skirtingas, automobiliai buvo nepakankamai identifikuoti. Kitoje byloje Belgijos įmonė EGI siekė anuliuoti mokesčių administratoriaus reikalavimą sugrąžinti nepagrįstai atskaitytą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas, nes prekių tiekėjo išrašytose sąskaitose faktūrose nebuvo nurodytas pardavėjo PVM mokėtojo kodas, nenurodyta prekių tiekimo ar paslaugų teikimo data, pateikta nepakankamai išsami informacija apie pardavėjo įmonės ar verslo pavadinimą, tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų aprašymas buvo visiškai neišsamus.

Belgijos teisės aktuose, siekiant užtikrinti PVM sumokėjimą, buvo nustatyta, jog transporto priemonių tiekimą įforminančioje sąskaitoje faktūroje ir kituose dokumentuose, be bendrųjų rekvizitų (sąskaitos išrašymo data, serijos numeris, sandorio šalių bei tiekiamos prekės pavadinimas, kaina, PVM tarifas ir suma, etc.) turėjo būti nurodyti duomenys, leidžiantys identifikuoti transporto priemonės rūšį, standartinę ir papildomą komplektaciją, kaip antai, gamintoją, modelį, pagaminimo metus, variklio tūrį, galią, kėbulo ir važiuoklės numerį, pirmos registracijos datą).

Remiantis Belgijos mokesčių administravimo praktika, pagal sąskaitą faktūrą, neatitinkančią visų formos reikalavimų, teisė į atskaitą būdavo suteikiama, jeigu sandorio tikrasis turinys nekeldavo abejonių.

ESTT siekė pateikti atsakymą į tokį klausimą, ar Šeštosios PVM direktyvos nuostatos, nustatančios pareigą turėti PVM sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta kaina, mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą ir atleidimo nuo mokesčio atvejai (18 str. 1 dalis, 22 str. 3 dalies a ir b punktai), leidžia valstybėms narėms teisės į PVM atskaitą įgyvendinimą padaryti priklausomą nuo

reikalavimo turėti sąskaitą faktūrą, kurioje privalo būti nurodyti tam tikri rekvizitai, kuriais siekiama užtikrinti PVM taikymą ir sudaryti galimybę atlikti patikrinimą.

ESTT pabrėžė, jog viena iš pagrindinių PVM savybių yra ta, kad PVM nuo kiekvieno sandorio yra apskaičiuojamas tik po to, kai yra atskaitomas pirkimo PVM, tiesiogiai tenkantis įvairioms sudėtinėms kainos dalims, o atskaitos mechanizmas yra sutvarkytas taip, kad juo turi teisę naudotis tik apmokestinamieji asmenys. Kad galėtų apmokestinamasis asmuo pasinaudoti teise atskaityti už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes sumokėtą ar mokėtiną pirkimo PVM, jis privalo turėti pagal Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 3 dalies reikalavimus išrašytą sąskaitą faktūrą (Šeštosios PVM direktyvos 17 str. 1 dalies a punktas). Sąskaitoje faktūroje turi būti aiškiai nurodyta kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai. Valstybės narės turi nustatyti kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spręsti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai (22 str. 3 dalies b ir c punktai). Dar daugiau, Direktyva suteikė valstybėms narėms teisę nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas, bei kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui. Reikalaujamų papildomų rekvizitų kiekis ir jų pobūdis neturi naudojimąsi teise į PVM atskaitą padaryti praktiškai neįmanomą ar pernelyg sudėtingą. Taigi, Teismas priėjo išvados, jog minėtos Šeštosios PVM direktyvos nuostatos leidžia valstybėms narėms teisės į PVM atskaitą įgyvendinimą padaryti priklausomą nuo reikalavimo turėti sąskaitą faktūrą, kurioje privalo būti nurodyti tam tikri rekvizitai, būtini užtikrinti teisingą PVM taikymą ir galimybę mokesčių administratoriui atlikti patikrinimą. Tačiau tokių rekvizitų kiekis ir jų pobūdis neturi naudojimąsi teise į PVM atskaitą padaryti praktiškai neįmanomą ar pernelyg sudėtingą.

Žvelgiant giliau, ESTT byloje C-85/95 ponas *John Reisdorf*, jam nuosavybės teise priklausančiame name įrengė komercines patalpas, kurias išnuomojo prekybos centro valdytojui. Taigi, jis siekė atskaityti patalpoms įrengti sumokėtą PVM. Apmokestinamasis asmuo neturėjo PVM sąskaitų faktūrų originalų, todėl teikė įvairias sąskaitų faktūrų kopijas, pavyzdžiui, pagrindinio sutarties rangovo išrašytų tarpinių sąskaitų kopijas, tačiau ne originalus. Vokietijos mokesčių administratorius neleido jam atskaityti pirkimo PVM. Taigi, ESTT sprendė, ar ponas *Reisdorf* gali būti atleistas nuo reikalavimo pateikti sąskaitos faktūros originalą, kurioje išskirtą pirkimo PVM sumą jis ir siekia atskaityti, taip pat ar apmokestinamajam asmeniui gali būti suteikta galimybė pagrįsti teisę į PVM atskaitą kitomis įrodinėjimo priemonėmis, jeigu jis neturi PVM sąskaitų faktūrų originalų? Teismas konstatavo, jog Šeštosios PVM direktyvos 18 str. 1 d. a punktas ir 22 str. 3 dalis leidžia valstybei narei sąskaita faktūra pripažinti ne tik originalą, tačiau bet koki kitą dokumentą, atitinkantį valstybės narės keliamus reikalavimus sąskaitai faktūrai, taip pat, siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, leidžia valstybei narei reikalauti pateikti tiek PVM sąskaitos

faktūros originalą, tiek, kai apmokestinamasis asmuo neturi originalo, priimti kitus įrodymus, patvirtinančius įvykusią ūkinę operaciją, dėl kurios susidariusį PVM jis siekia atskaityti¹⁰¹.

Ši ESTT išvada yra svarbi tuo, jog PVM sąskaitos faktūros originalo nebuvimas neužkerta kelio apmokestinamajam asmeniui ūkinės operacijos realumą ir atitinkamai teisę į PVM atskaitą pagrįsti kitomis įrodinėjimo priemonėmis. Pavyzdžiui, LVAT plenarinė sesija 2004-10-27 nutartyje taip pat atkreipė dėmesį į tai, jog jeigu apskaitos dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą, yra įforminti netinkamai, ir tai neleidžia nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Taigi, viena vertus, reikalavimas turėti rašytinės ar elektroninės formos dokumentą, kuriame būtų pateikta informacija, reikalinga užtikrinti teisingą PVM taikymą, galimybę mokesčių administratoriui atlikti patikrinimą ir identifikuoti įvykusią ūkinę operaciją, yra formalus. Tačiau kita vertus, PVM sąskaita faktūra atlieka ūkinės operacijos realumo įrodomąją funkciją. Ji yra tarsi bilietas teisei į PVM atskaitą įgyvendinti¹⁰². Nors PVM sąskaita faktūra neabejotinai vertintina kaip pagrindinis, ar net specialus įrodymas šiame kontekste, tačiau jeigu apmokestinamasis asmuo, neturėdamas šio specialaus įrodymo, kitais objektyviais įrodymais pagrindžia esminių teisės į PVM atskaitą reikalavimų įvykdymą, atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą būtų nesuderinamas su PVM neutralumo principu. Tai atitiktų LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartyje įtvirtintą nuostatą, grindžiamą turinio viršenybės prieš formą principu, jog lemiamą reikšmę įgyvendinant teisę į PVM atskaitą turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais.

2.3. PVM mokėtojo registracijos reikšmė. Neįsiregistravusio asmens teisės į PVM atskaitą ypatumai

Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 29 dalį PVM mokėtojas yra asmuo, kuriam pagal šį įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčių administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.

Prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios

¹⁰¹ ESTT 1996-12-05 sprendimas byloje *John Reisdorf* v. Finanzamt Köln-West (C-85/95), [30–31 punktai].

¹⁰² Generalinio Advokato Sir Gordon Slynn 1988-05-31 išvada sujungtose bylose *Léa Jorion (née Jeunehomme)* (123/87) ir *Société anonyme d'étude et de gestion immobilière 'EGI' (330/87)* v. Belgian State.

paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio įstatymo nuostatas tenka pirkėjui¹⁰³. Pagal PVM įstatymo 71 ir 72 straipsnių nuostatas, Lietuvoje galioja privalomas ir savanoriškas registravimasis PVM mokėtojais, o pagrindinis kriterijus – gauto atlygio dydis¹⁰⁴.

Lietuvoje nuo pat PVM sistemos įvedimo galiojo nuostata, jog teisę į PVM atskaitą turėjo tik PVM mokėtojai. Asmuo, nors ir vykdomas ekonominę veiklą, bet neįsiregistravęs PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu buvo prilyginamas galutiniam vartotojui. Todėl toks asmuo, savo ekonominei veiklai vykdyti iš PVM mokėtojų įsigijęs prekių ar paslaugų, kurių įsigijimo dokumentuose išskirtos PVM sumos, ar importavęs prekių, už kurias sumokėtas nustatyto dydžio importo PVM, šių PVM sumų negalėjo įtraukti į PVM atskaitą. Pavyzdžiui, pripažinus, kad gyventojas vykdė individualią veiklą Gyventojų pajamų mokesčio 2 str. 7 dalies prasme ir atitinkamai ekonominę veiklą PVM įstatymo 2 str. 8 dalies prasme, jam be gyventojų pajamų mokesčio papildomai būdavo apskaičiuojamas ir mokėtinas pardavimo PVM. Tuo tarpu tokiam gyventojui, veikiančiam kaip PVM apmokestinamajam asmeniui, paprašius leisti atskaityti už įsigytą turtą sumokėtą pirkimo PVM, būdavo nurodoma, jog pagal PVM įstatymo 57 str. 1 dalį teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai. Kadangi gyventojai būdavo neįsiregistravę PVM mokėtojais, todėl jiems neleisdavo pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

ESTT jurisprudencijoje jau gerą dešimtmetį PVM direktyvų nuostatos dėl įvairių formalumų (tarp jų ir dėl reikalavimo pranešti apie apmokestinamos veiklos vykdymo pradžią bei pabaigą) buvo aiškinamos taip, jog teisę į pirkimo PVM atskaitą turi būti suteikta, jeigu yra įvykdyti esminiai reikalavimai, net jei kai kurių formalių reikalavimų apmokestinamieji asmenys ir neįvykdė. Tokia nuostata buvo grindžiama PVM neutralumo principu. Tačiau Lietuvoje ši praktika buvo įgyvendinta iš esmės tik nuo ESTT sprendimo byloje *Nidera* (C-385/09) paskelbimo. Šioje byloje ESTT prejudicinį sprendimą priėmė pagal MGK kreipimąsi, kuriuo iš esmės buvo siekiama išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiama, jog PVM apmokestinamasis asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti mokesť remiantis šios direktyvos nuostatomis, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamas asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju, prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamoje veikloje¹⁰⁵. ESTT nusprendė, jog „2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos turi būti aiškinama taip, jog ja

¹⁰³ PVM įstatymo 71 str. 1 dalis (2012-12-20 įstatymo Nr. XII-78 redakcija, galiojanti nuo 2012-12-29).

