

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

VILMANTĖ NAUSĖDAITĖ

EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMŲ
ANALIZĖ BYLOSE DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS
MOKESČIO APSKAIČIAVIMO IR MOKĖJIMO

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas:
prof. dr. A. Miškinis

Vilnius, 2011

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

EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMŲ
ANALIZĖ BYLOSE DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS
MOKESČIO APSKAIČIAVIMO IR MOKĖJIMO

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S102

Vadovas:
prof. dr. A. Miškinis
2011 12

Recenzentas
2011 12

Atliko:
FNTmns10-01 gr. stud.
V. Nausėdaitė
2011 12

Vilnius, 2011

TURINYS

ĮVADAS.....	4
1. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TEISINIO REGLAMENTAVIMO EUROPOS SĄJUNGOJE ISTORINIAI ASPEKTAI IR EUROPOS TEISINGUMO TEISMO VAIDMUO MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO KONTEKSTE.....	8
1.1. Pridėtinės vertės mokesčio Europos Sąjungoje raida ir harmonizavimo poreikis.....	8
1.2. Europos Teisingumo Teismas ir jo vaidmuo formuojant vieningą teisinę praktiką dėl pridėtinės vertės mokesčio	13
2. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAI DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO APSKAIČIAVIMO IR SUMOKĖJIMO.....	16
2.1 Pridėtinės vertės mokesčio objektas ir pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų asmenų esminiai bruožai.....	16
2.2. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų sandorių specifika	23
2.3. Apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu momentas ir apmokestinamosios vertės nustatymo ypatumai.....	32
2.4. Teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą reikšmė ir nesąžiningo naudojimosi šia teise užkardymas.....	37
3. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMŲ DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮTAKA LIETUVOS TEISEI.....	46
3.1. Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo įtaka Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčių, taikymui ir jų aiškinimui.....	46
3.2. Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo taikymas nagrinėjant mokesčius ginčus Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme.....	50
IŠVADOS.....	61
LITERATŪRA.....	63
ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA.....	70
ANOTACIJA ANGLŲ KALBA.....	71
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	72
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	73

IVADAS

Temos aktualumas. Pridėtinės vertės mokestis yra netiesioginis mokestis, kuris yra plačiai taikomas daugelyje pasaulio šalių. Šis mokestis Europos Sąjungos valstybėse narėse yra svarbus nacionalinių biudžetų įplaukų šaltinis, o daugelyje valstybių narių – pagrindinis.¹ Prievolė skaičiuoti ir mokėti pridėtinės vertės mokestį yra nustatyta ne tik juridiniams, bet ir fiziniams asmenims. Šiuo metu pagrindinis Europos Sąjungos teisės aktas, reglamentuojantis pridėtinės vertės mokestį yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Pažymėtina, kad dėl PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo valstybėse narėse dažnai kyla mokestiniai ginčai. Šiuo atveju itin svarbią reikšmę turi Europos Teisingumo Teismas ir jo priimti sprendimai pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo klausimais. Europos Teisingumo Teismo paskirtis – užtikrinti, kad visose valstybėse narėse Europos Sąjungos teisės aktai būtų aiškinami ir taikomi vienodai, t. y. siekiama užtikrinti, kad valstybių narių teismai tuo pačiu klausimu nepriimtų skirtingų sprendimų. Europos Teisingumo Teismas savo praktikoje nustatė Bendrijos teisės tiesioginio veikimo valstybėse narėse principą, kuris šiuo metu leidžia asmenims tiesiogiai remtis Europos Sąjungos normomis nacionaliniuose teismuose.² Atsižvelgiant į plačią pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį, Europos Teisingumo Teismas išnagrinėjo nemažai mokestinių ginčų pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo klausimais, todėl akivaizdu, kad Europos Teisingumo Teismo teisinė praktika apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse Europos Sąjungos valstybėms narėms (įskaitant ir Lietuvą) yra itin reikšminga nagrinėjant ir taikant ne tik Europos Sąjungos, bet ir nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokestį, nuostatas.

Problemos formulavimas. Pažymėtina, kad pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, siekdami gauti kuo didesnę finansinę naudą, ne visada laikosi pridėtinės vertės mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytų imperatyvių reikalavimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo. Kita vertus, pakankamai dažnai pasitaiko ir tokių atvejų, kai teisės aktų nuostatos dėl pridėtinės vertės mokesčio yra nepakankamai aiškios ir dėl to yra netinkamai interpretuojamos – tokiais atvejais pridėtinės vertės mokestis ne visada būna teisingai apskaičiuojamas ir sumokamas, o tai sąlygoja mokestinių ginčų kilimą. Nagrinėjant mokestinius ginčus dėl pridėtinės vertės mokesčio, problemų kelia tai, kad skirtingose valstybėse narėse teisės aktų, reglamentuojančių atvejais pridėtinės vertės mokestį, kurie yra suderinti su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio

¹ Žalioji knyga - PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.

² http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/#avantpropos [prisijungimo laikas 2011-06-01]

bendros sistemos, nuostatos gali būti aiškinamos ir taikomos skirtingai. Pažymėtina, kad pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimui Europos Sąjungoje reikšmingas teisės aktas buvo 1977 m. gegužės 17 d. priimta Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, žinoma kaip Šeštoji pridėtinės vertės mokesčio direktyva, kurios esminis tikslas buvo užtikrinti, kad kiekviena valstybė narė turėtų maždaug identišką pridėtinės vertės mokesčio bazę, t. y. kad pridėtinės vertės mokesčiu būtų apmokestinamos tos pačios ūkinės operacijos. Šiuo metu šis teisės aktas yra pakeistas naująja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kuri iš esmės yra per daugelį metų ne kartą pakeistos Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos išdėstymas nauja redakcija, naujoje direktyvoje įvairias nuostatas sujungiant į vieną teisės aktą, taip užtikrinant daugiau aiškumo. Pažymėtina, kad nors valstybių narių teisės aktai dėl pridėtinės vertės mokesčio yra suderinti su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tačiau skirtingas šios direktyvos nuostatų aiškinimas ir taikymas valstybėse narėse sąlygoja neapibrėžtumą pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse. Todėl šiuo atveju svarbūs yra Europos Teisingumo Teismo sprendimai dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo, kuriais siekiama užtikrinti, kad valstybių narių teismai tuo pačiu klausimu nepriimtų skirtingų sprendimų. Atsižvelgiant į tai, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB yra pakankamai naujas teisės aktas, Europos Teisingumo Teismo praktika, taikant šios direktyvos nuostatas pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse, kol kas yra itin ribota. Dėl šios priežasties magistro baigiamajame darbe remiamasi ne tik Europos Teisingumo Teismo praktika dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB, bet ir dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB. Šiame darbe taip pat remiamasi kitais Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktais, moksline literatūra, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštais, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika pridėtinės vertės mokesčio srityje ir kt. Pažymėtina, kad nors magistro baigiamojo darbo tema mokslinėje literatūroje nėra labai plačiai ir kompleksiškai išplėtotą, tačiau neabejotina, kad Europos Teisingumo Teismo sprendimai dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo yra itin svarbūs taikant Europos Sąjungos teisę valstybėse narėse ir nagrinėjant mokesčius ginčus dėl PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo.

Tyrimo objektas – Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo specifika ir šių sprendimų teisinė analizė.

Atsižvelgiant į tai, kad pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo sritys yra pakankamai plačios, šiame darbe analizuojama Europos Teisingumo Teismo praktika pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų sandorių srityje (neįskaitant specialių apmokestinimo pridėtinės vertės

mokesčiu schemų), taip pat nagrinėjami esminiai apmokestinamųjų asmenų bruožai, analizuojama Europos Teisingumo Teismo praktika dėl pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamosios vertės ir pridėtinės vertės mokesčio atskaitos ypatumų.

Tyrimo dalykas – Europos Teisingumo Teismo sprendimų, susijusių su atskiromis pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo sritimis, teisinė analizė.

Tyrimo tikslas – atskleisti esmines problemas, kylančias dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo, atliekant Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio analizę.

Tyrimo uždaviniai:

1) identifikuoti pagrindines problemas, kylančias pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo srityse;

2) atliekant Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio analizę, kartu įvertinti ir teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokestį, nuostatas;

3) išanalizavus Europos Teisingumo Teismo praktiką dėl pridėtinės vertės mokesčio, įvertinti jos reikšmę Lietuvos teisei praktikai, nagrinėjant mokestinius ginčus pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse.

Atliekant tyrimą naudojami šie **metodai**:

1. Istorinis metodas – naudojamas analizuojant pridėtinės vertės mokesčio raidos aspektus.

2. Sisteminės analizės metodas – naudojamas siekiant įvertinti mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo esmines problemas, sistemingai analizuojant Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio teisinę praktiką.

3. Lingvistinis metodas – naudojimas aiškinant teisės normų turinį pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse.

Tyrimo hipotezė – Europos Teisingumo Teismo priimti sprendimai dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo veiksmingai šalina neapibrėžtumą valstybėse narėse interpretuojant vertinamojo pobūdžio, abstrakčias pridėtinės vertės mokestį reglamentuojančių Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas.

Darbo struktūra. Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys skyriai: pirmajame skyriuje analizuojamos pridėtinės vertės mokesčio atsiradimo priežastys ir raida Europos Sąjungoje, pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimo poreikis ir Europos Teisingumo Teismo, kaip aukščiausios ES teisminės institucijos, vaidmuo mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio kontekste. Antrajame skyriuje nagrinėjama Europos Teisingumo Teismo praktika konkrečiose mokestinių ginčų dėl PVM

apskaičiavimo ir mokėjimo srityse: analizuojami pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų asmenų ypatumai, pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų sandorių specifika, PVM atskaitos ypatumai ir kt. Trečiajame skyriuje analizuojama, kokią reikšmę ETT sprendimai bylose dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo turi Lietuvos nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių, pridėtinės vertės mokesčio taikymui ir jų aiškinimui bei mokesčių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo nagrinėjimui Lietuvoje.

1. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TEISINIO REGLAMENTAVIMO EUROPOS SAJUNGOJE ISTORINIAI ASPEKTAI IR EUROPOS TEISINGUMO TEISMO VAIDMUO MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO KONTEKSTE

1.1. Pridėtinės vertės mokesčio Europos Sąjungoje raida

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) yra netiesioginis mokestis, kuris apmokestina išlaidas vartojimui. Pagal bendrosios PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo PVM gali būti atimama PVM dalis, kuri tiesiogiai priskiriama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims. Tai yra pamatinės Europos Sąjungoje (toliau – ES) galiojančios bendrosios PVM sistemos nuostatos, kuriose atsispindi pagrindiniai PVM principai:

- 1) tai yra vartojimo mokestis;
- 2) tai yra netiesioginis mokestis;
- 3) tai yra bendro pobūdžio mokestis;
- 4) jis mokamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape;
- 5) jis renkamas į biudžetą, atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę;
- 6) jis yra tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių.³

PVM išrado prancūzas M. Lore. 1954 m. jis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoje apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kaskadinį efektą“ (t. y. atveji, kai mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose).⁴ PVM harmonizavimas ES 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. Bendrija priėmė Neumarko komiteto siūlymus PVM įvesti visose šalyse narėse.⁵

³ <http://www.vicrokiskis.lt/pvm-svarba/> [žiūrėta 2011-01-18].

⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. – ISBN 9955-509-815-5.P. 84.

⁵Ten pat. P. 282.

Prie šio mokesčio plitimo taip pat prisidėjo ir Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) 1967 m. balandžio mėnesį priimtos 1-oji ir 2-oji PVM direktyvos, pagal kurias valstybės narės turėjo pakeisti savo apyvartos mokesčius vieninga PVM sistema, t. y. įsivesti PVM kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. Iš esmės pagal 1967 m. balandžio 11 d. priimtą 1-ąją PVM direktyvą, valstybės narės, siekdamos skaidrumo mažinant eksporto mokesčius arba visiškai nuo jų atleidžiant ir apmokestinant importą prekiaujant EEB viduje, savo bendruosius netiesioginius mokesčius pakeitė bendra sistema. Vėliau buvo priimtos 3-oji, 4-oji ir 5-oji direktyvos, kurios pratęsė 1-osios ir 2-osios direktyvų įgyvendinimą. Prancūzijoje PVM buvo galutinai įvestas 1968 m. ir sparčiai paplito kitose Bendrijos šalyse.⁶ 1970 m. balandžio mėn. buvo priimtas sprendimas EEB biudžetą finansuoti iš Bendrijos nuosavųjų išteklių. Į šiuos išteklius turėjo patekti įplaukos, proporcingos PVM, ir gaunamos taikant bendrą mokesčio tarifą remiantis vienodai nustatytu vertinimo pagrindu pagal Bendrijos taisykles.⁷

Taigi, atsižvelgiant į tai, kad 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, ES lygiu buvo nutarta siekti gilesnės harmonizacijos PVM srityje. Šiuo tikslu 1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, žinoma kaip Šeštoji PVM direktyva (toliau – Šeštoji PVM direktyva), kurios esminis siekis buvo užtikrinti, kad kiekviena valstybė narė turėtų maždaug identišką PVM bazę, t. y. PVM būtų apmokestinamos tos pačios ūkinės operacijos. Šia direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo buvo nustatyta bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema, t. y. vienodas vertinimo pagrindas, nurodytos PVM priėmimo ir įgyvendinimo pagrindinės nuostatos ir principai bei administracinio pobūdžio priemonės. Gausybe vėlesnių, iš dalies Šeštąją PVM direktyvą keičiančių direktyvų, mėginta patobulinti PVM reguliavimo mechanizmą, pavyzdžiui, 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąją Tarybos direktyva 79/1072/EEB buvo nustatyta PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka⁸, o 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktąją Tarybos direktyva 86/560/EEB – nustatyta PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka.⁹ Vis dėlto harmonizavimas PVM srityje nebuvo visapusiškas ir tinkamas.

⁶ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.– Kaunas: Technologija, 2005. – ISBN 9955-509-815-5.P. 84.

⁷ http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_lt.htm [žiūrėta 2011-06-22].

⁸ 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka.

⁹ 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo - pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos.

1996 m. Europos Komisija ataskaitoje dėl bendros PVM sistemos¹⁰ pažymėjo, kad PVM sistema yra pernelyg sudėtinga ir neatitinka rinkos poreikių, todėl, siekiant užkirsti kelią PVM vengimui, buvo pateikti siūlymai naikinti skirtumus tarp vietinių ir Bendrijos viduje atliekamų sandorių, taip pat pasiūlyta apmokestinti visus sandorius, kurie sudaromi Bendrijos viduje. Šioje ataskaitoje buvo pažymėta ir tai, kad būtina siekti PVM tarifų suderinimo, kuris yra itin svarbus tuo atžvilgiu, jog tokiu būdu būtų galima išvengti žalingų konkurencijos iškreipimų Bendrijoje. Be to, ataskaitoje atkreiptas dėmesys ir į tai, kad viena iš esminių PVM savybių yra jo neutralumas konkurencijos sąlygomis, todėl galimybė valstybėms narėms taikyti pernelyg skirtingus PVM tarifus tiekiant prekes ar teikiant paslaugas iš vienos valstybės narės į kitą kelia grėsmę PVM mokesčio neutralumui, o tai nėra suderinama su bendraisiais ES vidaus rinkos principais. Pastarasis Europos Komisijos siūlymas nesulaukė aktyvaus valstybių narių pritarimo dėl jų nenoro prarasti mokesčines pajamas. Vėliau, 2004 metais buvo pateiktas ES Komisijos pasiūlymas¹¹ supaprastinti sistemą dėl prekių tiekimo/paslaugų teikimo į kitą valstybę narę, t. y. sudaryti galimybę prekybininkams tiekiantiems prekes/teikiantiems paslaugas į kitą valstybę narę teikti PVM deklaracijas ir atlikti mokėjimus ne vartojimo vietoje, o savo įsikūrimo valstybėje, kadangi tokiu atveju apmokestinamieji asmenys galėtų bendrauti dėl PVM tik su savo valstybės mokesčių administratoriumi. Taigi, nors įvairius teisinio reguliavimo PVM srityje trūkumus bandyta šalinti, tačiau ne visi siūlymai sulaukė aktyvaus valstybių narių pritarimo.

Šiuo metu svarbiausias teisės aktas, ES lygiu reglamentuojantis PVM yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – 2006 m. Direktyva). 2006 m. Direktyva iš esmės yra per daugelį metų ne kartą pakeistos Šeštosios PVM direktyvos išdėstymas nauja redakcija, kurioje į vieną teisės aktą sujungiami įvairūs bėgant metams padaryti Šeštosios PVM direktyvos pakeitimai, taip užtikrinant daugiau aiškumo.¹² 2006 m. Direktyvoje nurodoma, kad siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principą atitinkantį, aiškų ir racionalų nuostatų išdėstymą, Šeštąją PVM direktyvą buvo tikslinga išdėstyti nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nors iš esmės tai nereikia esminių galiojančių teisės aktų pakeitimų.¹³ Be to, 2006 m. Direktyvoje daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką, valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. 2006 m. Direktyvoje taip pat pažymima, kad yra reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas naudojant PVM sistemą,

¹⁰ A common system of VAT: a programme for the single market, COM (96) 328 final.

¹¹ Commission of the European Communities proposal for a council directive amending directive 77/388/eec with a view to simplifying value added tax obligations, COM(2004) 728 final.

¹² http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_lt.htm/ [žiūrėta 2011 05 20].

¹³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

kuris panaikintų, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.¹⁴

2006 m. Direktyvos 2 straipsnyje nustatyta, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis. Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma. Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą. Atkreiptinas dėmesys, kad 2006 m. Direktyva iš esmės yra Šeštosios PVM direktyvos išdėstymas nauja redakcija, todėl 2006 m. Direktyvos preambulėje nurodoma, kad valstybėms narėms prievolė perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turėtų apsiriboti tomis nuostatomis, kurios pakeistos iš esmės lyginant su ankstesnėmis direktyvomis, reglamentuojančiomis PVM.

Pažymėtina, kad siekiant tobulinti PVM teisinį reglamentavimą ES, po 2006 m. Direktyvos priėmimo buvo vėliau buvo priimta ir kitų svarbių teisės aktų PVM srityje, aktualiausi iš jų būtų šie: 2008 m. vasario 12 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta¹⁵, taip pat 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM gražinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles¹⁶, 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokesčiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje¹⁷, 2010 m. spalio 7 d. Tarybos Reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje¹⁸ bei 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES kuria iš

¹⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

¹⁵ 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta.

¹⁶ 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, dėl Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM gražinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamių taisyklių.

¹⁷ 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokesčiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje.

