

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

LORETA VINCIŪNAITĖ
(Finansų teisės studijų programa, 62401S102)

**EUROPOS TEISINGUMO TEISMO BYLOS PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO
KLAUSIMAI IR JŲ TAIKYMAS LIETUVOJE**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė –
lekt. Justė Tušaitė

Konsultantas –
doc.dr. Algirdas Miškinis

Vilnius, 2008

Turinys

Įvadas.....	3
1. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais ištakos.....	6
1. 1. Pridėtinės vertės mokesčio atsiradimo istorinė apžvalga ir harmonizavimo Europos Sąjungos lygiu priežastys ir svarba.....	6
1. 2. Europos Teisingumo Teismo vaidmuo, įvedus pridėtinės vertės mokestį Europos Sąjungos valstybėse narėse.....	11
2. Europos Teisingumo Teismo praktika pridėtinės vertės mokesčio srityje.....	13
2. 1. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamų sandorių sąvokos ypatumai.....	13
2. 2. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamų asmenų ypatumai.....	19
2. 3. Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamoji vertė.....	23
2. 4. Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamasis momentas.....	26
2. 5. Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos, kaip esminio elemento, charakteristika.....	27
3. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais įtaka pridėtinės vertės mokesčio taikymui Lietuvoje.....	35
3. 1. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio srityje reikšmė pridėtinės vertės mokesčio teisės aktų raidai Lietuvoje.....	35
3. 2. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais taikymas mokestiniuose ginčuose.....	38
Išvados.....	54
Literatūros sąrašas.....	57
Santrauka.....	63
Summary.....	64

Ivadas

Pridėtinės vertės mokestis – vienas iš plačiausiai pasaulio mokesčių sistemose naudojamų netiesioginių mokesčių, kuris yra harmonizuotas Europos Sąjungos valstybėse narėse, siekiant panaikinti mokestines kliūtis laisvam prekių ir paslaugų judėjimui. Šis mokestis yra pagrindinis netiesioginis mokestis visose Europos Sąjungos šalyse. Nuo Europos Teisingumo Teismo įkūrimo iki šių dienų buvo išnagrinėta tūkstančiai bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais, tai leidžia spręsti, jog šio mokesčio taikymas Europos Sąjungos valstybėse narėse yra pakankamai sudėtingas ir problemiškas. Europos Teisingumo Teismas ypač prižiūri pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimą Europos Sąjungos šalyse, nes šis mokestis turi esminės reikšmės kuriant vidaus rinką be sienų. Europos Teisingumo Teismo sprendimų galia neapsiriboja jų taikymu tik tarp bylos šalių, kurias tokie sprendimai įpareigoja. Į Europos Teisingumo Teismo pateiktus išaiškinimus pridėtinės vertės mokesčio srityje atsižvelgia ir tie subjektai, kuriems atitinkami sprendimai ir nėra skirti. Tai padeda geriau suvokti pridėtinės vertės mokesčio nuostatų prasmę ir tinkamai jas taikyti.

Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis yra reguliuojamas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymu, kuris suderintas su Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio nuostatomis. Lietuvai tapus Europos Sąjungos valstybe nare, tapo ypač svarbi Europos Teisingumo Teismo praktika pridėtinės vertės mokesčio srityje. Todėl mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos remiasi Europos Teisingumo Teismo pridėtinės vertės mokesčio nuostatų išaiškinimais.

Temos aktualumą apibūdina tai, kad ji yra beveik negvildenta. Literatūroje analizuota tik pridėtinės vertės mokesčio charakteristika, atskiri pridėtinės vertės mokesčio aspektai, jų taikymas Lietuvoje, tačiau kokia būtent Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio srityje įtaka, ar jos Lietuvoje yra taikomos ir kaip tai daroma, nagrinėta nėra.

Tyrimo objektas – Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais analizė ir jų taikymo Lietuvoje ypatumai. Atsižvelgiant į tai, kad Europos Teisingumo Teismo praktika šio mokesčio srityje yra ypač gausi, tyrimo objektas apima atskirų Europos Teisingumo Teismo išaiškintų pridėtinės vertės mokesčio aspektų – apmokestinamųjų sandorių sąvokos, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento, pridėtinės vertės mokesčio atskaitos – analizę. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais taikymas Lietuvoje apima šių bylų įtakos ypatumus, Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei Mokestinių ginčų komisijai nagrinėjant mokestinius ginčus, susijusius su PVM.

Tyrimo dalykas – Europos Teisingumo Teismo bylų atskirais pridėtinės vertės mokesčio aspektais analizė ir Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio srityje taikymas Lietuvoje nagrinėjant mokestinius ginčus.

Tyrimo tikslas – remiantis kompleksine teisės normų, teisminės praktikos analize, išnagrinėti, kaip Europos Teisingumo Teismas aiškina šiuos pridėtinės vertės mokesčio aspektus: apmokestinamųjų sandorių sąvoką, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento, pridėtinės vertės mokesčio atskaitos nuostatas. Taip pat atskleisti, ar Europos Teisingumo Teismo išaiškinimai, susiję su šiuo mokesčiu, yra taikoma Lietuvoje, Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei Mokestinių ginčų komisijai nagrinėjant mokestinius ginčus.

Siekiant užsibrėžto tikslo, keliami šie **tyrimo uždaviniai**:

1. Atskleisti pridėtinės vertės mokesčio ištakas, šio mokesčio harmonizavimo Europos Sąjungos valstybėse narėse priežastis, tikslus ir svarbą.
2. Atskleisti, koks yra Europos Teisingumo Teismo vaidmuo, įvedus pridėtinės vertės mokestį, ir jo sprendimų praktinė reikšmė.
3. Atskleisti Europos Teisingumo Teismo praktikos ypatumus pridėtinės vertės mokesčio klausimais, kokia praktika šio teismo yra formuojama atskirais pridėtinės vertės mokesčio aspektais – apmokestinamųjų sandorių, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento, pridėtinės vertės mokesčio atskaitos – atžvilgiu.
4. Išsiaiškinti bei atskleisti, kokia Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais įtaka Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčio klausimus, raidai.
5. Išsiaiškinti, ar Europos Teisingumo Teismo bylose, susijusiose su pridėtinės vertės mokesčiu, šio teismo pateikti išaiškinimai yra taikomi nagrinėjant mokestinius ginčus Lietuvoje.

Tyrimo hipotezė – į Europos Teisingumo Teismo praktiką pridėtinės vertės mokesčio srityje, nagrinėjant mokestinius ginčus Lietuvoje yra atsižvelgiama.

Tyrimo šaltiniai. Darbe remtasi pridėtinės vertės mokestį reglamentuojančiais teisės aktais: Europos Sąjungos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, Europos Bendrijų steigimo sutartimi, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu. Taip pat naudotasi Vyriausybės nutarimais, finansų ministro įsakymais, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymais. Kita šaltinių grupė – teismų praktika, tai yra Europos Teisingumo Teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio klausimais, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo administracinės bylos. Darbe remtasi ir teisės doktrina. Nors ši tema ir nėra plačiai tiesiogiai

nagrinėta teorijoje, tačiau ji buvo paliesta šių lietuvių autorių: E. Buškevičiūtės, R. Stačioko. L. Šapalienės. Kai kuriais aspektais ši tema analizuota ir užsienio autoriaus A. Arnul.

Darbe naudojami šie teoriniai ir empiriniai **tyrimo metodai**: istorinis, dokumentų analizės, apibendrinimo, sisteminės analizės.

Istorinis metodas naudojamas, siekiant atskleisti pridėtinės vertės mokesčio atsiradimo sąlygas, Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais prigimtį. Taip pat šis metodas naudojamas atskleidžiant teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokestį, raidą Lietuvoje.

Apibendrinimo metodas buvo naudojamas apibendrinant literatūrą, kuria remtasi, teiginius, formuluojant išvadas darbe.

Remiantis dokumentų analizės metodu, analizuojami teisiniai dokumentai – Europos Sąjungos teisės aktai, Lietuvos Respublikos įstatymai bei poįstatyminiai teisės aktai, teismų sprendimai.

Sisteminės analizės metodo naudojimą lemia tai, jog teisės normos turi būti aiškinamos kaip vientisa sistema, susijusi tarpusavio ryšiais, o ne atsietai viena nuo kitos.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys skyriai ir išvados. Pirmajame skyriuje apžvelgiama pridėtinės vertės mokesčio istorinė raida, teisinis reglamentavimas Lietuvoje ir Europos Sąjungoje. Taip pat nagrinėjama šio mokesčio harmonizavimo Europos Sąjungoje svarba ir priežastys. Aptariamas Europos Teisingumo Teismo vaidmuo, įvedus pridėtinės vertės mokestį, šio teismo sprendimų galia. Antrasis skyrius apima Europos Teisingumo Teismo išaiškinimų pridėtinės vertės mokesčio srityje nagrinėjimą. Trečiasis skyrius skirtas Europos Teisingumo Teismo bylų šio mokesčio klausimais teisės aktų raidai ir taikymo ypatumams Lietuvoje, nagrinėjant mokestinius ginčus, reikšmei atskleisti.

1. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais ištakos

1.1. Pridėtinės vertės mokesčio atsiradimo istorinė apžvalga ir harmonizavimo Europos Sąjungos lygiu priežastys ir svarba

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) – tai netiesioginis mokestis, kurį Europos Sąjungos valstybės narės bendrojoje rinkoje taiko nuo septintojo dešimtmečio pabaigos, nes jis neiškraipo ūkio veiklos, suteikia daugiau galimybių nustatyti ir pašalinti ekonominę veiklą iškreipiančias eksporto subsidijas.¹ Istorinę PVM apžvalgą galima pradėti nuo to, kad šį mokestį išrado prancūzas M. Lore, kuris aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoje apyvartos mokesčio. Prancūzijoje PVM galutinai buvo įvestas 1968 m. Vokietija tapo antrąja valstybe, kuri pradėjo taikyti PVM. Prie šio mokesčio plitimo prisidėjo ir Europos Ekonominės Bendrijos 1967 m. priimtos I ir III Direktyvos, pagal kurias šios bendrijos šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. 1987 m. buvo nustatyti Europos Sąjungos narių vienodi apmokestinimo kriterijai, o 1992 m. panaikintas PVM rinkimas, pereinant Europos Sąjungos šalių sienas. Daugelis valstybių PVM įsivedė palyginti neseniai. Pavyzdžiui, Slovakija, Čekija, Estija, Latvija – 1993 m., Argentina – 1985 m. Istorijoje nėra žinoma atvejo, kai teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas ir daugelyje šalių taptų pagrindiniu vartojimo mokesčiu.² PVM tapo labai populiarus, nes 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, lengva jį surinkti, ypač kai yra vienas tarifas.³ PVM yra toks populiarus, nes atitinka keturis esminius apmokestinimo principus: teisingumą, ekonominį efektyvumą, administravimo paprastumą, mokestinių įplaukų produktyvumą ir elastingumą.⁴ Daugelis mokesčių specialistų mano, jog PVM yra pakankamai efektyvus mokestis.

Lietuvoje PVM pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui. PVM iki 2002 m. liepos 1 d. reglamentavo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, priimtas 1993 m. ir daugybė jo pakeitimų bei papildymų, taip pat Finansų ministerijos parengta „PVM apskaičiavimo ir mokėjimo instrukcija“. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, įsigaliojęs 2002 m. liepos 1 d., įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas, tačiau į įstatymą dar nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik

¹ Vitkus G. Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas. – Vilnius: Eugrimas, 2002. P. 212.

² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 84.

³ Ten pat.

⁴ Smalakienė E. Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai // Jurisprudencija. 2004, Nr. 51 (43). P. 64.

Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi.⁵ 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, kuris galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.⁶ Kalbant apie PVM atsiradimą Lietuvoje, reikia pastebėti, kad šio mokesčio įgyvendinimas nėra lengvas procesas. Jį įvedus, Lietuvoje tai pajuto ir prekybininkai, gamintojai, ir vartotojai, taip pat mokesčių mokėtojai. Pradėjus taikyti PVM, nebuvo sumažinti ar panaikinti kiti mokesčiai, todėl žymiai išaugo prekių kainos, o jų nekompensavo nei didinami atlyginimai, nei kitos lengvatos. Taigi sunkiausia mokesčio našta teko būtent vartotojams, nes pirmo būtinumo prekes jie vis tiek perka, ir už aukštesnę kainą.⁷

PVM harmonizavimas Europos Sąjungoje istoriškai buvo pradėtas nuo to, kad septintajame dešimtmetyje Europos Komisija paskyrė ekspertų grupę (Neumarko komitetą), nurodydama jiems pateikti harmonizavimo metodų rekomendacijas. 1963 m. Neumarko komitetas rekomendavo įvesti visose valstybėse narėse PVM. Šis mokestis, palyginti su kitais mokesčiais, geriau užtikrina taupymo, investavimo, darbo sprendimų neutralumą (ypač kai mokesčio bazė plati ir vienodos mokesčių normos), patiriami mažesni šio mokesčio administravimo kaštai.⁸ Vadovaujantis apmokestinimo vietoje principu, PVM užtikrina aiškesnį mokesčių taikymą pasienyje - „gerai matomi“ grąžinami mokesčiai eksportui ir importo apmokestinimas.⁹ PVM apmokestinama pridėamoji vertė. PVM nėra sąnaudų elementas, nes šį mokestį sumoka galutinis vartotojas, įgydamas produktą. Bendrija priėmė Neumarko komiteto siūlymus PVM įvesti visose šalyse narėse. PVM buvo įvestas dviem pakopomis. Pirmasis etapas – 1967 m. visose valstybėse narėse įvestas bendras vartojimo mokestis. Iš pradžių mokesčių harmonizavimas reiškė tik bendros struktūros adaptavimą, o bendras PVM dydis nebuvo akcentuojamas. 1977 metais Tarybos Šeštojoje direktyvoje 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji PVM direktyva) nurodytos šio mokesčio priėmimo ir įgyvendinimo pagrindinės nuostatos ir principai bei administracinio pobūdžio priemonės.¹⁰ 1987 m. Europos Komisija pasiūlė planą, kaip netiesioginių mokesčių harmonizavimo pasiekti unifikuotoje rinkoje iki 1992 m. pabaigos. Šie pasiūlymai rėmėsi riboto originalumo principu; numatyta pasiekti apytikriai vienodą mokesčio dydį kaip būtiną sąlygą,

⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. IX – 1960.

⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 86.

⁸ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 282.

⁹ Ten pat.

¹⁰ 1977 m. gegužės 17 d Tarybos Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas// Specialusis leidinys. 1977, Nr. 1977/388.

siekiant panaikinti pasienio kontrolę bei konkurencijos deformacijas. Kartu pataisyta Šeštoji PVM direktyva – panaikintas mokesčio taikymas importuojamoms prekėms.¹¹

Europos Sąjungos apmokestinimo PVM tvarka yra griežtai reglamentuota. Taip yra todėl, kad šis mokestis turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų. Norint patobulinti vieningos rinkos funkcionavimą, Europos Sąjungoje yra harmonizuojamas PVM.¹² Europos Bendrijos steigimo sutartyje siekiama sukurti bendrąją rinką. Šioje sutartyje įtvirtinta nuostata, jog vienas iš Bendrijos siekių yra vidaus rinka, pasižyminti kliūčių laisvam prekių, asmenų, paslaugų, kapitalo judėjimui panaikinimu.¹³ Kalbant apie vidaus rinką be mokesčių kliūčių, kurios gali trukdyti laisvam prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimui, labai svarbus ir yra PVM suderinimas, nes ilgą laiką dėl nesuderinto PVM buvo trikdoma prekyba tarp Europos Sąjungos šalių. PVM harmonizuojamas Europos Sąjungoje dėl šių priežasčių: siekiama lygių konkurencijos sąlygų tarp Europos Sąjungos partnerių, eliminuojant mokesčio kliūtis; siekiama integracijos procesų pagreitinimo ir rinkos unifikavimo.¹⁴ PVM harmonizavimo tikslai sukelia trijų lygių procesus: fiskalinį neutralumą Europos Sąjungos vidaus prekyboje; administracinių procedūrų supaprastinimą; bendros rinkos sukūrimą, likviduojant fiskalines kliūtis ilgu laikotarpiu.¹⁵ PVM harmonizavimas Europos Sąjungoje yra vienas principinių tikslų skatinant tarptautinės prekybos liberalizavimą ir šalinant daugelį nuo seno egzistavusių protekcinį priemonių.¹⁶ Siekiant visiško PVM harmonizavimo, turi būti sureguliuoti visi neatitikimai tarp Europos Sąjungos narių mokesčių sistemų.¹⁷

Siekiant suvienodinti PVM įstatymus, parengtos Europos Sąjungos Pirmoji ir Šeštoji direktyvos, kurios buvo daug kartų keičiamos. Šiuo metu Šeštoji PVM direktyva pakeista naująja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva dėl PVM bendros sistemos).¹⁸ Naujos redakcijos direktyvos preambulėje nurodoma, jog ja nustatoma bendra PVM sistema. Pagal šios sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis. Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos yra nurodyti jos priėmimo tikslai. Ji numato, kad Šeštoji PVM direktyva keletą kartų buvo iš esmės keista. Dar kartą ją keičiant, ši

¹¹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 282.

¹² Arnall A. and others. European Union law. – London, 2006. P. 886.

¹³ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2004. Nr. 2 – 2.

¹⁴ Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998. P. 171.

¹⁵ Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998. P. 173.

¹⁶ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. P. 163.

¹⁷ Tax competition in Europe. – Wolfgang Schön European Association of tax law professors, 2003. P.47.

¹⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos // Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

direktyva išdėstoma nauja redakcija, siekiant aiškumo ir racionalumo tikslų: „siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principą, atitinkantį aiškų ir racionalų nuostatų išdėstymą, tikslinga direktyvą išdėstyti nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nors iš esmės tai nereikš galiojančių teisės aktų pakeitimų. Vis dėlto reikėtų padaryti nedaug esminių pakeitimų, kurie yra neatsiejami nuo direktyvos išdėstymo nauja redakcija.“ Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos akcentuojama PVM derinimo svarba, nurodant, jog apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas reikalingas, naudojant PVM sistemą, kuris panaikins veiksnius, galinčius iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu ar Europos Sąjungos lygiu¹⁹. Direktyva taip pat įtvirtina nuostatą, jog PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus. Dėl to vidaus rinkai ir valstybėms narėms yra naudinga sukurti bendrą sistemą, kuri būtų taikoma ir mažmeninės prekybos srityje.

Analizuojama direktyva numato, kad PVM sistemos derinimas tarp Europos Sąjungos šalių turi vykti palaipsniui, nes derinant apyvartos mokesčius valstybėse narėse atsiranda pokyčių mokesčių struktūroje ir pastebimos pasekmės biudžeto, ekonomikos ir socialinėje srityse. Taigi derinant tam tikrais etapais siekiama išvengti neigiamų padarinių nacionalinėms mokesčių sistemoms. Direktyvos dėl PVM bendros sistemos preambulėje taip pat akcentuojama tai, kad derinant PVM tarp valstybių narių, net jeigu PVM tarifai ir neapmokestinimo atvejai ir nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turi būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.²⁰ Pažymėtinas svarbus dalykas, kad Direktyva dėl PVM bendros sistemos ir Lietuvos Respublikos pridėtinė vertės mokesčio įstatymas yra tapatūs teisės aktai, visos šios direktyvos nuostatos yra perkeltos į nacionalinį teisės aktą.

Taigi nors kiekvienai Europos Sąjungos valstybei narei yra palikta teisė turėti savarankišką nacionalinę mokesčių sistemą, visgi kalbant apie PVM, šalys narės pritarė Europos Sąjungos kompetencijai reglamentuoti PVM. Europos Bendrijos steigimo sutartyje reguliuojamas netiesioginių mokesčių derinimo procesas.²¹ Šios sutarties 93 straipsnis įtvirtina nuostatą, kad Europos Taryba, remdamasi Europos Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl

¹⁹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

²⁰ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

²¹ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis //Valstybės žinios. 2004. Nr. 2-2.

netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino vidaus rinkai sukurti ir veikti. Siekiama, kad bendroje rinkoje būtų neiškreipta konkurencija, panaši į įprastinę konkurenciją vidaus rinkoje. Norint užtikrinti bendrąją rinką, reikia suderinti teisės aktus ir pašalinti veiksnius, kurie gali iškreipti konkurenciją. Neutralumas šioje srityje labai svarbus. Europos Teisingumo Teismas labai dažnai savo sprendimuose mini būtent fiskalinį neutralumą. Fiskalinio neutralumo principas, remiantis ETT praktika, yra vienas esminių PVM principų, kuris reiškia tai, jog 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.²² Šis principas, apmokestinant PVM, neleidžia diferencijuoti teisėtų ir neteisėtų sandorių, teisėtų bei neteisėtų prekių, teisėtų ir neteisėtų paslaugų teikimo. Ten, kur pasireiškia konkurencija tarp teisėto ir neteisėto sektoriaus, surenkant PVM, turi būti taikomas šis principas, o teisėti ir neteisėti sandoriai vertinami nešališkai.