¹⁰⁴ Pagal PVM įstatymo 71 str. 2 dalies bei 92 str. 1 dalies nuostatas apmokestinamasis asmuo, kai jo atlygis už pateiktas prekes per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija 155000 Lt sumą, privalo šio įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, net ir neįsiregistravęs PVM mokėtoju. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Iki 2012-01-01 buvo nustatyta 100000 Lt atlygio suma, kurią viršijus būdavo privaloma registruotis PVM mokėtoju. Ši atlygio riba buvo padidinta, siekiant sumažinti smulkiajam verslui tenkančią mokesstinę naštą. Savanoriško registravimosi PVM mokėtoju esmė yra ta, jog asmuo, vykdomas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą, turi teisę pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, kad bendra atlygio suma nesiekia aukščiau minėtos ribos.

¹⁰⁵ ESTT 2010-10-21 sprendimas byloje C-385/09 (*Nidera*) [33 punktas].

draudžiama, kad PVM apmokestinamasis asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo neišregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamoje veikloje“. ESTT šiame sprendime taip pat pažymėjo, kad teisę į PVM atskaitą valstybės narės gali riboti tik PVM direktyvoje aiškiai numatytais atvejais. Tuo tarpu PVM direktyvos 214 straipsnyje numatyta registracija, kaip ir šios Direktyvos 213 straipsnyje nustatytos pareigos (pranešti, kada apmokestinamojo asmens veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi), yra ne veiksmas, dėl kurio atsiranda teisė į PVM atskaitą, įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais. PVM apmokestinamajam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisės į PVM atskaitą dėl to, kad jis neišregistravo PVM mokėtoju, prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamoje veikloje¹⁰⁶

Iš karto po ESTT sprendimo *Nidera* byloje paskelbimo VMI prie FM parengė informacinį pranešimą¹⁰⁷ dėl šio sprendimo taikymo Lietuvoje, kuriame paaiškino, jog ir tie apmokestinamieji asmenys, kurie iki įsiregistravimo PVM mokėtojais vykdė PVM apmokestinamus sandorius, turi teisę į PVM atskaitą. Mokesčių administratorius taip pat nurodė, jog, vykstant mokestiniams ginčams ar jiems pasibaigus, mokesčių mokėtojas, remdamasis minėtu ESTT sprendimu, turi teisę inicijuoti proceso atnaujinimą, prašydamas perskaičiuoti pagal atliktus kontrolės veiksmus apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą PVM sumas, įvertinant apmokestinamiesiems PVM sandoriams tenkančią atskaitą.

LVAT, remdamasis ESTT išvadomis byloje *Nidera* (C-385/09), suformavo taisyklę, kuri jau buvo taikyta ne vieną kartą, jog PVM apmokestinami asmenys, kurie nebuvo įsiregistravę PVM mokėtojais, nepraranda galimybės įgyvendinti teisės į PVM atskaitą nuo sandorių, sudarytų iki oficialaus įsiregistravimo PVM mokėtoju momento, jeigu yra tenkinamos dvi esminės sąlygos:

- 1) apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal teisės aktų reikalavimus išrašytą sąskaitą faktūrą, kuria buvo įforminti PVM apmokestinami sandoriai;
- 2) apmokestinamasis asmuo privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo (pavyzdžiui, byloje C-385/09 ESTT pripažino, jog tokio protingo termino sąvoką atitinka mažiau nei šešių mėnesių laikotarpis po to, kai buvo įvykdyti sandoriai, dėl kurių atsirado teisė į PVM atskaitą)¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Ten pat, 41–42, 50–51 punktai.

¹⁰⁷ VMI prie FM 2010-12-23 informacinis pranešimas Nr. (18.2-31-2)-R-12273 „Dėl ESTT sprendimo byloje C-385/09“.

¹⁰⁸ LVAT 2011-04-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-8/2011; LVAT 2012-04-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1474/2012.

LVAT, išnagrinėjęs dviejų ūkininkų bylas, kurie vykdė PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, viršijo per paskutiniuosius 12 mėnesių gauto atlygio 100000 Lt ribą, nuo kurios apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju, tačiau abiejose bylose ūkininkai to nepadarė pakankamai ilgą laiko tarpą: vienu atveju – trejus metus, kitu atveju – trejus metus ir 10 mėnesių. LVAT abiem atvejais padarė išvadą, jog asmuo, turėjęs prievolę įsiregistruoti PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs trejus ir daugiau metų, akivaizdžiai nepaisė vienos iš sąlygų – per protingą terminą įsiregistruoti PVM mokėtoju, todėl jiems nebuvo leista pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

Nepaisant to, kad protingas terminas įsiregistruoti PVM mokėtoju yra vertinamasis kriterijus, kuris kiekvienoje byloje turėtų būti vertinamas individualiai, panašu, kad Teismas atskaitos tašką pasirinko būtent *Nidera* byloje egzistavusį 6 mėnesių terminą ir jį taiko kaip sąlygą, kurią mokesčių mokėtojas, laiku neįsiregistravęs PVM mokėtoju, turi įvykdyti, norėdamas pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Tokia išvada peršasi iš minėtuose sprendimuose pateiktos Teismo motyvacijos. Teismas, nustatęs, kad minėtas 6 mėn. terminas buvo akivaizdžiai viršytas, paprasčiausiai konstatavo, jog ūkininkai per protingą terminą neįsiregistravo, taigi, įsiregistravimo termino apskritai nevertino jo protingumo aspektu. Nepriklausomai nuo to, kaip pasisuks administracinių teismų praktika po pasikeitusio šioje srityje teisinio reguliavimo, kurią analizuosime žemiau, manytina, kad kiekvienu atveju, kai apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą įgyvendinimas yra siejamas su tam tikrų formalių veiksmų (pvz., susijusių su pranešimu apie apmokestinamojo asmens veiklos pradžią, pasikeitimą ar pabaigą, įskaitant registraciją PVM mokėtoju) atlikimu per protingą terminą, išvada dėl šio kriterijaus turi būti padaroma atsižvelgiant į tokių veiksmų atlikimo prasmę bei tikslus, priežastis, dėl kurių buvo pažeistas PVM įstatymo reikalavimas atlikti tam tikrus formalius veiksmus, bei šios prievolės nevykdymo pasekmes nurodytų tikslų atžvilgiu.

Reikia paminėti, jog praėjus metams po ESTT sprendimo *Nidera* byloje paskelbimo ir pradėjus taikyti nurodytoje byloje pateiktas išvadas LVAT praktikoje, PVM įstatymo 57 str. nuostata, jog teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, kaip nepagrįstai ribojanti teisę į PVM atskaitą, 2011 m. gruodžio 20 d. PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. XI-1817¹⁰⁹ buvo pakeista. PVM įstatymas buvo papildytas nuostata, jog teisę į PVM atskaitą turi ir PVM mokėtojai neįregistruoti apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojais pagal PVM įstatymo 71 str. ir 71¹ straipsnių reikalavimus, kurie įsigytas prekes ar paslaugas naudojo PVM apmokestinamoms prekėms tiekti ar paslaugoms teikti. Tuo pačiu PVM

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5-1, 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71-1, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir įstatymo papildymo 63-1, 78-1, 89-1 straipsniais įstatymas (Žin., 2011, Nr. 161-7616)

įstatymas buvo papildytas nauju 63¹ straipsniu, kurio 1 dalyje nustatyta, jog PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir paslaugų, šio asmens faktiškai panaudotų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ar importo PVM, laikydamasis šio skyriaus nuostatų ir šiame straipsnyje nustatytų apribojimų. Šio straipsnio nuostatos netaikomos prekėms ir paslaugoms (jų daliai), kurios dar nėra panaudotos apmokestinamojo asmens veiklai ir kurių pirkimo ar importo PVM (jo dalis) atskaitoma šio įstatymo 63 straipsnyje nustatyta tvarka (63¹ str. 3 dalis)¹¹⁰.

Atsižvelgiant į priimtus įstatymo pakeitimus bei papildomai išanalizavus minėto PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo projektą, jo aiškinamąjį raštą bei pateiktas įvairių asmenų bei institucijų pastabas ir pasiūlymus dėl šio projekto¹¹¹, galima teigti, jog įstatymų leidėjas PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo nesieja su terminu, per kurį šis asmuo, nors ir pavėluotai, bet privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju. PVM mokėtoju neįregistruotam asmeniui, siekiančiam pasinaudoti teise į PVM atskaitą, taikomi tie patys reikalavimai kaip ir PVM mokėtoju įregistruotam (pvz., reikalavimas turėti PVM sąskaitą faktūrą, skaičiuoti, deklaruoti ir mokėti į biudžetą PVM ir pan.), išskyrus vieną apribojimą. Skirtingai nuo PVM mokėtoju įregistruoto asmens, kuris turi teisę įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą iš karto, įsigijus šias prekes ir paslaugas, PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tik po to, kai jos buvo panaudotos jo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą, atsižvelgiama į tai, kokia dalis su PVM įsigytų prekių bei paslaugų buvo faktiškai panaudota tiesiogiai ar netiesiogiai šio asmens įvykdytiems PVM apmokestinamiesiems sandoriams¹¹². PVM įstatymo 63¹ str. 3 dalyje esanti nuoroda į šio įstatymo 63 str. leidžia suprasti, jog Įstatymų leidėjas nori atkreipti dėmesį į tai, kad PVM įstatymo 63¹ straipsnyje numatyta apmokestinamojo asmens teisė atskaityti tik apmokestinamoje veikloje faktiškai panaudotų prekių ar paslaugų (jų dalies) pirkimo PVM, neriboja apmokestinamojo asmens teisės atskaityti įsigytų, bet dar nepanaudotų prekių ar paslaugų (jų dalies) pirkimo PVM, nes tokiu atveju pirkimo PVM galėtų būti atskaitomas PVM įstatymo 63 straipsnyje nustatyta tvarka. Tačiau sistemiškai vertinant šias nuostatas akivaizdu, jog bet kuris asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, neturės teisės atskaityti pirkimo PVM tų prekių ir paslaugų ar jų dalies atžvilgiu, kurios yra skirtos, tačiau faktiškai dar nepanaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai.

¹¹⁰ Ten pat, 9–10 straipsniai.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos Seimo teisės aktų duomenų bazė:

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.susije_l?p_id=408595 [žiūrėta 2013-04-13]

¹¹² PVM įstatymo komentaras (Registracijos Nr. KD-5644, 2013-02-05), 63¹ straipsnis.

Kaip jau minėjome baigiamojo darbo 2.1 poskyryje, PVM direktyva jokių būdų neleidžia valstybėms narėms atidėti teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo iki apmokestinamųjų sandorių vykdymo pradžios, ar apskritai nesuteikti teisės į PVM atskaitą, jeigu asmuo valstybių narių priimtomis priemonėmis nepranešė, kada jo kaip apmokestinamojo asmens veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi¹¹³. Taigi, PVM apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti teisę į PVM atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo PVM mokėtoju, prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojo veikloje¹¹⁴. Atsižvelgiant į nurodytas ESTT išvadas, galima teigti, jog apmokestinamojo asmens, vykdančio PVM apmokestinamą veiklą, teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentas ir jos apimtis turėtų būti tokia pati, neatsižvelgiant į tai, ar jis valstybės nustatytomis priemonėmis pranešė apie savo kaip apmokestinamojo asmens veiklos pradžią, ar ne. Svarbu nustatyti bent jau bendro pobūdžio priežastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei apmokestinamo asmens vykdomos ekonominės veiklos¹¹⁵. Todėl PVM įstatymo 63¹ straipsnyje įtvirtinta PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą įgyvendinama netinkamai. Teisė į atskaitą turėtų būti suteikta visa apimtimi ir iš karto, jeigu jo įsigytos (importuotos) prekės ar paslaugos yra skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai.

¹¹³ ESTT 2000-03-21 sprendimas sujungtose bylose C-110/98 – C-147/98 (*Gabalfrisa*) [51 punktą]; ESTT 2010-10-21 sprendimas byloje C-385/09 (*Nidera*) [48 punktą].