¹⁸ 2010 m. spalio 7 d. Tarybos Reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.

dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių.¹⁹

Atsižvelgiant į tai, kad magistro baigiamajame darbe analizuojama ir ETT sprendimų įtaka Lietuvos teisei, reikėtų pažymėti, kad iki Lietuvos įstojimo į ES (2004 m. gegužės 1 d.) nacionaliniai teisės aktai, reglamentuojantys PVM, nebuvo suderinti su ES teise. Pavyzdžiui, Lietuvoje iki 1991 m. gruodžio 10 d. galiojo apyvartos mokestis, kurį po aukščiau minėtos datos pakeitė vartojimo mokestis, kuris buvo pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu (dabartinis PVM). Lietuvoje PVM pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345, o iki 2002 m. liepos 1 d. PVM 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“ ir kiti poįstatyminiai aktai.²⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, įsigaliojo 2002 m. liepos 1 d. ir, nors jis įgyvendino visas pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas, tačiau į šį įstatymą dar nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare. 2004 m. Lietuvai rengiantis narystei Europos Sąjungoje buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuriuo buvo perkeltos Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatos ir kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d.²¹ Šiuo metu Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) nuostatos yra suderintos su 2006 m. Direktyva.

Pažymėtina, kad PVM didelio populiarumo ne tik ES, bet ir kitose pasaulio šalyse susilaukė dėl to, kad turi plačią apmokestinimo bazę, juo nesudėtinga apmokestinti paslaugas. JAV eksperto mokesčių klausimais B. Barlett teigimu, šis mokestis yra efektyvus, kadangi jis paprastai padeda surinkti daug pajamų, esant nedideliems tarifams per daug nemažinant veiklos skatinimo.²² Be to, šį mokestį yra lengviau surinkti, nes jis įvedamas gamybos pradžioje, kur jį galima lengvai nustatyti ir kontroliuoti, o paskui jis pats save „kontroliuoja“, t. y. nereikia tikrinti, ar kiekvieną kartą perkant šis mokestis priskaičiuojamas, nes jis jau atsispindi pirkinio kainoje. PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos pakopoje ir gyvuoja, kol pasiekia vartotoją, t. y. mokestis perkeliamas galutinam vartotojui, kuris pirkdamas prekes ar paslaugas, šį mokestį sumoka ir tampa tikroju PVM mokėtoju. Be to, šis

¹⁹ 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių

²⁰ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.– Kaunas: Technologija, 2005. ISBN 9955-509-815-5. P. 88.

²¹ <http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm#res>, [žiūrėta 2011 01 18].

²² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.– Kaunas: Technologija, 2005. ISBN 9955-509-815-5. P. 282.

mokestis labai pravartus, kai į valstybės biudžetą reikia gauti daugiau pajamų.²³ Pažymėtina, kad šiuo metu PVM yra įvestas 135 šalyse. Tarp išsivysčiusių kapitalistinių šalių jo nėra tik JAV ir Australijoje.²⁴ Šiuo metu PVM mokestis yra svarbus nacionalinių biudžetų įplaukų šaltinis, o daugelyje valstybių narių pagrindinis. 2008 m. kiekvienoje valstybėje narėje PVM įplaukos vidutiniškai sudarė 7,8 procento BVP; nuo 1995 m. šis skaičius padidėjo beveik 13 procentų.²⁵

2.1. Europos Teisingumo Teismas ir jo vaidmuo formuojant vieningą teisinę praktiką dėl pridėtinės vertės mokesčio

Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) – aukščiausiasis ES teismas, kuris buvo įsteigtas 1952 m. Jo buveinė yra Liuksemburge. ETT paskirtis – užtikrinti, kad visose ES valstybėse narėse ES teisės aktai būtų aiškinami ir taikomi vienodai, t. y. siekiama užtikrinti, kad valstybių narių teismai tuo pačiu klausimu nepriimtų skirtingų sprendimų.

ETT savo praktikoje nustatė administracinių institucijų ir nacionalinių teismų pareigą visa apimtimi taikyti ES teisę savo kompetencijos ribose ir apsaugoti teises, kurias ji suteikia piliečiams (tiesioginis ES teisės taikymas), netaikant jokios ES teisei prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos, ar ji būtų priimta anksčiau, ar vėliau už ES teisės normą (ES teisės viršenybės nacionalinės teisės atžvilgiu principas). Kartu ETT pripažino valstybių narių atsakomybę už ES teisės pažeidimus principą, kuris yra ne tik priemonė, iš esmės sustiprinanti ES teisės normomis asmenims suteiktą teisių apsaugą, bet ir veiksnys, galintis prisidėti prie tikslesnio šių teisės normų įgyvendinimo valstybėse narėse.²⁶

ETT praktikoje, kuri pradėta plėtoti 1963 m. sprendimu Van Gend & Loos byloje, ETT nustatė Bendrijos teisės tiesioginio veikimo valstybėse narėse principą, kuris šiuo metu leidžia ES piliečiams tiesiogiai remtis ES normomis nacionaliniuose teismuose.²⁷ Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnyje nustatyta, kad ETT jurisdikcijai priklauso priimti prejudicinį sprendimą dėl ES institucijų, įstaigų ar organų aktų galiojimo ir išaiškinimo.²⁸ Šiuo aspektu pažymėtina, kad ETT bendradarbiauja su nacionaliniais teismais, turinčiais bendrąją kompetenciją taikyti ES teisę, t. y. siekiant užtikrinti efektyvų ir vienodą ES teisės aktų taikymą ir išvengti bet kokių aiškinimo skirtumų, bet kuris nacionalinis ES valstybės narės teismas, kuriam pateiktas su ES institucijų, įstaigų ar organų aktu susijęs

²³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.– Kaunas: Technologija, 2005. ISBN 9955-509-815-5. P. 282.

²⁴ http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s_vert%C4%97s_mokestis, [žiūrėta 2011 01 18].

²⁵ Žalioji knyga - PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.

²⁶ http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/#avantpropos [žiūrėta 2011 05 20].

²⁷ Ten pat.

²⁸ Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija // Oficialusis leidinys 2010, C-083.

ginčas, įskaitant ir aktus ES lygiu reglamentuojančius PVM, gali, o kartais ir privalo ETT pateikti prejudicinius klausimus.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal nusistovėjusią ETT praktiką, ETT ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį, tik nagrinėjantis bylą nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos ypatumus turi įvertinti, ar jo sprendimui būtinas prejudicinis sprendimas, ir nustatyti ETT pateikiamų klausimų svarbą. Todėl jeigu pateikti klausimai susiję su ES teisės nuostatos aiškinimu, ETT iš esmės privalo priimti sprendimą. Tai reiškia, kad nacionalinio teismo pateiktų prejudicinių klausimų svarbos prezumpcija gali būti paneigiama tik išimtiniais atvejais, ypač jei akivaizdu, kad prašomas šiuose klausimuose nurodytų ES teisės normų išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos faktais arba dalyku.²⁹ Tuo tarpu tuo atveju, jeigu ETT pateiktas klausimas, pavyzdžiui, susijęs su PVM apskaičiavimu ir mokėjimu, yra priimtinas, ETT turi išaiškinti ES teisės normą, reglamentuojančią atitinkamą klausimą arba patikrinti jos teisėtumą, priimdamas motyvuotą sprendimą. Pažymėtina, kad ETT priimtas motyvuotas sprendimas atitinkamu klausimu saisto ne tik dalyvaujančius byloje asmenis ir teismą, kuris kreipėsi į ETT, bet ir kitas ES valstybes nares bei jų nacionalines teismines institucijas, nagrinėjančias iš esmės tapačias problemas dėl PVM, t. y. ETT sprendimai pasižymi tiesioginio veikimo principu.³⁰ Kartu atkreiptinas dėmesys, ir į tai, kad nors ETT nėra saistomas savo priimtų ankstesnių sprendimų, tačiau praktikoje jis nuo jų nukrypsta labai retai.³¹

Atsižvelgiant į tai, kad Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnyje yra akcentuojamas apyvartos mokesčius ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimas, kuris yra būtinas tam, kad būtų užtikrintas tinkamas vidaus rinkos veikimas bei išvengta konkurencijos iškreipimo, akivaizdu, kad ETT sprendimai ir išaiškinimai dėl ES teisės aktų, reglamentuojančių PVM, nuostatų taikymo yra didelę reikšmę turintis ES teisės aktų interpretavimo šaltinis. Kartu pažymėtina ir tai, kad ETT išnagrinėjo nemažai mokesčių ginčų dėl PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo, juose pateikdamas ne tik išsamią PVM apmokestinamųjų sandorių analizę, bet taip pat ir PVM apmokestinamojo asmens charakteristiką, atskleisdamas apmokestinamosios vertės, teisės į PVM atskaitą ypatumus bei kitus esminius aspektus PVM apskaičiavimo ir mokėjimo srityse. Dėl šių priežasčių neabejotina, kad ETT sprendimai PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse turi didelę įtaką ES teisės aktų, reglamentuojančių PVM, vieningam taikymui valstybėse narėse, kadangi jie padeda

²⁹ Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje *Uszodaepito kft. prieš APEH Kozponti Hivatal* *Hatosagi Foosztaly*, Nr. C 392/09.

³⁰ http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/#avantpropos [žiūrėta 2011 05 20].

³¹ Arnall A. *The European Union and its Court of Justice*. – Oxford Law Library, 2006. – ISBN-978-0-19-925885-7. P. 625.

sumažinti teisinį neapibrėžtumą apmokestinamiesiems asmenims, sudarantiems sandorius ES, o tai kartu yra naudinga ir ES vidaus rinkos funkcionaliam veikimui.

2. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAI DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO APSKAIČIAVIMO IR SUMOKĖJIMO

Pažymėtina, kad šiuo metu ES galioja 2006 m. Direktyva, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad 2006 m. Direktyva buvo įgyvendinta palyginti neseniai, ETT praktika šios direktyvos taikymo klausimais, susijusiais su PVM apskaičiavimu ir sumokėjimu, yra itin ribota. Dėl šių priežasčių magistro baigiamajame darbe nemaža dalis analizuojamų ETT sprendimų dėl PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo yra susiję su Šeštosios PVM direktyvos taikymu dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo. Kaip jau buvo minėta, 2006 m. Direktyva yra per daugelį metų ne kartą pakeistos Šeštosios PVM direktyvos išdėstymas nauja redakcija, todėl akivaizdu, kad Šeštosios PVM direktyvos nuostatos, kurios iš esmės atitinka 2006 m. Direktyvos nuostatas, iki šiol nėra praradusios aktualumo.

2.1. Pridėtinės vertės mokesčio objektas ir pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų asmenų esminiai bruožai

PVM objektas yra šie sandoriai: prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks; taip pat prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jos įsigijamos 2006 m. Direktyvoje nustatytais sąlygomis ir prekių importas.

Pabrėžtina, jog tam, kad išvardytieji sandoriai būtų laikomi PVM objektu, būtina, kad prekės būtų tiekiamos ar paslaugos teikiamos už atlygį.

Sudarant aukščiau nurodytus sandorius itin reikšmingas vaidmuo tenka apmokestinamiesiems asmenims. 2006 m. Direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje yra nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo yra toks asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Apmokestinamuoju asmeniu taip pat laikomas ir asmuo retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjančiam asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje.³² Be to, vadovaujantis 2006 m. Direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su ekonomine veikla

³² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo arba žemės statybai tiekimą. Atkreiptinas dėmesys, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas nevykdydamas ekonominės veiklos, tai toks prekių tiekimas (paslaugų teikimas) nėra PVM objektas, nors už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gaunamas atlygis. Ši sąlyga nėra taikoma tais atvejais, kai į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės.³³

Pažymėtina, kad apmokestinamojo asmenų statusui būtina sąlyga yra ta, kad asmuo savarankiškai vykdytų ekonominę veiklą. Tam, kad veikla būtų laikoma ekonomine veikla, ji turi būti atlygintina, t. y. veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (nepriklausomai nuo tokios veiklos tikslo ar rezultato – įskaitant pelno siekimą). Tai atskleidžia, kad ekonominė veikla – tai gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų vykdoma veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą.³⁴ Visų pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.³⁵ Atkreiptinas dėmesys, jog tam, kad apmokestinamojo asmens vykdoma veikla būtų laikoma ekonomine, ji turi būti vykdoma „savarankiškai“. 2006 m. Direktyvoje nurodoma, kad PVM 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.

Pažymėtina, kad ekonominę veiklą reikia atskirti ir nuo atsitiktinių sandorių. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio ir siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą, ar ne, reikia įvertinti nemažai aplinkybių. Tiesiogiai ekonominė veikla negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi. Nustatant, ar konkreti veikla yra laikoma ekonomine, turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes ir kiekvienu atveju nustatoma atskirai.³⁶ Ekonomine veikla nėra laikomas akcijų (dalių, pajų), taip pat kitų vertybinių popierių, banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės sąskaitos turėjimas, nepriklausomai nuo to, ar iš jo yra gaunama pajamų, tačiau tokių vertybinių popierių pardavimas ar kitoks perdavimas tam tikrais atvejais gali būti laikomas ekonomine veikla. Tai iliustruoja žemiau pateikti ETT sprendimų pavyzdžiai: ETT byloje C-60/90 buvo nuspręsta, kad įmonės akcijų įsigijimas ir

³³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

³⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

³⁵ Ten pat.

³⁶ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyme nėra laikomas ekonomine veikla. Kitoje ETT byloje Nr. C-155/94 konstatuota, kad vien tik nuosavybės teisės į turimas akcijas bei kitus vertybinius popierius įgyvendinimas nėra laikomas ekonomine veikla. Pažymėtina, kad ekonominės veiklos sąvoka neapima akcijų ar kitų vertybinių popierių pardavimo, kai jas parduoda asmuo, valdantis labdaros koncerno turtą patikėjimo teise; ETT byloje Nr. C-80/95 buvo nuspręsta, kad vien tiek obligacijų įsigijimas ir turėjimas nėra laikomas ekonomine veikla. Iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomos atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą. Tuo tarpu ETT nagrinėtoje byloje Nr. C-16/00 konstatuota, kad holdingo kompanijos dalyvavimas įmonės, kurios akcijos buvo įsigytos, valdyme, kurį sudaro administracinių, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimas, yra laikomas ekonomine veikla.³⁷ Taigi iš esmės ETT praktikoje pažymima, kad ekonominės veiklos sąvoka yra labai plati ir objektyvaus pobūdžio ta prasme, kad ši veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus.³⁸

Pabrėžtina, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma savarankiškai – tai reiškia, kad PVM netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, sukuriančiais darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe. Pakankamai išsamią „savarankiškumo“ sąvokos analizę ETT pateikė byloje Nr. C-210/04, kurioje buvo nagrinėjamas klausimas, ar banko filialas vykdo savarankišką ekonominę veiklą, kaip prievolę mokėti PVM turintis apmokestinamasis asmuo. Minėtoje byloje buvo iškeltas prejudicinis klausimas, ar banko filialas gali būti laikomas savarankišku banku būtent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką.³⁹ Šiame ETT sprendime buvo prieita prie išvados, kad pats banko filialas nepatiria su kredito įstaigos veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos, kuri atsiranda, pavyzdžiui, klientui negrąžinus paskolos. Bankas, kaip juridinis asmuo, patiria šią riziką, ir dėl to jo kilmės valstybėje narėje kontroliuojamas jo finansinis pajėgumas bei mokumas. Todėl iš esmės kitoje valstybėje narėje įsteigta nuolatinė įmonė, kuri nėra atskiras nuo bendrovės, kuriai ji priklauso, juridinis asmuo ir kuriai bendrovė teikia paslaugas, neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, net jei jai buvo priskirtos šių paslaugų teikimo sąnaudos.⁴⁰

³⁷ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

³⁸ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. sprendimas byloje T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, tele.ring Telekom Service GmbH, prieš Austrijos Respubliką, Nr. C-284/04.

³⁹ Vinciūnaitė L. Europos teisingumo teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio klausimais ir jų taikymas Lietuvoje. Magistro baigiamasis darbas. Mykolo Romerio universitetas, Vilnius, 2008.

⁴⁰ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc, Nr. C-210/04.

Kalbant apie ekonominę veiklą, ETT praktikoje taip pat pažymima, kad tuo atveju, kai PVM apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamąją veiklą ir neapmokestinamąją veiklą, tokiu atveju PVM leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. T.y. tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams. Paprastai metų eigoje naudojama PVM atskaitos proporcija apskaičiuojama remiantis praėjusių metų sandoriais. Jei nėra sandorių, kuriais būtų galima remtis, arba kai jų sumos yra menkos, apmokestinamasis asmuo laikinąją atskaitos proporciją apskaičiuoja pagal savo prognozes ir suderinęs su mokesčio administratoriumi.⁴¹

Kaip jau minėta, nesavarankiškai vykdoma veikla, pavyzdžiui, susiklosčius darbo santykiams, nėra laikoma ekonomine. Šiuo atžvilgiu paminėtina ETT byla Nr. C-355/06⁴², kurioje buvo nagrinėjamas prejudicinis klausimas, ar fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejančią jį su bendrove, teikiančia valymo paslaugas, kurios vienintelis akcininkas, vadovas ir darbuotojas jis yra bei atlieka visus darbus tokios bendrovės apmokestinamojo asmens vardu ir jos sąskaita, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Minėtoje byloje ETT pažymėjo, kad nors bendrovės valymo darbus atlikdavo fizinis asmuo (bendrovės vadovas), tačiau sutartis dėl valymo vis dėlto sudarydavo bendrovė, kuri suinteresuotajam asmeniui pervedavo fiksuotus mėnesinį atlyginimą ir atostoginius bei išskaičiuodavo iš minėto asmens atlyginimo pajamų mokesį ir socialinio draudimo įmokas, todėl akivaizdu, kad asmuo priklausė nuo bendrovės, šiai nustatant jo atlyginimo sąlygas. ETT nurodė, kad darbdavio ir darbuotojo santykiai neegzistuoja tuo atveju, kai suinteresuotieji asmenys patys prisiima savo veiksmų ekonominę riziką. Tuo tarpu nagrinėjamoje byloje minėtas asmuo teikdavo paslaugas kaip darbuotojas, t. y. jis veikdavo ne savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, bet bendrovės sąskaita ir atsakomybe. Dėl šių priežasčių ETT pagrįstai konstatavo, kad fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejančią jį su bendrove, kurios vienintelis akcininkas, vadovas ir darbuotojas jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės apmokestinamojo asmens vardu ir jos sąskaita, nėra laikomas apmokestinamuoju asmeniu.⁴³

⁴¹ Europos Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 13 d. sprendimas byloje *Secureta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG prieš Finanzamt Göttingen*, Nr. C-437/06.

⁴² Europos Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendimas byloje *J. A. van der Steen prieš Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*, Nr. C-355/06.

⁴³ Vinciūnaitė L. Europos teisingumo teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio klausimais ir jų taikymas Lietuvoje. Magistro baigiamasis darbas. Mykolo Romerio universitetas, Vilnius, 2008.