PVM, kaip netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinama naujai sukurta produkto vertė, yra labai svarbus Europos Sąjungos biudžeto prasme, tai yra, PVM yra vienas iš pagrindinių Europos Sąjungos biudžeto pajamų šaltinių. Europos Sąjungos PVM taikymo principų įgyvendinimas yra viena iš narystės joje sąlygų, o su PVM susijusios direktyvos buvo įtrauktos į Baltąją knygą, skirtą asocijuotų Vidurio ir Rytų Europos valstybių pasirengimui integracijai į Sąjungos vidaus rinką.²³ Taigi visos Europos Sąjungos valstybės narės, taip pat ir šalys kandidatės turi laikytis PVM principų, siekiant užtikrinti bendros rinkos veikimą.

Apibendrinant PVM galima vadinti vieninteliu taip greitai išplitusiu pasaulyje mokesčiu, kuris dėl savo įtakos vidaus rinkai ir yra derinamas, norint išvengti kliūčių, susijusių su laisvu prekių ir paslaugų judėjimu. Toks PVM populiarumas gali būti paaiškinamas tuo, jog šis vartojimo mokestis yra patogus, siekiant surinkti kuo daugiau biudžeto pajamų, todėl jis ir yra vienas svarbiausių tiek nacionalinių biudžetų, tiek Europos Sąjungos biudžeto šaltinių.

²² Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2005. P. 171.

²³ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. P. 175.

2.2. Europos Teisingumo Teismo vaidmuo, įvedus pridėtinės vertės mokestį Europos Sąjungos valstybėse narėse

Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) – viena iš penkių pagrindinių Europos Sąjungos institucijų. Šios institucijos paskirtis – aiškinti Europos Sąjungos teisės aktus ir nagrinėti teisinius ginčus. ETT įsteigtas pagal 1951 metų Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo (Paryžiaus) sutartį.²⁴ Europos Bendrijos steigimo sutarties 220 str. numatyta, jog ETT užtikrina, kad aiškinant ir taikant šią sutartį, būtų laikomasi teisės²⁵. Šio teismo priimti sprendimai – vienas iš Europos Sąjungos antrinės teisės šaltinių. Kadangi bus analizuojamos ETT nagrinėtos bylos PVM klausimais, svarbu nurodyti, kokia šio teismo priimtų sprendimų galia. Remiantis Europos Bendrijos steigimo sutartimi, sprendimai yra privalomi visiems, kuriems jie skirti. Tai reiškia, kad jie galutiniai ir privalomi tik bylos šalims. Nors ETT sprendimai nėra privalomi kitoms institucijoms ir valstybėms narėms, kurios nedalyvauja procese, tačiau į juos dažniausiai atsižvelgiama. Tai pasireiškia tuo, kad remiantis šiais sprendimais, gali būti priimami nacionalinių teisės aktų pakeitimai; keičiami šių teisės aktų komentarai (pavyzdžiui, Lietuvoje, atsižvelgus į ETT išnagrinėtas bylas, buvo keičiamas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras); nacionalinis mokesčių administratorius gali pateikti mokesčių mokėtojams tam tikrus išaiškinimus ir komentarus, ETT bylų apibendrinimus, susijusius su PVM taikymu ir pan. Taigi ETT vaidmuo, įgyvendinant bendrą PVM sistemą yra pakankamai svarbus. Nors ir neformuoja precedentų, šis teismas yra linkęs laikytis sprendimų, kuriuos buvo priėmęs ankstesnėse bylose. Tokiu būdu formuojama vieninga teisminė praktika ir bylos šalys gali tikėtis, kad tomis pačiomis aplinkybėmis pagrįstoje byloje, bus priimtas toks pat sprendimas²⁶. Tačiau ETT nėra suvaržytas savo sprendimų ir keičiantis aplinkybėms gali patikslinti savo poziciją. Viena iš praktinių šių sprendimų reikšmių yra ta, jog jais remiantis galima geriau suvokti Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų prasmę ir tikslus. Todėl nacionalinės teisminės ir kitos institucijos atsižvelgia į ETT sprendimus, taikydamos su PVM susijusius teisės aktus.

Vienas iš Europos teisės kaip naujos teisinės tvarkos būdingiausių bruožų – jos teisminė priklausomybė nuo ETT praktikos. Šio teismo praktika itin prisidėjo prie Europos Sąjungos teisės poveikio valstybių narių nacionalinėms teisinėms sistemoms. ETT nustatė ir išplėtojo daugybę pagrindinių ir beveik konstitucinių principų (pavyzdžiui, Europos Sąjungos teisės viršenybės,

²⁴ Arnall A. The European Union and its Court of Justice. – Oxford University press, 1999. P. 3.

²⁵ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis //Valstybės žinios. 2004. Nr. 2-2.

²⁶ Europos Teisingumo Teismo sprendimų, kaip vieno iš ES teisės šaltinių, svarba. Lietuvos interesų atstovavimas Europos Teisingumo Teisme ir sprendimų įgyvendinimas. http://www.euro.lt/old/WWW_Vadovas/2_ES%20reikalu%20koordinavimas%20Lietuvoje/23_ES%20teisės%20perkėlimas/235_TT%20sprendime%20svarba.pdf; prisijungimo laikas – 2008-10-11, 17 val. 20 min.

tiesioginio veikimo)²⁷. Taigi ETT atlieka labai svarbią teisės vystymo, „teisės saugotojo“ funkciją. Tai reiškia, kad ši funkcija įgyvendinama aiškinant ir taikant tiek pirminę, tiek ir antrinę (taip pat ir Direktyvą dėl PVM bendros sistemos ir kitas su PVM susijusias direktyvas) Europos Sąjungos teisę. Šis teismas, nagrinėdamas bylas, susijusias su PVM, aiškino PVM reglamentuojančių Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas, kaip jos turi būti suprantamos ir taikomos praktikoje. ETT pateikė svarbių išaiškinimų šioje srityje, pavyzdžiui, atskleidė fiskalinio neutralumo, kaip svarbaus PVM principo, reikšmę, taip pat konstatavo daug esminių aspektų dėl teisės į PVM atskaitą ir kt.

ETT, priimdamas sprendimus, išnagrinėjo praktiškai visus PVM taikymo aspektus, aiškindamas tiek PVM reguliuojančias nuostatas, tiek bendruosius Europos sąjungos teisės principus, taikomus PVM sričiai.²⁸ Svarbu tai, jog Europos Sąjungos direktyvos, reguliuojančios PVM klausimus, tarp jų ir Direktyva dėl PVM bendros sistemos, turi būti suprantamos ir taikomos visose Europos Sąjungos valstybėse narėse vienodai. ETT yra svarbi institucija, kuri padeda to siekiant.

PVM, kaip vartojimo mokestis, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų, todėl Europos Sąjungos PVM reglamentavimą ypač prižiūri ETT. Kaip minėta, PVM Europos valstybėse buvo įvestas septintajame dešimtmetyje, 1977 m. buvo priimta Šeštoji PVM direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Kaip rodo užsienio valstybių patirtis, PVM įgyvendinimas praktikoje nėra paprastas procesas. Todėl priėmus šią direktyvą, nustatančią bendrą PVM sistemą, netrukus buvo priimti pirmieji ETT sprendimai, susiję su PVM. Nuo pat PVM atsiradimo iki šių dienų šis teismas išnagrinėjo daugybę bylų PVM klausimais. Tai liudija, jog Europos Sąjungos valstybės narės praktiškai taikydamos PVM, susiduria su tam tikrais sunkumais, netinkamai ar nevisiškai tinkamai taiko PVM reglamentuojančių direktyvų nuostatas, kas kartais reiškia ir įsipareigojimų nevykdymą, piktnaudžiavimo atvejus. Būtent todėl ETT vaidmuo šioje srityje yra toks svarbus. Autorės nuomone, pati PVM sistema (PVM atskaita ir kiti elementai) šioje sferoje sudaro galimybę taikant PVM pasinaudoti kai kuriomis liberaliomis taisyklėmis, trūkumais, todėl ši sistema gali būti praktikoje netinkamai taikoma. Todėl ETT, formuodamas vienodą PVM taikymo praktiką, užkerta kelią skirtingam PVM sistemos elementų traktavimui.

²⁷ Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2005. P.67.

²⁸ The problems of the financial law evolution in Central and Eastern Europe within the integration processes. – Vilnius-Bialystok, 2004. P.76.

2. Europos Teisingumo Teismo praktika pridėtinės vertės mokesčio srityje

Prieš pradedant analizuoti ETT praktiką PVM srityje, reikėtų paminėti, jog šiame darbe atskirų PVM aspektų, kurie yra šio teismo išaiškinti, analizė apsiriboja būtent Direktyvos dėl PVM bendros sistemos nuostatų prasme. Ši direktyva reglamentuoja beveik visus PVM taikymo aspektus. Kitų Europos Tarybos direktyvų nuostatų, reglamentuojančių specifinius dalykus, ETT pateikti išaiškinimai nebus nagrinėjami. Taip pat svarbu tai, kad ETT praktika PVM srityje yra ypač gausi, todėl bus analizuojama tik šios teisminės institucijos praktika, įeinanti į darbo objektą. Kitas paminėtinas dalykas – kai kurias bylas ETT pradėjo nagrinėti dar tada, kai galiojo senoji Šeštosios PVM direktyvos redakcija. Todėl, jei nagrinėjamoje byloje sprendimas priimtas galiojant Šeštajai PVM direktyvai, tai bus paminėta, analizuojant ETT praktiką.

2.1. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamų sandorių sąvokos ypatumai

Direktyvos dėl PVM bendros sistemos preambulėje nurodomos PVM apmokestinamųjų sandorių sąvokos šioje direktyvoje aiškinimo priežastys: „apmokestinamųjų sandorių” sąvoka gali sudaryti keblumą, visų pirma, sandorių, kurie laikomi apmokestinamaisiais sandoriais atvejais, todėl reikia šias sąvokas paaiškinti”.²⁹ Taigi aiškinant apmokestinamųjų sandorių sąvoką, siekiama pašalinti skirtingo šių sandorių traktavimo galimybę. ETT praktikoje gausu bylų, kuriose aiškinamasi, ar tam tikras sandoris yra Direktyvos dėl PVM bendros sistemos prasme laikomas PVM apmokestinamuoju sandoriu, tikslinamos tokių sandorių sąvokos. Todėl tai leidžia manyti, kad nors šioje direktyvoje ir yra pateikti apmokestinamųjų sandorių sąvokos apibrėžimai, tačiau valstybių narių praktikoje vis tiek kyla problemų, susidūrus su konkrečiomis situacijomis. Prieš pradedant analizuoti ETT išaiškinimus dėl PVM objekto (apmokestinamųjų sandorių), vertėtų pateikti apmokestinamųjų sandorių sampratą. Direktyvos dėl PVM bendros sistemos ketvirta dalis yra skirta apmokestinamųjų sandorių klausimams reguliuoti. Direktyva numato bendrą PVM sistemą ir vartoja universalų sandorių apibrėžimą. Apmokestinamaisiais sandoriais pagal šią direktyvą laikomi: prekių tiekimas – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas; paslaugų teikimas – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. Galima išskirti tokius apmokestinamųjų sandorių elementus:

- 1) sandoris turi būti už tam tikrą atlygį;
- 2) sudaromas apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą;
- 3) vykdomas šalies teritorijoje.

²⁹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos // Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

Apmokestinamiesiems sandoriams yra svarbi ekonominės veiklos samprata, kuri pateikta minėtoje Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos. Remiantis šia direktyva, ekonominė veikla yra gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. ETT yra paminėjęs, kad sąvoka „bet kokia veikla“ suponuoja, jog ekonominė veikla gali susidėti iš keleto paeiliui einančių sandorių. Kaip ETT pažymėjo byloje C – 32/03, ekonominę veiklą nebūtinai sudaro vienas aktas, ją gali sudaryti ir keletas vienas po kito einančių aktų.³⁰ Be to, minėta direktyva numato, kad ekonominę veiklą apmokestinamasis asmuo gali vykdyti ir retkarčiais. Taigi numatoma labai plati šios direktyvos taikymo sritis ekonominės veiklos atžvilgiu. Tai ir prekyba, ir gamyba, ir paslaugų teikimas bei kita veikla, vykdoma net ir retkarčiais.

Vertėtų paminėti, jog, remiantis byla C-255/02, ETT nurodo, kad aiškindamas apmokestinamuosius sandorius, jis remiasi šiais principais:

- 1) PVM sistema pagrįsta bendru apmokestinamų sandorių aiškinimu;
- 2) Šeštoji PVM direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį. Todėl „ekonominės veiklos“ sąvoka apima „visokią“ gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą bei apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus, o „apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio“ sąvoka apima visus apmokestinamo asmens sandorius, įvykdytus jo veiklos ribose;
- 3) sąvokos „ekonominė veikla“, „prekių tiekimas“, „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos nepriklausomai nuo atitinkamų sandorių tikslų, rezultatų ar apmokestinamojo asmens ketinimų.³¹

Bylų ETT praktikoje, susijusių su apmokestinamaisiais sandoriais yra išnagrinėta labai daug. Vienas iš ETT nagrinėjamų klausimų buvo susijęs su teisėtais ir neteisėtais sandoriais, tai yra, ar tokie sandoriai gali būti apmokestinami PVM. Tokio tipo bylose ETT aiškino labai svarbų PVM taikymui fiskalinio neutralumo principą. Šis principas draudžia bendrą teisėtų ir neteisėtų sandorių diferenciaciją. Vien elgesio kvalifikavimas kaip teisės pažeidimo nelemia atleidimo nuo mokesčio. Tačiau tai netaikoma tokių produktų kaip narkotinės medžiagos tiekimo atveju. ETT sprendimuose nurodyta, kad neteisėti sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį tiek, kiek tai susiję su narkotikų ir padirbtos valiutos tiekimu, nes tai yra nekomercinė veikla, o visais kitais atvejais PVM turi būti mokamas. Pavyzdžiui, byloje C – 455/98 susiklostė situacija, kai buvo nustatyta, jog kontrabanda vežamas 1 mln. litrų etilo alkoholio.³² Kilo klausimas, ar apmokestinami kontrabanda įvežtą alkoholį

³⁰ Byla C – 32/03. Judgment of 03/03/2005, Fini H (Rec. 2005, p. I – 1599).

³¹ Byla C – 255/02. Judgment of 21/02/2006, Halifax and others (Rec. 2006, p. I – 1609).

³² Byla C – 455/98. Judgment of 29/06/2000, Salumets and others (Rec. 2000, p. I – 4993).

PVM. ETT nusprendė, jog etilo alkoholį galima pardavinėti teisėtai, jis gali būti parduodamas ekonominiais kanalais ir jo negalima tapatinti su narkotikais. Išvada buvo tokia – jei nelegalūs sandoriai gali būti laikomi nekomerciniais, jie negali būti apmokestinami.

Bylose C – 289/86 ir C – 269/86 taip pat buvo akcentuojamas fiskalinio neutralumo principas „³³ Jose kalbama apie didesnio masto kontrabandą, nes mažo masto prekyba kai kuriomis narkotinėmis medžiagomis gali būti toleruojama. Byloje C – 289/86 klausimų dėl narkotinių medžiagų tiekimo apmokestinimo PVM iškilo tarp socialinės ir kultūros asociacijos, turinčios jaunimo centrą, kuriame lankytojai gali nusipirkti hašišo, ir Nyderlandų mokesčių inspekcijos, kurios vertinimu, tame jaunimo centre parduodamas hašišas turi būti apmokestinamas PVM. Byla C – 269/86 buvo nagrinėjama dėl prekybos amfetaminu, kuri visiškai draudžiama, tik čia nebuvo jokio importo ar eksporto, prekyba vyko Olandijos teritorijoje.³⁴ ETT taip pat rėmėsi fiskalinio neutralumo principu ir išaiškino, kad šis principas reiškia, kad PVM kitais atvejais, išskyrus narkotikus, taikomas nepriklausomai nuo to, ar tai teisinis, ar neteisinis sandoris. Kadangi narkotikų prekyba yra griežtai draudžiama, PVM neturi būti taikomas, nebent jie parduodami mokslinių tyrimų ar medicininiams tikslams. Nelegaliam jų pardavimui, importui ar eksportui PVM neturi būti taikomas.

Kalbant apie apmokestinamuosius sandorius, nustatant, ar sandoris yra PVM objektas, svarbu įvertinti, ar tai yra ekonominė veikla – prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. ETT, nagrinėdamas mokesčines bylas, susiduria su konkrečių PVM apmokestinamų sandorių sąvokų aiškinimu. Kaip minėta, ekonominės veiklos sąvoka yra pateikta Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos ir apima labai įvairią veiklą. Direktyva dėl PVM bendros sistemos nustato, kad, visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų. Įvertinant veiklą, reikia atsižvelgti ne į jos tęstinumą ar apimtį, bet reikia spręsti, ar vykdoma pati ekonominė veikla. Svarbus vertinimo kriterijus yra tas, jog ji turi objektyviai egzistuoti. Objektyvumas yra suvokiamas kaip pats veiklos egzistavimo faktas, nepriklausomai nuo ją vykdančio asmens ketinimų. Taigi nors Direktyva dėl PVM bendros sistemos nustato plačią taikymo sritį, tačiau ši veikla apima tik ekonominio pobūdžio veiklą. Kadangi šioje direktyvoje įtvirtinta ekonominės veiklos sąvoka yra labai plati, todėl praktikoje gali būti labai įvairiai interpretuojama. Dėl šios priežasties iškyla ekonominės veiklos sąvokos aiškinimo problemų, kurias sprendžia ETT. Šio teismo praktikoje nagrinėjami įvairūs ekonominės veiklos aspektai. ETT aiškino, ar konkrečiu atveju tam tikro subjekto vykdoma veikla gali būti laikoma ekonomine ir apmokestinama PVM.

³³ Byla C – 289/86. Judgment of 05/07/1988, Happy Family / Inspecteur der Omzetbelasting (Rec. 1988, p. I – 3655).

³⁴ Byls C – 269/86. Judgment of 05/07/1988, Mol / Inspecteur der Invorechten en Accijnzen (Rec. 1988, p. I – 3628).

Tiek analizuojant Direktyvą dėl PVM bendros sistemos, tiek ETT sprendimus aišku, jog tam, kad būtų pripažinta, jog vykdoma ekonominė veikla, nesvarbus šios veiklos tikslas. Šis apmokestinamųjų sandorių aspektas buvo nagrinėjamas ETT praktikoje. Buvo iškilęs klausimas, ar tokie sandoriai, kurie vykdomi vieninteliu tikslu įgyti mokestinį pranašumą, neturint kito ekonominio tikslo, gali būti laikomi ekonomine veikla. ETT bylose C – 255/02 ir C-223/03³⁵ konstatavo, jog sandoriai yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla, jei atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net jeigu jų vienintelis tikslas – gauti mokestinės naudos, neturint jokio kito ekonominio tikslo. Taigi svarbiausias pats ekonominės veiklos objektyvumo kriterijus, o ne jos tikslas.

Prekių tiekimas – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Iš ETT praktikos matyti, kad prekių tiekimo sąvoka apima bet kokį vienos šalies materialiojo turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį. Svarbu nustatyti, ar perduotos nuosavybės teisės disponuoti turtu. Tai vertinama vadovaujantis nacionaline teise. Formalus teisių įforminimas nebūtinas, užtenka konstatuoti, kad pirkėjas gali disponuoti prekėmis kaip jų savininkas.³⁶

Svarbus momentas, susijęs su ekonomine veikla, yra tas, kad PVM apmokestinami tik sandoriai už atlygį. Čia pabrėžiamas tiesioginis ryšys tarp sandorio ir atlygio. Šį aspektą galima pailustruoti ETT byla C – 102/86.³⁷ Joje analizuojama, ar buvo tiesioginis ryšys tarp sandorio ir atlygio. ETT nustatė, kad jei už suteiktas paslaugas nebuvo gautas atlygis, tad negali būti ir apmokestinimo PVM. Jei yra teikiama paslauga ir už ją yra gaunamas atlygis, tarp paslaugos ir atlygio turi būti tiesioginis ryšys ir galimybė jį išreikšti pinigais. Šis tiesioginis ryšys taip pat buvo pabrėžtas ir byloje C-277/05, kurioje buvo analizuojama, ar rankpinigiai gali būti laikomi atlygiu už rezervavimo paslaugą.³⁸ ETT konstatavo, kad turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp paslaugos ir atlygio. Teikiant konkrečią paslaugą turi būti gautas atlygis, kuris susijęs su šios paslaugos teikimu. Norint paslaugą apmokestinti PVM, reikia, jog ji būtų įteisinta, remiantis įteisintu ryšiu atliekama veikla turi teikti abipusę naudą. Taigi galioja abipusiškumo principas.

Kadangi sandoriams yra svarbus atlygintinumas, pravartu pateikti „atlygio“ sąvoką. ETT byloje C-154/80 paaiškino, kaip ši sąvoka turi būti suprantama.³⁹ Šioje byloje buvo nagrinėjami paslaugos teikimo už atlygį klausimai. ETT konstatavo, kad:

³⁵ Byla C – 223/03. Judgment of 21/02/2006, University of Huddersfield (Rec. 2006, p. I – 1751).

³⁶ Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2005. P. 144.