¹¹⁴ ESTT 2010-10-21 sprendimas byloje C-385/09 (*Nidera*) [51 punktą].

¹¹⁵ Plačiau apie tiesioginio ir betarpiško ryšio kaip būtinos sąlygos teisei į PVM atskaitą įgyvendinti žr. Baigiamojo darbo 1.3 poskyryje. Taip pat žr. LVAT 2013-02-05 nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013.

3. PVM atskaitą ribojantys veiksniai

Tuo metu, kada dauguma EBPO vyriausybių susiduria su biudžeto deficitu, siekiančiu vidutiniškai 9 proc. BVP, taip pat prisimenant, jog iš PVM surenkama apie 20 proc. mokestinių pajamų, darosi ypač nepriimtina, jog 10 ir daugiau procentų pajamų, kurių galima būtų surinkti iš PVM, prarandama dėl nesąžiningos veiklos (sukčiavimo, piktnaudžiavimo) PVM srityje¹¹⁶. Čia kalbama ne tik apie nusikalstamą veiklą, tačiau taip pat ir apie mokesčių vengimą bei agresyvų mokesčių planavimą.

Europos Komisijos užsakymu parengtoje galutinėje ataskaitoje „ES PVM sistemos elementų retrospektyvus įvertinimas“¹¹⁷ teigiama, jog didžiausius PVM praradimus sąlygoja šešėlinė ekonomika, kuomet mokesčių administratoriui yra apskritai nepranešama apie sudaromus apmokestinamuosius sandorius, taip pat kai mokesčių administratoriui pateikiami melagingi duomenys apie apmokestinamuosius sandorius, pavyzdžiui, deklaruojant mažiau apmokestinamųjų pardavimų, arba deklaruojant daugiau nepagrįstai grąžintino PVM. Taip pat kaip problema įvardinamas dirbtinai sukuriamas nemokumas bei „neegzistuojančio tiekėjo“ (ang. *missing trader*) dalyvavimas prekyboje tarp valstybių narių.

Tiek Šeštojoje PVM direktyvoje, tiek ją pakeitusioje 2006 m. PVM direktyvoje Nr. 2006/112/EB yra nuostatos, leidžiančios valstybėms narėms imtis specialių teisinių priemonių, kurios yra būtinos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą, teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio nuostatų taikymą, bei kad būtų užkirstas kelias galimam (bet kokiam) mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui. Taigi neatsitiktinai ESTT praktikoje ne kartą yra konstatuota, jog kova su galimu mokesčių vengimu, išsisukinėjimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas¹¹⁸.

Baigiamojo darbo 2 skyriuje aptarėme reikalavimus teisei į PVM atskaitą atsirasti ir ją įgyvendinti, kylančius iš PVM įstatymo nuostatų, kuriomis yra įgyvendinta Šeštoji PVM direktyva bei ją pakeitusi PVM direktyva 2006/112/EB. Įgyvendinant apmokestinamojo asmens pagrindinę ir svarbiausią teisę – teisę atskaityti PVM, praktikoje dažnai susiduriama su situacijomis, kuomet būtina spręsti, ar teisė į atskaitą įgyvendinama tinkamai. Pavyzdžiui, ESTT praktikoje buvo

¹¹⁶ Europos Sąjungoje, kur valstybių narių pajamos iš PVM sudaro apie 21 proc. visų mokestinių pajamų (pavyzdžiui, 2009 m. jos siekė 784 mlrd. EUR), PVM trūkumas sudaro apie 12 proc. pajamų, tačiau pabrėžiama, jog negautos pajamos taip pat apima ir tuos atvejus, kai teisėtomis priemonėmis sumažinamas mokėtinas PVM (ang. *legitimate tax avoidance measures*), kai PVM nėra sumokamas dėl klaidos ar nenusisokus verslui. Plačiau žr. „A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system“. Final report. Taxud/2010/DE/328. Institute for Fiscal Studies (Project leader). London, 1 December 2011, P. 13–21.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf

[Žiūrėta 2013-03-05]

¹¹⁷ Ten pat.

¹¹⁸ Žr. 2004 m. balandžio 29 d. ESTT sprendimo *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą).

nagrinėti tokie teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo praktiniai aspektai: pirma, dėl teisės atskaityti sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą PVM¹¹⁹, antra, dėl teisės atskaityti pirkimo PVM, kuomet prekių ar paslaugų įsigijimo veiksmai buvo atlikti iki asmens įregistravimo PVM mokėtoju¹²⁰, trečia, dėl teisės į PVM atskaitą pagal sąskaitą faktūrą, pateiktą subjekto, neturinčio teisės ją pateikti (pavyzdžiui, pateiktą asmens, neįregistruoto PVM mokėtoju ir neteisėtai naudojančio kito PVM mokėtojo kodą)¹²¹, ketvirta, dėl teisės atskaityti PVM, susijusį su kitos įmonės akcijų įgijimu¹²², penkta, dėl teisės atskaityti pirkimo PVM, kai prekių tiekimo sandoris pagal nacionalinę teisę vėliau yra pripažįstamas absoliučiai negaliojančiu¹²³, šešta, dėl teisės į PVM atskaitą, kuomet nustatomas piktnaudžiavimas teise¹²⁴.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina atvejų, sąlygų ar aplinkybių, kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl nustatant tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi ir Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis PVM direktyvos nuostatomis, tikslais bei juos aiškinant ETT suformuluotomis taisyklėmis¹²⁵. Kaip jau minėta, teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti PVM direktyvoje pripažįstamas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. ETT praktikoje nagrinėti aukščiau minėti penktas ir šeštas teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo aspektai yra susiję su apmokestinamojo asmens nesąžiningumu ir apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimu teise, kuriems esant gali būti ribojama teisė į PVM atskaitą. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, jog tai yra du skirtingi vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys teisės į PVM atskaitą ribojimo atvejai, kurie nustatomi esant skirtingoms faktinėms situacijoms.

3.1. Teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl apmokestinamojo asmens nesąžiningumo

Iki 2004-10-27 LVAT plenarinės sesijos nutarties paskelbimo teisė į PVM atskaitą buvo tiesiogiai siejama su apskaitos dokumento juridine galia, t. y. apskaitos dokumento įsigijimo teisėtumu ir visų privalomų rekvizitų buvimu ir jų atitikimu tikrovei. Nustačius, kad PVM sąskaitos

¹¹⁹ Žr. ESTT 1989-12-13 sprendimą byloje C-342/87 (*Genius Holding*) [15–17 punktai]; taip pat žr. 2007-03-15 sprendimą byloje C-35/05 (*Reemtsma*) [27–28 punktai].

¹²⁰ Žr. ESTT 1985-02-14 sprendimą byloje 268/83 (*Rompelman*) [17 punktas]; taip pat žr. 2000-06-08 sprendimą byloje C-400/98 (*Brigitte Breitsohl*) [38 punktas].

¹²¹ Žr. ESTT 2006-01-12 sprendimą sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd*) [12, 52–54 punktai].

¹²² Žr. ESTT 2001-09-27 27 sprendimą byloje C-16/00 (*CIBO Participations SA – CIBO*).

¹²³ Žr. ESTT 2006-07-06 sprendimą sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04 (*Axel Kittel ir Recolta Recycling*) [51–52, 59 punktai].

¹²⁴ Žr. ESTT 2006-02-21 sprendimą byloje C-255/02 (*Halifax*) [58–60, 73–75, 80–81 punktai].

¹²⁵ LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (*UAB „Mevex“ prieš VMI prie FM*).

faktūros kaip specialaus apskaitos dokumento blankas buvo įsigytas pažeidžiant teisės aktų reikalavimus, arba nustačius sąskaitoje faktūroje nurodytų rekvizitų trūkumus, buvo vadovaujasi Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme įtvirtinta nuostata, kad toks apskaitos dokumentas juridinės galios neturi. Galiojo nuostata, jog kiekvienam mokesčių mokėtoji nustatoma pareiga PVM apskaičiuoti tik pagal juridinę galią turinčius apskaitos dokumentus, o fakto, kad dokumentai turi juridinę galią, konstatavimas arba jo paneigimas, jog dokumentai juridinės galios neturi, įtakoja mokesstinės prievolės valstybei dydį, t. y. ar dėl teisėtos atskaitos pirkėjas mokės mažesnio dydžio PVM, ar neturėdamas pagrindo atskaitai privalės sumokėti ir kitiems priklausančias mokėti mokesčio sumas¹²⁶. Aplinkybė, jog kita apmokestinamojo sandorio šalis pažeidė mokesčių įstatymus ar veikė apgaulingai, neatsižvelgiant į tai, ar valstybės biudžetas prarasdavo dėl to mokesčines pajamas ar ne, paprasčiausiai reikšdavo, jog pirkėjas pirkimo PVM turės sumokėti dar kartą, tik šį kartą jau ne pardavėjui, o mokesčių administratoriui, surenkančiam valstybės biudžeto lėšas. Tokias pasekmes lėmė tuo metu galiojęs požiūris, jog teisė į PVM atskaitą yra visų pirma jo teisė, o ne pareiga. Ir tik nuo paties mokesčių mokėtojo priklauso, kokia apimtimi jis turės galimybę šia teise pasinaudoti: „mokesčio mokėtojas turi galimybę pasirinkti, ar nesiėmus visų priemonių užtikrinant kitos sandorio šalies veiksmų teisėtumą rizikuoti mokėjimų biudžetui dydžiu, kuris priklauso nuo įstatymais apibrėžtą juridinę reikšmę turinčių faktų (apskaitos dokumentų juridinės galios), ar teisėtomis priemonėmis pašalinti bet kokias prielaidas apgaulingiems komercijos partnerio veiksmams, tuo pačiu garantuojant efektyviausią savo prievolių valstybei vykdymą“¹²⁷. Taigi, pagal tuo metu galiojusį teisinį reguliavimą ir jo aiškinimą, apmokestinamojo asmens sąžiningumas teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo kontekste buvo teisiškai nereikšmingas.

Sąžiningumo principo taikymas byloje dėl teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo tiesiogiai buvo įtvirtintas ir pradėtas taikyti nuo 2004-10-27 LVAT plenarinės sesijos nutarties paskelbimo. Šio principo taikymas mokesčių teisėje buvo paremtas mokesčių visuotinio privalomumo ir mokesčių mokėtojų lygybės principais. Teigiama, jog mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, ir mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje, nei juos mokantys. Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis

¹²⁶ LVAT plenarinės sesijos 2001-05-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-453/2000.

¹²⁷ Ten pat.

elgiasi nesąžiningai. Sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tiekiamas prekes ar paslaugas apskaičiuoto pardavimo PVM nesumokės į biudžetą, elgiasi nesąžiningai, todėl toks mokesčių mokėtojas praranda teisę į PVM atskaitą.

Remiantis nurodyta LVAT nutartimi, siekiant paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą dėl jo nesąžiningumo, mokesčių administratorius turėjo įrodyti mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą, bei pateikti įrodymus, keliančius abejonių mokesčių mokėtojo sąžiningumu. Tokiu atveju įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi pats į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas. Nesuteikus pirkėjui teisės į PVM atskaitą dėl pastarojo nesąžiningumo, nėra paneigiamas ir dvigubo apmokestinimo draudimo principas, nes pardavėjas už ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę PVM į biudžetą nesumokėjo. Ir priešingai, jei prekių ar paslaugų pirkėjas nežinojo ir neturėjo galimybės žinoti, kad pardavėjas nesumokės pardavimo PVM, jo kaip sąžiningo mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą išlieka¹²⁸.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, apibendrinusi ESTT praktiką teisės į PVM atskaitą ribojimo byloje, siekdama plėtoti LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartyje suformuluotas taisykles bei suvienodinti ETT ir LVAT praktikoje vartojamas sąvokas, 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 konstatavo, jog nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: pirma, sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; antra, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje; trečia, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (angl. *fraud, fraudulent evasion of VAT*; vok. *Mehrwertsteuerhinterziehung*, pranc. *fraude a la TVA*), net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos¹²⁹.