2006 m. Direktyvoje pažymima, kad ekonomine veikla visų pirma yra laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. ETT byloje Nr. C-369/04⁴⁴ buvo nagrinėjamas prejudicinis klausimas, ar sąvoką „ekonominė veikla“ reikia aiškinti taip, kad į ją patenka Jungtinės Karalystės valstybės sekretoriaus per organizuojamą teisių naudoti telekomunikacijų įrenginius apibrėžtose elektromagnetinio spektro dalyse aukcioną vykdomas trečiosios kartos judriųjų telekomunikacijų licencijų išdavimas. Nagrinėjamu atveju valstybės sekretoriaus vykdomą veiklą sudarė tai, kad per aukcioną ūkio subjektams apibrėžtam laikotarpiui buvo perduodamos teisės naudoti tam tikrus elektromagnetinio spektro dažnius. Pasibaigus suteikimo procedūrai operatoriams buvo išduodamas leidimas naudoti taip įgytas teises, kad jie įdiegtų telekomunikacinę įrangą, veikiančią konkrečiose minėto elektromagnetinio spektro dalyse. Minimam atveju licencijas įsigijusios bendrovės, manydamos, kad tokiam suteikimui taikomas PVM ir kad jis buvo įtrauktas į sumokėtas sumas, paprašė sugrąžinti sumokėtas PVM sumas, tačiau jų prašymai buvo atmesti. Šiuo konkrečiu atveju ETT pažymėjo, kad „turto naudojimo“ sąvoka pagal bendros PVM sistemos neutralumo principo reikalavimus yra susijusi su visais sandoriais, kad ir kokia būtų jų teisinė forma, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinių pajamų. Tuo tarpu šiuo atveju valstybės sekretoriaus veikla yra laikoma ne ekonomine veikla, o veikla, kuri yra būtina ir išankstinė sąlyga ūkio subjektams patekti į judriųjų telekomunikacijų rinką. Suteikdama byloje minėtą leidimą kompetentinga nacionalinė valdžios institucija nedalyvauja turto, kurį sudaro teisės naudoti radijo dažnių spektrą siekiant gauti nuolatinių pajamų, naudojime. Per šią suteikimo procedūrą ši institucija vykdo tik aiškiai jai pavestą elektromagnetinio spektro naudojimo kontrolės ir reglamentavimo veiklą, o tai, kad už licencijų, suteikimą mokamas mokestis, nekeičia šios veiklos teisinio kvalifikavimo. Dėl šių priežasčių ETT pagrįstai konstatavo, kad už dažnių skyrimą atsakingos nacionalinės reguliavimo tarnybos per teisių naudoti telekomunikacijų įrenginius aukcioną vykdomas licencijų, šiuo atveju – trečiosios kartos judriosios telekomunikacijų licencijos suteikimas nėra ekonominė veikla, todėl jis nepatenka į Šeštosios PVM direktyvos (ir atitinkamai į 2006 m. Direktyvos) taikymo sritį.⁴⁵

Analizuojant ekonominės veiklos sąvoką ir turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų, paminėtinos ir ETT sujungtos bylos Nr. C-180/10 ir Nr. C-181/10, kurių nagrinėjimo metu buvo iškeltas prejudicinis klausimas, ar fizinis asmuo, kuris žemės sklype vykdė žemės ūkio veiklą, vėliau dėl ne nuo jo priklausančių priežasčių pasikeitus teritorijos plėtros planams šią veiklą nutraukė ir pakeitė turto paskirtį, priskyres jį prie asmeninio turto, padalijo turtą į mažesnes dalis (žemės sklypus, skirtus

⁴⁴ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. sprendimas byloje Hutchison 3G UK Ltd, mm O2 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise, Nr. C-369/04.

⁴⁵ Europos Teisingumo Teismo byla, Hutchison 3G UK Ltd, mm O2 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise, Nr. C-369/04.

vasarnamiams statyti) ir pradėjo jį pardavinėti, turi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal 2006 m. Direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (kaip apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą) ir privalo mokėti PVM.

Pažymėtina, kad vadovaujantis 2006 m. Direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su ekonomine veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo. ETT nurodė, kad tuo atveju, jeigu nacionalinis teismas konstatuotų, kad atitinkama valstybė narė pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, žemės statybai tiekimas turi būti laikomas apmokestinamu PVM pagal nacionalinės teisės aktus, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio ir ar asmuo, atlikęs tiekimą, vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas.⁴⁶ Nagrinėjamu atveju ETT pažymėjo, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla. Siekis gauti geriausią bendrą kainą už parduodamus padalytus sklypus, taipogi nėra esminis, kadangi visos šios aplinkybės gali būti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu. Be to, ETT požiūriu, pardavimo sandorių skaičius ir apimtis taip pat negali būti kriterijumi, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, kuri nepatenka į 2006 m. Direktyvos taikymo sritį, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdamas sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Taigi iš esmės pagal nusistovėjusią ETT praktiką tik turto įsigijimas ar tik pardavimas negali būti laikomas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal 2006 m. Direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo, o tokie sandoriai savaime negali būti laikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama 2006 m. Direktyvoje.⁴⁷

Dėl šių priežasčių ETT konstatavo, kad statybai skirtos žemės tiekimą reikia laikyti apmokestinamu PVM pagal valstybės narės nacionalinės teisės aktus, jeigu ši valstybė pasinaudojo 2006 m. Direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, apmokestinamuoju asmeniu laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su ekonomine veikla susijusį sandorį, pavyzdžiui, žemės tiekimą statybai, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas. Taigi, tuo atveju jeigu vykdydamas šiuos pardavimo sandorius asmuo imasi aktyvių prekybos žeme veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal 2006 m. Direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis

⁴⁶ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas byloje Jarosław Ślaby prieš Minister Finansów ir Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie sujungtose bylose Nr. C-180/10 ir C-181/10.

⁴⁷ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas byloje Jarosław Ślaby prieš Minister Finansów ir Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie sujungtose bylose Nr. C-180/10 ir C-181/10.

asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu.⁴⁸ Tuo tarpu fizinis asmuo, vykdamas žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame į žemę statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos plėtros planus, jeigu toks pardavimo sandoris patenka į šio asmens privataus turto valdymą neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal 2006 m. Direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, kai mėgina parduoti šį sklypą

Analizuojant PVM apmokestinamųjų asmenų ypatumus, ES valstybėms narėms buvo reikšminga ir ETT byla Nr. C-288/07 dėl Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos (atitinkančios 2006 m. Direktyvos 13 straipsnio 1 dalies 2 pastraipą) interpretavimo ir taikymo. Šioje byloje buvo nagrinėjamas prejudicinis klausimas, ar viešosios teisės subjektai, veikiantys kaip valdžios institucijos ir vykdančios ekonominio pobūdžio veiklą – šiuo konkrečiu atveju teikiantys automobilių stovėjimo aikštelės paslaugas už atlygį, gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis.

Pažymėtina, kad tiek pagal Šeštąją PVM direktyvą, tiek ir pagal 2006 m. Direktyvą valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius. Tačiau joms vykdančioms tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija. ETT nusprendė, jog tam, kad būtų taikoma ši nuostata, turi būti įvykdytos dvi kumuliacinės sąlygos, t. y. veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas ir jis tą veiklą turi vykdyti kaip valdžios institucija. Aptariant antrąją sąlygą, reikia priminti, kad 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 teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai. Todėl šioje byloje ETT pažymėjo, kad viešosios teisės subjektai turėtų būti apmokestinami PVM, tačiau tik tuo atveju, kai iš neapmokestinimo kylantis konkurencijos iškraipymas yra didelis ir sukuriama tokia mokesstinė situacija, kurioje nemažai privačių ūkio subjektų, vykdančių tą pačią veiklą, apmokestinant PVM būtų vertinami skirtingai nei viešosios valdžios institucijos, o tai labai neigiamai paveiktų fiskalinio neutralumo principą.⁴⁹ Minimu atveju ETT atkreipė dėmesį ir į tai, kad vertinant, ar viešosios valdžios subjektas gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, nėra jokio pagrindo atsižvelgti į kiekvieną iš vietinių rinkų, kuriose vietos valdžios institucijos siūlo nuomai vietas stovėjimo aikštelėse, nes tai reikštų, kad periodiškai turi būti iš

⁴⁸ Ten pat.

⁴⁹ Europos Teisingumo Teismo 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimas byloje *He Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs prieš Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*, bylos Nr. C-288/07.

naujo, remiantis dažnai sudėtingomis ekonominėmis analizėmis, turėtų būti įvertinamos konkurencijos sąlygos įvairiose vietinėse rinkose, kurias nustatyti gali būti ypač sunku, nes rinkų atribojimas nebūtinai sutampa su teritorine vietos valdžios institucijų kompetencija.⁵⁰ Tuo tarpu nagrinėjamoje byloje ETT konstatavo, kad kad viešosios valdžios subjektų vykdomos ekonominės veiklos, kuri konkuruoja su privačių subjektų vykdoma veikla apmokestinimas PVM ne tik užkerta kelią konkurencijos iškraipymui, bet ir užtikrina fiskalinio neutralumo principą, kuris draudžia panašius vienas su kitu konkuruojančius paslaugų teikimo atvejus PVM požiūriu vertinti skirtingai.