³⁷ Byla C – 102/86. Judgment of 08/03/1988, Apple and Pear Development Council / Commissioners of Customs and Excise (Rec.1988, p. I – 1443).

³⁸ Byla C – 277/05. Judgment of 18/07/2007, Societe thermale d'Eugenie- Les-Bains (Rec. 2007, p. I – 6415).

³⁹ Byla C – 154/80. Judgment of 05/02/1981, Staatssecretaris van Financien / Coöperatieve Aardappelenbeurplaat (Rec. 1981, p. 445).

- 1) atlygį turi būti įmanoma išreikšti pinigais;
- 2) atlygis yra subjektyvi vertė, neapmokestinimo pagrindą už paslaugų teikimą sudaro realiai gautas atlygis, o ne pagal objektyvius kriterijus apskaičiuota vertė.

ETT nusprendė, kad paslaugų teikimas, už kurį nėra gaunamas apibrėžtas, subjektyvus atlygis, nėra apmokestinamas PVM.

Be minėto tiesioginio ryšio tarp veiklos ir mokėjimo, turi būti teisinis santykis tarp pinigų gavėjo ir mokėtojo. Teisinis ryšys ETT buvo pabrėžtas byloje C – 16/93, kurioje muzikantas už gatvėje atliekamą muziką iš praeivių rinko pinigus.⁴⁰ Kilo klausimas, ar tokiu atveju atsirado teisiniai santykiai tarp muzikos paslaugos teikimo ir gaunamos naudos, ar muzikanto pajamos yra PVM objektas, ar paslauga suteikta už atlygį ir, ar egzistuoja teisinis ryšys tarp teikiamos paslaugos ir gaunamos naudos. ETT šioje byloje nusprendė, kad tokio pobūdžio paslaugos teikimas nėra apmokestinamas PVM. Argumentuota tuo, jog nebuvo reglamentuota, kad ši paslauga teikiama už atlygį, nebuvo sutarties. Kita vertus, jei būtų mokama už tai, kad asmuo nustotų groti, teisinis ryšys tarp paslaugos ir gaunamos naudos būtų.

Dar viena svarbi byla apmokestinamųjų sandorių srityje yra ETT byla C-435/03 (susijusi su cigarečių vagyste iš sandėlio), kurioje buvo nagrinėjamas klausimas, ar prekių vagystė gali būti laikoma prekių tiekimu už atlygį, ir dėl to apmokestinama PVM.⁴¹ ETT nusprendė, kad prekių vagystė negali būti laikoma prekių tiekimu už atlygį. Argumentas buvo toks – prekių vagystė nesuteikia nukentėjusiam asmeniui atitinkamo finansinio atlygio, būtent todėl vagystė negali būti laikoma prekių tiekimu už atlygį. Remiantis Direktyva dėl PVM, prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. ETT nustatė, jog iš šios nuostatos daroma išvada, kad prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal taikomoje nacionalinėje teisėje numatytus būdus, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Tačiau pavogęs prekes asmuo yra tik paprastas jų turėtojas. O tai nesuteikia teisės vagystę įvykdžiusiam asmeniui disponuoti prekėmis tokiais pačiomis sąlygomis kaip jų savininkui. Remiantis šiais argumentais, ETT konstatavo, kad prekių vagystė nėra prekių tiekimas už atlygį.

Paslaugų teikimas apibrėžiamas, kaip jau minėta, kaip sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. Šis apibrėžimas labai platus. Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos nustatyta, kad paslaugų tiekimu gali būti laikomas: nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta ar nepatvirtinta dokumentu, perleidimas; įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar

⁴⁰ Byla C – 16/93. Judgment of 03/03/1994, Tolsma / Inspecteur der Omzetbelasting (Rec. 1994, p. I – 743).

⁴¹ Byla C – 435/03. Judgment of 14/07/2005, British American Tobacco International and Newman Shipping (Rec. 2005, p. I – 7077).

aplinkybę; paslaugų atlikimas, vykdamas valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų.⁴² Valstybėms narėms leidžiama laikyti paslaugų teikimu už atlygį ir tokią paslaugų teikimą, kurį apmokestinamasis asmuo atlieka savo verslo tikslais, kai ne visa PVM suma už paslaugą, ja įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti įtraukta į atskaitą.

Apibendrinant ETT praktiką PVM apmokestinamųjų sandorių klausimais, galima daryti išvadą, kad PVM taikymo sritis yra labai plati. Apmokestinamieji sandoriai gali apimti prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandorius, vykdamas įvairią ekonominę veiklą. Mūsų nuomone būtent dėl PVM taikymo srities platumo ir kyla daug praktinių problemų, nes netinkamai taikant Direktyvą dėl PVM bendros sistemos, gali būti interpretuojama, jog tam tikras sandoris laikomas apmokestinamu PVM, nors taip ir nėra. Remiantis ETT išaiškinimais, apmokestinamiesiems sandoriams svarbūs šie kriterijai: sandoriai sudaromi apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą; vykdomi šalies teritorijoje; objektyvumas, vykdamas šiuos sandorius; tiesioginis ryšys tarp sandorio ir atlygio; ryšys tarp sandorio ir gaunamos naudos; tikslas ar rezultatas nėra reikšmingi; labai svarbus fiskalinio neutralumo principo taikymas, kuris draudžia šiuos sandorius skirstyti į teisėtus ir neteisėtus.

⁴² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos // Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

2.2. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamų asmenų ypatumai

Remiantis Direktyva dėl PVM bendros sistemos, apmokestinamieji asmenys – tai asmenys, kurie savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.⁴³ Taigi svarbiausia yra būtent savarankiškas ekonominės veiklos vykdymas, nes PVM pagal šią direktyvą neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe. Dar viena PVM apmokestinamųjų asmenų ypatybė yra ta, jog jų vykdomi sandoriai gali būti ne tik nuolatinio pobūdžio. Direktyva dėl PVM bendros sistemos nustato, kad apmokestinamuoju asmeniu galima laikyti ir bet kurį asmenį, kuris tik retkarčiais vykdo sandorius, susijusius su ekonomine veikla: retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones; vykdamas pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo; vykdamas žemės statybai tiekimą; kitą, su ekonomine veikla susijusį sandorį. Kaip nustatyta Direktyvos dėl PVM bendros sistemos preambulėje, tokios nuostatos įtvirtinamos tam, kad būtų užtikrinamas nediskriminacinis apmokestinimo pobūdis. PVM apmokestinamieji asmenys yra būtinas apmokestinamųjų sandorių – PVM objekto – elementas, todėl ETT praktikoje aiškinami susietai tarpusavyje. ETT savo praktikoje yra ne kartą paminėjęs, kas sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma nepriklausomai nuo šio asmens ketinimų ir jo vykdomos veiklos tikslų.

Kiekvienas, veikiantis kaip juridinis asmuo (privatus asmuo, viešasis asmuo, kooperatyvas, bendra įmonė, partnerystė, bendrija, neturintis juridinio asmens statuso ir kt.) gali tapti apmokestinamuoju asmeniu. Svarbiausia, kad asmuo veiktų kaip vienas vienetas. Asmenys (net ir keli) gali veikti kaip vienas. Tai gali būti į grupę susijungusios kelios įmonės, veikiančios kaip vienas asmuo. Apmokestinamuoju asmeniu gali būti nepriklausomai nuo to, kokia yra veiklos paskirtis, tikslas ar rezultatas. Tačiau tai netaikoma neteisėtam verslui (narkotikų vežimui, klastojamiems pinigams). Veikla turi būti etiška ir morali.⁴⁴

Kai patiriamos pradinės parengiamosios išlaidos verslui įsteigti, reikia nuspręsti, nuo kurio momento asmuo tampa PVM mokėtoju, tai yra apmokestinamuoju asmeniu, o ne fiziniu. Tai yra tas momentas, nuo kurio įmonė vykdo savo ekonominę veiklą. Patiriamos išlaidos ir nuo jų galima susigrąžinti PVM. Tai startinė pozicija, nuo kurios tampama apmokestinamuoju asmeniu.⁴⁵ Dar vienas momentas, susijęs su apmokestinamuoju asmeniu – atlygintinumas. Tik tas asmuo, kuris teikia paslaugas ar tiekia prekes už atlygį, gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

⁴³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos// Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

⁴⁴ Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2005. P. 151.

⁴⁵ Ten pat.

Apmokestinamiesiems asmenims keliamas reikalavimas – tai savarankiškumas, vykdamas ekonominę veiklą. Svarbu, kad jie nevykdytų veiklos pagal darbo sutartį. ETT byloje C-355/06 kilo klausimas, ar pats fizinis asmuo, dirbantis pagal darbo sutartį bendrovėje, kurios vieninteliu akcininku, vadovu ir darbuotoju jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės vardu ir jos sąskaita, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu.⁴⁶ Šis asmuo buvo įsteigęs individualią valymo įmonę, kuri vėliau tapo ribotos atsakomybės bendrove. ETT konstatavo, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet koks asmuo, savarankiškai vykdamas bet kokią ekonominę veiklą. Šioje direktyvoje pažymima, kad žodis „savarankiškai“ reiškia, jog mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe. Visų pirma, reikia pažymėti, kad nors valymo darbus atlikdavo tik pats asmuo, sutartis dėl valymo darbų vis dėlto sudarydavo bendrovė, kuri jam pervedavo fiksuotą mėnesinį atlyginimą ir atostoginius. Bendrovė išskaičiuodavo iš jo atlyginimo pajamų mokestį ir socialinio draudimo įmokas. Taigi šis fizinis asmuo priklausė nuo bendrovės, šiai nustatant jo atlyginimo sąlygas. Antra, reikia pažymėti, kad asmuo, teikdamas valymo paslaugas kaip darbuotojas, veikdavo ne savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, bet bendrovės sąskaita ir atsakomybe. Dėl atlyginimo sąlygų ETT yra nusprendęs, kad tarp darbdavio ir darbuotojo neegzistuoja darbo santykiai, kai suinteresuotieji asmenys patys prisiima savo veiksmų ekonominę riziką. Taigi remdamasis šiais argumentais, ETT nusprendė, kad darbuotojas, esantis tokioje situacijoje nelaikytinas apmokestinamuoju asmeniu, nes neatitinka savarankiškumo kriterijaus.

Dar viena byla, susijusi su apmokestinamaisiais asmenimis, kurioje nagrinėjamas savarankiškumo aspektas, – tai byla C-210/04.⁴⁷ Joje kilo klausimas, ar banko padalinys gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. ETT pabrėžė, kad svarbu išsiaiškinti, ar toks padalinys vykdo savarankišką ekonominę veiklą ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką. Kadangi ETT nustatė, jog rizika tenka bankui, o ne jo filialui, bankas su šiuo filialu sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį. Todėl juridinio asmens padalinys nepripažįstamas apmokestinamuoju asmeniu.

Idomus ETT išaiškinimas byloje C-162/07, kurioje kalbama apie patronuojančias ir dukterines bendroves.⁴⁸ Buvo nuspręsta, kad šalies teritorijoje įsisteigę asmenys, kurie nors teisiškai savarankiški, tačiau vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, gali būti laikomi ne atskirais, o vienu PVM apmokestinamuoju asmeniu,

⁴⁶ Byla C – 355/06. Judgment of 18/10/2007, Van der Steen (Rec. 2007, p. I – 8863).

⁴⁷ Byla C – 210/04. Judgment of 23/03/2006, FCE Bank (Rec. 2006, p. I – 2803).

⁴⁸ Byla C – 162/07. Judgment of 22/05/2008, Ampliscientifica and Amplifin (Rec. 2008, p. I – 8).

kuriam suteikiamas atskiras PVM mokėtojo kodas ir kuris vienintelis gali pateikti PVM deklaracijas. Tokios nuostatos gali būti numatytos nacionaliniuose Europos Sąjungos valstybių narių teisės aktuose. Pažymėtina, kad Lietuvoje tokia galimybė nėra numatyta.

Remiantis Direktyva dėl PVM bendros sistemos, joje įtvirtinta apmokestinamųjų asmenų sąvoka apima tiek privačiuosius, tiek tam tikrais atvejais ir viešuosius subjektus. Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos nustatyta, kada viešieji juridiniai asmenys gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis.⁴⁹ Pagal šios direktyvos nuostatas viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jos vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis, būtų labai iškraipoma konkurencija. Šia nuostata siekiama nediskriminuoti apmokestinamųjų asmenų, juk neapmokestinamas viešasis subjektas, vykdamas tam tikrą veiklą, gali patekti į palankesnę padėtį nei tokią veiklą vykdamas privatus apmokestinamasis asmuo. Taip pat tokie viešieji juridiniai asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis visais atvejais tada, kai vykdo Direktyvos dėl PVM bendros sistemos pirmajame priede išvardintą veiklą (keleivių vežimas, sandėliavimas, telekomunikacijų paslaugos ir kita veikla), jei ta veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ją galima būtų laikyti visiškai nereikšminga. Kaip ETT nurodė byloje C – 288/07, valstybinės valdžios vykdymu laikoma tokia veikla, kurią pagal joms taikomą teisinę tvarką vykdo viešosios teisės subjektai. Jai nepriskiriamos veiklos sritys, kurias jie vykdo tomis pačiomis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai.

ETT byloje C-408/06 buvo aiškinamasi, ar viešosios teisės subjektui priklausančios pieno kvotų prekybos tarnybos teikiamų paslaugų neapmokestinimas PVM labai iškraipytų konkurenciją.⁵⁰ ETT paaiškino, kad tokiu atveju, kai viešasis subjektas veikia vykdydamas valdžios įgaliojimus, reikia nustatyti, ar neapmokestinimas PVM labai iškraipytų konkurenciją. Jei taip, tai toks subjektas turėtų būti apmokestinamas PVM. ETT byloje C – 288/07 pateikė sąvokos „labai iškraipytų konkurenciją“ reikšmę.⁵¹ ETT nurodė, kad žodis „iškraipytų“ turi būti aiškinamas kaip apimantis ne tik esamą, bet ir potencialią konkurenciją, jeigu privataus subjekto galimybė įeiti į atitinkamą rinką yra reali, o ne vien hipotetinė. Žodis „labai“, remiantis minėta byla, turi būti suprantamas taip, kad esantis arba potencialus konkurencijos iškraipymas turi būti didesnis negu nereikšmingas.

⁴⁹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos // Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

⁵⁰ Byla C-408/06. Judgment of 13/12/2007, Gotz (Rec. 2007, p. I – 11295).

⁵¹ Byla C-288/07. Judgment of 16/09/2008, Isle of Wight Council and others (Rec.2008, p. I – 199).

Byloje C – 430/04 buvo taip pat buvo sprendžiami su viešaisiais subjektais susiję klausimai. Viešoji asociacija, eksploatuojanti krematoriumą, konkuravo su analogiškas paslaugas teikusia vietos valdžios institucija.⁵² Viešajai asociacijai kilo įtarimų, kad vietos valdžios institucija, vykdanči ekonominę veiklą kaip valdžios institucija, nebuvo apmokestinama PVM, o toks šios vietos valdžios institucijos neapmokestinimas galėjo jai leisti kremavimo paslaugas teikti palankesnėmis sąlygomis nei jos privačios konkurentės taikomos kainos. ETT nustatė, kad bendra taisyklė tokiu atveju numato, kad viešosios teisės subjekto vykdoma veikla, kai tokią veiklą jis vykdo kaip viešosios valdžios institucija, nėra apmokestinama PVM. Tačiau ši taisyklė turi išimtį – viešasis subjektas turi būti apmokestinamas tuo atveju, jei neapmokestinimas PVM labai iškraipytų konkurenciją. ETT šioje byloje taip pat nurodė, kad būtent konkurencingumas yra tas kriterijus, kuris nulemia tai, ar konkrečiu atveju viešasis subjektas gali tapti PVM apmokestinamuoju asmeniu.

Apibendrinant tai, kas pasakyta, apmokestinamieji asmenys – vienas iš būtinų PVM apmokestinamųjų sandorių elementų. Remiantis ETT praktika, galima išskirti tokius PVM apmokestinamojo asmens ypatumus:

- 1) apmokestinamasis asmuo yra bet koks asmuo, kuris bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą;
- 2) apmokestinamuoju asmeniu gali būti ir privatusis, ir viešasis subjektas, jei viešojo apmokestinamojo asmens traktavimas kaip neapmokestinamojo labai iškraipytų konkurenciją;
- 3) apmokestinamajam asmeniui keliamas reikalavimas vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, tai reiškia, jog su darbo santykiais susijusi veikla tokia nelaikoma; savarankiškumas gali reikšti ir tai, kad asmuo patiria su savo ekonomine veikla susijusią riziką;
- 4) apmokestinamųjų asmenų veikla gali būti vykdoma retkarčiais, taigi pastovumo kriterijus gali būti ir netaikomas.

⁵² Byla C-430/04. Judgment of 08/06/2006, Feuerbestattungsverein Halle (Rec. 2006, I – 4999).

2.3. Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamoji vertė

Apmokestinamajam asmeniui norint apskaičiuoti PVM, reikia teisingai nustatyti apmokestinamąją vertę. Apmokestinamoji vertė yra bet kas, iš ko susideda atlygis (paslaugų teikimas, prekių tiekimas už atlygį). Direktyva dėl PVM bendros sistemos įtvirtina nuostatą, kad prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens ar trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.⁵³ Kaip ETT pažymėjo byloje C-412/03, už atlygį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę sudarantis apmokestinamojo asmens už jas gautas atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Be to, šis atlygis turi būti išreikštas pinigais.⁵⁴ Remiantis Direktyva dėl PVM bendros sistemos, apmokestinamoji vertė apima:

- 1) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;
- 2) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

Šioje direktyvoje nustatyta, kad apmokestinamoji vertė neapima: kainos sumažinimo, taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą; tiekimo metu prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui suteiktų ir jo įgytų įvairių kainų nuolaidų; sumų, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą.

Tam, kad mokesčiai, muitai ir rinkliavos sudarytų apmokestinamąją vertę, svarbu, jog būtų tiesioginis jų ryšys su apmokestinamuoju sandoriu. Byloje C-98/05 klausimas kilo dėl naujos transporto priemonės registracijos mokesčio.⁵⁵ ETT nagrinėjo, ar šis registracijos mokestis gali būti pagal Šeštąją direktyvą traktuojamas kaip į apmokestinamąją vertę įeinantis mokestis šios direktyvos nuostatos, kad apmokestinamąją vertę sudaro „mokesčiai, muitai, rinkliavos“ prasme. Buvo nuspręsta, kad tam, kad tokie elementai patektų į prekių apmokestinamąją vertę, net ir tuomet, kai jie nėra pridėtinė vertė ir nesudaro ekonominio atlygio už prekių tiekimą, jie turi turėti tiesioginį ryšį su šiuo tiekimu. Toks transporto priemonės registracijos mokestis neatitinka termino „mokesčiai, muitai, rinkliavos“ prasmės, o atitinka sumą, gautą iš pirkėjo kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias jis patyrė pastarojo vardu ir sąskaita.

⁵³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos // Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

⁵⁴ Byla C-412/03. Judgment of 20/01/2005, Hotel Scandic Gasaback (Rec. 2005, p. I – 743).

⁵⁵ Byla C-98/05. Judgment of 01/06/2006, De Danske Bilimportører (Rec. 2006, p. I – 4945).

Toliau bus nagrinėjami atskiri PVM apmokestinamosios vertės aspektai: subsidijų įtraukimas į apmokestinamąją vertę, sandoriai su kreditinėmis kortelėmis, partnerių mainai. Kalbant apie subsidijas, kaip apmokestinamosios vertės elementą, svarbu apibrėžti sąvoką „subsidija, tiesiogiai susijusi su kaina“. ETT nagrinėdamas bylas C-144/02,⁵⁶ C-381/01,⁵⁷ C-463/02,⁵⁸ C-495/01⁵⁹ pateikė šios sąvokos apibrėžimą ir išaiškino esminius jos aspektus. Remiantis šiomis bylomis, „subsidijos, susijusios su kaina“ sąvoka apima tik subsidijas, sudarančias visą ar dalį atlygio už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurį trečiosios šalys sumoka pardavėjui ar tiekėjui. Subsidijos mokamos apmokestinamiesiems asmenims, kad PVM būtų apmokestinama visa prekių ir paslaugų vertė, taip siekiant išvengti, kad subsidijos mokėjimas nesumažintų mokestinių pajamų. ETT taip pat nustatė, jog subsidija turi būti mokama konkrečiam subsidijuojamam ūkio subjektui, suteikiant jam galimybę teikti tam tikras prekes ar tiekti tam tikras paslaugas. Tik tokiau atveju subsidija gali būti laikoma atlygiu už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas bei apmokestinama. Kitas aspektas – atlygis, mokamas subsidija, bent jau turi būti aiškiai apibrėžtas. Subsidijos dydis nebūtinai turi tiksliai atitikti tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kainos sumažėjimą. Pakanka, kad santykis tarp kainos sumažėjimo ir subsidijos, kuri gali būti fiksuoto pobūdžio, būtų pastebimas. ETT pabrėžė, kad nustatant, ar subsidija sudaro apmokestinamąją vertę, turi būti patikslinta, ar prekių ar paslaugų pirkėjai gauna naudos iš subsidijų, mokamų naudos gavėjui. Taip pat turi būti nustatyta, ar tas faktas, kad subsidija mokama pirkėjui ar tiekėjui, objektyviai sudaro galimybes jiems vėliau parduoti prekes ar teikti paslaugas žemesnėmis kainomis už tas, kurios būtų nustatytos nesant subsidijos.