¹²⁸ LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A¹-355/2004; Administracinių teismų praktika Nr. 6, p. 95.

¹²⁹ LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (*UAB „Mevex“ prieš VMI prie FM*) ir joje nurodyta ETT praktika.

Taigi, tais atvejais, kai mokesčių administratorius įrodinėja pirkėjo nesąžiningumą, kaip PVM atskaitą ribojančią aplinkybę, LVAT iki šiol vartotą sutarties partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su konkrečia ūkine operacija ir paprastai pasireiškiantį PVM nesumokėjimu, prilygina pastarojo sukčiavimui PVM srityje, tuo tarpu apmokestinamojo asmens žinojimą ar turėjimą žinoti apie kontrahento veiksmų neteisėtumą, susijusį su konkrečia ūkine operacija, prilygina asmens, siekiančio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, dalyvavimu sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje¹³⁰. Todėl šioje baigiamojo darbo dalyje, pateikdami ankstesnio laikotarpio LVAT praktikos pavyzdžius, taip pat nagrinėdami LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartyje suformuluotas sąžiningumo principo taikymo taisykles, naudosime ir anksčiau taikytas sąvokas, teikdami joms tokią pačią prasmę, kaip nurodyta naujausioje LVAT praktikoje.

Remiantis sąžiningumo principu (konceptija), apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama nustatčius tokias aplinkybes:

- 1) kontrahento neteisėtus veiksmus;
- 2) apmokestinamojo asmens žinojimą ar turėjimą žinoti apie kontrahento veiksmų neteisėtumą.

Kontrahento neteisėti veiksmai (sukčiavimas PVM srityje)

Vertinant pirmosios sąlygos turinį, reikia pažymėti, jog aplinkybės, susijusios su neteisėta prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo veikla, ne visais atvejais turi įtakos apmokestinamojo asmens teisei į PVM atskaitą įgyvendinti. Kaip minėjome Baigiamojo darbo 2.1 skyriuje, remiantis fiskalinio neutralumo principu, teisiškai reikšmingas yra būtent pardavėjo veiklos teisėtumas ar neteisėtumas mokestine prasme. Tik tuo atveju, jeigu nustatomas pardavėjo veiklos neteisėtumas mokestine prasme, svarbus tampa apmokestinamojo asmens, dalyvaujančio šiame sandoryje, sąžiningumo aspektas. Aplinkybės, susijusios su kontrahento nuosavų gamybinių pajėgumų nebuvimu nėra pakankamos Pareiškėjo nesąžiningumui konstatuoti ir teisei į PVM atskaitą paneigti, kadangi nagrinėjamu atveju yra aktualus tik kontrahento veiklos teisėtumas mokesčių įstatymų prasme. Tai reiškia, jog faktas, kad IĮ „Vivandis“ naudojosi kitų asmenų darbu, neįteisindama samdos ar darbo teisinių santykių pagal atitinkamų įstatymų reikalavimus, savaime nereiškia, kad už šių asmenų darbu suteiktas paslaugas sumokėtas PVM negali būti atskaitomas¹³¹. Net ir tais atvejais, kai pagal civilinės teisės normas atitinkamas sandoris dėl pardavėjo neteisėtų veiksmų pripažįstamas absoliučiai negaliojančiu (nesvarbu, ar sandoris panaikinamas dėl pardavėjo

¹³⁰ Ten pat., LVAT 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-371/2013 (UAB „Neilas“ prieš VMI prie FM), LVAT 2013-03-20 nutartis administracinėje byloje Nr. P⁶⁰²-64/2013 (UAB „Kusakoski“ prašymas atnaujinti procesą).

¹³¹ LVAT 2006-08-25 sprendimas adm. byloje Nr. A¹⁴-1242/06 (UAB „Neiluva“ prieš VMI prie FM).

sukčiavimo PVM srityje, ar kitose srityse), tai negali būti pakankamas pagrindas paneigti Pirkėjo teisę į PVM atskaitą, jeigu šis apmokestinamasis asmuo nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra susijęs su pardavėjo sukčiavimu PVM srityje¹³².

Apmokestinamojo asmens kontrahento veiksmų neteisėtumas mokestine prasme visų pirma reiškia, jog tokie veiksmai turi būti susiję su PVM įstatymo reikalavimų nevykdymu, tarp jų – prievolės apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti PVM į biudžetą ir kt. LVAT plenarinė sesija 2004-10-27 nutartyje pažymėjo, jog dažniausiai sutarties partnerio veiklos neteisėtumas mokestine prasme įrodomas, mokesčių administratoriui nustačius, kad už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas apskaičiuotas pardavimo PVM nėra sumokėtas į biudžetą. Tačiau vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas pats savaime negali būti pagrindas apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą¹³³. Pavyzdžiui, administracinėje byloje pagal UAB „Neiluva“ skundą, mokesčių administratorius buvo įrodęs aplinkybę, kad pardavimo PVM nuo ginčo ūkinės operacijos nebuvo sumokėtas į biudžetą, tačiau vien dėl šios aplinkybės buvimo Teismas nepripažino mokesčių mokėtojo nesąžiningu. Teismas atsižvelgė ir į kitas aplinkybes, t. y. jog kontrahentas ginčui aktualiu laikotarpiu teikė PVM deklaracijas, tuo tarpu mokesčių administratorius neįrodė, jog ginčo PVM sumos nebuvo deklaruotos, kontrahentas taip pat buvo registruotas tiek įmonių, tiek PVM mokėtojų registre¹³⁴. Pažymėtina, jog apmokestinamojo asmens kontrahento veiklos neteisėtumas paprastai nustatomas mokesčių administratoriui atlikus šio asmens atžvilgiu tam tikrus kontrolės veiksmus, pavyzdžiui, mokestinį patikrinimą, kurio metu gali būti nustatyti ir kiti PVM įstatymo pažeidimai, susiję su mokesčio deklaravimu, registravimusi PVM mokėtoju, apskaitos tvarkymu, apmokestinamųjų sandorių įforminimu ir pan.¹³⁵. Be to, PVM nesumokėjimas į biudžetą gali būti nulemtas ir kitų aplinkybių, visiškai nesusijusių su tikslu pasisavinti ir nesumokėti į biudžetą PVM, tokių kaip apyvartinių lėšų trūkumas dėl vėluojančių atsiskaitymų ir pan. Todėl mokesčių administratorius, siekdamas įrodyti kontrahento neteisėtus veiksmus, neturėtų apsiriboti vien tik PVM nesumokėjimo konstatavimu.

LVAT, apžvelgęs sąžiningumo koncepcijos raidą ETT praktikoje¹³⁶, nurodė, jog ETT dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule

¹³² ETT 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04 (*Axel Kittel ir Recolta Recycling*) [52, 60 punktai].

¹³³ LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (*UAB „Mevex“ prieš VMI prie FM*); ETT 2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd*) [54 punktas].

¹³⁴ LVAT 2006-08-25 sprendimas adm. byloje Nr. A¹⁴-1242/06 (*UAB „Neiluva“ prieš VMI prie FM*).

¹³⁵ PVM įstatymo 71, 77, 78 str.

¹³⁶ Sąžiningumo koncepcija ETT praktikoje buvo pradėta formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), kuriose ETT priėjo išvados, jog apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pirkimo PVM negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje, kurioje yra ir jo paties sandoris, veikia kiti asmenys, nes tai prieštarautų Šeštosios PVM direktyvos tikslams. ETT konstatavo, kad jeigu apmokestinamasis asmuo nežino apie kitų tiekimo grandinės dalyvių vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės [52–54 punktai]. ETT sąžiningumo koncepciją įtvirtino sprendime, priimame sujungtose bylose

atliktais priešingais teisei veiksmais, pavyzdžiui, klaidingų ar melagingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu, neteisėtu kito asmens PVM mokėtojo kodo naudojimu, realių sandorių sudarymu, siekiant nesumokėti į valstybės biudžetą iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM. Visi šie veiksmai ir aplinkybės ETT praktikoje apibendrintai naudojami apibūdinti sukčiavimą PVM srityje¹³⁷.

Reikia pripažinti, jog visi nurodyti veiksmai, kuriems esant yra taikomas sąžiningumo kriterijus, siekiant riboti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą, iš esmės yra tapatūs aplinkybėms, kuriomis pasireiškia sukčiavimas baudžiamosios teisės prasme. Antai Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) paskelbtoje teismų praktikos sukčiavimo¹³⁸ baudžiamosiose bylose apžvalgoje nurodoma, jog apgaulė PVM sukčiavimo bylose dažniausiai reiškiasi per PVM mokėtojo santykį su mokesčių inspekcija, pateikiant šiai suklustotas PVM deklaracijas, o kartais ir kitus dokumentus. Melagingų duomenų pateikimas mokesčių inspekcijai paprastai susijęs su apgaulinga buhalterine apskaita: apskaitos dokumente (paprastai PVM sąskaitoje faktūroje) fiksuojama melaginga informacija apie sandorį, išrašoma PVM sąskaita faktūra dėl sandorio, kurio iš viso nebuvo, sumažinama arba padidinama realiai įvykusio sandorio kaina ir sumokėto PVM suma. Užregistravus šį suklustotą dokumentą įmonės apskaitoje, vėliau jo pagrindu daromi atitinkami įrašai PVM deklaracijoje, kuri dėl to taip pat tampa suklustota. Apgaulė neteisėtai pasisavinant PVM ar išvengiant pelno mokesčio reiškiasi suklustotų dokumentų įtraukimu į ūkio subjektų buhalterinę apskaitą ir jų pagrindu sukurtos suklustotos PVM deklaracijos ar kitų dokumentų pateikimu mokesčių inspekcijai, taip ją suklaidinant, siekiant įgyti valstybės biudžeto lėšas ar panaikinti turtinę prievolę valstybės biudžetui tarpusavio užskaitų būdu arba jos išvengti ateityje. Būtent pateiktų PVM deklaracijų pagrindu mokesčių inspekcijoje fiksuojami ūkio subjektų (PVM mokėtojų) teisių ir prievolių dydžiai, konstatuojamos mokestinės permokos arba

Axel Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04). Šiose sujungtose bylose buvo nagrinėjami du aspektai: sąžiningumas ir sutarties negaliojimas pagal nacionalinės civilinės teisės normas. ETT šiose bylose nesutiko su mokesčių administratoriumi ir, vadovaudamasis PVM neutralumo principu, konstatavo, jog teisės į atskaitą ribojimas, vadovaujantis nacionalinėmis civilinės teisės normomis, kurių pagrindu konstatuojamas sandorių negaliojimas, prieštarautų Šeštosios PVM direktyvos tikslams. ETT priėjo išvados, jog mokesčių mokėtojai, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir elgdamasis rūpestingai negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą vien todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. Taigi, ETT tokiu būdu netiesiogiai pasisakė dėl sąžiningumo koncepcijos, kuri toliau buvo plėtojama kitose bylose, pavyzdžiui, *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11), *Gábor Tóth* (C-324/11), *Bonik* (C-285/11).

¹³⁷ Ten pat.