Taigi ETT praktikoje pažymima, kad apmokestinamuoju asmeniu yra laikomas bet koks fizinis ar juridinis asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje nuolatos ar retkarčiais vykdo ekonominę veiklą (tam tikrais atvejais įskaitant ir viešosios valdžios subjektus, kai jie yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, dėl to, kad juos laikant neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija). Kartu atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad tuo atveju, jeigu apmokestinamojo asmens metinė apyvarta neviršija ribos, kuri yra nustatyta kiekvienoje valstybėje narėje, tokiu atveju šis asmuo nėra laikomas PVM mokėtoju.

2.2. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų sandorių specifika

2006 m. Direktyvos 2 straipsnyje yra nustatyta, kad PVM objektas yra šie sandoriai:

1) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:

2.1) apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 2006 m. Direktyvos 282-292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 2006 m. Direktyvos 33 arba 36 straipsnis;

2.2) kai įsigijamos naujos transporto priemonės – apmokestinamasis asmuo, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio įsigijimai nėra PVM objektas pagal 2006 m. Direktyvos 3 straipsnio 1 dalį arba kitas neapmokestinamasis asmuo;

2.3) kai įsigijami akcizais apmokestinami produktai, kuriuos įsigijant Bendrijos viduje apmokestinama akcizu valstybės narės teritorijoje pagal direktyvą 92/12/EEB – apmokestinamasis

⁵⁰ Ten pat.

asmuo, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio įsigijimai nėra PVM objektas 2006 m. Direktyvos pagal 3 straipsnio 1 dalį;

2.4) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2.5) prekių importas.⁵¹

Atsižvelgiant į ETT praktiką PVM apmokestinamųjų sandorių srityje, plačiau analizuotini yra prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriai. Vadovaujantis ETT praktika, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra savarankiškos ES teisės sąvokos, kurios turi būti vienodai aiškinamos visose valstybėse narėse.⁵² Pabrėžtina, jog tam, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriai būtų laikomi PVM objektu, būtina, kad prekės būtų tiekiamos ar paslaugos teikiamos už atlygį. Atlygis apibrėžiamas kaip visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.⁵³ Šis atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Be to, atlygis turi būti išreikštas pinigais. Taigi, jei prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo veiklą sudaro tik prekių tiekimas ar paslaugų teikimas be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM.⁵⁴

Pagal 2006 m. Direktyvos 14 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. ETT praktikoje pažymima, kad prekių tiekimo sąvoka nesiremia taikomos nacionalinės teisės numatytais nuosavybės perleidimo būdais, o įtraukia visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę kaip savininkui disponuoti turtu. Šis požiūris iš esmės atitinka 2006 m. Direktyvos tikslus. Tuo tarpu paslaugų teikimas 2006 m. Direktyvoje apibrėžiamas sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

Kalbant apie PVM objekto specifiką, Generalinis advokatas D. R. J. Colomer 2004 m. lapkričio 23 d. išvadoje dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-412/03 pažymėjo, kad prekių ar paslaugų panaudojimas privatiems poreikiams tenkinti taip pat yra prilyginamas prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygį ir tai atitinka fiskalinio neutralumo principą, kuris yra esminis bendrosios PVM sistemos elementas, skirtas užtikrinti, kad apmokestinimas neturėtų įtakos gamybos procesui, visas komercines veiklos rūšis traktuojant vienodai, nekeičiant jų kainos. Šiuo atveju sistema yra paprasta: PVM apskaičiuojamas nuo vartojimo veiksmų, kurie yra netiesioginė žmonių ekonominio pajėgumo

⁵¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

⁵² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Dogrima“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁸ – 1375/2010.

⁵³ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

⁵⁴ Europos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje Europos Komisija prieš Suomiją, Nr. C-246/08.

išraiška, apmokestinant prekyautojų ir verslininkų sandorius, perkeliančius mokesčių našta galutiniam vartotojui. Taip apmokestinamieji asmenys yra apmokestinami „neutraliu“ mokesčiu: mokestis tenka paskutiniam grandinės elementui, kuris yra gaunantis prekes arba pasinaudojantis paslaugomis asmuo.⁵⁵ Generalinis advokatas D. R. J. Colomer 2004 m. lapkričio 23 d. išvadoje dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-412/03 tai iliustruoja žemiau pateiktu pavyzdžiu: verslininkas, kuris verčiasi automobilių prekyba, vienu jų naudojami privatiems poreikiams arba jį padovanoja draugui. Šis perleidimas yra apmokestinamas PVM, nes kitaip būtų išvengta galutinio suvartojimo, dėl kurio buvo įvestas šis mokestis, apmokestinimo. Tačiau jei prekybos agentas, įsigydamas automobilį, neatskaitė sumokėto PVM, būtų apmokestintas panaudojimas privatiems poreikiams, o automobiliui, pažeidžiant neutralumo principą, tektų dviguba mokesčio našta, kita vertus, jeigu mokestis buvo atskaitytas, šis principas reikalauja sumokėti mokestį, siekiant neleisti jo išvengti, atsitikus apmokestinamajam įvykiui. Kitas galimas pavyzdys būtų susijęs su galimybe architektui parengti sau projektą šeimos namui statyti. Tokiu atveju „gamybos grandinė“ prasideda ir baigiasi paslaugos suteikimu, nesant ankstesnių stadijų, kurios būtų galėjusios tapti pagrindu apmokestinti PVM, todėl šios operacijos apmokestinimas nepriklauso nuo ankstesnių mokesčių, kurie nebuvo sumokėti, atskaitymo. Taigi iš esmės tokiu teisiniu reguliavimu siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui iš savo įmonės gauti neapmokestinamą komercinę paslaugą, nuo kurios privatus asmuo turėtų sumokėti PVM.⁵⁶

Analizuojant prekių tiekimo sąvoką, ETT praktikoje reikšminga yra byla Nr. C-435/03, kurioje buvo išskeltas klausimas, ar prekių vagystė gali būti laikoma prekių tiekimu už atlygį. Faktinės bylos aplinkybės buvo šios: bendrovė eksploatavo muitinės sandėlį, kuriame buvo sandėliuojamas apdorotas tabakas, pagamintas ir supakuotas Belgijoje įmonės, kuri buvo šių prekių savininkė. Iš sandėlio dalis prekių (cigarečių) buvo pavogta. Belgijos muitų ir akcizų administravimo institucija pateikė bendrovei mokestinį pranešimą, nurodantį už trūkstamas cigaretes sumokėti akcizo ir pridėtinės vertės mokesčius. Kaip jau buvo minėta, prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Vadinasi, prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Tuo tarpu pavogęs prekes asmuo yra tik paprastas jų turėtojas.⁵⁷ Tai nesuteikia teisės vagystę įvykdžiusiam asmeniui

⁵⁵ Generalinio advokato Damaso Ruiz–Jarabo Colomer 2004 m. lapkričio 23 d. išvada dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-412/03.

⁵⁶ Ten pat.

⁵⁷ Europos Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimas byloje British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV prieš Belgische Staat, Nr. C-435/03.

disponuoti prekėmis tokiomis pačiomis sąlygomis kaip jų savininkui. Todėl ETT pagrįstai konstatavo, kad prekių vagystė negali būti laikoma prekių tiekimu už atlygį.⁵⁸

Kita vertus ETT savo praktikoje pažymėjo, kad iš esmės fiskalinio neutralumo principas draudžia tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių daryti bendro pobūdžio skirtumą. ETT byloje Nr. C-3/97 yra pabrėžęs, kad, kiek tai liečia apmokestinimą PVM, 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 pažymėta, kad jeigu kai kurių produktų pardavimas ir pažeidžia tam tikras teisės normas, tačiau nėra absoliučiai uždraustas, pavyzdžiui, falsifikuoti parfumerijos gaminiai (ar kontrabanda įvežtas etilo alkoholis) tokiu atveju šių produktų pardavimas turi būti apmokestintas PVM.⁵⁹

Nagrinęjant paslaugų teikimo sandorius, pažymėtina, labai svarbu yra nustatyti tiesioginį ryšį tarp paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens gauto atlygio. Šiuo aspektu paminėtina ETT byla Nr. C-40/09⁶⁰, kurioje buvo iškeltas prejudicinis klausimas, ar kuponų, kuriuos bendrovė duoda savo darbuotojams, kurie nėra PVM apmokestinami asmenys, kaip dalį darbo užmokesčio, tiekimas yra paslaugų teikimas už atlygį. Minimais atvejais bendrovės darbuotojai, užuot gavę visą darbo užmokesį grynaisiais pinigais, nusprendę gauti tokius kuponus, turi atsisakyti dalies šio darbo užmokesčio mainais už šiuos kuponus. ETT šioje byloje pažymėjo, kad atsižvelgiant į tai, jog tokiais kuponais iš karto neperduodama teisė disponuoti turtu, jų tiekimas PVM tikslais yra ne „prekės tiekimas“, bet „paslaugų teikimas“ nes pagal Šeštąją PVM direktyvą (atitinkamai 2006 m. Direktyvą) bet koks sandoris, kuris nėra prekės tiekimas, yra laikomas paslaugų teikimu. Be to, ETT nurodė, kad tarp darbuotojams tiekiamų aptariamų kuponų ir dalies darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, kurio jie turi atsisakyti mainais už tokį tiekimą, egzistuoja tiesioginis ryšys. Pažymėtina, kad tuo atveju, jei darbuotojas nori naudoti tokius kuponus, jis paprasčiausiai turi pateikti juos, į kuriuos įtrauktas PVM, atitinkamam pardavėjui arba paslaugų teikėjui ir gauti už juos pasirinktų prekių arba paslaugų, laikantis nuostatos, kad šių prekių ar paslaugų kainą, įskaitant PVM, šis darbuotojas sumokėjo tuo metu, kai nusprendė gauti aptariamus kuponus mainais už tai, kad atsisako dalies savo darbo užmokesčio ir kad toks pardavėjas arba paslaugų teikėjas mokesčių institucijoms sumokės PVM už tokias prekes ar paslaugas tik tuomet, kai toks

⁵⁸ Vinciūnaitė L. Europos teisingumo teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio klausimais ir jų taikymas Lietuvoje. Magistro baigiamasis darbas. Mykolo Romerio universitetas, Vilnius, 2008.