Partnerių mainai yra sandoriai, už kuriuos neatsiskaitoma pinigais, bet gali būti atsiskaitoma paslaugomis, prekėmis arba ir tuo, ir tuo. Už suteiktas paslaugas ar prekes atitinkamai kita sandorio šalis taip pat atsiskaito prekėmis arba paslaugomis. Apmokestinamoji vertė turi būti įvertinamas pinigais, tai yra, nustatant PVM sumą, reikia žinoti, kokia yra mokėtina suma, reikia įvertinti tokį atlygį, ypač partnerių mainų atveju, jei tai yra apmokestinamieji asmenys. Jei kokia nors įmonė tiekia automobilius ir už tai yra atsilyginama, pavyzdžiui, tos įmonės reklama, tai toks sandoris turi būti įvertintas ir išreikštas pinigais, kad būtų galima nustatyti sandorio apmokestinamąją vertę. Taigi yra tam tikrų ypatumų, kai atlygis yra ne pinigai, o kitos prekės ar paslaugos. ETT išnagrinėtoje byloje C-33/93 buvo aiškinamasi, kaip tokiais atvejais nustatinėjama apmokestinamoji

⁵⁶ Byla C – 144/02. Judgment of 15/07/2004, Commission / Germany (Rec. 2004, p. I – 6985).

⁵⁷ Byla C – 381/01. Judgment of 15/07/2004, Commission / Italy (Rec. 2004, p. I – 6845).

⁵⁸ Byla C – 463/02. Judgment of 15/07/2004, Commission / Sweden (Rec. 2004, p. I – 7335).

⁵⁹ Byla C – 495/01. Judgment of 15/07/2004, Commission / Finland (Rec. 2004, p. I – 6889).

vertė.⁶⁰ Šioje byloje kilo klausimas, kaip reikia įvertinti atlygį, kai jis išreikštas ne pinigais. Anglijos įmonė naudojo prekybos schema, pagal kurią šios įmonės nauji ir egzistuojantys klientai turėjo teisę pasirinkti vieną prekę nemokamai, jei naujas klientas arba kliento draugas užsisakė prekę iš tos įmonės katalogų. ETT nusprendė, kad tokį atlygį reikia įvertinti, subjektyviai nustatant prekių vertę. Kad tai būtų įmanoma padaryti, reikia nustatyti vertę, už kurią paslaugų gavėjas norėtų naujam klientui parduoti prekę. Tas paslaugas įvertina pati minėta įmonė. Šių paslaugų vertė turi atitikti sumą, kurią įmonė yra pasiruošusi išleisti tam tikslui. Kai tiekiamos prekės, prekių vertė yra ta kaina, kurią tiekėjas sumokėjo už tas prekes, o kai teikiamos paslaugos – tų paslaugų vertė yra savikaina, kurią paslaugų teikėjas patyrė teikdamas paslaugas.

Kitas apmokestinamosios vertės aspektas – tai klausimai, susiję su kreditinėmis kortelėmis.⁶¹ Kaip tokiais atvejais nustatoma apmokestinamoji vertė? Kai yra vykdomas pirkimo sandoris ir pirkėjas už prekes atsiskaito kreditine kortele, tos prekės tiekėjui sumoka organizacija, kuri tas korteles išduoda, atskaičiusi tam tikrą komisinių mokesčių procentą už suteiktas paslaugas. Kyla klausimas, ar ta suma, kurią pasilieka kortelę išdavusi institucija, turi būti įtraukta į apmokestinamąją vertę? Ar tą sumą reikėtų traktuoti kaip atsiskaitymą už kreditavimo paslaugas, kurias pirkėjui suteikia kortelę išdavusi organizacija. Remiantis ETT praktika, tokiais atvejais, kai už sandorį atsiskaitoma kreditine kortele, komisinis mokestis, kurį pasilieka kreditinės kortelės įmonė, turi būti įtrauktas į atlygį, apmokestinamą PVM.

Apibendrinant tai, kas pasakyta, apmokestinamoji vertė – tai bazė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas mokestis. Tai viskas, iš ko susidaro atlygis. Atlygis turi būti subjektyvi, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Apmokestinamosios vertės nustatymui svarbus tiesioginis ryšys tarp mokesčių, maitų, rinkliavų ir apmokestinamųjų sandorių. Priešingu atveju tokie elementai negali sudaryti apmokestinamosios vertės. Subsidijos taip pat gali būti apmokestinamosios vertės elementas, tačiau keliamas reikalavimas – jos turi būti susijusios su sandorių kaina. ETT praktikoje buvo išnagrinėta bylų, kai atlygis nėra išreikštas pinigais. Tuomet apmokestinamoji vertė yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis būtų gautas pinigais.

⁶⁰ Byla C – 33/93. Judgment of 02/06/1994, Empire Stores / Commissioners of Custom and Excise (Rec. 1994, p. I – 2329).

⁶¹ Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2005. P. 156.

2.4. Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamasis momentas

PVM apmokestinamasis momentas Direktyvos dėl PVM bendros sistemos prasme – tai momentas, kai įvykdomos prievolė apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos.⁶² Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas. Direktyva dėl PVM bendros sistemos taip pat numato ir tai, kad apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų tekimą. Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio. Direktyva dėl PVM bendros sistemos leidžia Europos Sąjungos valstybėms narėms numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

- 1) ne vėliau kaip išrašius PVM sąskaitą – faktūrą;
- 2) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;
- 3) kai PVM sąskaita – faktūra neišrašoma arba ji išrašoma vėliau – per tam tikrą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.

Direktyva dėl PVM bendros sistemos numato atvejus, kai prekės yra įsigyjamose Bendrijos viduje ir kai prekės yra importuotos. Ši direktyva nustato, kad apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės yra įsigyjamose Bendrijos viduje. Šiuo atveju prekių įsigyjimas Bendrijos viduje laikomas įvykusi, kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekės yra importuotos. Kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius ar kitas jiems lygievertes priemones, apmokestinimo momentas atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas. Kai nėra taikomi nurodyti muitai, valstybės narės apmokestinimo momentui taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.

Europos Sąjungos valstybių narių PVM taikymo praktikoje beveik nekyla keblumų dėl apmokestinimo momento nustatymo. Todėl ir ETT savo sprendimuose išsamiai apmokestinimo momento neanalizuoja ir šios sąvokos neaiškina.

⁶² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

2.5. Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos, kaip esminio elemento, charakteristika

Direktyva dėl PVM bendros sistemos numato, jog teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM, tai yra, kai prekės yra pristatomos ar paslaugos yra atliekamos.⁶³ PVM atskaita – tai apmokestinamojo asmens teisė iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti PVM tiek, kiek apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ir paslaugas savo apmokestinamiesiems sandoriams. Svarbu, kad šios prekės ar paslaugos būtų naudojamos būtent vykdomai veiklai, o ne asmeniniams tikslams. Pavyzdžiui, Direktyva dėl PVM bendros sistemos numato, kad PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant. ETT vienareikšmiškai pasisako už tai, kad įsigytos prekės ir paslaugos būtų naudojamos PVM apmokestinamai veiklai, tuomet apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Mūsų nuomone, toks reikalavimas dėl prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamojo asmens verslo tikslams, norint pasinaudoti teise į PVM atskaitą, yra daugiau teorinio pobūdžio. Juk šia teise praktiškai galima naudotis net, jeigu kai kurios prekės ar paslaugos naudojamos tenkinant asmeninius interesus, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, susijusią su prekyba drabužiais. Iš kito PVM mokėtojo nuperka drabužių, kuriuos naudos savo ekonominei veiklai vykdyti. Tačiau jie gali būti naudojami ir asmeniniams poreikiams, o ne ekonominei veiklai. Žinoma, tokiu atveju PVM atskaita nėra teigiamas dalykas valstybei, juk ji suinteresuota surinkti kuo daugiau pajamų į savo biudžetą, o turi grąžinti apmokestinamajam asmeniui tam tikrą sumą. Lietuvoje, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis, yra susiformavusi neigiamai praktika, kai verslo įmonių savininkai ir vadovai savo asmeninius poreikius tenkina savo įmonių lėšomis, tokiu būdu ne tik gaudami materialinės naudos, bet ir nepagrįstai sumažindami įmonių mokėtinus mokesčius – asmeninėms reikmėms skirtų pirkinių PVM nepagrįstai įtraukiamas į įmonių PVM atskaitą (taip perkami butai, net namai ir kita).⁶⁴

Pagrindinis PVM apibūdinantis bruožas yra tas, kad ne visas PVM mokėtojo iš pirkėjo pagautas patiektų prekių ir suteiktų paslaugų pardavimo PVM sumokamas į biudžetą.⁶⁵ PVM mokėtojas turi teisę iš apskaičiuoto savo patiektų prekių ir suteiktų paslaugų pardavimo PVM atskaityti (atimti) PVM, sumokėtą tiekėjams už iš jų įsigytas prekes ar gautas paslaugas, ir sumokėti į biudžetą tik skirtumą tarp pardavimo PVM ir atskaitomos pirkimo PVM sumos. Tai ir reiškia, kad

⁶³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

⁶⁴ Suvartojimas privatiems poreikiams ir jo pasekmės. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1082937>; prisijungimo laikas 2008-11-07, 14 val. 13 min.

⁶⁵ PVM atskaita. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10029651>; prisijungimo laikas 2008-11-07, 14 val. 13 min.

PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą. Taigi teisę į PVM atskaitą gali pasinaudoti tik PVM apmokestinamasis asmuo. Toks asmuo, turintis teisę į PVM atskaitą, šia savo teise gali pasinaudoti vos įsigijęs prekes ir paslaugas, skirtas ekonominei veiklai vykdyti, neatsižvelgiant į tai, ar jis jau vykdo, ar tik ketina vykdyti šią veiklą ir taip pat nepaisant to, kada tos įsigytos prekės ar paslaugos bus panaudotos šiai veiklai. ETT savo praktikoje išaiškino, jog asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą ir gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomi veiklai vykdyti patiria išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu.⁶⁶ Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), įgytų numatomi tokiai ekonominei veiklai, kuriai pirkimo PVM gali būti atskaitomas, pirkimo PVM. Ši teisė į atskaitą gali būti realizuota iš karto dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti.

Dar vienas svarbus ETT konstatuotas momentas yra tas, jog teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia Direktyvos dėl PVM bendros sistemos nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą ekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, atsižvelgiant į tai, kad prekės (paslaugos) buvo įsigytos.

Teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama tik PVM apmokestinamų sandorių atžvilgiu. Tai reiškia, jog tokie sandoriai, kurie yra atleisti nuo PVM, nesuteikia teisės į PVM atskaitą netgi tada, kai šiems sandoriams priskirtinas sandorių Europos Sąjungos viduje (tarp valstybių narių) pobūdis.

ETT byloje C – 255/02 buvo pateikti svarbūs išaiškinimai dėl PVM atskaitos teisės.⁶⁷ ETT šioje ir kitose bylose dėl PVM atskaitos nurodė, kad PVM atskaitos tikslas yra visiškai atleisti verslininką nuo jam vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslą ar rezultatą su sąlyga, kad jai iš principo būtų taikomas PVM. Tam, kad atsirastų teisė į atskaitą, būtinas tiesioginis ryšys tarp konkrečios pirkimo operacijos ir konkrečios pardavimo operacijos, arba operacijos, suteikiančios teisę atskaityti PVM, norint nustatyti atskaitos teisės taikymo apimtį. Svarbus tiesioginis ir betarpiškas ryšys, o į asmens galutinį tikslą neturi būti atsižvelgiama. O jei būtų laikomasi priešingos pozicijos, kiekvienu konkrečiu atveju, kai įsigytos prekės ar paslaugos nėra objektyviai susijusios su tiekiamomis prekėmis ir paslaugomis, mokesčių inspektoriai turėtų įrodinėti asmens tikslą. Tokia pareiga būtų priešinga PVM sistemos tikslams išlaikyti teisinį tikrumą ir užtikrinti apmokestinimą pagal objektyvius kriterijus. Byloje C-98/98 nurodyta, kad tiesioginis ryšys tarp konkrečių pirkimo ir pardavimo

⁶⁶ Ten pat

⁶⁷ Byla C – 255/02. Judgment of 21/02/2006, Halifax and others (Rec. 2006, p. I – 1609).

sandorių turi atsirasti prieš teisės į atskaitą atsiradimą, siekiant nustatyti tokios atskaitos mastą.⁶⁸ Šioje byloje ETT pabrėžė, kad nacionaliniai teismai kiekvienu atveju, atsižvelgdami į konkrečius faktus, turi nustatyti tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimą.

Remiantis ETT praktika, teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Tai reiškia, kad atskaita turi būti suteikiama nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu. Bet koks teisės į PVM atskaitą apribojimas paveikia mokesčių našą ir turi būti vienodai taikomas visose valstybėse narėse. Todėl nukrypti leidžiančios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos.

ETT pabrėžė, jog įgyta teisė į atskaitą išlieka, jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių. Bylose C- 439/04 ir C-440/04 buvo pažymėta, kad sukčiaujantys ar piktnaudžiaujantys asmenys negali remtis Europos Sąjungos teisės normomis, taigi ir pasinaudoti teise į atskaitą.⁶⁹ Tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas, reikalaujama dviejų dalykų. Visų pirma, kad apmokestinamaisiais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Direktyvos dėl PVM bendros sistemos nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui. Antra, objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad apmokestinamųjų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokestinio pranašumo įgijimas. Nustačius piktnaudžiavimą, sandoriai, sudaryti piktnaudžiaujant, turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant tokių sandorių. Byloje C – 255/02 ETT nustatė mokesčių mokėtojų gana palankias sandorių apibrėžimo iš naujo taisykles.⁷⁰ ETT pažymėjo, kad piktnaudžiavimo nustatymas turi lemti ne baudą, bet paprasčiausią pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai atskaitytą pirkimo PVM. Šioje byloje buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, kurį jis pripažįsta sudarytu piktnaudžiaujant. Tačiau jis taip pat turi pašalinti pardavimo PVM, kurio atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestinės naštos sumažinimo planą, ir prireikus turi atlyginti visą permoką. Jis taip pat turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, būtų gavęs naudos iš sandorio, sudaryto piktnaudžiaujant, nustatyta tvarka atskaityti šiam sandoriui tenkantį pirkimo PVM.

ETT bylose, susijusiose su PVM atskaita, buvo išaiškinta, kad atsiradusi teisė atskaityti PVM išlieka ir tuo atveju, jei ta ekonominė veikla, kuriai yra skirtos įsigytos prekės ir paslaugos, nesibaigia PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų teikimu, arba kai asmuo dėl ne nuo jo

⁶⁸ Byla C – 98/98. Judgment of 08/06/2000, Midland Bank (Rec. 2000, p. I – 4177).

⁶⁹ Sprendimas sujungtose bylose C – 439/04 ir C – 440/04. Judgment of 06/07/2006 in joined cases C-439/04 and C – 440/04, Kittel (Rec. 2006, p. I – 6161).

⁷⁰ Byla C – 255/02. Judgment of 21/02/2006, Halifax and others (Rec. 2006, p. I – 1609).

priklausančių aplinkybių faktiškai nepanaudoja įsigytų prekių ir paslaugų ekonominei veiklai vykdyti. Todėl išimtiniais atvejais teisė į PVM atskaitą išlieka ir tuo atveju, kai tam tikromis aplinkybėmis tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp įsigytų prekių bei paslaugų ir asmenų vykdomos veiklos, už kurią yra galima PVM atskaita, nustatyti negalima.

Jeigu nustatomi sukčiavimo atvejai, ETT pozicija tokia – apmokestinamasis asmuo negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, kad pirkdamas prekes, jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu. Toks asmuo, remiantis ETT bylomis C-439/04 ir C-440/04, laikomas sukčiavimo dalyviu, nepriklausomai nuo to, ar jis pasipelnė perparduodamas prekes.⁷¹ Taigi reikšmingas tokiu atveju yra pats dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, faktas. Teisė į PVM atskaitą nesuteikiama šiuo atveju net ir tada, jei sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos „prekių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks“ ir „ekonominės veiklos“ sąvokos. Bylose C- 439/04 ir C-440/04 buvo pažymėta, kad jei mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data grąžinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant.⁷² ETT byloje C-37/95 paminėjo, kad sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejais, kai asmuo iš tiesų siekia įsigyti prekių, už kurias galima PVM atskaita, asmeniniams tikslams, mokesčių administratorius turi teisę pareikalauti grąžinti šias sumas motyvuodamas tuo, kad PVM atskaita buvo apskaičiuota remiantis melagingomis deklaracijomis.⁷³ Tačiau sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rizika neatsiranda, kai asmuo įsigytų prekių ar paslaugų nepanaudoja ekonominei veiklai vykdyti dėl nuo jo nepriklausančių aplinkybių.

ETT praktikoje neveltui skiriama tiek daug dėmesio sukčiavimo atvejams. PVM apskaičiavimo ypatumai, kai mokesčių mokėtojas turi teisę susigrąžinti PVM, sukelia neigiamų pasekmių.⁷⁴ Nesąžiningi mokėtojai gali bandyti ieškoti neleistinų būdų nepagrįstai padidinti PVM atskaitą ir sumažinti mokėtinas į biudžetą šio mokesčio sumas arba neteisėtai gauti iš biudžeto nepriklausančias sumas.⁷⁵ Sukčiaujant Europos Sąjungoje nesumokamos didelės PVM sumos, taip pat dideli ir šio mokesčio nuostoliai. Europos Sąjungoje dėl PVM sukčiavimo prarandama 40 mlrd.

⁷¹ Sprendimas sujungtose bylose C – 439/04 ir C – 440/04. Judgment of 06/07/2006 in joined cases C-439/04 and C – 440/04, Kittel (Rec. 2006, p. I – 6161).

⁷² Ten pat

⁷³ Byla C-37/95. Judgment of 15/01/1998, Belgische Staat / Ghent Coal Terminal (Rec. 1998, p. I – 1).

⁷⁴ Prieš sukčiautojus pridėtinės vertės mokesčiu – jungtinės pajėgos. <http://www.vkontrolė.lt/publikacijos11shtml>; ; prisijungimo laikas 2008-11-11, 17 val. 21 min.

⁷⁵ Ten pat.

eurų, o tai sudaro 10 procentų įplaukų iš PVM.⁷⁶ Taigi nuostoliai yra didžiuliai. Egzistuoja labai įvairių būdų, kaip sukčiautojai, pasinaudodami teise į PVM atskaitą, gauna sau materialinės naudos. Praktikoje šie būdai gali nuolat keistis, sukčiautojams tampant vis išradingesniais. Šiame darbe bus pateikti kai kurie variantai, kaip tai gali būti daroma. Vienas iš būdų – tai sukčiavimas, panaudojant „fenikso“ modelį. Veikiant pagal šį modelį kažkuriame įmonės veiklos etape, sukaupus didelį skolų biudžetui „bagažą“, įmonė yra likviduojama, o jos savininkai steigia naują įmonę, kuriai perduoda ir senosios įmonės turtą. Tada ciklas vėl kartojamas.⁷⁷

Dažniausiai šis sukčiavimo būdas yra būdingas įmonėms, kurios:

- 1) neturi nekilnojamojo turto;
- 2) gamybos procese naudoja lengvai perkeliamus įrengimus, nereikalaujančius sudėtingo aptarnavimo ar ypatingos priežiūros;
- 3) visi arba didžioji dauguma įrengimų būna išnuomoti arba įsigyti lizingo būdu;
- 4) gamybos procese naudojamos užsakovo žaliavos.⁷⁸

Tokį sukčiavimo modelį ypač dažnai naudoja lengvosios pramonės įmonės (drabužių, avalynės siuvimas ir pan.). Šiai šakai būdinga tai, kad čia nereikalingos specialiai įrengtos patalpos, įrengimai lengvai pervežami ir greitai montuojami. Įmonės - „feniksai“ paprastai veikia gana trumpą laiką. Jos stengiasi pasišalinti prieš pirmąjį mokesčių inspekcijos patikrinimą, nes jų veiklai būdinga tai, kad tokios įmonės nemoka jokių arba bent didžiosios dalies mokesčių. Dažniausiai tai daroma klastojant PVM: neteisėtai įtraukiant į PVM atskaitą dideles PVM sumas, susidaranti skirtumą panaudojant kitų mokesčių įsiskolinimui padengti.⁷⁹

Dažniausiai praktikoje pasitaikantis sukčiavimo atvejis – kai viena iš tų pačių žmonių valdomų įmonių išrašinėja PVM sąskaitas faktūras ir nemoka mokesčių, kita įmonė PVM sąskaitose faktūrose išskirtas PVM sumas susigrąžina iš biudžeto.