¹³⁸ Pagal BK 182 straipsnio 1 dalį sukčiavimas – tai svetimo turto ar turtinės teisės įgijimas, turtinės prievolės išvengimas ar jos panaikinimas panaudojant apgaulę. Apgaulė, kaip šios nusikalstamos veikos padarymo būdas, yra įtraukta į sukčiavimo sudėtį, todėl kvalifikuojant asmens veiką pagal BK 182 straipsnį turi būti nustatoma visais atvejais. Teismų praktikoje išskiriami šie apgaulės kriterijai: 1) objektyvios tiesos iškraipymas; 2) tikslas – suklaidinti nukentėjusįjį (lemti nukentėjusiojo klaidą); 3) tyčia – kaltininko suvokimas, kad jis sąmoningai pateikia objektyvios tikrovės neatitinkančią informaciją. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012-09-07 Teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose (Baudžiamojo kodekso 182 straipsnis) apžvalga Nr. AB-36-1. Teismų praktika 36, p. 394–436.

nepriemokos. PVM deklaracijose pateikta informacija pasitikima ir jos neatitikimą tikrovei gali paneigti tik atlikti mokestiniai patikrinimai¹³⁹.

Atsižvelgiant į aukščiau aptartus požymius, kuriais pasireiškia sukčiavimas PVM srityje baudžiamosiose bylose bei tuos, kuriems esant ETT taiko sąžiningumo koncepciją, mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti kontrahento neteisėtus veiksmus (sukčiavimą PVM srityje), turėtų į juos atsižvelgti, tačiau jais neapsiriboti. Dėl galimų atvejų įvairovės sukčiavimas PVM srityje gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus. Be to, pačia bendriausia prasme mokesčių teisėje (ypatingai PVM srityje) sukčiavimas yra suprantamas plačiau ir pasireiškia kaip sąmoningas bei kryptingas prisidėjimas prie PVM nemokėjimo, o tai gali pasireikšti įvairiomis formomis.

Žinojimas arba turėjimas žinoti apie kontrahento veiksmų neteisėtumą (sukčiavimą PVM srityje) (nesąžiningumas)

LVAT plenarinė sesija 2004-10-27 nutartyje suformulavo tokią teisę į PVM atskaitą ribojančią taisyklę: jei mokesčių mokėtojas dalyvaudamas ūkinėje operacijoje elgiasi nesąžiningai, t. y. žino ar atsižvelgiant į teisiškai reikšmingas aplinkybes turi galimybę žinoti, kad pardavimo PVM nėra sumokėtas ar nebus sumokėtas, jis teisę į PVM atskaitą praranda. Vertinant nurodytos aplinkybės (žinojimo / turėjimo žinoti) įrodinėjimo naštos klausimą, pažymėtina, jog minėtoje 2004-10-27 nutartyje ši našta buvo paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo: mokesčių administratorius turėjo pateikti įrodymus, keliančius abejonių mokesčių mokėtojo sąžiningumui; tokiu atveju įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi pats į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo LVAT paskutiniuose savo sprendimuose, atsižvelgdamas į ETT praktiką, akcentuoja, jog įrodinėjimo našta dėl Pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, tenka būtent mokesčių administratoriui. Įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui. LVAT tokį įrodinėjimo naštos perskirstymą visų pirma grindžia būtent mokesčių administratoriui MAĮ nustatyta prievole pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas¹⁴⁰ bei išimtinai mokesčių administratoriui pavestomis funkcijomis bei suteiktomis plačiomis teisėmis mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse. Antra, akcentuojama, jog teisė į PVM atskaitą yra visos PVM sistemos pagrindas ir tai yra pagrindinė mokesčių mokėtojo teisė. Tuo tarpu atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis. Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra

¹³⁹ Ten pat.

¹⁴⁰ MAĮ 67 str. 1 dalis.

mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas. Įrodinėjimo naštos priskyrimo mokesčių administratoriui patvirtina ir ETT praktika, kurioje teigiama, jog apmokestinamojo asmens, siekiančio įgyvendinti teisę į atskaitą, žinojimas ar turėjimas žinoti apie dalyvavimą sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, turi būti nustatytas remiantis objektyviais įrodymais, ir tai turi padaryti mokesčių institucija¹⁴¹.

Ar tai reikia, jog įrodinėjant asmens nesąžiningumą paties mokesčių mokėtojo vaidmuo tampa nebereikšmingas? Išanalizavus naujausią LVAT praktiką, iš tikrųjų, galima pastebėti, jog nustatinėjant asmens nesąžiningumą nekalbama apie mokesčių mokėtojo pareigą įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą jis nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentuoja, kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui. Tačiau tokiu atveju kyla klausimas, kokią prasmę turi sąžiningumo koncepciją įtvirtinančiose ir ją plėtojančiose PVM sukčiavimo bylose ESTT pateikiama išvada, jog iš apmokestinamojo asmens vis dėlto galima reikalauti imtis visų priemonių, kurių protingai gali būti reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į PVM sukčiavimą ir tai neprieštarauja ES teisei¹⁴². Apmokestinamasis asmuo, ėmęsis protingų priemonių, privalo turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM¹⁴³. Atsakymą į šį klausimą pateikia pats LVAT administracinėje byloje dėl proceso atnaujinimo pagal UAB „Kuusakoski“ prašymą¹⁴⁴. Šioje byloje Pareiškėjas kaip vieną iš aplinkybių procesui atnaujinti nurodė būtent tai, kad jam nepagrįstai buvo perkelta nesąžiningumo įrodinėjimo našta, susijusi su kontrahentų mokesčių mokėjimo kontrole ir jų vengimo prevencija. LVAT, atsisakydamas atnaujinti procesą, nurodė, jog pareiga įrodyti mokesčių mokėtojo nesąžiningumą tenka būtent mokesčių administratoriui, tačiau mokesčių administratoriaus nustatytomis aplinkybėmis Pareiškėjas turėjo pateikti duomenis, leidžiančius mokesčių administratoriaus padarytas išvadas paneigti, ir tai sudaro negatyvųjį įrodinėjimo naštos aspektą¹⁴⁵. Taigi, galima teigti, jog naujausia LVAT praktika sukčiavimo bylose (kai įrodinėjamas apmokestinamojo asmens žinojimas ar turėjimas žinoti apie dalyvavimą PVM sukčiavime) įrodinėjimo naštos paskirstymo nepakeitė.

¹⁴¹ ETT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 (*Mahagében ir Dávid*) [45, 50 punktas]; ETT 2012-12-06 sprendimas byloje C-285/11 (*Bonik*) [40 punktas]; ETT 2012-09-06 sprendimas byloje C-324/11 (*Gabor Toth*) [38].

¹⁴² ETT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 (*Mahagében ir Dávid*) [54 punktas].

¹⁴³ Ten pat., *Mahagében ir Dávid* [53 punktas].

¹⁴⁴ LVAT 2013-03-20 nutartis administracinėje byloje Nr. P⁶⁰²-64/2013 (UAB „Kuusakoski“ prašymas atnaujinti procesą).

¹⁴⁵ Įrodinėjimo našta sudaro du tarpusavyje susiję aspektai. Įrodinėjimo našta pirmiausia apima pareigą pateikti įrodymus (pozityvusis įrodinėjimo naštos aspektas). Ši pareiga pagal bendrąją taisyklę tenka visiems byloje dalyvaujantiems asmenims. Pvz., pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 4 dalį įrodymus pateikia šalys ir kiti proceso dalyviai. Šia prasme įrodinėjimo subjektas taip pat yra teismas, nes jis gali rinkti įrodymus savo iniciatyva. Kitas įrodinėjimo naštos aspektas tampa aktualus tais atvejais, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms. Tokiu atveju sprendimas priimamas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (negatyvusis įrodinėjimo naštos aspektas). Žr. LVAT 2007-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-301/2007 (M. V. Prieš VMI prieš FM).

Mokesčių administratoriui pateikus objektyvius įrodymus, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog jo sudarytas sandoris, kurio pirkimo PVM jis siekia atskaityti, susijęs su PVM sukčiavimu, Pirkėjas neteks teisės jį atskaityti, jeigu neįrodys, kad ėmėsi protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromas sandoris neįtraukia jo į PVM sukčiavimą.

Kiti svarbūs aspektai, susijęs su nesąžiningumo įrodinėjimu, yra objektyvios aplinkybės, kurios turėtų pagrįsti apmokestinamojo asmens žinojimą apie dalyvavimą sukčiavime, ir protingos priemonės, kurių ėmėsis apmokestinamasis asmuo garantuotų savo teisės į PVM atskaitą neliečiamumą.

Apmokestinamojo asmens žinojimas ar turėjimas žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo teisę į PVM atskaitą įgyvendinantis asmuo. Kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su apmokestinamuoju sandoriu, paprastai neįtakoja apmokestinamojo asmens sąžiningumo. Todėl mokesčių administratorius turi įrodinėti šio asmens žinojimą, susijusį su konkrečia ūkine operacija, iš kurios kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti. Svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius turėtų vertinti ir pagrįsti objektyviais įrodymais, nurodomi nagrinėjamų sandorių pobūdis, jų prasmė, turinys ir paskirtis; sandorių sudarymo priežastys ir ekonominis kontekstas; pirkėjo ir pardavėjo veiksmai, turimi skoliniai įsipareigojimai tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formos; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdis; teisiniai, ekonominiai, asmeniniai sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšiai ir pan. Reikia vertinti visumą bylos aplinkybių¹⁴⁶.

Remiantis iki šiol galiojusia asmens nesąžiningumo įrodinėjimo praktika, nustatant mokesčių mokėtojo žinojimą ar turėjimą žinoti apie tai, kad jo sudaromas sandoris yra susijęs su tiekėjo sukčiavimu PVM srityje, dažnai buvo vertinami mokesčių mokėtojo (ne)atlikti veiksmai, siekiant įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu. Pavyzdžiui, dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo konstatavus apmokestinamojo asmens nesąžiningumą, administracinėje byloje Nr. A¹⁴-606/07 buvo sprendžiamas Ūkininkės, epizodiškai pirkusios pašarus, sėklas ir trąšas iš nenustatytų asmenų, atvežusių prekes į vietą, teisės į PVM atskaitą klausimas¹⁴⁷. Šioje byloje mokesčių administratorius, nustatęs Ūkininkės kontrahentų veiklos neteisėtumą, pasireiškiantį tiek sukčiavimu PVM srityje, tiek kitais pažeidimais, dėl kurių buvo padaryta išvada, jog kontrahentai negalėjo parduoti Ūkininkei ginčo prekių, siekė įrodyti pirkėjo nesąžiningumą. Mokesčių administratorius nurodė, jog pirkėjas nesiėmė veiksmų, siekdamas įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu: 1) nepareikalavo pateikti asmenų, vykdžiusių ūkinę operaciją ir atsakingų už jos informinimą, tapatybę

¹⁴⁶ LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (*UAB „Mevex“ prieš VMI prie FM*).

¹⁴⁷ LVAT 2007-06-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴-606/07. Šios bylos faktinės aplinkybės yra aprašytos Baigiamojo darbo 2.1 poskyryje.

bei įgaliojimus atstovauti apmokestinamąjį asmenį patvirtinančius dokumentus; 2) nepatikrino, ar prekes parduodanti bendrovė randama buveinės adresu; 3) nepatikrino, ar prekes parduodanti bendrovė turi veiklos vykdymo vietą, tam reikalingus išteklius ir pan.; 4) nepatikrino, ar prekes parduodanti bendrovė yra įregistravusi tokią veiklą; 5) nesikreipė į mokesčių administratorių su paklausimu, ar prekes parduodanti bendrovė tinkamai vykdo mokestines prievoles valstybei. Mokesčių administratorius nurodė, jog Ūkininkė, įvykdžiusi nurodytas priemones, būtų žinojusi apie neteisėtą kontrahentų mokestinę veiklą ir PVM nemokėjimą. Be to, tai yra paprasčiausios prekių tiekėjo ir ūkinę operaciją tariamai vykdžiusių asmenų identifikavimo priemonės, kurios kontrahento veiklos teisėtumui nustatyti negali būti laikomos neprotingomis.