⁵⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Nr 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.

⁶⁰ Europos Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 29 d. sprendimas byloje Astra Zeneca UK Ltd prieš Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Nr. C-40/09.

darbuotojas pasinaudos šiais kuponais. Dėl aukščiau nurodytų priežasčių priežasčių ETT šioje byloje konstatavo, kad kupono, kurį bendrovė įsigijo už kainą, apimančią pridėtinės vertės mokestį, tiekimas savo darbuotojams mainais už tai, kad jie atsisako dalies savo darbo užmokesčio gryniaisiais pinigais, yra paslaugų teikimas už atlygį šios nuostatos prasme.

„Paslaugų teikimo už atlygį“ sąvoka reiškia, kad tarp suteiktų paslaugų ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys. Pažymėtina, kad tam tikrais atvejais praktikoje yra sunku nustatyti, ar už suteiktas paslaugas buvo gautas realus atlygis, pavyzdžiui, ETT byloje Nr. C-93/10⁶¹ byloje kurioje buvo pateiktas prejudicinis klausimas, siekiant išsiaiškinti, ar ūkio subjektas, kuris savo rizika perka abejotinas skolas mažesne kaina nei jų nominalioji vertė, teikia paslaugas už atlygį ir vykdo ekonominę veiklą. Šiuo atveju ETT pabrėžė, kad skolų perėmėjas negauna jokio atlygio iš skolų perleidėjo, dėl to jis nevykdo ekonominės veiklos Šeštojoje PVM direktyvoje (atitinkamai 2006 m. Direktyvoje) pavartota prasme ir atitinkamai neteikia paslaugų direktyvoje pavartota prasme. Taip yra dėl to, kad skirtumas tarp perleistų skolų nominaliosios vertės ir jų pirkimo kainos nėra atlygis už šią paslaugą, tačiau juo atspindima šių skolų perleidimo momentu jų faktinė ekonominė vertė, kuri priklauso nuo šių skolų abejotino pobūdžio ir nuo padidėjusios skolininkų įsipareigojimų neįvykdymo rizikos. Todėl ETT konstatavo, kad ūkio subjektas, kuris savo rizika perka abejotinas skolas mažesne kaina nei jų nominalioji vertė, neteikia paslaugų už atlygį ir nevykdo ekonominės veiklos, jei skirtumu tarp šių skolų nominaliosios vertės ir pirkimo kainos atspindima nagrinėjamų skolų faktinė ekonominė vertė jų perleidimo momentu.⁶²

Pažymėtina, kad galimi ir tokie atvejai, kai apmokestinamojo asmens sudarytas sandoris yra mišrus, t. y. jis turi ir prekių tiekimo, ir paslaugų teikimo požymių. Tokiu atveju pagal nusistovėjusią ETT praktiką, siekiant nustatyti, ar mišrus sandoris yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, reikia įvertinti visas aplinkybes, kuriomis vyksta aptariamas sandoris, ir ieškoti būdingų požymių. ETT pateikė šį analizės metodą sprendime Faaborg-Gelting Linien dėl sandorio, kurio esmė tiekti patiekalus, skirtus vartoti restorane. ETT nusprendė, kad toks sandoris turi būti laikomas paslaugų teikimu, nes maisto tiekimas yra tik viena sudedamųjų dalių, o paslaugos aiškiai vyrauja. Tokią išvadą jis padarė remdamasis šio sandorio aprašymu. ETT pažymėjo, kad šio sandorio požymiai yra maisto gaminimas, materialus jų pateikimas induose, kliento galimybės naudotis infrastruktūra, t. y. sale su priklausiniais ir baldais bei indais, galiausiai, darbuotojų, kurie gali duoti patarimų dėl siūlomo maisto ir gėrimų, teikiamo aptarnavimo prie stalo paslaugos. Iš esmės tokios pozicijos laikosi ir generalinis advokatas Philippe Leger, kuris pažymi, kad tokiu atveju, tam, kad visas sandoris būtų laikomas paslaugų teikimu,

⁶¹ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. spalio 27 d. sprendimas byloje Finanzamt Essen-Nordost prieš GFKL Financial Services AG, Nr. C-93/10.

⁶² Ten pat.

nepakanka, kad pagal nagrinėjamą sandorį teikiamos paslaugos būtų reikalingos ar paprasčiausiai naudingos prekės pirkėjui, nes reikia, kad šios paslaugos sudarytų didžiąją sandorio vertės dalį.⁶³ Be to, remiantis ETT praktika, iš kelių dalių, t. y. iš kelių suteiktų paslaugų arba prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, sudarytas sandoris tam tikrais atvejais gali būti analizuojamas kaip vienas sandoris PVM atžvilgiu. Taip yra kai, pavyzdžiui, viena iš šių dalių yra pagrindinė paslauga, o kita dalis ar dalys pastarosios atžvilgiu yra tik papildomos. Šios paslaugos laikomos papildomomis, nes jos nėra tikslas, o paprasčiausiai priemonė pačiomis geriausiomis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga, todėl jos nėra būtinos. Sudėtinis sandoris taip pat gali būti analizuojamas kaip vienas sandoris, kai visos jo sudedamosios dalys yra reikalingos. Todėl ETT praktikoje pažymima, kad toks sandoris turi būti laikomas vienu sandoriu, kai atskiros jo sudedamosios dalys yra taip glaudžiai susijusios, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio.⁶⁴

Paminėtina, kad ETT byloje Nr. C-430/09 pažymėjo, kad net jei du vienas po kito tiekimai sudaro tik vieną prekių judėjimą, jie turi būti laikomi vykstantys vienas po kito laiko atžvilgiu.⁶⁵ Kalbant apie šių dviejų tiekimų vietą, pažymėtina, jog ETT nusprendė, kad jei tiekimas, kuris susijęs su prekių išsiuntimu ar gabenimu Bendrijos viduje, dėl ko valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas, apmokestinamas įsigijimas Bendrijos viduje, yra pirmas iš dviejų tiekimų vienas po kito, laikoma, kad antrasis tiekimas įvyko prieš jį atlikto įsigijimo Bendrijos viduje vietoje, t. y. valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas. Atvirkščiai, jei tiekimas, susijęs su prekių išsiuntimu ar gabenimu Bendrijos viduje, yra antras iš dviejų tiekimų vienas po kito, pirmasis tiekimas, pagal prielaidą įvykęs prieš prekių išsiuntimą ar gabenimą, laikomas įvykusi valstybėje narėje, kurioje pradedamas šis išsiuntimas ar gabenimas. Todėl tais atvejais, kai ta pati prekė yra dviejų tiekimų vienas po kito tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, tačiau vieno siuntimo ar gabenimo Bendrijos viduje objektas, nustatant, kuris sandoris turi būti priskirtas šiam gabenimui, t. y. pirmasis ar antrasis tiekimas, – dėl ko šis sandoris patenka į tiekimą Bendrijos viduje – reikia atsižvelgti į visų bylos aplinkybių vertinimą, kad būtų nustatyta, kuris iš šių dviejų tiekimų atitinka visas tiekiant Bendrijos viduje nustatytas sąlygas. Tokiomis aplinkybėmis, kai pirmasis įgijėjas, gavęs teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstybėje narėje, išreiškia ketinimą išgabenti šias prekes į kitą valstybę narę ir pateikia savo pastarosios valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, gabenimas Bendrijos

⁶³ Generalinio advokato Philippe Leger išvada dėl Europos Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje Nr. C-111/05.

⁶⁴ Ten pat.

⁶⁵ ETT sprendimas 2010 m. gruodžio 16 d. byloje Euro Tyre Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën, Nr. C-430/09.

viduje turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui su sąlyga, kad antrajam įgijėjui teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje.⁶⁶

Pažymėtina, kad apmokestinamieji asmenys sudarydami prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandorius ne visada laikosi teisės aktų reikalavimų dėl teisingo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo –tam tikrais atvejais formalūs sandoriai tik tam, kad būtų galima išvengti prievolės mokėti PVM. Kai kurie iš šių sandorių yra tipiškos mokestinio sukčiavimo schemos. Vienas iš tokių sandorių pavyzdžių yra „karuselinis sukčiavimas“, kurio detali sampratos ir turinio analizė pateikiama 2006 m sausio 12 d. ETT priimtame sprendime sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.⁶⁷ „Karuselinis sukčiavimas“ veikia taip: Bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, nuostolingai perparduoda šias prekes amortizuojančiai bendrovei C, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Vėlesni pardavimai gali būti pelningi. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtų prekių pirkimus, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokestį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokestį, išskirtą sąskaitoje faktūroje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos valstybės išdui. Savo ruožtu bendrovė C perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai bendrovei D antroje valstybėje narėje, pervesdama sąskaitoje faktūroje išskirtą pardavimo PVM į valstybės išdą, prieš tai iš jo atskaičiusi sumokėtą pirkimo PVM, ir taip tęsia tol, kol bendrovė antroje valstybėje narėje eksportuoja šias prekes į kitą valstybę narę. Šis eksportas yra atleistas nuo PVM, bet, nepaisant to, eksportuojanti bendrovė turi teisę prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo PVM už minėtų prekių pirkimą. Kadangi pirkėjas yra bendrovė A, tai yra tikras „karuselinis“ sukčiavimas. Tokia procedūra gali būti pakartota.⁶⁸ Šiuo atveju problema yra ta, kad ūkio subjektas gauna sumą, sumokėtą jam kaip PVM, bet neatsiskaito už ją mokesčių administratoriui. Toks pareigų nevykdantis ūkio subjektas gali naudoti „pagrobtą“ PVM kodą arba užsiregistruoti PVM mokėtoju ir tiesiog dingti, kol mokesčių administratorius pradės veikti.⁶⁹

ETT priimtame sprendime sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 kelios bendrovės, kurių pagrindinė veikla buvo mikroprocesorių pirkimas iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių ir pardavimas kitose valstybėse narėse įsisteigusiems pirkėjams, kreipėsi dėl PVM atskaitos, tačiau

⁶⁶ ETT sprendimas byloje Euro Tyre Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën, bylos Nr. C-430/09.