Labai didelė žala valstybės biudžetui yra padaroma, kai naudojami būdai, siekiant iš biudžeto neteisėtai susigrąžinti PVM. Manoma, kad žala kasmet siekia daugiau kaip 100 mln. litų, tačiau tiksliai jos įvertinti nėra galimybės, nes dėl sukčiautojų taikomų sudėtingų schemų iškeltų baudžiamųjų bylų tyrimas užtrunka ilgai.⁸⁰ Šiuos sukčiavimo būdus galima priskirti prie sudėtingiausių ir sunkiausiai išaiškinamų. Šie būdai yra taikomi kompleksiskai, tarpusavyje jungiant ir derinant kitus būdus. Vienas iš tokių – tai fiktyvių įmonių panaudojimas, siekiant

⁷⁶ Pranešimas spaudai. PVM reforma padėtų pažaboti mokestinį sukčiavimą, mano EP.
http://www.europarl.europa.eu/news/expert/info/press_page/042-35783-245-09-36-907-20080901IPR35781-01-09-2008-2008-false/default_lt.htm; prisijungimo laikas 2008-11-11, 18 val. 18 min.

⁷⁷ Mokesčių nemokėjimo problema. http://www.mruni.lt/mru_lt_dokumentai/katedros/bankininkystės_ir_investicijų_katedra/2007m/paskatos/12P.MokesčiaiNemokejimas.doc; prisijungimo laikas 2008-11-12, 15 val. 02 min.

⁷⁸ Ten pat.

⁷⁹ Ten pat.

⁸⁰ Ten pat.

neteisetų tikslų. Pagrindinis šių įmonių steigimo ir veiklos tikslas – dalyvauti neteisėtuose sandoriuose, dėl kurių viena iš sukurtosios grandinės įmonių susigrąžina PVM iš biudžeto.⁸¹ Neteisėtam PVM susigrąžinimui iš biudžeto dažniausiai naudojama tokia sukčiavimo schema:

- 1) fiktyvi įmonė už tariamai parduotas prekes (suteiktas paslaugas) išrašo tarpininkui vienu iš anksčiau aptartų būdų „pradangintą“ arba tretiesiems asmenims priklausančią PVM sąskaitą faktūrą;
- 2) tarpininkas „menamas“ prekes parduoda (suteikia paslaugas) kitai įmonei ir išrašo teisėtai įsigytą bei naudojamą PVM sąskaitą faktūrą (siekiant geriau apsidrausti naudojami keli tarpininkai);
- 3) paskutinioji grandinės įmonė įtraukusi į atskaitą tariamai pirktų prekių (gautų paslaugų) pirkimo PVM, pateikia prašymą grąžinti per mokesčio laikotarpį susidariusį atskaitomos PVM sumos ir parduotų prekių (suteiktų paslaugų) PVM sumos skirtumą.⁸²

Tokia sukčiavimo shema yra vadinama „karuseliniu“ sukčiavimu ir yra labai populiari. ETT praktikoje buvo nagrinėti klausimai, susiję su „karuseliniu“ sukčiavimu. Valstybių narių nacionaliniuose teismuose buvo iškilę sunkumų, taikant tam tikras PVM nuostatas. Sujungtose ETT bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 šis teismas priėmė prejudicinį sprendimą.⁸³ Buvo pateikti klausimai, ar sandoriai, kurie patys nebuvo susiję su sukčiavimu PVM srityje, bet yra tiekimų grandinės, kurios kitas sandoris, atliktas prieš jį ar po jo, yra susijęs su sukčiavimu, dalis, jei pirmuosius sandorius įvykdęs ūkio subjektas to nežinojo ir (ar) negalėjo žinoti, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla? Taip pat ETT buvo klausama, ar tokiais aplinkybėmis šio ūkio subjekto teisė atskaityti sumokėtą pirkimo PVM gali būti ribojama? ETT dar kartą pažymėjo, kad teisė į PVM atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis, todėl iš esmės negali būti ribojama. ETT konstatavo, jog apmokestinamojo asmens, atliekančio minėtus sandorius, teisei į PVM atskaitą neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis, nei jo atliktas, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Taigi svarbiausia tokioje grandinėje įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai, atlikdamas tokį sandorį, ir PVM atskaita šiuo atveju ribojama nebus.

⁸¹ Mokesčių nemokėjimo problema. http://www.mruni.lt/mru_lt_dokumentai/katedros/bankininkystės_ir_investicijų_katedra/2007m/paskatos/12P.MokesciaiNemokejimas.doc. ; prisijungimo laikas 2008-11-12, 15 val. 02 min.

⁸² Ten pat.

⁸³ Prejudicinis sprendimas sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03. . Judgment in joined cases C – 354/03, C – 355/03, C – 484/03 of 12/01/2006, Optigen and others (Rec. 2006, p. I – 483).

Taigi kiekviena Europos Sąjungos valstybė narė turi imtis priemonių prieš tokio pobūdžio PVM sukčiavimo atvejus, nes biudžetui tai kainuoja išties nemažai.

Dar vienas PVM atskaitos aspektas – tai PVM atskaitos tikslinimas. Direktyva dėl PVM bendros sistemos nustato, jog PVM atskaita yra tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją, pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pvz.: nutraukiami pirkimų sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos. Atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei. ETT byloje C-184/04 paaiškina, kad atskaitos tikslinimas yra esminė minėta direktyva įtvirtintos apmokestinimo sistemos dalis, kurios paskirtis – užtikrinti atskaitos tikslumą ir PVM naštos neutralumą.⁸⁴ ETT šioje byloje nurodo, kad atskaitos tikslinimas turi būti visose Europos Sąjungos valstybėse narėse taikomas vienodai, o nukrypimai leidžiami tik aiškiai Šeštosios direktyvos nurodytais atvejais.

Direktyvoje dėl PVM bendros sistemos yra reguliuojamas teisės į atskaitą įgyvendinimo procesas. Tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų įgyvendinti šią teisę, jis privalo tenkinti numatytas sąlygas:

- 1) turėti išrašytą sąskaitą – faktūrą;
- 2) laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų;
- 3) PVM deklaracijoje nurodyti būtiną informaciją;
- 4) turėti šios direktyvos numatytą importo dokumentą.

Direktyva dėl PVM bendros sistemos nustato, kad apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį įgijo teisę ir ja naudojasi. ETT byloje C-152/02 buvo priimtas sprendimas, kuriame nustatyta, kad teisę į atskaitą turi būti įgyvendinama tą mokestinį laikotarpį, kurį išpildomos dvi PVM atskaitos sąlygos: prekės buvo pristatytos ar paslauga atlikta ar apmokestinamasis asmuo turi PVM sąskaitą – faktūrą arba dokumentą, kuris pagal valstybės narės nustatytus kriterijus gali būti prilygintas sąskaitai – faktūrai⁸⁵. Šiame sprendime buvo nurodyta, kad teisės pasinaudoti PVM atskaita atsiradimas paprastai yra siejamas su PVM sąskaitos – faktūros (ar kito jai prilyginto dokumento) išrašymu. Pasinaudojimas teise į atskaitą, kuri negali būti ribojama, reiškia, kad iš principo apmokestinamasis asmuo nevykdo mokėjimų ir todėl nesumoka įsigytų prekių ar paslaugų PVM iki tol, kol negauna PVM sąskaitos –

⁸⁴ Byla C – 184/04. Judgment of 30/03/2006, Udenkaupungin kaupunki (Rec. 2006, p. I – 3039).

⁸⁵ Byla C – 152/02. Judgment of 29/04/2004, Terra Baubedarf – Handel (Rec. 2004, p. I – 5583).

faktūros (ar kito atitinkamo dokumento) ir negali būti laikoma, kad atsirado prievolė apskaičiuoti PVM už tokias įsigytas prekes ar paslaugas prieš tai, nei jis buvo sumokėtas.

Apmokestinamasis asmuo, norėdamas atskaityti PVM, turi pateikti sąskaitas – faktūras, kuriose būtų tam tikri rekvizitai. Praktikoje gali iškilti klausimų, ar jose privalo būti visi reikalaujami rekvizitai, ar galimi tokių sąskaitoms keliamų reikalavimų neatitikimai. ETT šiais klausimais savo sprendimuose yra pateikęs nemažai paaiškinimų. Byloje C-123/87 jis konstatavo, kad sąskaitų – faktūrų rekvizitai reikalingi ir norint tinkamai apskaičiuoti mokestį, tinkamai jį taikyti, turi suteikti galimybę mokesčių administratoriui kontroliuoti mokesčių mokėtoją.⁸⁶ Tačiau rekvizitai negali būti vienintelė priežastis, dėl kurios nesuteikiama teisė atskaityti PVM, be to, tie rekvizitų reikalavimai neturi būti per dideli, negalima nustatyti neįmanomų reikalavimų. Šių rekvizitams keliamų reikalavimų tikslas – tiesiog neleisti piktnaudžiauti sistema, o ne riboti teisę į PVM atskaitą.

Apibendrinant, tai, kas išdėstyta, galima padaryti tokias išvadas:

- 1) PVM sistemos esmė yra teisė į atskaitą;
- 2) PVM atskaita turi užtikrinti visišką neutralumą, apmokestinamajam asmeniui vykdant ekonominę veiklą ir atleisti verslininką nuo mokėtino PVM naštos;
- 3) labai svarbu tai, kad apmokestinamajam asmeniui siekiant pasinaudoti teise į atskaitą, turi būti tiesioginis ryšys tarp įsigytų prekių ir paslaugų bei vykdomos ekonominės veiklos;
- 4) PVM teisė į atskaitą, remiantis Europos Teisingumo Teismo praktika, iš esmės negali būti ribojama;
- 5) mūsų nuomone, teisės į PVM atskaitą taisyklės ir reikalavimai, siekiant ją pasinaudoti, yra pakankamai liberalūs, todėl piktnaudžiavimo ir sukčiavimo atvejai gali būti neretas reiškinys tarp apmokestinamųjų asmenų, norint sumažinti mokamo mokesčio dydį.

⁸⁶ Byla C – 123/87. Judgment of 14/07/1988, Jeunehomme and others / Belgian State (Rec. 1988, p. 4517).

3. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais įtaka pridėtinės vertės mokesčio taikymui Lietuvoje

3. 1. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio srityje reikšmė pridėtinės vertės mokesčio teisės aktų raidai Lietuvoje

ETT bylų PVM klausimais įtaka PVM taikymui Lietuvoje kyla iš pačios Europos Sąjungos teisės esmės. Tai reiškia, jog Europos Sąjungos teisės įkūrimas ir jos nuostatų (tarp jų ir susijusių su PVM) veiksmingas įgyvendinimas, o kartu ir Europos Sąjungos įkūrimo tikslų pasiekimas daugiausiai priklauso nuo to, ar Europos Sąjungos institucijų dokumentuose nustatytos taisyklės yra vienodai aiškinamos ir taikomos visose valstybėse narėse.⁸⁷ ETT jurisprudencijoje buvo nustatyta, kad Europos Sąjungos teisė yra savarankiška teisės sistemos dalis ir yra taikoma valstybėse narėse, kurios, siekdamos tinkamai taikyti Europos Sąjungos teisės normas, turi suderinti nacionalinę teisę su Europos Sąjungos teise.⁸⁸ Kadangi PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kuris visose Europos Sąjungos valstybėse narėse turi būti suderintas, siekiant panaikinti kliūtis laisvam prekių ir paslaugų judėjimui, įgyvendinant PVM reglamentuojančias Europos Sąjungos direktyvas, valstybės narės priima, papildo ir keičia su PVM susijusius nacionalinius teisės aktus.

Lietuvoje PVM buvo įvestas 1991 m. gruodžio 10 d. vietoje apyvartos mokesčio ir pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu. Iki 2002 m. liepos 1 d. PVM reglamentavo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, priimtas 1993 m. gruodžio 22 d. ir daugybė vėlesnių jo pakeitimų bei papildymų, taip pat Finansų ministerijos parengta „PVM apskaičiavimo ir mokėjimo instrukcija. Siekiant teisinę PVM bazę suderinti su Europos Sąjungos teisės reikalavimais, 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Šis teisės aktas buvo parengtas pagal Europos Tarybos Šeštosios direktyvos struktūrą ir jo pagrindines nuostatas (apmokestinimo objektas, mokesčio mokėtojas, apmokestinama veikla, veiklos vieta, apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė, nuostatos dėl eksporto ir importo, mokesčio grąžinimas, apmokestinimas pagal specialias schemas).⁸⁹ Iki Lietuvai įstojant į Europos Sąjungą, vyko derybos, susijusios su mokesčių teisės reikalavimų įgyvendinimu. Derybinėje pozicijoje PVM srityje aprašomi numatomi įstatymo pakeitimai, kurie vėliau įtvirtinti šiuo metu galiojančiame PVM įstatyme. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, įsigaliojęs 2002 m. liepos 1 d., neapėmė Europos Sąjungos nuostatų, taikomų sandoriams Europos Sąjungos viduje ir įgyvendinančių „bendros rinkos be sienų“ koncepciją mokesčių srityje.

⁸⁷ Europos Sąjungos teisės taikymas Lietuvoje. <http://verslas.banga.lt/lt/leidinyd.full/43245ecadcaba>; prisijungimo laikas 2008-11-12, 17 val. 19 min.

⁸⁸ Procesas Europos Bendrijų Teisingumo Teisme: preliminarus nutarimas. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005. P. 15.

⁸⁹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 293 – 294.

Buvo manoma, kad šios nuostatos iki narystės Europos Sąjungoje neturi jokio praktinio pritaikymo, o tik apsunkintų nacionalinius įstatymus. Lietuva įsipareigojo Europos Sąjungos dokumentų nuostatas, taikomas sandoriams Europos Sąjungos viduje, perkelti į nacionalinę mokesčių teisę iki narystės Europos Sąjungos sienos, tai yra, antrame PVM apmokestinimo derinimo etape. 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1d., Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare.⁹⁰ Šis įstatymas ir galioja šiuo metu. Jis galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas. Iki narystės Europos Sąjungoje Lietuva dar galėjo savo rinkoje taikyti išlygas, tačiau tai buvo laikinos priemonės, todėl šiuo metu galiojančiame Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme jų lieka tik tiek, kiek leidžia Europos Sąjungos direktyvos.

Dar vienas svarbus teisės aktas, kurį priimant taip pat buvo atsižvelgiama ir į ETT, tai Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas).⁹¹ Lietuvoje ilgai nebuvo apsispręsta dėl mokesčių sistemos pagrindų įstatymo, kuriame būtų numatyta mokesčių sistemos sandara, pagrindinės mokesčių politikos nuostatos, mokesčių mokėtojų atsakomybė.⁹² Mokesčių administravimo įstatymas buvo priimtas 1995 m. birželio 28 d. Šiuo metu mokesčių administravimą Lietuvoje reglamentuoja 2004 m. balandžio 13 d. priimtas Mokesčių administravimo įstatymas, kuris įsigaliojo 2004 m. gegužės 1d., Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare. Šiuo įstatymu buvo įgyvendintos Europos Tarybos direktyvos. Apskaičiuojant ir mokant PVM, tenka remtis ir šiuo įstatymu. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos bendros visų mokesčių atžvilgiu taikomos nuostatos. Konkrečiai PVM srityje šis įstatymas gali būti taikomas dėl įvairių priežasčių, pvz.: atliekant mokestinį patikrinimą, sprendžiant mokestinį ginčą.⁹³ ETT C-409/99 konstatavo, kad Šeštosios direktyvos reikalavimus gali pažeisti ir mokesčių administravimo praktika.⁹⁴ Taigi todėl svarbu priimti su Europos Sąjungos teise suderintą mokesčių administravimą reguliuojantį įstatymą.

ETT įtaka PVM srityje pasireiškia priimant ne tik įstatymus, bet ir kitus teisės aktus PVM srityje. PVM klausimais priimami ir Vyriausybės nutarimai, finansų ministro įsakymai bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymai (toliau – VMI viršininko įsakymai). Galima paminėti šiuos Vyriausybės nutarimus, kuriais

⁹⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.

⁹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁹² Šapalienė L. Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. – Vilnius: Mokesčių srautas, 2008. P. 9.

⁹³ Bilkštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti (4). – (Mokesčiai)//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – 2006, Nr. 7-8, p. 73-76.

⁹⁴ Ten pat.

įgyvendinamos Europos Tarybos direktyvos, susijusios su PVM: „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“⁹⁵, „Dėl importuojamų prekių neapmokestinimo importo PVM“⁹⁶. Iš VMI viršininko įsakymų galima nurodyti įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys“⁹⁷. Finansų ministras taip pat priima teisės aktus PVM klausimais, vienas iš jų – finansų ministro įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM už atgabentas iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų prekes, kurių gabenimas baigiasi kitoje valstybėje narėje, grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, taisyklių patvirtinimo“⁹⁸.

Teisės aktai Lietuvoje taip pat yra ir keičiami, papildomi, atsižvelgiant į naujus Europos Sąjungos teisės reikalavimus ir ETT išaiškinimus. Pavyzdžiui, 2005 m. įsigaliojo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai, kuriuos lėmė nauji ETT sprendimai, neaiškūs atskirų šio įstatymo nuostatų traktavimai praktikoje. Vieni iš tokių pakeitimų – ta pakeitimai, susiję su atvirkštiniu apmokestinimu, susijusių su apmokestinamaisiais asmenimis fizinių asmenų sąrašu ir kt.

Taigi, atsižvelgiant į ETT jurisprudencijoje įtvirtintą reikalavimą dėl nacionalinės teisės derinimo su Europos Sąjungos teise, buvo priimami, pakeičiami ir papildomi Lietuvos Respublikos teisės aktai, susiję su PVM taikymu.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimas „Dėl Rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 60-2434.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 balandžio 16 d. nutarimas „Dėl importuojamų prekių neapmokestinimo PVM“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2048.

⁹⁷ Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 8 d. įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 109-4113.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 14 d. įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM už atgabentas iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų prekes, kurių gabenimas baigiasi kitoje valstybėje narėje, grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2075.

3. 2. Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais taikymas mokestiniuose ginčiuose

ETT sprendimai, remiantis Europos Bendrijos steigimo sutartimi yra privalomi tiems adresatams, kuriems jie skirti.⁹⁹ Tačiau praktikoje šio teismo sprendimų galia yra daug didesnė – į juos atsižvelgiama net ir tuo atveju, jei valstybės narės toks sprendimas neįpareigoja. Taip yra ir Lietuvoje. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pabrėžia ETT sprendimų PVM klausimais svarbą, Lietuvos Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos savo informaciniuose pranešimuose bei Mokestinių ginčų komisija taip pat yra nurodžiusios, kad į ETT sprendimus PVM klausimais privaloma atsižvelgti. Šiame poskyryje bus nagrinėjama, kokia jų įtaka mokestiniuose ginčiuose Lietuvoje.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme yra įtvirtinta nuostata, jog mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos), Mokestinių ginčų komisija ir teismas.¹⁰⁰

Europos Sąjungos teisinė sistema grindžiama sėkmingu Europos Sąjungos ir nacionalinių teismų bendradarbiavimu. Nuo narystės Europos Sąjungoje pradžios Lietuvos administraciniai teismai turi ne tik taikyti Europos Sąjungos teisės normas, susijusias su PVM, bet ir priimdami sprendimus vadovautis gausia ETT jurisprudencija Europos Sąjungos teisės aktų (taigi ir teisės aktų PVM srityje) galiojimo ir aiškinimo klausimais. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra aukščiausiaji teisminė instancija viešojo administravimo srityje, įpareigota taikyti ir aiškinti teisės aktus. LVAT savo bylose turi vadovautis Europos Sąjungos teisės nuostatomis PVM srityje ir nenukrypti nuo susiklosčiusios ETT praktikos. LVAT priimti sprendimai ir nutartys yra motyvuojami, atsižvelgiant į Europos Sąjungos nuostatas dėl PVM ir ETT praktiką šiais klausimais.

Išaugusį Europos Sąjungos vaidmenį galima paaiškinti tuo, jog LVAT pirmasis iš Lietuvos teismų kreipėsi į ETT, prašydamas priimti preliminarų nutarimą Europos Sąjungos teisės aiškinimo klausimu. Administracinių teismų ir ETT bendradarbiavimas turi užtikrinti vieningą Europos Sąjungos teisės taikymą. LVAT yra nurodęs, kad: „remiantis Europos Bendrijos sutarties 10 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu ištikimybės Bendrijos uždaviniams principu, Lietuvos narystė Europos Sąjungoje įpareigoja aiškinant ir taikant apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu reglamentuojančias nuostatas, atsižvelgti į šio mokesčio taikymo reglamentavimą Europos

⁹⁹ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2004. Nr. 2-2.

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

Sąjungoje ir ETT praktiką šios kategorijos bylose”.¹⁰¹ Kadangi LVAT formuoja vienodą administracinių teismų praktiką, panagrinėti, kaip ETT bylų PVM srityje įtaka pasireiškia LVAT nagrinėjamose bylose, yra labai svarbu.