LVAT pripažino, jog reikalavimai mokesčių mokėtojai imtis savo kontrahentų kontrolės ir tikrinimo veiksmų, ypač dėl tiekiamų prekių įsigijimo teisėtumo, gamybinių pajėgumų turėjimo, darbuotojų veiklos teisėtumo, yra nepagrįsti ir neprotingi, o mokesčių administratoriaus pateikti įrodymai ir argumentai neduoda pagrindo abejoti Ūkininkės sąžiningumu. Atitinkamai nėra pagrindo riboti teisę į PVM atskaitą.

Studijuojant ESTT praktiką, nepavyko rasti konkrečių priemonių, kurių imtis gali būti protingai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, siekiant įsitikinti, kad jo sudaromas sandoris nesusijęs su sukčiavimu PVM srityje. Tačiau tam tikrus kriterijus galima išskirti. Visų pirma, Teismas yra nurodęs, jog ES teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje. Ėmęsis protingų priemonių, apmokestinamasis asmuo privalo turėti galimybę pasikliauti šio sandorio teisėtumu nerizikuodamas prarasti savo teisės atskaityti sumokėtą pirkimo PVM¹⁴⁸. Taip pat yra nurodoma, jog tiekėjas turi galėti pasitikėti jo vykdomo sandorio teisėtumu, nerizikuodamas prarasti savo teisės į atleidimą nuo PVM, kai jis negali žinoti, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, kad atleidimo nuo mokesčio sąlygos (prekių tiekimo už ES ribų (eksporto) atveju) iš tikrųjų nebuvo įvykdytos dėl pirkėjo pateiktų suklastotų eksporto įrodymų. Priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, siekiant įsitikinti, kad jo sudaryti sandoriai nesusiję su ūkio subjekto ankstesniame etape vykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių. Išskirtiniais atvejais, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiavimas, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant įsitikinti jo patikimumu. Tačiau tai negali būti bendra taisyklė, pagal kurią mokesčių administratorius iš

¹⁴⁸ ETT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 (*Mahagében ir Dávid*) [53–54 punktai]; ETT 2012-09-06 sprendimas byloje C-324/11 (*Gabor Toth*) [42].

apmokestinamojo asmens reikalautų tikrinti ir turėti tai patvirtinančius dokumentus, jog kontrahentas turi apmokestinamojo asmens statusą, turi prekes ir gali jas pristatyti, vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM¹⁴⁹.

Taigi, priemonėmis, kurių gali būti protingai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens tam, kad jis įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į mokesstinį sukčiavimą, laikytinos priemonės, kurių toks asmuo imasi savo įprastoje komercinėje veikloje, t. y. veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas. Pagal šį principą iš apmokestinamojo asmens neturi būti reikalaujama atlikti kontrolės ar tikrinimo veiksmų, kurie nėra įprasti ir būtini jo komercinei veiklai vykdyti. Be to, remiantis pateikiamomis formuluotėmis, naudojamos priemonės jas naudojančiam konkrečiam asmeniui turi suteikti tokią informaciją ir tokį jos kiekį, kokio pakaktų apdairiam ir rūpestingam savo srities verslininkui įsitikinti (būti užtikrintam), kad jo sudaromas sandoris nėra susijęs su PVM sukčiavimu.

3.2. Teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimo teise

Piktnaudžiavimo teise koncepcija (pranc. *abus de droit*, arba lot. *fraus legis*) yra ETT išplėtotas teisinis principas, neleidžiantis asmeniui remtis Sąjungos teise, jei toks rėmimasis sudarytų piktnaudžiavimą ta teise. Nėra specialaus piktnaudžiavimo teise ar aplinkybių, kuriomis ši doktrina būtų taikoma, apibrėžimo. Šios koncepcijos taikymo atvejus galima išvelgti ilgalaikėje ESTT praktikoje¹⁵⁰.

ESTT savo sprendimuose apie piktnaudžiavimą kalba jau daugiau kaip 30 metų (pirmas sprendimas, kuriame ESTT užsiminė apie piktnaudžiavimą, priimtas byloje 33/74 (*van Binsbergen*), 1974 ECR 1299, susijusioje su laisvu paslaugų judėjimu). Deja ilgą laiką ESTT nuorodos į piktnaudžiavimą neturėjo didesnio aiškumo, iki ETT sprendimo *Emsland-Starke* byloje 2000 m. Šioje byloje buvo sprendžiama, ar iš eksportuotojo, kuris įvykdė visas formalias ES teisės aktais nustatytas sąlygas, gali būti atimta teisė į eksporto grąžinamąsias išmokas, jeigu nustatoma, kad su tiekiamomis prekėmis buvo vykdomas dirbtinis planas „pirmyn-atgal“, t. y. eksportavus prekes ir išleidus jas į laisvą apyvartą trečiojoje šalyje, formaliai buvo įvykdytos Komisijos reglamente nustatytos sąlygos eksporto grąžinamajai išmokai gauti. Tačiau faktiškai išgabentos prekės tuoj pat, tomis pačiomis transporto priemonėmis buvo importuotos į Bendriją ir čia realizuotos. ETT šioje

¹⁴⁹ ETT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 (*Mahagében ir Dávid*) [59–61 punktai].

¹⁵⁰ „*In fraudem legis agere*“. Plačiau žr. Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007, p. 46.

byloje priėjo išvados, jog piktnaudžiavimo atveju teisė į išmokas prarandama. Teismas taip pat pateikė kriterijus, kuriais remiantis gali būti nustatytas piktnaudžiavimas. Pirma, reikalinga visuma objektyvių aplinkybių, patvirtinančių, jog, nepaisant formalaus Bendrijos teisės normos reikalavimų laikymosi, šios teisės normos tikslai nebuvo pasiekti, ir antra, turi būti nustatytas subjektyvus elementas, t. y. ketinimas įgyti Bendrijos teisės normos teikiamą naudą, dirbtinai sukuriant sąlygas tai naudai gauti. Tokio subjektyvaus elemento egzistavimas galėtų būti konstatuotas, *inter alia*, įrodžius, jog eksportuotojas ir importuotojas veikė išvien¹⁵¹.

Savo ruožtu Didžioji Britanija siekė pasinaudoti *Emsland-Starke* byloje išdėstyta piktnaudžiavimo samprata ir pažaboti agresyvų mokesčių planavimą. Atlikti kontrolės veiksmai lėmė, jog ETT pasiekė visa eilė bylų iš Didžiosios Britanijos. Viena iš jų yra būtent *Halifax* byla, kurioje ETT didžioji kolegija įtvirtino draudimo piktnaudžiauti teise doktriną. Tiesa, dar iki ETT sprendimo pastarojoje byloje priėmimo, pagrindiniai piktnaudžiavimo elementai jau buvo išdėstyti ankstesnėse, t. y. *Gemeente Leusden* ir *Holin Groep* bei *Centralan* bylose, kurios nors ir vėliau buvo pateiktos, tačiau buvo išspręstos anksčiau. Iš teismo sprendimų matyti, jog Teismas, pirma, kalbėdamas apie piktnaudžiavimą, aiškiai atskiria tokias situacijas kaip mokesčio planavimas ir mokesčio vengimas, t. y. pirmuoju atveju, kai asmuo, siekdamas mokėti mažiau mokesčių, tam tikrą naudą gauna pasinaudodamas teisės norma ar įstatymo spraga, ir antruoju atveju, kai sandoriai sudaromi dirbtinai, norint įgyti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Jeigu PVM planavimas yra pripažįstamas ir toleruojamas, tai su PVM vengimu yra priešingai, su juo yra kovojama. Antra svarbi išvada, jog Teismas konstatuoja nedviprasmišką ryšį tarp PVM vengimo ir piktnaudžiavimo Bendrijos teise¹⁵².

Siekiant geriau suvokti atvejus, kuomet taikoma piktnaudžiavimo teise koncepcija, tikslinga peržvelgti ir *Halifax* byloje susiklosčiusias faktines aplinkybes. Apibendrinant, situacija buvo tokia: *Halifax* – bankas, kurio pagrindinę veiklą sudarė PVM neapmokestinamos finansinės paslaugos; 1999 m. bankas nusprendė savo verslo tikslais įkurti „skambučių centrus“; Atsižvelgiant į banko vykdomos PVM apmokestinamos ir PVM neapmokestinamos veiklos proporciją, jis būtų galėjęs atskaityti ne daugiau kaip 5 proc. pirkimo PVM, sumokėto už skambučių centrų statybos darbus, tačiau mokesčių konsultantų patariamasis, bankas sudarė schemą, apimančią visą eilę tarp įvairių grupės įmonių sudaromų sandorių, dėl kurių jis galiausiai įgijo teisę už statybos darbus sumokėtą pirkimo PVM susigrąžinti visa apimtimi. ESTT didžioji kolegija šioje byloje įtvirtino du kriterijus, kuriuos įvykdžius galima konstatuoti piktnaudžiavimą. Prieš tai svarbu paminėti, jog ESTT, nukrypdamas nuo ankstesnės savo praktikos ir atitinkamai Generalinio Advokato išvados, išplėtė

¹⁵¹ ESTT 2000-12-14 sprendimas byloje C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*. [52–53 punktai]

¹⁵² **Feria, R.** The EU VAT System and the Internal Market – Vol. 16 in the Doctoral Series. IBFD, 2009. P. 272.

piktnaudžiavimo koncepcijos taikymą. Paminėtina, jog ankstesnėse bylose (pvz., *Emsland-Starke*), kuriomis remdamasis Generalinis Advokatas pateikė išvadą *Halifax*, piktnaudžiavimui konstatuoti buvo orientuojamasi į veiklos ar elgesio „vienintelio tikslo“ kaip pagrindinio elemento egzistavimą, kai atitinkama veikla neturi jokio kito paaiškinimo, kaip tik mokestinio pranašumo užsitikrinimas¹⁵³. Tuo tarpu *Halifax* byloje didžioji kolegija išplėtė piktnaudžiavimo koncepcijos taikymą, konstatuodama, jog užtenka nustatyti, kad veiklos ar sandorio „pagrindinis tikslas“ yra mokestinio pranašumo įgijimas.

Analizuojant aukščiau aptartose *Halifax* bei *Emsland-Starke* bylose susiklosčiusias aplinkybes, matyti, jog situacijų, kurios apibūdinamos kaip piktnaudžiavimas, skiriamasis bruožas yra tas, kad apmokestinamieji sandoriai yra realiai vykdomi, jiems yra įforminami visi apskaitos dokumentai, jų eiga visiškai atitinka apskaitos dokumentuose nurodytas sąlygas, tačiau jiems būdingas visiškai dirbtinis pobūdis. Todėl piktnaudžiavimas pasireiškia kaip dirbtinai sukurta sandorių, kurių formalus atlikimas yra prielaida mokestinei naudai atsirasti, grandinė, nes vykdant ūkines operacijas yra siekiama pasinaudoti Bendrijos ar nacionalinių teisės aktų teikiama nauda.

Apibendrinant ESTT išvadas, galima teigti, jog piktnaudžiavimui pripažinti reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas.

¹⁵³ Generalinio Advokato M. Poiare Maduro 2005-04-07 išvada byloje C-255/02 (*Halifax plc*), [70 punktas, taip pat išvada].