ETT sprendimais vadovaujasi ne tik LVAT, kuris formuoja vienodą administracinių teismų praktiką, bet ir centrinis mokesčių administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei dar viena mokestinių ginčų nagrinėjimo neteismine tvarka institucija – Mokestinių ginčų komisija. ETT praktika PVM srityje šiems subjektams, nagrinėjant mokestinius ginčus, yra reikšminga tuo, kad padeda geriau suvokti PVM reguliuojančių nuostatų prasmę. Tiek Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, tiek Mokestinių ginčų komisijos nemažą mokestinių ginčų dalį sudaro ginčai, susiję su PVM. Tam, kad mokestinis ginčas būtų tinkamai išnagrinėtas, reikia tinkamai taikyti PVM reglamentuojančias teisės normas. ETT jurisprudencija turi būti remiamasi, siekiant nedaryti klaidų, tinkamai vykdyti savo funkcijas bei priimti objektyvų sprendimą. PVM – tai mokestis, pakankamai neseniai įvestas Lietuvoje, todėl šios institucijos privalo remtis tiek jį reguliuojančiais Europos Sąjungos teisės aktais, tiek teisę aiškinančio ETT praktika. Tačiau nagrinėjant, kokia ETT bylų įtaka, kaip ji pasireiškia šioms dviem institucijoms nagrinėjant būtent mokestinius ginčus, kyla tam tikrų sunkumų. Pats faktas, kad tiek Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, tiek Mokestinių ginčų komisija, savo veikloje remiasi ETT bylomis dar gali būti patvirtintas, atsižvelgiant į tai, jog tokią informaciją šios institucijos pateikia plačiajai visuomenei savo informaciniuose pranešimuose, veiklos ataskaitose ir pan. Tačiau problema yra šių bylų taikymas Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Mokestinių ginčų komisijai nagrinėjant mokestinius ginčus. Šiuo aspektu prieinamos ir viešos informacijos, kuri patvirtintų, jog šios institucijos taiko minėtas bylas PVM klausimais, labai trūksta.

Oficiali, vieša ir visuomenei prieinama informacija, kurią pateikia Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) ir Mokestinių ginčų komisija (toliau – MGK), atspindi tai, kad šie subjektai remiasi ETT praktika. Vienas iš tokių šaltinių – tai VMI informaciniai pranešimai, kuriuos ji pateikia savo tinklapyje. Vieni iš tokių pranešimų – tai informacija apie apibendrintus ETT sprendimus jo išnagrinėtose bylose. Toliau bus panagrinėti keli VMI informaciniai pranešimai kaip pavyzdiniai, siekiant atskleisti sąsajas su ETT praktika. Taigi galima pateikti kelis tokius VMI šaltinius, pvz.: atskirus

¹⁰¹ Prapiestytė D. Europos teisės ir nacionalinės administracinės justicijos santykis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo veikloje // Jurisprudencija. 2006, Nr. 5 (83). P. 103.

informacinius pranešimus dėl ETT sujungtų bylų C-439/04 ir C-440/04¹⁰² ir bylos C-268/83 apibendrinimo.¹⁰³ Sprendime, kuris buvo priimtas bylose C-439/04 ir C-440/04 ETT konstatavo, kad jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog savo pirkimais jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, jam neturi būti leidžiama pasinaudoti teise į PVM atskaitą. VMI dėl šio sprendimo taikymo Lietuvoje pasisakė taip: „sprendžiant, ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą, reikia įvertinti visas sandorio aplinkybes.“ VMI nurodė, kad jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas žinojo ar turėjo žinoti, jog savo pirkimu jis dalyvavo į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje, toks asmuo netenka teisės į PVM atskaitą.“ ETT byloje C-268/83, susijusioje su PVM atskaita, sprendimo esmė buvo tokia: „teisės į būsimą nuosavybės teisės perleidimą dar nepastatyto pastato dalyje, siekiant tokias patalpas nuomoti, gali būti laikomas ekonomine veikla; ši nuostata neatima mokesčių administratoriui teisės reikalauti tokį ketinimą pagrįsti objektyviais įrodymais, tokiais kaip ketinamos pastatyti patalpos yra pritaikytos komerciniam naudojimui.“ O štai ką šios bylos apibendrinime dėl šio sprendimo taikymo Lietuvoje nurodo VMI: „jeigu asmuo mokesčių administratoriui pateikia pakankamus įrodymus, kad ateityje ketina vykdyti apmokestinamą veiklą, tai veiklai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo PVM gali atskaityti ir tą laikotarpį, kurį ta apmokestinama veikla faktiškai dar nepradėta vykdyti.“

Tai, ką šiuose informaciniuose pranešimuose pateikia VMI, yra tik pavyzdžiai. Kituose pranešimuose, kurių yra nemažai, po kiekvieno ETT sprendimo apibendrinimo centrinis mokesčių administratorius pateikia ir tai, kaip šios nuostatos taikomos Lietuvoje. Paanalizavus šią informaciją, galima daryti išvadą, jog VMI, atlikdama savo funkcijas, remiasi ETT praktika PVM srityje.

VMI pozicija dėl ETT bylų PVM srityje taikymo atspindi ne tik informaciniuose pranešimuose dėl bylų apibendrinimo, bet ir šios institucijos išleistuose leidiniuose. Pavyzdys galėtų būti VMI brošiūra, skirta PVM atskaitos klausimams paaiškinti.¹⁰⁴ Joje VMI, prieš pradėdama analizuoti atskaitos aspektus, pateikia keletą ETT bylų pavadinimų ir nuorodą į šio teismo internetinį tinklą. VMI brošiūroje pabrėžia: „svarbu įsidėmėti, kad visoms valstybėms narėms privalomos vykdyti ETT nuostatos dėl PVM atskaitos (kaip ir kitais PVM klausimais).“ Taigi VMI pripažįsta tokių sprendimų taikymo reikšmę Lietuvoje. Tačiau iš viešos VMI pateikiamos informacijos sunku spręsti, ar VMI taiko ETT bylas PVM

¹⁰² Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo sujungtų bylų C-439/04 ir C-440/04 apibendrinimo. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10128994>; prisijungimo laikas 2008-11-16, 19 val 18 min.

¹⁰³ Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo bylų, susijusių su PVM atskaita, apibendrinimo. Byla C-268/83. <http://mic.vmi.lt/generatepdf.do?id=1000047434>; prisijungimo laikas 2008-11-16, 18 val. 17 min.

¹⁰⁴ PVM atskaita. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10029651>; prisijungimo laikas 2008-11-17, 15 val. 20 min.

klausimais, kai nagrinėja mokestinius ginčus. Tokios informacijos VMI tiesiog nepateikia. Informacija apie mokestiniuose ginčiuose VMI priimtus sprendimus yra konfidenciali, todėl visuomenė su ja susipažinti negali.

VMI remiasi ETT sprendimais PVM srityje ir komentuodama Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas. Vadovaudamasi šiais sprendimais VMI daro Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaro pakeitimus. Pvz.: VMI informaciniame pranešime dėl ETT bylos C-89/05 apibendrinimo nurodė, kad atsižvelgiant į išaiškinimus šioje byloje, bus pakeistas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras.¹⁰⁵ Tokią informaciją VMI pateikia ir informaciniame pranešime dėl ETT sujungtų bylų C-181/04 ir C-183/04.¹⁰⁶

Kalbant apie Mokestinių ginčų komisiją, informacijos, kurią ji pateikia apie šios institucijos veikloje taikomus ETT išaiškinimus PVM srityje, taip pat stinga. Vienas iš šaltinių yra Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaitos, kurias analizuojant galima daryti išvadą, kad nagrinėdama mokestinius ginčus, ji vadovaujasi ETT praktika. 2006 m. ir 2007 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaitose ši kvaziteisminė institucija nurodo, jog ji analizuoja LVAT ir ETT praktiką, taikant mokesčių įstatymus ir kitus teisės aktus bei nuolat vykdo savo praktikos analizę.¹⁰⁷ 2002 m. veiklos ataskaitoje nurodoma, kad priimdama sprendimus MGK atsižvelgia į administracinių teismų pateiktą įstatymo ar kito teisės akto aiškinimo variantą.¹⁰⁸ Tai gali taip pat būti patvirtinimas, jog MGK taiko ETT bylas PVM klausimais, juk administraciniai teismai jomis remiasi, aiškindami tam tikras PVM nuostatas. Taigi MGK besivadovaudama šių teismų praktika, tuo pačiu remiasi ir ETT jurisprudencija. Argumentas, kodėl Mokestinių ginčų komisija turėtų atsižvelgti į LVAT ir Europos Teisingumo Teismo formuojamą praktiką, galėtų būti dar ir tas, jog literatūroje galima aptikti nuomonių dėl šios institucijos galimybės kreiptis į Europos Teisingumo Teismą dėl preliminarus nutarimo. Mokestinių ginčų komisija atitinka visus ETT praktikoje aptariamus svarbiausius „teismo požymius“: įsteigta įstatymu ar kitu teisės aktu, veikloje vadovaujasi teisės aktais ir įstatymais, ginčo teisena (nagrinėja mokestinius ginčus), priima privalomojo

¹⁰⁵ Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo bylos C-89/05 apibendrinimo. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10138935>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 03 min.

¹⁰⁶ Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo bylų C-181/04 ir C-183/04 apibendrinimo. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10138935>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 09 min.

¹⁰⁷ 2006 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaita. <http://www.mgk.lt/?pageid.36&print=1>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 15 min.

¹⁰⁸ 2002 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaita. <http://www.mgk.lt/?pageid.36&print=1>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 15 min.

pobūdžio sprendimus.¹⁰⁹ Todėl galima daryti prielaidą, kad tuo atveju, jei Mokestinių ginčų komisija kreiptųsi į ETT dėl preliminarus nutarimo, yra tikėtina, kad jai galėtų būti pripažintas „teismo statusas“.¹¹⁰ Taigi, esant tokiai galimybei, Mokestinių ginčų komisijai nagrinėjant su PVM susijusius ginčus ir susidūrus su PVM nuostatų taikymo neaiškumais, šių ginčų nagrinėjimas galėtų būti efektyvesnis.

Kaip minėta, informacijos, susijusios su ETT bylų PVM srityje VMI ir MGK veikloje nėra pakankamai. Tačiau LVAT, nagrinėdamas bylas, argumentuodamas savo sprendimus, daro nuorodas į konkrečias ETT bylas, remiasi nusistovėjusia ETT praktika. O informacija apie administracinėse bylose priimtas nutartis, kuriose LVAT taiko ETT išaiškinimus, yra prieinama kiekvienam.

Viena iš LVAT PVM bylų, kurioje buvo remtasi Europos Sąjungos teisės nuostatomis bei ETT praktika PVM klausimais, - tai administracinė byla Nr. A¹ – 355/2004 UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau byla „Tauja“).¹¹¹ Joje buvo nurodytos teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidos, taikant sisteminį teisės aiškinimo metodą išanalizuotos šios teisės įgyvendinimo sąlygos, pabrėžtas tikrojo ūkinės operacijos turinio viršenybės prieš jo įforminimą buhalterinės apskaitos dokumentuose principas bei mokesčio mokėtojo „sąžiningo elgesio“ reikalavimas, kurie tapo esminiais vertinimo kriterijais, sprendžiant bylas PVM srityje. Priėmus nutartį šioje byloje iš esmės kito anksčiau susiformavusi LVAT praktika, susijusi su buhalterinės apskaitos dokumentų ir jų formaliųjų trūkumų vertinimu.¹¹² Svarbu tai, jog šioje byloje LVAT analizavo visą PVM sistemos esmę ir mokesčio atskaitos vietą šioje sistemoje. LVAT, nagrinėdamas šiuos klausimus, rėmėsi Europos Tarybos direktyvomis, reguliuojančiomis PVM klausimus, tačiau Lietuvoje jos negaliojo ginčo teisinių santykių atsiradimo metu. Todėl gali kilti klausimas, kodėl šis teismas jomis vadovavosi. LVAT nurodė, kad minėtos direktyvos gali būti pasitelktos kaip antrinis šaltinis, aiškinant teisę, padedantis suvokti nacionalinio teisinio reglamentavimo prasmę. Taigi LVAT PVM nuostatas aiškino sistemiškai, atsižvelgdamas ne tik į nacionalinės, bet ir į Europos Sąjungos teisės nuostatas.

Byloje iškilo klausimų dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą apimtį ir šios teisės įgyvendinimo sąlygų. LVAT konstatavo, kad aplinkybė, jog PVM turi būti proporcingas galutiniam vartotojui pateikiamai prekės ar paslaugos kainai lemia tai, kad mokestis, kuris sumokėtas visuose

¹⁰⁹ Procesas Europos Bendrijų Teisingumo Teisme: preliminarus nutarimas. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005. P. 146.

¹¹⁰ Ten pat.

¹¹¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹-355/2004, b. kat. 11. 2; 11. 3.

¹¹² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. metinis pranešimas

<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=mpran&id=5885>; prisijungimo laikas 2008-11-22, 15 val. 27 min.

civilinės apyvartos etapuose iki galutinio prekės ar paslaugos pardavimo, turi būti atskaitomas. Priešingu atveju būtų paneigiama pati PVM esmė: PVM mokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje už įsigyjamas prekes ir paslaugas, o vėliau su šiomis prekėmis ir paslaugomis sukūrus pridėtinę vertę, atskaitomas, todėl apmokestinant prekių ar paslaugų teikimą kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje ir uždraudus atskaitą, sukurta pridėtinė vertė būtų apmokestinta ne viena, o galimai ir daugiau kartų. Todėl teisė į PVM atskaitą yra pripažįstama vienu esminių PVM sistemos elementų. Tai yra pabrėžęs ir ETT, nagrinėdamas bylas, susijusias su PVM atskaitos taikymu. ETT pažymėjo, kad pagal PVM sistemos pagrindinį principą, PVM mokamas už kiekvieną pardavimo etapą, o tai atliekant atskaitomas PVM, kuriuo betarpiškai apmokestinta ankstesnė apyvarta. Taigi LVAT byloje „Tauja” remiasi atskaitos, kaip esminio elemento, principu. LVAT taip pat šioje byloje konstatavo ir rėmėsi ETT išaiškinimu, jog teisė į PVM atskaitą yra sudėtinė PVM mechanizmo dalis, kuri paprastai negali būti ribojama, išskyrus Šeštosios PVM direktyvos numatytus atvejus.¹¹³ Toks ribojimas negalimas, nes jis daro įtaką mokestinės prievolės dydžiui. ETT praktika patvirtina, kad PVM turi apsunkinti tik galutinį vartotoją, o mokesčių mokėtojų, dalyvavusių gamybos ir platinimo etapuose iki galutinio apmokestinimo, atžvilgiu, yra visiškai neutralus, nepaisant pardavimų skaičiaus.

LVAT rėmėsi ir ETT išaiškinimais, 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 būdu nori įgyti teisę į PVM atskaitą. Byloje „Tauja” buvo prisiminti ETT sprendimai, kuriuose šis teismas nurodė, kad priemonės, kurių gal imtis valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, neturi viršyti to, kas yra būtina tiems tikslams pasiekti. Šios priemonės neturi būti panaudotos tokiu būdu, kad sistemos požiūriu paneigtų teisę į PVM atskaitą. Taigi LVAT remiasi ir šiuo Europos Sąjungos teisminės institucijos suformuluotu proporcingumo principu. Remdamasis Europos Sąjungos teisės normomis ir minėta ETT praktika, LVAT nagrinėjamoje byloje konstatavo, kad teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama. Tačiau, pasak šio teismo, ribojimu negali būti laikomas mokesčių administratoriaus ir kitų mokestinių ginčų nagrinėjimo procese dalyvaujančių institucijų atliekamas tikrinimas, siejamas su atitinkamo ūkio subjekto teisės į PVM atskaitą sąlygų buvimu.

LVAT šioje, taip pat ir kitose mokestinėse bylose, pareiškė, kad prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti, yra šių veiksmų atlikimas:

¹¹³ Nagrinėdamas šią bylą, LVAT rėmėsi Šeštosios PVM direktyvos nuostatomis, nes nauja redakcija įsigaliojo 2006 m. (aut. pastaba).

1) mokesčio mokėtojas turi įsigyti prekę ir sumokėti jos pardavėjui atitinkamą PVM sumą (tai yra pirkimo PVM);

2) sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, šią prekę realizuoti.

Taigi prielaida atskaitos teisei atsirasti yra apmokestinamojo asmens atlikti prekės įsigijimo ir su šia preke sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmai. LVAT rėmėsi svarbia ETT pozicija, kad apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ir paslaugos turi būti naudojamos PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti (tai yra, PVM apmokestinamiems sandoriams). Jei šios prekės ir paslaugos naudojamos ne PVM apmokestinamiems sandoriams, PVM atskaita negalima. Prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti turi būti realus, t.y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Dar vienas PVM aspektas, kuris buvo pažymėtas ETT jurisprudencijoje, ir kuriuo rėmėsi LVAT, nagrinėdamas bylą „Tauja“, yra PVM sąskaitų – faktūrų rekvizitų reikalavimai. LVAT nurodė, kad ta aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo turi PVM sąskaitą – faktūrą, atitinkančią reikalaujamus formaliuosius rekvizitus, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jei turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. LVAT taip pat konstatavo, kad ta aplinkybė, jog mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje – faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti tai, kad įvyko tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Taigi pastebimas turinio viršenybės prieš formą principas. LVAT padarė išvadą, kad 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 teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Priešingu atveju būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė bei paneigtas dvigubo apmokestinimo draudimo principas: pardavėjui sumokėjus PVM, o pirkėjui neleidžiant jo atskaityti, parduotos prekes ar suteiktos paslaugos PVM galimai būtų apmokestinamos du ar daugiau kartų. Taigi LVAT patvirtina ETT bendrą taisyklę, kad teisė į atskaitą yra absoliuti. Jos ribojimas yra tik išimtis iš taisyklės.

LVAT, nagrinėdamas analizuojamą bylą, minėjo fiskalinio neutralumo principą, kuris yra vienas iš svarbiausių PVM sistemos principų ir labai dažnai pabrėžiamas ETT praktikoje.¹¹⁴ PVM

¹¹⁴ Viena iš tokių bylų, kuriose ETT mini fiskalinio neutralumo principą, tai byla C – 269/86.

sirtyje fiskalinio neutralumo principas reiškia, jog negali būti bendro skirstymo į teisėtus ir neteisėtus sandorius, išskyrus tada, kai dėl išskirtinių tam tikrų produktų savybių, nėra galimybės atsirasti bet kokiai konkurencijai tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių. Tuo tarpu, jeigu atitinkamų prekių civilinė apyvarta nėra absoliučiai uždrausta, PVM požiūriu neteisėtai į civilinę apyvartą patekusios prekės turėtų būti traktuojamos kaip ir teisėtai į ją patekusios. ETT praktikoje nustatyta, kad jeigu kai kurių produktų pardavimas ir pažeidžia tam tikras teisės normas, tačiau nėra absoliučiai uždraustas, pavyzdžiui, falsifikuoti parfumerijos gaminiai, kontrabanda įvežtas etilo alkoholis, jis turi būti apmokestintas PVM. LVAT pažymėjo, kad argumentas, jog neteisėtai civilinėje apyvartoje esančios prekės negali tapti PVM objektu, yra nepagrįstas. Šį argumentą pateikė VMI, teigdamas, kad tokios prekės PVM objektu būti negali. Todėl, analizuojant ETT bylų taikymą mokestiniuose ginčuose, šis argumentas gali būti vertinamas kaip ETT išaiškinimų šiuo aspektu netaikymas. Galima daryti prielaidą, kad su fiskalinio neutralumo principu VMI dar nebuvo susipažinusi. LVAT nurodė, kad aplinkybė, jog prekė galimai neteisėtai yra patekusi į civilinę apyvartą (pavyzdžiui, neteisėtai iškirstas miškas, kontrabanda atgabentos prekės ir pan.) nedaro įtakos šios prekės vertinimui mokestine prasme. Neteisėtas prekių patekimas į rinką gali būti vertinamas kitų teisės šakų (pavyzdžiui, baudžiamosios, civilinės), o ne mokesčių teisės normomis. LVAT pažymėjo, kad negalima teigti, jog aplinkybės, susijusios su neteisėta pardavėjo veikla jokiais atvejais nedaro įtakos pirkėjo teisei į PVM atskaitą. Tačiau ir šiuo atveju, remiantis fiskalinio neutralumo principu, teisiškai reikšmingas yra būtent pardavėjo veiklos teisėtumas ar neteisėtumas mokestine prasme, o ne prekių kaip civilinės apyvartos objekto patekimo į rinką neteisėtumas. PVM atskaitą reguliuojančios normos yra skirtos reglamentuoti subjektų, esančių mokesčių mokėtojais, veiklą, vienodomis su kitais mokesčių mokėtojais sąlygomis.

Byloje „Tauja“ LVAT akcentavo mokesčių mokėtojo sąžiningumo principą, kuris taip pat ne kartą buvo minimas ir ETT jurisprudencijoje. ETT išaiškino, jog negalima remtis nuostatomis dėl PVM teisės į atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo elgiasi nesąžiningai, norėdamas šia teise pasinaudoti.¹¹⁵ ETT nurodo, jog valstybė narė turi teisę savo nacionalinėse teisės normose įtvirtinti, jog nesumokėtą PVM (ar jo dalį) gali būti reikalaujama sumokėti ne vien prekės pardavėjui, bet ir mokesčių mokėtojui, kuris iš jo tam tikras prekes ar paslaugas įgijo, nors ir žinojo (ar pagrįstai galėjo įtarti), kad PVM (ar jo dalis) už minėtas prekes ar paslaugas sumokėtas nebus. LVAT pabrėžė, kad nemokant mokesčių, yra pažeidžiamas viešasis interesas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme, elgiasi nesąžiningai. Taip yra pažeidžiami mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai.

¹¹⁵ Byloje C – 255/02 ETT konstatavo, kad PVM mokėtojas neturi teisės į atskaitą, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, yra piktnaudžiaujančio pobūdžio.

Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, kad jo atliekamos ūkinės ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi galimybę žinoti, ir nepaisant to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Sąžiningumas – tai bendrasis teisės principas, kuris išreiškia elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Tai yra svarbu, norint pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

LVAT konstatavo tai, kad mokesčio mokėtojas, įsigydamas prekes ir paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, elgiasi nesąžiningai, todėl toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą. Mokesčio mokėtojo žinojimas ar turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į atskaitą pretenduojantis mokesčio mokėtojas. Todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie nėra tiesiogiai susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai nedaro įtakos mokesčio mokėtojo sąžiningumui. Norint nustatyti, ar mokesčio mokėtojas žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie neteisėtą kontrahento veiklą, reikia įvertinti visumą konkrečių aplinkybių, tokių kaip šalių tarpusavio santykių pobūdis, jų tęstinumas, elgsena prieš sandorio sudarymą, jį sudarant ir vykdant, įsigyjamų prekių ir paslaugų kaina ir kt. LVAT konstatavo, kad įrodyti mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su konkrečia operacija, turi mokesčių administratorius. Dažniausiai ši aplinkybė įrodoma nustačius, jog už konkrečia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nėra sumokėtas pridėtinės vertės mokestis. Tačiau vien mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumas mokestine prasme nėra pakankama aplinkybė, leidžianti paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą. LVAT nustatė, kad teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta tik nustačius juridinių faktų visumą, tai yra aplinkybę, kad konkrečios ūkinės operacijos dalyvis atliko mokesčių įstatymų pažeidimus, susijusius su šia ūkine operacija, bei aplinkybę, kad į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčio mokėtojas apie savo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą žinojo arba turėjo žinoti.

Pažymėtina, jog LVAT yra nurodęs, kad byloje „Tauja“ yra išaiškinta PVM sistema ir suformuluota administracinių teismų praktika šioje srityje, todėl daugelyje vėlesnių bylų remiasi ir daro nuorodas būtent į šią bylą.

Byloje „Tauja“ suformuluota praktika LVAT rėmėsi ir administracinėje byloje Nr. A² – 431/2005 J. Š. gamybos – paslaugų įmonė „Šakys“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.¹¹⁶ LVAT nurodė, kad: „2004 m. spalio 27 d. LVAT administracinės bylos Nr. A¹-355/2004 nutartyje konstatuota, jog prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra mokesčio mokėtojo atlikti prekės įsigijimo ir su šia preke sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmai.“ Mokesčių mokėtojas turi įsigyti prekę ar paslaugą ir ją panaudoti PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti. LVAT pažymėjo, kad prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti turi būti realus, t. y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo. Todėl aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Administracinėje byloje Nr. A¹⁰-211/2005 UAB „Kuretas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos taip pat buvo remtasi byla „Tauja“ (toliau byla „Kuretas“).¹¹⁷ Byloje „Kuretas“, kurioje pareiškėjas buvo UAB „Kuretas“, nustatyta, kad UAB „Eteroma“ išrašytose pareiškėjui sąskaitose – faktūrose yra visi įstatymo nustatyti rekvizitai, o sąskaitos – faktūros išrašytos ant Vyriausybės nustatyta tvarka įsigytų blankų. Vėliau buvo nustatyta, kad sąskaitose – faktūrose už UAB „Eteroma“ direktorių pasirašė kitas asmuo. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius UAB „Eteroma“ išrašytas sąskaitas – faktūras vertino kaip neturinčias juridinės galios. Byloje „Kuretas“ buvo vadovaujama bylos „Tauja“ išaiškinimu, kad privalomųjų apskaitos dokumentų rekvizitų visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko ir ar ji įvyko būtent tokiais aplinkybėmis, kurios regimos buhalterinės apskaitos dokumentuose. LVAT byloje „Tauja“ taip pat nurodė, jog aplinkybė, kad mokesčio mokėtojo turimose PVM sąskaitose – faktūrose nenurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai dar nepaneigia mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri nurodyta buhalterinės apskaitos dokumentuose. Taip pat analizuojamoje byloje LVAT rėmėsi ir ETT suformuluotu fiskalinio neutralumo principu, draudžiančiu sandorių skirstymą į teisėtus ir neteisėtus, išskyrus atvejus, kai tam tikrų prekių civilinė apyvarta yra absoliučiai draudžiama. Remdamasis šiuo principu, LVAT konstatavo, jog pareiškėjo teisės į PVM atskaitą

¹¹⁶Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje J. Š. gamybos-paslaugų įmonė „Šakys“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A² – 431/2005, b. kat. 9. 1; 9. 3.

¹¹⁷Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 15d. nutartis administracinėje byloje UAB „Kuretas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁰ – 211/2005, b. kat. 9. 2; 9. 3.

negali riboti aplinkybė, ar UAB „Eteroma“ prekes įsigijo teisėtai ar neteisėtai. LVAT taip pat nurodė, kad sandorio šalies padaryti galimi mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie nėra tiesiogiai susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, neįtakoja mokesčio mokėtojo sąžiningumo.

Dar viena LVAT byla, susijusi su PVM, tai administracinė byla Nr. A¹⁴ – 777/07 UAB „Mindaugas M“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.¹¹⁸ Joje taip pat remiamasi ETT jurisprudencija ir akcentuojama, kad ekonominė veikla ir apmokestinamieji sandoriai yra objektyvaus pobūdžio. Tai reiškia, kad konstatavimas faktinės aplinkybės, jog ūkinė operacija neįvyko, besąlygiškai reiškia, kad PVM objektas nebuvo sukurtas ir teisė į PVM atskaitą negalima. Šioje byloje buvo paliesti ir apmokestinamojo asmens sąžiningumo klausimai. LVAT konstatavo, kad sprendžiant mokesčio mokėtojo sąžiningumo klausimą, visos faktinės aplinkybės turi būti vertinamos sistemiškai, vadovaujantis bendraisiais teisės principais turi būti vertinama visuma faktinių aplinkybių ir jas pagrindžiančių įrodymų, šio vertinimo pagrindu darant išvadą, kad mokesčio mokėtojas, pretenduojantis į PVM atskaitą, sudarydamas ūkines operacijas suprato (ar turėjo žinoti), jog jo kontrahentai į biudžetą PVM nesumokės. Šis vertinimas turi būti individualus, sprendžiant kiekvieną mokesčinį ginčą, todėl nei viena atskira su realia ūkine operacija susijusi faktinė aplinkybė negali būti traktuojama kaip savaime paneigianti ar patvirtinanti mokesčio mokėtojo nesąžiningumą.

LVAT administracinėje byloje Nr. A⁴ – 779/2006 Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nagrinėjo mokesčinį ginčą dėl viešųjų asmenų apmokestinimo PVM.¹¹⁹ Šioje administracinėje byloje pareiškėjas buvo Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinė – viešasis subjektas. VMI ginčijo pirmosios instancijos teismo išvadą, kad Rinktinės teikiamos fizinės apsaugos paslaugos Ignalinos atominei elektrinei nėra laikomos ekonomine veikla. Tačiau VMI ginčydama šią išvadą, nesilaikė ETT išaiškinimų dėl viešųjų subjektų apmokestinimo PVM. ETT savo praktikoje nurodė, kad laikytina, jog viešosios teisės subjektai veikia kaip valdžios institucijos tuomet, kai jiems taikomas specialus teisinis reglamentavimas (specialus teisinis režimas). Ši sąvoka neapima veiklos, kurią šie subjektai vykdo tomis pačiomis sąlygomis kaip ir privatūs subjektai. Byloje LVAT rėmėsi ETT

¹¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Mindaugas M“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁴ – 777/07, b. kat. 9. 3 (S).

¹¹⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, A⁴ – 779/2006, b. kat. 9. 1.

suformuota praktika, kad valstybės narės turi užtikrinti, jog viešosios teisės subjektai turi būti laikomi PVM apmokestinamais asmenimis tokios veiklos, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, kada su ja gali konkuruoti privatūs asmenys, jei jų laikymas neapmokestinamaisiais asmenimis žymiai iškraipytų konkurenciją. ETT savo praktikoje nurodė, kad laikytina, jog viešosios teisės subjektai veikia kaip valdžios institucijos tuomet, kai jiems taikomas specialus teisinis reglamentavimas (specialus teisinis režimas). Ši sąvoka neapima veiklos, kurią šie subjektai vykdo tomis pačiomis sąlygomis kaip ir privatūs subjektai. LVAT šioje byloje taip pat nurodė, kad viena iš svarbiausių subjekto, vykdančio valstybės funkciją, veiklos pripažinimo ekonomine veikla sąlygų – teikiamų paslaugų (teikiamų prekių konkurencingumas). LVAT konstatavo, kad Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės – viešo juridinio asmens veikla (Ignalinos atominės elektrinės, Panaudoto branduolinio kuro saugyklos, elektrinės pagalbinių objektų fizinė apsauga) – yra išimtinė valstybės veikla, įtvirtinta teisės aktuose, negalinti konkuruoti su kitomis privačiomis fizinės saugos paslaugas teikiančiomis struktūromis. Dėl šios priežasties Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės veikla nelaikoma ekonomine veikla, todėl ir PVM nėra apmokestinama. Taigi LVAT, priimdamas nutartį minimoje byloje, pripažįsta šį ETT konkurencingumo principą, apmokestinant viešuosius asmenis PVM.

Kita svarbi byla, kurioje LVAT rėmėsi ETT praktika, yra byla Nr. A¹ – 794/2006 UAB „Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – byla „Galinta ir partneriai“).¹²⁰ LVAT vadovavosi ETT išaiškinimais, susijusiais su apmokestinamuosius sandorius apibūdinančiomis sąvokomis. Joje LVAT pateikia paaiškinimus dėl prekių tiekimo kaip PVM objekto ir piktnaudžiavimo teise, svarbaus bendrojo principo. ETT savo praktikoje nurodė, jog prekių tiekimo sąvoka apima bet kokią vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį. LVAT, remdamasis ETT išaiškinimu byloje C – 255/02¹²¹ ir kitomis PVM bylomis, konstatavo, kad prekių tiekimo sąvoka yra objektyvi, ir ji apima visus teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimus, nepriklausomai nuo tokių perdavimų tikslo, jeigu perduodamos prekės realiai egzistavo ir pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti kaip jų savininkas. LVAT taip pat šioje byloje nurodė, kad sprendžiant, ar buvo atliktas PVM apmokestinamas prekių tiekimas, aplinkybės, susijusios su prekių pristatymu, su atsiskaitymu už patiektas prekes, pačios

¹²⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 794/2006, b. kat. 9. 2; 9. 3; 9. 7. 2.

¹²¹ Byla C – 255/02. Judgment of 21/02/2006, Halifax and others (Rec. 2006, p. I – 1609).

savaime nėra teisiškai reikšmingos. Teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu apima ir teisę nurodyti, kur įsigyjamos prekės turi būti pristatytos (jų pirkėjui ar kitam asmeniui), kaip turi būti atsiskaitoma už tiekiamas prekes (tiesiogiai ar pervedant pinigus pirminiam prekių tiekėjui), kokiomis priemonėmis vykdomas atsiskaitymas (pinigais, akcijomis, reikalavimų perleidimų sutartimis) ir kt. PVM prasme nėra tokių prekių tiekimo atvejų, kai apskritai neegzistuoja prekės, kurių tiekimui įforminti išrašoma PVM sąskaita – faktūra, dėl ko prekių pirkėjas neįgyja teisės disponuoti tokiomis prekėmis kaip jų savininkas.

Kalbant apie draudimo piktnaudžiauti principą, ETT pažymėjo, kad draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Žinoma, tai yra taikoma ir PVM sričiai. Remiantis ETT byla C – 255/02, piktnaudžiavimo pripažinimui 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 prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui; antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokestinio pranašumo įgijimas.¹²² LVAT byloje „Galinta ir partneriai“ pabrėžė, kad piktnaudžiavimo konstatavimas, kai tai atlieka mokesčių administratorius ar mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai, neprivalo būti siejamas su specialiomis teisės normomis, suteikiančiomis tokią teisę, nes draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas yra neribotas laiko požūriu. Teisės normos, leidžiančios konstatuoti piktnaudžiavimą, gali detalizuoti teisinės pasekmes, susijusias su tokio piktnaudžiavimo konstatavimu, tačiau jų nebuvimas negali drausti mokesčių administratoriui nepripažinti piktnaudžiaujant sandoriais sukurtų teisinių pasekmių. Tačiau piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis. Pateikti įrodymus, kad pagrindinis sandorių tikslas buvo mokestinio pranašumo įgijimas, turi mokesčių administratorius. Šis tikslas įrodomas analizuojant objektyvius sandorių požymius, o ne subjektyvų mokesčių mokėtojo ketinimą. Tuo tarpu į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas, kaip nurodo LVAT, turi pateikti įrodymus, pagrindžiančius jo sudarytų sandorių kitą tikslą, nesusijusį su vien mokestinio pranašumo įgijimu. Objektyviais apmokestinamųjų sandorių požymiais įrodžius pagrindinį

¹²² Byla C – 255/02. Judgment of 21/02/2006, Halifax and others (Rec. 2006, p. I – 1609).

sandorių tikslą – gauti mokestinį pranašumą, o mokesčių mokėtojai neįrodžius, kad sandorio sudarymas pagrindžiamas kitomis aplinkybėmis, yra laikoma, kad sandoris sudarytas piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais. Minėtoje byloje C – 255/02 ETT buvo pažymėjęs, kad piktnaudžiaujant sudaryti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant tokių sandorių.¹²³ Mokesčių inspekcija turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, kurį ji pripažįsta sudarytu piktnaudžiaujant. Vis dėlto ji taip pat turi pašalinti visus mokesčius, kuriais apmokestintas pirkimo sandoris, mokesčius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestinės naštos sumažinimo planą, ir prireikus turi atlyginti visą permoką. Ji taip pat turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant sandorių, sudarytų piktnaudžiaujant, būtų buvęs gavėju pagal pirmąjį sandorį, sudarytą nepiktnaudžiaujant, pagal Šeštosios PVM direktyvos nustatytą tvarką atskaityti PVM, tenkantį šiam pirkimo sandoriui.¹²⁴

Analizuojamoje byloje LVAT nurodė, kad apskaičiuodama mokesčius VMI iš esmės tinkamai atliko reikalingus veiksmus ir nepripažino piktnaudžiaujant sukurtų teisinių pasekmių. LVAT konstatavo, kad draudimo piktnaudžiauti ignoravimas reikštų, kad tiek teismai, tiek mokesčių administratorius privalo pripažinti piktnaudžiaujant sudarytus sandorius ir ginti piktnaudžiaujant įgytas teises, o tai reikštų viešojo intereso pažeidimą ir neigtų pačios teisės prasmę. Taigi šiuo atveju VMI pripažino ir taikė šį svarbų principą.

LVAT, nagrinėdamas administracinę bylą Nr. A¹⁶ – 886/2007 UAB „Statinių apšiltinimo medžiagos“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, susidūrė su PVM atskaitos klausimais.¹²⁵ Šioje byloje LVAT naudojos jau prieš tai suformuota praktika (byla „Tauja“) bei aktualia ETT jurisprudencija. LVAT vadovavosi ETT bylomis, kuriose ETT, aiškindamas Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą, nuostatas yra pabrėžęs, kad pagal Šeštąją PVM direktyvą teisė į PVM atskaitą negali būti realizuojama, kai mokestis mokėtinas tik todėl, kad jis nurodytas sąskaitoje – faktūroje.¹²⁶ Teisė į PVM atskaitą gali būti įgyvendinama tik tada, kada mokestį realiai priklauso mokėti, tai yra, kada jis apskaičiuotas pagal sandorį, kuriam taikomas PVM, ar sumokėtas tiek, kiek buvo būtina. LVAT nurodė, kad, vadovaujantis aktualia ETT ir Lietuvos administracinių teismų praktika su teise į PVM atskaitą susijusiose bylose, būtina nustatyti, ar ginčo atveju egzistuoja PVM

¹²³ Ten pat.

¹²⁴ ETT nagrinėjant bylą, galiojo sena Šeštosios PVM direktyvos redakcija (aut. pastaba).

¹²⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Statinių apšiltinimo medžiagos“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁶ – 886/2007, b. kat. 9. 3 (S).

¹²⁶ ETT nagrinėjant šias bylas galiojo sena Šeštosios PVM direktyvos redakcija (aut. pastaba).

objektas, tai yra, ar ūkinė operacija, už kurią sumokėtą PVM pareiškėjas siekia susigrąžinti, realiai įvyko.

LVAT administracinės bylos Nr. A¹⁷-621/2007 S. Kuprio komercinė gamybinė įmonė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos objektas buvo teisė į PVM atskaitą. LVAT šioje byloje darė nuorodas į bylą „Tauja“ ir į ETT praktiką PVM srityje. Buvo dar kartą konstatuotas ne kartą ETT minėtas paaiškinimas, kad teisė į PVM atskaitą pripažįstama vienu iš esminių visos PVM sistemos elementų. ETT pažymėjo, kad pagal PVM sistemos pagrindinį principą, pridėtinės vertės mokestis mokamas už kiekvieną pardavimo etapą, o tai atliekant atskaitomas PVM, kuriuo betarpiškai apmokestinta ankstesnė apyvarta. ETT savo jurisprudencijoje nurodė, kad: „pagal nuolatinę praktiką Šeštosios direktyvos reglamentuota teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis, kuri paprastai negali būti ribojama.“¹²⁷ Tuo pačiu ETT yra pabrėžęs, 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.

Analizuojant LVAT praktiką mokestiniuose ginčiuose, susijusiuose su PVM, galima pastebėti, jog nuo Lietuvos įstojimo į Europos Sąjungą ETT sprendimai PVM klausimais neabejotinai turi didelės reikšmės formuojant vienodą administracinių teismų praktiką šioje srityje. Pats LVAT pažymėjo, kad tik nuolat susipažįstant su Europos Sąjungos teisės aktų naujovėmis, sekant ETT praktiką, įmanoma tinkamai pritaikyti Europos Sąjungos teisę, o tuo pačiu – išvengti žalos atlyginimo ieškinių prieš Lietuvos valstybę.¹²⁸ ETT bylų PVM srityje taikymas VMI ir MGK nagrinėjant mokestinius ginčus, kelia neiškumų dėl informacijos stokos. Tačiau apskritai, duomenys, kuriuos šios institucijos pateikia, patvirtina, kad į ETT sprendimus yra atsižvelgiama.

Apibendrinant tai, kas išnagrinėta, galima daryti tokias išvadas:

- 1) LVAT ETT išaiškinimais PVM srityje remiasi ne vienoje administracinėje byloje, todėl ETT bylų įtaka LVAT formuojamai praktikai yra neabejotina.
- 2) Esminis pokytis administracinių teismų praktikoje įvyko LVAT išnagrinėjus „Tauja“ bylą, kurioje išanalizuota PVM sistema.
- 3) Dėl informacijos stokos sunku daryti vienareikšmiškas išvadas dėl ETT bylų PVM klausimais taikymo VMI ir MGK nagrinėjant mokestinius ginčus. Išnagrinėjus prieinamus

¹²⁷ Europos Teisingumo Teismui nagrinėjant bylas, kuriose konstatuota taisyklė, draudžianti riboti teisę į atskaitą, galiojo Šeštoji PVM direktyva (aut. pastaba)

¹²⁸ Europos Sąjungos teisės poveikis Lietuvos administracinei justicijai.

<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=admprakt;> prisijungimo laikas 2008-11-15, 20 val. 25 min.

šaltinius, susijusius su šių institucijų veikla, galima rasti patvirtinimų, kad į ETT sprendimus PVM srityje jos atsižvelgia.

Lietuvą vis dar galima vadinti naujoke tarp Europos Sąjungos valstybių narių. Kiekviena šalis narė yra įpareigota derinti PVM nuostatas su Europos Sąjungos direktyvomis. PVM taikymo praktika Lietuvoje yra pakankamai nauja ir nevisiškai susiformavusi. Narystė Europos Sąjungoje tiesiogiai veikia ir Lietuvos institucijas, kurios susiduria su PVM taikymu. Todėl svarbu atsižvelgti į ETT išaiškinimus PVM srityje, šioms institucijoms vykdant savo uždavinius, funkcijas bei priimant objektyvius sprendimus.