IŠVADOS

1. Apmokestinamojo asmens įvykdytas realus prekių įsigijimas ir jų panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje išreiškia visą PVM sistemos esmę ir sudaro pagrindą teisei į PVM atskaitą atsirasti. Todėl nustačius, kad prekės ir (arba) paslaugos kaip PVM objektas faktiškai buvo įsigytos ir panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje, reikia konstatuoti jog teisės į PVM atskaitą esminis (materialus) reikalavimas yra įvykdytas. Atsirado pagrindas (prielaida) teisei į PVM atskaitą.

2. Apmokestinamasis asmuo išsaugo teisę į PVM atskaitą ir tuo atveju, kai jis PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas įsigijo ketindamas vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tačiau dėl objektyvių priežasčių tos veiklos taip ir ne pradėjo vykdyti, t. y. nesudarė nei vieno apmokestinamojo sandorio. Tačiau būtinos trys sąlygos: pirma, apmokestinamasis asmuo turi būti pasiruošęs objektyviais įrodymais pagrįsti savo ketinimą vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą; antra, perkamos prekės ar paslaugos turi būti tiesiogiai susijusios su ketinama vykdyti PVM apmokestinama veikla; ir trečia, asmuo nedalyvauja PVM sukčiavime ir nepiktinaudžiauja teise. Būtent prekių ar paslaugų įsigijimas, kai jį vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, sąlygoja bendros PVM sistemos ir atitinkamai atskaitos mechanizmo taikymo pradžią. Tuo tarpu pats įsigytų prekių ir paslaugų naudojimas ar ketinimas naudoti paprasčiausiai lemia PVM direktyvos pagrindu atsirandančios pradinės PVM atskaitos apimtį.

3. Viena vertus, reikalavimas turėti rašytinės ar elektroninės formos dokumentą, kuriame būtų pateikta informacija, reikalinga užtikrinti teisingą PVM taikymą, galimybę mokesčių administratoriui atlikti patikrinimą ir identifikuoti įvykusią ūkinę operaciją, yra formalus. Tačiau kita vertus, PVM sąskaita faktūra atlieka ūkinės operacijos realumo įrodomąją funkciją. Ji yra tarsi bilietas teisei į PVM atskaitą įgyvendinti. Nors PVM sąskaita faktūra neabejotinai vertintina kaip pagrindinis, ar net specialus įrodymas šiame kontekste, tačiau jeigu apmokestinamasis asmuo, neturėdamas šio specialaus įrodymo, kitais objektyviais įrodymais pagrindžia esminių teisės į PVM atskaitą reikalavimų įvykdymą, atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą būtų nesuderinamas su PVM neutralumo principu. Tai atitiktų LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartyje įtvirtintą nuostatą, grindžiamą turinio viršenybės prieš formą principu, jog lemiamą reikšmę įgyvendinant teisę į PVM atskaitą turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos išforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais.

4. Kiekvienu atveju, kai apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą įgyvendinimas yra siejamas su tam tikrų formalių veiksmų (pvz., susijusių su pranešimu apie apmokestinamojo asmens veiklos pradžią, pasikeitimą ar pabaigą, įskaitant registraciją PVM mokėtoju) atlikimu per protingą terminą, išvada dėl šio kriterijaus turi būti padaroma atsižvelgiant į tokių veiksmų atlikimo prasmę

bei tikslus, priežastis, dėl kurių buvo pažeistas PVM įstatymo reikalavimas atlikti tam tikrus formalius veiksmus, bei šios prievolės nevykdymo pasekmės nurodytų tikslų atžvilgiu.

5. Nuo 2013-01-01 įsigaliojo 2011 m. gruodžio 20 d. PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. XI-1817¹⁵⁴, kuriuo PVM įstatymas buvo papildytas 63¹ straipsniu, suteikiančiu teisę PVM mokėtoju neįregistruotam apmokestinamajam asmeniui į PVM atskaitą įtraukti įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir paslaugų, šio asmens faktiškai panaudotų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ar importo PVM, laikantis šio skyriaus nuostatų ir šiame straipsnyje nustatytų apribojimų. Sistemškai vertinant šias nuostatas, daroma išvada, jog bet kuris asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, neturės teisės atskaityti pirkimo PVM tų prekių ir paslaugų ar jų dalies atžvilgiu, kurios yra skirtos, tačiau faktiškai dar nepanaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai. Apmokestinamojo asmens, vykdančio PVM apmokestinamą veiklą, teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentas ir jos apimtis turėtų būti tokia pati, neatsižvelgiant į tai, ar jis valstybės nustatytomis priemonėmis pranešė apie savo kaip apmokestinamojo asmens veiklos pradžią, ar ne. Todėl PVM įstatymo 63¹ straipsnyje įtvirtinta PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą įgyvendinama netinkamai. Teisė į atskaitą turėtų būti suteikta visa apimtimi ir iš karto, jeigu jo įsigytos (importuotos) prekės ar paslaugos yra skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai.

6. Apmokestinamojo asmens nesąžiningumas (dalyvavimas su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje) ir apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas teise yra du skirtingi vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys teisės į PVM atskaitą ribojimo atvejai, kurie nustatomi esant skirtingoms faktinėms situacijoms.

7. Sąžiningumo koncepcija paprastai taikoma tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais priešingais teisei veiksmais, pavyzdžiui, klaidingų ar melagingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu, neteisėtu kito asmens PVM mokėtojo kodo naudojimu, realių sandorių sudarymu, siekiant nesumokėti į valstybės biudžetą iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM. Pažymėtina, jog visi nurodyti veiksmai, kuriems esant yra taikomas sąžiningumo kriterijus, iš esmės yra tapatūs aplinkybėms, kuriomis pasireiškia PVM sukčiavimas baudžiamosios teisės prasme.

8. Piktnaudžiavimo teise koncepcija taikoma tais atvejais, kai apmokestinamieji sandoriai yra realiai vykdomi, jiems yra įforminami visi apskaitos dokumentai, jų eiga atitinka apskaitos dokumentuose nurodytas sąlygas, tačiau jiems būdingas visiškai dirbtinis pobūdis. Todėl piktnaudžiavimas pasireiškia kaip dirbtinai sukurta sandorių, kurių formalus atlikimas yra prielaida

¹⁵⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5-1, 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71-1, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir Įstatymo papildymo 63-1, 78-1, 89-1 straipsniais įstatymas (Žin., 2011, Nr. 161-7616)

mokestinei naudai atsirasti, grandinė, nes vykdant ūkines operacijas yra siekiama pasinaudoti Bendrijos ar nacionalinių teisės aktų teikiama nauda.

9. Sukčiavimo byloje, kai įrodinėjamas apmokestinamojo asmens žinojimas ar turėjimas žinoti apie tai, kad jo sudaromas apmokestinamasis sandoris yra dalyvavimas PVM sukčiavime, ESTT nauja praktika įrodinėjimo naštos paskirstymo nepakeitė. Mokesčių administratoriui pateikus objektyvius įrodymus, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog jo sudarytas sandoris, kurio pirkimo PVM jis siekia atskaityti, susijęs su PVM sukčiavimu, Pirkėjas neteks teisės jį atskaityti, jeigu neįrodys, kad ėmėsi protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromas sandoris neįtraukia jo į PVM sukčiavimą.

10. Priemonėmis, kurių gali būti protingai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens tam, kad jis įsitikintų, jog jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į mokestinį sukčiavimą, laikytinos priemonės, kurių toks asmuo imasi savo įprastoje komercinėje veikloje, t. y. veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas. Pagal šį principą iš apmokestinamojo asmens neturi būti reikalaujama atlikti kontrolės ar tikrinimo veiksmų, kurie nėra įprasti ir būtini jo komercinei veiklai vykdyti. Be to, remiantis pateikiamomis formuluotėmis, naudojamos priemonės jas naudojančiam konkrečiam asmeniui turi suteikti tokią informaciją ir tokį jos kiekį, kokio pakaktų apdairiam ir rūpestingam savo srities verslininkui įsitikinti (būti užtikrintam), kad jo sudaromas sandoris nėra susijęs su PVM sukčiavimu.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis, 1957.03.25.
2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006.12.11, P.1).
3. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977.06.13, P.1).
4. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL P 71, 14.4.1967, p. 1301).
5. 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir procedūros (OL P 71, 1967.4.14, P.1303–1312).
6. 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 (OL L 320, 1969.12.20, p. 34–35).
7. Biudžeto sandaros įstatymas (Žin., 1990, Nr. 24-596; 2004, Nr. 4-47).
8. 2013 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Žin., 2012, Nr. 153-7823).
9. 2012 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Žin., 2011, Nr. 163-7741).
10. 2011 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Žin., 2010, Nr. 151-7712).
11. 2010 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Žin., 2009, Nr. 152-6822).
12. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Lietuvos Aidas, 1992, Nr. 220; Žin., 1992, Nr. 33-1014).
13. Mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243)
14. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 1994, Nr. 3; 1994, Nr. 28-490).
15. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 35-1271; Nr. 40; Nr. 46; Nr. 48).
16. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5(1), 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71(1), 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir Įstatymo papildymo 63(1), 78(1), 89(1) straipsniais įstatymas (Žin., 2011, Nr. 161-7616).

17. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19, 31, 32, 60, 64, 71, 80, 81, 91 straipsnių ir 1 priedo pakeitimo įstatymas (Žin., 2012, Nr. 153-7828).
18. Mokesčių administravimo įstatymas (Žin. 2004, Nr. 63-2243).

Teisės aktų komentarai, aiškinamieji raštai

19. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (Registracijos Nr. KD-5644, 2013-02-05).
20. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (Registracijos Nr. KD-5672, 2011-11-23).
21. Mokesčių administravimo įstatymo projekto Aiškinamasis raštas (2004-01-15 Nr. IXP-3196).
22. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 51, 14, 19, 31, 32, 43, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 71(1) straipsnio pavadinimo pakeitimo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir Įstatymo papildymo 63(1), 78(1), 89(1) straipsniais įstatymo projekto Aiškinamasis raštas (2011-10-14, Nr. XIP-3721).
23. Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19, 31, 32, 60, 64, 71, 80, 81, 91 straipsnių ir 1 priedo pakeitimo įstatymo projekto ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 24 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Aiškinamasis raštas (2012-10-17 XIP-4919, XIP-4920).
24. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2010-12-23 informacinis pranešimas Nr. (18.2-31-2)-R-12273 dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-385/09.

Specialioji literatūra

25. **Adams S. Th.** Fundamental Problems of Federal Income Taxation / The Quarterly Journal of Economics, Vol. 35, No. 4 (Aug., 1921), Oxford University Press, P. 527-556. URL: <http://www.jstor.org/stable/1882424>.
26. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. Technologija, 2005. – 338 p. – ISBN 9955-09-815-5
27. **Larking B.** International Tax Glossary / 5th ed. IBFD, 2005. – 514 p. – ISBN 90-76078-83-1
28. **Laucius, G.** Teisės į PVM atskaitą ir prievolės registruotis PVM mokėtoju santykis pridėtinės vertės mokesčio raidos kontekste: magistro darbas: – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009. – 78 p. – URL: http://vddb.laba.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:E.02~2009~D_20100224_104841-25561/DS.005.0.02.ETD [žiūrėta 2012-03-08].
29. **Lindholm R. W.** The Origin of the Value-Added Tax / 6 Journal of Corporation Tax Law 1980, No. 1, p. 11. – URL:

<http://heionline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=heinjournals/jcorl6&div=10&id=&page=> [žiūrėta 2012-03-18]

30. **Medeliene A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. VĮ Registrų centras, 2011. – 760 p. – ISBN 978-9955-30-093-9
31. **OECD** International VAT/GST Guidelines. Guidelines On Neutrality. Committee on Fiscal Affairs, 2011-06-28.
32. **Prammer D.** Taxation papers – Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011. – 55 p. – URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_29_en.pdf – ISBN 978-92-79-22470-6
33. **Shenk A., Oldman O.** Value Added Tax: A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2007. – 570 p. – ISBN 978-0-521-85112-1
34. **Terra B.J.M, Kajus J.** A Guide to the European VAT Directives / Vol. 1: Introduction to European VAT. IBFD, 2007. – 1116 p. – ISBN 978-90-8722-004-4
35. **Terra B.J.M, Kajus J.** Guide to the European VAT Directives: commentary on the value added tax of the European Community. Amsterdam, IBFD Publications, August 1996.
36. **Feria, R.** The EU VAT System and the Internal Market – Vol. 16 in the Doctoral Series. IBFD, 2009. – 382 p., – ISBN 978-90-8722-047-1.