Išvados

1. PVM – tai vienintelis teoriškai sukurtas mokestis, kuris daugelyje šalių buvo taip greitai įgyvendintas ir tapo pagrindiniu vartojimo mokesčiu.
2. PVM taiko visos Europos Sąjungos valstybės narės, nes Europos Sąjungos PVM taikymo principų įgyvendinimas yra viena iš narystės joje sąlygų.
3. Europos Sąjungoje apmokestinimo PVM tvarka yra griežtai reglamentuota, nes šis mokestis turi esminės įtakos, kuriant vidaus rinką be sienų.
4. Siekiant sukurti bendrąją rinką Europos Sąjungoje, reikia panaikinti mokestines kliūtis, galinčias trukdyti laisvam prekių ir paslaugų judėjimui. Todėl PVM sistema Europos Sąjungos valstybėse narėse turi būti suderinta ir vienodai taikoma.
5. PVM harmonizavimas Europos Sąjungoje svarbus, nes dėl nesuderinto PVM ilgą laiką buvo trikdoma prekyba tarp valstybių narių.
6. PVM harmonizuojamas dėl šių priežasčių: siekiama lygių konkurencijos sąlygų tarp Europos Sąjungos partnerių, eliminuojant mokesčio kliūtis; siekiama integracijos procesų pagreitinimo ir rinkos unifikavimo.
7. ETT, atlikdamas „teisės saugotojo“ funkcijas, ypač prižiūri PVM reglamentavimą valstybėse narėse, nes šis vartojimo mokestis turi esminės įtakos, kuriant vidaus rinką be sienų.
8. ETT, nagrinėdamas bylas PVM srityje, formuoja vienodą PVM taikymo praktiką. ETT yra pasisakęs praktiškai visais PVM taikymo aspektais. Tačiau ši institucija nėra varžoma savo paties sprendimų, todėl vėlesnėse bylose gali poziciją PVM klausimais patikslinti.
9. ETT sprendimų PVM srityje paiso ne tik subjektai, kuriems jie skirti, bet ir tie, kurių tokie sprendimai tiesiogiai ir neįpareigoja. Todėl praktinė ETT bylų reikšmė Europos Sąjungos valstybėse narėse yra pakankamai didelė.
10. Remiantis ETT praktika, su apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu susijusios sąvokos valstybėms narėms kelia nemažai keblumų dėl skirtingo traktavimo. ETT, nagrinėdamas tokio pobūdžio bylas, laikosi pozicijos, kad Direktyva dėl PVM bendros sistemos nustato labai plačią PVM taikymo sritį šių sąvokų atžvilgiu: „ekonominės veiklos“ sąvoka apima „visokią“ gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą bei apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus, o „apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio“ sąvoka apima visus apmokestinamo asmens sandorius, įvykdytus jo veiklos ribose. Dėl tokios plačios taikymo srities, mūsų nuomone, ir kyla sunkumų šioje srityje, apie ką liudija gausi ETT praktika apmokestinamuosius sandorius apibūdinančių sąvokų atžvilgiu.

11. PVM apmokestinamoji vertė ir apmokestinamasis momentas – aspektai, kurie taikant PVM Europos Sąjungos valstybėse narėse, nėra probleminiai. Todėl ETT išaiškinimų šioje srityje nėra daug.
12. ETT savo praktikoje yra ne kartą pabrėžęs, kad teisė į PVM atskaitą – tai vienas iš esminių visos PVM sistemos elementų. ETT laikosi pozicijos, kad ši teisė yra neribojama, nes PVM atskaitos tikslas yra atleisti verslininką nuo jam vykdančią ekonominę veiklą mokėtino PVM naštos.
13. PVM atskaitos taisyklės, draudimas riboti šią teisę, mūsų nuomone, yra naudingos ir palankios apmokestinamiesiems asmenims. Autorės manymu, šios taisyklės yra pakankamai liberalios, todėl nuolat susiduriama su teisės į PVM atskaitą piktnaudžiavimo ir sukčiavimo atvejais, kurių mastai ir padaryta žala Europos Sąjungoje yra labai dideli.
14. ETT bylų PVM srityje reikšmė Lietuvoje juntama įgyvendinant reikalavimą derinti nacionalinę teisę prie Europos Sąjungos teisės nuostatų. Nuosekliais etapais buvo derinama visa PVM reglamentuojanti teisinė bazė: priimami, pakeičiami ir papildomi teisės aktai PVM srityje.
15. Mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos Lietuvoje – LVAT, VMI ir MGK – akcentuoja ETT praktikos PVM sferoje svarbą. Šios institucijos pabrėžia, jog į ETT sprendimus PVM klausimais privaloma atsižvelgti.
16. Remiantis oficialiai pateiktais prieinamais duomenimis, mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos Lietuvoje ETT bylas taiko savo veikloje.
17. LVAT formuoja vienodą administracinių teismų praktiką PVM srityje. Tai, kad šis teismas, nagrinėdamas mokestinius ginčus, remiasi ETT išaiškinimais, yra neabejotina. LVAT sprendimuose daro nuorodas į konkrečias ETT bylas, cituoja ETT išaiškinimus ir juos pritaiko nagrinėdamas ginčus.
18. Informacijos, susijusios su VMI ir MGK veikloje taikomais ETT išaiškinimais, yra labai nedaug. LVAT nutartyse VMI ir MGK argumentacija neatspindi, ar ETT sprendimais jos vadovaujasi. Konkretūs sprendimai, kuriuos VMI ir MGK priima mokestinėse bylose, visuomenei nėra pateikiami viešai, nemokamai ir prieinamu būdu. Todėl, kai ginčai nagrinėjami ikiteismine tvarka, sunku padaryti vienareikšmišką išvadą, ar minėtos institucijos ETT išaiškinimais PVM srityje vadovaujasi. Tačiau apskritai, remiantis šių institucijų pateiktais duomenimis, ETT praktikos reikšmę jos pripažįsta.
19. Lietuvą vis dar galima laikyti naujoke Europos Sąjungoje. Lietuvoje nėra visiškai susiformavusi PVM taikymo praktika. Todėl, norint suprasti PVM reglamentuojančių nuostatų prasmę, tinkamai jas taikyti ir išvengti ieškinių prieš Lietuvos valstybę, visos institucijos, kurios susiduria su šio netiesioginio vartojimo mokesčio taikymu, mūsų nuomone, turi atsižvelgti į ETT sprendimus.

Atsižvelgiant į išdėstytas išvadas, galima teigti, kad tyrimo hipotezė iš dalies pasitvirtino – ETT bylos PVM klausimais Lietuvoje yra taikomos LVAT nagrinėjant mokestinius ginčus, tačiau dėl jų taikymo VMI ir MGK veikloje sunku daryti vienareikšmiškas išvadas dėl informacijos stokos. Šios institucijos yra viešieji juridiniai asmenys, kurie turi užtikrinti ne tik valstybės, bet ir visuomenės interesus. Jų pareiga ne tik objektyviai išnagrinėti mokestinį ginčą, bet ir informuoti visuomenę apie tai, kaip ši funkcija yra vykdoma. Todėl visa informacija, susijusi su tuo, kaip pasireiškia ETT bylų PVM klausimais taikymas šių institucijų veikloje, turėtų būti kiek įmanoma labiau prieinama, atsižvelgiant į visuomenės narių teisę ir interesą tokią informaciją gauti.

LITARATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.
2. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.
3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. IX – 1960.
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimas „Dėl Rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2002, Nr. 60-2434.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas „Dėl importuojamų prekių neapmokestinimo PVM“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2048.
6. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 14 d. įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM už atgabentas iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų prekes, kurių gabenimas baigiasi kitoje valstybėje narėje, grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2075.
7. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 8 d. įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 109-4113.

Europos Sąjungos norminiai teisės aktai

8. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2004. Nr. 2-2.
9. 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// Specialusis leidinys. 1977, Nr. 1977/388.
10. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos// Oficialusis leidinys L. 2006, Nr. 347.

Europos Teisingumo Teismo bylos

11. Byla C – 255/02. Judgment of 21/02/2006, Halifax and others (Rec. 2006, p. I – 1609).
12. Byla C – 223/03. Judgment of 21/02/2006, University of Huddersfield (Rec. 2006, p. I – 1751).
13. Byla C – 277/05. Judgment of 18/07/2007, Societe thermale d'Eugenie- Les-Bains (Rec. 2007, p. I – 6415).
14. Byla C – 154/80. Judgment of 05/02/1981, Staatscretaris van Financien / Cooperatieve Aardappelenbeuraarplaats (Rec. 1981, p. 445).
15. Byla C – 435/03. Judgment of 14/07/2005, British American Tobacco International and Newman Shipping (Rec. 2005, p. I – 7077).
16. Byla C – 355/06. Judgment of 18/10/2007, Van der Steen (Rec. 2007, p. I – 8863).
17. Byla C – 210/04. Judgment of 23/03/2006, FCE Bank (Rec. 2006, p. I – 2803).
18. Byla C – 162/07. Judgment of 22/05/2008, Ampliscientifica and Amplifin (Rec. 2008, p. I – 8).
19. Byla C – 408/06. Judgment of 13/12/2007, Gotz (Rec. 2007, p. I – 11295).
20. Byla C – 430/04. Judgment of 08/06/2006, Feuerbestattungsverein Halle (Rec. 2006, I – 4999).
21. Byla C – 98/05. Judgment of 01/06/2006, De Danske Bilimportorer (Rec. 2006, p. I – 4945).
22. Byla C – 98/98. Judgment of 08/06/2000, Midland Bank (Rec. 2000, p. I – 4177).
23. Byla C-439/04 ir C – 440/04. Judgment of 06/07/2006 in joined cases C-439/04 and C – 440/04 , Kittel (Rec. 2006, p. I – 6161).
25. Byla C – 37/95. Judgment of 15/01/1998, Belgische Staat / Ghent Coal Terminal (Rec. 1998, p. I – 1).
27. Byla C-268/83. Judgment of 14/02/1985, Rompelman / Minister van Financien (Rec. 1985, p. I – 655).
28. Byla C – 89/05. Judgment of 13/07/2006, United Utilities (Rec. 2006, p. I – 6813).
29. Byla C – 181/04. Judgment of 14/09/2006 in joined cases C – 181/04 and C – 183/04, Elmeka (Rec. 2006, p. I – 8167).
31. Byla C – 184/04. Judgment of 30/03/2006, Undenkaupungin kaupunki (Rec. 2006, p. I – 3039).
33. Byla C – 144/02. Judgment of 15/07/2004, Comission / Germany (Rec. 2004, p. I – 6985).
34. Byla C – 381/01. Judgment of 15/07/2004, Comission / Italy (Rec. 2004, p. I – 6845).
35. Byla C – 463/02. Judgment of 15/07/2004, Comission / Sweden (Rec. 2004, p. I – 7335).
36. Byla C – 495/01. Judgment of 15/07/2004, Comission / Finland (Rec. 2004, p. I – 6889).

37. Byla C – 354/03, C – 355/03 ir C – 484/03. Judgment in joined cases C – 354/03, C – 355/03, C – 484/03 of 12/01/2006, Optigen and others (Rec. 2006, p. I – 483).
38. Byla C – 455/98. Judgment of 29/06/2000, Salumets and others (Rec. 2000, p. I – 4993).
39. Byla C – 269/86. Judgment of 05/07/1988, Mol / Inspecteur der Invorechten en Accijnzen (Rec. 1988, p. I – 3628).
40. Byla C – 289/86. Judgment of 05/07/1988, Happy Family / Inspecteur der Omzetbelasting (Rec. 1988, p. I – 3655).
41. Byla C – 102/86. 08/03/1988, Apple and Pear Development Council / Commissioners of Customs and Excise (Rec. 1988, p. I – 1443).
42. Byla C – 16/93. Judgment of 03/03/1994, Tolsma / Inspekteur der Omzetbelasting (Rec. 1994, p. I – 743).
43. Byla C – 288/07. Judgment of 16/09/2008, Isle of Wight Council and others (Rec. 2008, p. I – 199).
44. Byla C – 412/03. Judgment of 20/01/2005, Hotel Scandic Gasaback (Rec. 2005, p. I – 743).
45. Byla C – 33/93. Judgment of 02/06/1994, Empire Stores / Commissioners of Custom and Excise (Rec. 1994, p. I – 2329).
46. Byla C – 152/02. Judgment of 29/04/2004, Terra Baubedarf – Handel (Rec. 2004, p. I – 5583).
47. Byla C – 123/87. Judgment of 14/07/1988, Jeunehomme and others /Belgian State (Rec. 1988, p. I – 4517).
48. Byla C – 32/03. Judgment of 03/03/2005, Fini H (Rec., 2005, p. I – 1599).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika

49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 355/2004, b. kat. 11. 2; 11. 3.
50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. balandžio 8d. nutartis administracinėje byloje J. Š. gamybos- paslaugų įmonė „Šakys“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A² – 431/2005, b. kat. 9. 1; 9. 3.
51. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 15 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Kuretas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁰ – 211/2005, b. kat. 9. 2; 9. 3.

52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Mindaugas M“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁴ – 777/2007, b. kat. 9. 3.(S).
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴- 779/2006, b. kat. 9. 1.
54. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Statinių apšiltinimo medžiagos“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁶ – 886/2007, b. kat. 9. 3 (S).
55. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 794/2006, b. kat. 9. 2; 9. 3; 9. 7. 2.

Specialioji literatūra

56. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005.
57. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998.
58. Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2005.
59. Europos Sąjungos teisės seminarai. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2006.
60. Procesas Europos Bendrijų Teisingumo Teisme: preliminarus nutarimas. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005.
61. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004.
62. Šapalienė L. Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. – Vilnius: Mokesčių srautas, 2008.
63. Vitkus G. Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas. – Vilnius: Eugrimas, 2002.
64. Arnall A. and others. European Union law. – London, 2006.
65. Arnall A. European Union and its Court of Justice. – Oxford University press, 1999.
66. Tax competition in Europe. – Wolfgang Schön European Association of tax law professors, 2003.
67. The problems of the financial law evolution in Central and Eastern Europe within the integration processes. – Vilnius-Bialystok, 2004.
68. Bilkštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti (4). – (Mokesčiai)//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – 2006, Nr. 7-8.

69. Prapiestytė D. Europos teisės ir nacionalinės administracinės justicijos santykis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo veikloje // Jurisprudencija. 2006, Nr. 5 (83).
70. Smalakienė E. Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai // Jurisprudencija. 2004, Nr. 51 (43).

Internetiniai šaltiniai

71. Europos Sąjungos teisės poveikis Lietuvos administracinei justicijai.
<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=admprakt>; prisijungimo laikas 2008-11-15, 20 val. 25 min.
72. Europos Teisingumo Teismo sprendimų, kaip vieno iš ES teisės šaltinių, svarba. Lietuvos interesų atstovavimas Europos Teisingumo Teisme ir sprendimų įgyvendinimas.
http://www.euro.lt/old/WWW_Vadovas/2_ES%20reikalu%20koordinavimas%20Lietuvoje/23_ES%20teises%20perkelimas/235_TT%20sprendime%20svarba.pdf; prisijungimo laikas – 2008-10-11, 17 val. 20 min.
73. Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo sujungtų bylų C – 439/04 ir C – 440/04 apibendrinimo. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10128994>; prisijungimo laikas 2008-11-16, 19 val. 18 min.
74. Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo bylų, susijusių su PVM atskaita, apibendrinimo. <http://mic.vmi/generatepdf.do?id=1000047434;prisijungimo> laikas 2008-11-17, 18 val. 17 min.
75. Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo bylos C-89/05 apibendrinimo. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10138935>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 03 min.
76. Informacinis pranešimas dėl Europos Teisingumo Teismo bylų C-181/04 ir C-183/04 apibendrinimo. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10138935>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 09 min.
77. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. metinis pranešimas
<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=mpran&id=5885>; prisijungimo laikas 2008-11-22, 15 val. 27 min.
78. Mokesčių nemokėjimo problema.
http://www.mruni.lt/mru_lt_dokumentai/katedros/bankininkystės_ir_investicijų_katedra/2007m/paskatos/12P.MokesciaiNemokejimas.doc; prisijungimo laikas 2008-11-12, 15 val. 02 min.
79. 2002 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaita.

- <http://www.mgk.lt/?pageid.36&print=1>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 15 min.
80. 2006 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaita.
<http://www.mgk.lt/?pageid.36&print=1>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 15 min.
81. Pranešimas spaudai. PVM reforma padėtų pažaboti mokestinį sukčiavimą, mano EP.
http://www.europarl.europa.eu/news/expert/info/press_page/042-35783-245-09-36-907-20080901IPR35781-01-09-2008-2008-false/default_lt.htm; prisijungimo laikas 2008-11-11, 18 val. 18 min.
82. PVM ataskaita. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10029651>; prisijungimo laikas 2008-11-07, 14 val. 13 min.
83. Suvartojimas privatiems poreikiams ir jo pasekmės.
<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1082937>; prisijungimo laikas 2008-11-07, 14 val. 13 min.
84. 2002 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaita.
<http://www.mgk.lt/?pageid.36&print=1>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 15 min.
85. 2006 m. Mokestinių ginčų komisijos veiklos ataskaita.
<http://www.mgk.lt/?pageid.36&print=1>; prisijungimo laikas 2008-11-14, 17 val. 15 min.
86. Mokesčių nemokėjimo problema.
http://www.mruni.lt/mru__lt_dokumentai/katedros/bankininkystės_ir_investicijų_katedra/2007m/paskaitos/12P.MokesciaiNemokejimas.doc; prisijungimo laikas 2008-11-12, 15 val. 02 min.

Europos Teisingumo Teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio klausimais ir jų taikymas Lietuvoje

Pagrindinės sąvokos: pridėtinės vertės mokestis, harmonizavimas, Europos Teisingumo Teismas, apmokestinamieji sandoriai, apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo momentas, apmokestinamoji vertė, atskaita, mokestiniai ginčai.

Santraukos turinys: darbe nagrinėjami aspektai – pridėtinės vertės mokesčio ištakos, Europos Teisingumo Teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio srityje, jų taikymas Lietuvoje; literatūra, kuria remtasi; Europos Teisingumo Teismo bylų pridėtinės vertės mokesčio klausimais reikšmė Lietuvos mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų veikloje.

Santrauka

Šiame darbe autorė aptaria pridėtinės vertės mokesčio ištakas, šio netiesioginio mokesčio harmonizavimo priežastis ir svarbą, nagrinėja ir apibendrina Europos Teisingumo Teismo praktiką atskirais pridėtinės vertės mokesčio aspektais – apmokestinamųjų sandorių sąvokos, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinamojo momento, apmokestinamosios vertės, atskaitos. Taip pat siekiama atskleisti, ar į Europos Teisingumo Teismo bylas pridėtinės vertės mokesčio klausimais yra atsižvelgiama, nagrinėjant mokestinius ginčus Lietuvoje.

Tyrimas remiasi Europos Teisingumo Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos pridėtinės vertės mokesčio srityje analize, teisės aktais, reglamentuojančiais šio mokesčio taikymą, Lietuvos ir užsienio autorių literatūra, periodine literatūra, kurioje nagrinėjami su šio darbo tema susiję klausimai.

Darbe aptariami pridėtinės vertės mokesčio derinimo tarp Europos Sąjungos valstybių narių tikslai ir reikšmė, Europos Teisingumo Teismo išaiškinimai pridėtinės vertės mokesčio aspektais. Taip pat aptariamas Europos Teisingumo Teismo vaidmuo, jo sprendimų pridėtinės vertės mokesčio klausimais reikšmė teisės aktų raidai ir mokestinių ginčų nagrinėjimui Lietuvoje. Daug dėmesio skiriama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikai, nagrinėjant su pridėtinės vertės mokesčio taikymu susijusias mokestines bylas. Siekiama atskleisti, kokią įtaką Europos Teisingumo Teismo praktika pridėtinės vertės mokesčio srityje turi Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Mokestinių ginčų komisijai sprendžiant su pridėtinės vertės mokesčiu susijusius ginčus.

The European Court of Justice case of value added tax issues and their application in Lithuania

Key words: value added tax, harmonization, European Court of Justice, the taxable transactions, taxable persons chargeable, the taxable value, the taxable moment, the deduction, the tax dispute.

Summarie's content: the work covers the aspects - the value added tax sources; the European Court of Justice case of value added tax; tax disputes dealing with the operation of the institutions in Lithuania.

Summary

In this work, the author discusses the origins of value added tax, the harmonization of this indirect tax reasons and importance, analyze and summarize the European Court of Justice practice on these value added tax aspects - the concept of taxable transactions, the taxable persons, the taxable moment, the taxable value, the deduction. It also aims to disclose or to the European Court of Justice cases of value added tax issues are taken into account in the consideration of tax disputes in Lithuania.

The study is based on the European Court of Justice and the Lithuanian Supreme Administrative Court practice, the value added tax analysis, the law on this tax, the Lithuanian and foreign authors, periodical literature, which dealt with the labor issues.

The paper discusses the value added tax harmonization between the European Union member states, the objectives and importance of the European Court of Justice's interpretation of value added tax aspects. It also discusses the European Court of Justice's role, its decisions on the value added tax influence in legislation development and tax litigation in Lithuania. Much attention is paid to the Lithuanian Supreme Administrative Court practice, considering the value added tax on related tax matters. The aim is to reveal the impact of the European Court of Justice law of value added tax in Lithuania to the High Administrative Court, the State Tax Inspectorate of the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania and the tax dispute panel dealing with value added tax disputes.