Teismų praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai:

37. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1988-03-08 sprendimas byloje *Société Lelesportefeuille „Intiem“ CV v. Staatssecretaris van Financiën* (165/86) 1988 01471.
38. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1982-10-26 sprendimas byloje **Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg**, (240/81) 1982 03699.
39. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1984-02-28 sprendimas byloje **Senta Einberger II v. Hauptzollamt Freiburg**, (294/82) 1984 01177.
40. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1996-12-05 sprendimas byloje *John Reisdorf v. Finanzamt Köln-West* (C-85/95), 1996 I-06257.
41. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1988-07-14 sprendimas sujungtose bylose *Léa Jorion (née Jeunehomme)* (123/87) ir *Société anonyme d'étude et de gestion immobilière 'EGI'* (330/87) v. Belgian State, 1988 04517.

42. Generalinio Advokato Sir Gordon Slynn 1988-05-31 išvada sujungtose bylose *Léa Jorion (née Jeunehomme)* (123/87) ir *Société anonyme d'étude et de gestion immobilière 'EGI'* (330/87) v. *Belgian State*.
43. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel* (C-439/04) prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė (C-440/04) prieš *Recolta Recycling SPRL*, 2006 I-06161.
44. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, 2006 I-01609.
45. Generalinio Advokato M. Poiares Maduro 2005-04-07 išvada byloje C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*.
46. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000-12-14 sprendimas byloje C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, 2000 I-11569.
47. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1998-05-12 sprendimas byloje C-367/96 *Alexandros Kefalas and Others v. Elliniko Dimosio (Greek State), Organismos Ikonomikis Anasinkrotisis Epikhiriseon AE (OAE)*, 1998 I-02843.
48. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1996-02-29 sprendimas byloje C-110/94 *Intercommunale voor Zeewaterontziltling (Inzo), v. Belgian State*, 1996 I-00857.
49. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2008-07-10 sprendimas byloje C-25/07 *Alicja Sosnowska, v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu*, 2008 I-05129.
50. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03), *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) v. *Commissioners of Customs & Excise*.
51. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2004-03-03 sprendimas byloje C-395/02 *Transport Service NV, v. Belgische Staat*, 2004 I-01991.
52. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000-06-08 sprendimas byloje C-396/98 *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR, v. Finanzamt Paderborn*, 2000 I-04279.
53. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1988-09-21 sprendimas byloje C-50/87 *Commission of the European Communities v. French Republic*, 1988 I-04797.
54. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010-10-21 sprendimas byloje C-385/09 *Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, 2010 I-10385.

55. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1985-02-14 sprendimas byloje C-268/83 *D. A. Rompelman and E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën [Minister for Finance]*. 1985 00655.
56. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000-06-08 sprendimas byloje C-400/98 *Finanzamt Goslar v. Brigitte Breitsohl*, 2006 I-04191.
57. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006-10-03 sprendimas byloje C-475/03 **Banca popolare di Cremona Soc. coop, arl** v. Agenzia Entrate-Ufficio Cremona. 2006 ECR I-9373.
58. Generalinio advokato F. G. Jacobs 2005-03-17 išvada byloje C-475/03 **Banca popolare di Cremona Soc. coop, arl** v. Agenzia Entrate-Ufficio Cremona.
59. Generalinės advokatės Christine Stix-Hackl 2006-03-14 išvada byloje C-475/03 **Banca popolare di Cremona Soc. coop, arl** v. Agenzia Entrate-Ufficio Cremona.
60. Generalinio advokato Pedro Cruz Villalon 2013-02-28 išvada byloje C-388/11 *Société Le Crédit Lyonnais v. Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État*.
61. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007-09-27 sprendimas byloje C-146/05 **Albert Collée** v. Finanzamt Limburg an der Lahn. 2007 ECR I-07861.
62. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2009-10-29 sprendimas byloje C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*. 2009 I-10413.
63. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000-03-21 sprendimas sujungtose bylose C-110/98 – C-147/98 **Gabalfriša SL and Others** v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). 2000 I-01577.
64. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012-03-29 sprendimas byloje C-414/10 **Véleclair SA** v. Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat. [ETT praktikos rinkinyje dar nepaskelbtas].
65. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012-07-12 sprendimas byloje C-284/11 **EMS-Bulgaria TRANSPORT OOD** v. *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv*. [ETT praktikos rinkinyje dar nepaskelbtas].
66. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012-07-19 sprendimas byloje C-263/11 **Ainārs Rēdlihs** v. *Valsts ieņēmumu dienests*. [ETT praktikos rinkinyje dar nepaskelbtas].
67. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 **Mahagében kft** v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) ir Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11). [ETT praktikos rinkinyje dar nepaskelbtas].
68. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012-09-06 sprendimas byloje C-324/11 **Gábor Tóth** v. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* [ETT praktikos rinkinyje dar nepaskelbtas].

69. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012-12-06 sprendimas byloje C-285/11 „**Bonik** EOOD v. Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite . [ETT praktikos rinkinyje dar nepaskelbtas].

Lietuvos teismų sprendimai:

70. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997-07-10 nutarimas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Žin., 1997, Nr. 67-1696).

71. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000-03-15 nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui (Žin., 2000, Nr. 23-585).

72. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27¹ straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai (Žin., 2003, 109-4887).

73. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-09-02 nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15 straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija) (Žin., 2004, Nr. 135-4903).

74. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2001-05-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-453/2000 (V. M. individuali įmonė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

75. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004 (UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
76. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-02-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-139/2005 (J. Valionienės firma „Egstama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
77. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006-08-25 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-1242/06 (UAB „Neiluva“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
78. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006-11-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁰³-1845-06 (UAB „Būdava“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
79. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2007-02-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007 (UAB „Pajūrio mediena“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
80. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2007-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-301/2007 (M. V. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
81. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2007-09-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-711/2007.
82. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2008-10-29 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1659/2008 (UAB „Eurostatybų koncernas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
83. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2008-10-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1778/2008 (UAB „Ortopedijos technika“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
84. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2008-12-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-1890/2008
85. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2009-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A²⁶¹-193/2009 (UAB „Telum“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
86. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2009-09-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-871/2009 (V. K. Individuali įmonė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

87. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-12-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1379/2009 (UAB „Jungtinis duonos centras“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
88. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-01-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-195/2010 (UAB „Monrema“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
89. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-09-03 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-830/2010 (UAB „Gelžbetonio gaminiai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
90. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2011-12-01 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-3146/2011 (UAB „AMŽ Baltic“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
91. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2011-04-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-8/2011 (Pareiškėja E. L. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
92. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2012-04-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1474/2012 (Pareiškėja V. B. K. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
93. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2007-04-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-345/2007 (UAB „Alsva“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
94. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2010-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-404/2010 (UAB „Dextera“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
95. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012-05-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1566/2012 (UAB „Resota“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
96. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 (UAB „Mevex“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
97. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013-03-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-371/2013 (UAB „Neilas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).
98. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013-03-20 nutartis administracinėje byloje Nr. P⁶⁰²-64/2013 (UAB „Kusakoski“ prašymas atnaujinti procesą administracinėje byloje pagal UAB

„Kuusakoski“ skundą Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

99. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012-09-07 Teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose (Baudžiamojo kodekso 182 straipsnis) apžvalga Nr. AB-36-1. Teismų praktika 36, p. 394–436.

Straipsniai internete

100. **Owens J., Battiau P.** VAT's next half century: Towards a single-rate system? OECD, 2011; http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html [žiūrėta 2012-03-11]

101. **Lindholm R. W.** The Origin of the Value-Added Tax / 6 Journal of Corporation Tax Law, 1980, No. 1, p. 11. <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/jcorl6&div=10&id=&page=> [žiūrėta 2012-03-10]

102. **Owens J.** Improving performance of VAT systems. World Commerce Review. Vol. 5, Issue 3, September 2011. <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/48826272.pdf> [žiūrėta 2012-10-28]

Santrauka

PVM atskaitos mechanizmas yra bendros PVM sistemos pagrindas. Būtent šio mechanizmo dėka užtikrinama, kad mokestis būtų visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir paskirstymo procese iki galutinio prekių tiekimo etapo, atžvilgiu, neatsižvelgiant į operacijų skaičių, o šio mokesčio našta tektų tik galutiniam prekių ir paslaugų vartotojui.

ESTT ne kartą yra konstatavęs, jog teisė į pirkimo PVM atskaitą turi būti suteikta, jeigu yra įvykdyti esminiai reikalavimai, net jei kai kurių formalių reikalavimų apmokestinamieji asmenys ir neįvykdė. Taigi darbe nagrinėjami teisės į PVM atskaitą reikalavimai (prekes įsigyti ir jas panaudoti, PVM sąskaita faktūra bei registracija PVM mokėtoju) ir jų reikšmė, siekiant atskleisti PVM atskaitos ypatumus.

Lietuva po ESTT sprendimo paskelbimo *Nidera* byloje pakeitė savo teisinį reglamentavimą, suteikdama teisę PVM mokėtoju neįsiregistravusiam asmeniui atskaityti pirkimo PVM. Tačiau nepagrįstai šią teisę riboja tik faktiškai panaudotų prekių atžvilgiu.

EBPO ekspertai nurodo, jog didelės biudžeto pajamos prarandamos dėl nesąžiningos veiklos (sukčiavimo, piktnaudžiavimo). Todėl darbe taip pat nagrinėjami teisę į PVM atskaitą ribojantys veiksniai – sukčiavimas PVM srityje ir piktnaudžiavimas teise.

Darbe didžiąja dalimi remiamasi ESTT bei LVAT sprendimais, PVM direktyva bei PVM įstatymu. Iš mokslinės literatūros paminėtinas Terra B., Kajus J.

Summary

VAT deduction is the fundamental principle of common VAT system. Deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of value-added tax therefore ensures that all economic activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject to VAT, are taxed in a wholly neutral way.

ECJ has stated that the principle of VAT neutrality requires deduction of input tax to be allowed if the substantive requirements are satisfied, even if the taxable person has failed to comply with some of the formal requirements. Accordingly this Master thesis examines various requirements (e.g. acquisition of goods or services and the use of them for the taxable activity; condition to hold an invoice; obligation to register for VAT purposes) and importance of them on the right to deduct, thus in such a way to disclose the peculiarities of the deduction.

In the light of the decision of ECJ in the case C-385/09 (*Nidera*) Lithuania has changed national VAT regulation to grant the right to deduct for non-registered as a VAT payer. However the right was limited only to deduction of actually used goods or services.

OECD experts announce the big VAT gap between actual VAT revenues and what they would have been with full compliance, if there is no fraudulent activity. Accordingly this Master thesis examines VAT fraud and 'abuse of rights' concepts.

Master thesis is grounded by the analysis of ECJ and Supreme Administrative Court of Lithuania cases, VAT Directive and the Law on VAT, as well as Terra B., Kajus J. books.