⁶⁷ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03.

⁶⁸ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03.

⁶⁹ Generalinio advokato M. Poiarės Maduro 2005 m. vasario 16 d. išvada dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.

mokesčių administratorius atsisakė grąžinti PVM, motyvuodamas tuo, kad šiuo atveju buvo įvykdytas „karuselinis sukčiavimas“. „Karuselinio sukčiavimo“ faktą šioje byloje pripažino ir ETT, tačiau jis tačiau konstatavo kad bendrovės, siekusios pasinaudoti teise į PVM atskaitą buvo sąžiningos šalys, jos nedalyvavo šiame sukčiavime, apie jį nežinojo ir negalėjo žinoti daugiau, nei įprasti kitoje valstybėje narėje įsisisteigusio prekybininko klientai ar bendrovės tiekėjai; šios bendrovės neturėjo jokio ryšio su pareigų nevykdančiu ūkio subjektu ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojančiu ūkio subjektu; tuo metu, kai bendrovės nusipirko prekes ir sumokėjo pirkimo PVM, „karuselė“ dar nebuvo baigta ir pareigų nevykdantis ūkio subjektas dar nebuvo „dingęs“, taigi nė vienas iš šių įvykių tuo metu negalėjo būti įvykęs.⁷⁰ Dėl aukščiau išvardytų priežasčių ETT savo sprendime konstatavo, kad apmokestinamuosius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM negali turėti įtakos aplinkybė, jog tiekimų grandinėje, kuriai priklauso šie sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo įvykdytasis, yra sukčiavimas dėl PVM.⁷¹ Kita vertus, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad prekės tiekimos apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turėtų atsisakyti leisti jam naudotis teise į atskaitą. ETT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, kad valstybė narė savo įgaliojimais negali naudotis taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais numatyto bendrosios PVM sistemos principas. Taigi nors iš vienos pusės sukčiavimo mokesčių srityje prevencijos tikslas kartais pateisina didelius reikalavimus tiekėjams ir Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tiekėjas imtųsi bet kokių priemonių, kurių iš jo gali būti pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje, vis dėlto bet koks rizikos paskirstymas tarp tiekėjo ir mokesčių administratoriaus trečiajam asmeniui sukčiavus turi būti suderinamas su proporcingumo principu.

Pažymėtina, kad ETT savo praktikoje akcentavo, kad taikant ES teisės nuostatas jų negalima išplėsti tiek, kad jos apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie nėra įprasti komerciniai sandoriai, ir sudaryti dėl vienintelio tikslo – piktnaudžiaujant įgyti ES teisės numatytą pranašumą. Rinkdamasis atleistas nuo mokesčio arba apmokestinamuosius sandorius verslininkas gali remtis visais veiksniais, taip pat PVM sistemai būdingais mokesčio pobūdžio sumetimais. Apmokestinamajam

⁷⁰ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03.

⁷¹ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03.

asmeniui turint galimybę rinktis iš dviejų sandorių, iš jo nereikalaujama pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio. Atvirkščiai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą, tačiau šia teise jokių būdu neturi būti piktnaudžiuojama.⁷²

ETT praktikoje pabrėžiama, kad, nustatius piktnaudžiavimą PVM srityje, su piktnaudžiavimu susijusius sandorius reikia apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaviant sudarytų sandorių. Piktnaudžiavimo teise PVM srityje turinį atskleidžia žemiau pateikta ETT nagrinėta byla Nr. C-255/02.⁷³ Šioje byloje pagrindinis subjektas buvo bendrovė Halifax (banko įstaiga). Didžioji dalis jos teikiamų paslaugų neapmokestinamos PVM. Pagrindinėje byloje nagrinėjami įvykių metu ji galėjo atgauti mažiau nei 5 % dalį perkant sumokėto PVM. Kitos bendrovės: Leeds Development, County bei kita į nagrinėjamus sandorius įtraukta Halifax plc Group priklausanti bendrovė Halifax Property Investments Ltd buvo Halifax priklausančios jos dukterinės bendrovės: Leeds Development ir County atskirai užsiregistravusios kaip PVM mokėtojos, o Property – neužsiregistravusi. Komerciniais sumetimais Halifax turėjo pastatyti „skambučių centrus“ (call centres), kurie jai priklausytų arba nuosavybės teise, arba būtų išnuomoti maždaug 125 metams. Kiekviena iš šių bendrovių sudarė kelis savo esme panašius kelis sklypų pirkimo–pardavimo sandorius. Be to, bendrovė Halifax su savo dukterinėms Leeds Development sudarė paskolas, nuomos bei darbų sutartis, tokiu būdu dirbtinai sukuriant situaciją, kurios vienintelis tikslas – sukurti sąlygas perkant paslaugas sumokėto PVM grąžinimui. ETT pabrėžė, kad toks atvejis, kai apmokestinamiesiems asmenims galėtų būti leidžiama atskaityti visą perkant sumokėtą PVM, nors joks jų įprastinės komercinės veiklos sandoris neleistų atskaityti minėto PVM arba leistų jiems atskaityti tik jo dalį, iš esmės pažeidžia mokestinio neutralumo principą ir šios tvarkos tikslą.⁷⁴

Šis ETT sprendimas yra itin reikšmingas dėl to, kad ETT nustatė du aukščiau minėtus kriterijus, kurie turi būti tenkinami norint nustatyti piktnaudžiavimą PVM srityje. Remiantis ETT praktika, tam, būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas. Šie du kriterijai yra kumuliaciniai, t. y. siekiant nustatyti piktnaudžiavimą PVM požiūriu, nepakanka įrodyti, kad tam tikru sandoriu įgyjamas mokestinis pranašumas ar net, kad tuo

⁷² Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03.

⁷³ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Halifax Plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd. prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-255/02.

⁷⁴ Ten pat.

sandoriu iš tikrųjų to ir siekiama, arba kad jo negalima kitaip logiškai pagrįsti ar paaiškinti, tik siekiu įgyti tokį pranašumą. Nusprendus kitaip, būtų akivaizdžiai pažeista pripažinta prekybininko laisvė mažinti savo mokesstinę prievolę. Todėl papildomai būtina nustatyti, kad sandoris lemia mokesstinį pranašumą, kuris prieštarauja ES teisės aktų, reglamentuojančių PVM, ir nacionalinės teisės aktų, kuriais jie perkeliami, tikslui.⁷⁵

Pažymėtina, jog tam, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriai būtų laikomi PVM objektu, būtina, kad prekės būtų tiekiamos ar paslaugos teikiamos už atlygį, t. y. tarp gauto atlygio ir pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų turi būti tiesioginis ryšys. ETT praktikos analizė dėl apmokestinamųjų sandorių atskleidžia, kad praktikoje dažnai kyla problemų siekiant nustatyti, ar prekės buvo tiekimos /paslaugos teikiamos už atlygį. Be to, pakankamai daug neaiškumų kelia ir paslaugų teikimo už atlygį sandorių kvalifikavimas, kaip tokių, ypač dėl to, kad 2006 m. Direktyvoje paslaugų teikimo sandoriai abstrakčiai apibrėžiami kaip sandoriai, kurie nėra prekių tiekimas.

2.3. Apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu momentas ir apmokestinamosios vertės nustatymo ypatumai

Pagal 2006 m. Direktyvos 62 straipsnį apmokestinimo momentas – momentas, kada įvykdomos prievolė apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos. Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, taip pat įsigijus prekes Bendrijos viduje ar jas importavus. Be to, 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.⁷⁶

Svarbią reikšmę PVM apskaičiavimo ir mokėjimo srityse turi apmokestinamoji vertė. 2006 m. Direktyvos 73 straipsnyje nustatyta, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas. 2006 m. Direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nurodyta, kad apmokestinamoji vertė apima: mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM, ir neapima sumų, kurias apmokestinamasis

⁷⁵ Europos Teisingumo Teismo byla, Halifax Plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd. prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-255/02.

⁷⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą. Taip pat reikia pažymėti, kad pagal 2006 m. Direktyvos 83 straipsnį, kalbant apie prekių įsigijimą Bendrijos viduje, apmokestinamąją vertę sudaro tie patys elementai, kurie pagal Direktyvos 73–82 straipsnius naudojami nustatyti tų pačių prekių, tiekiamų valstybės narės teritorijoje, apmokestinamąją vertę.⁷⁷

Taigi apmokestinamoji vertė visuomet nustatoma pagal gautą atlygį, tai taisyklė, kuri taip pat yra pagrįsta neutralumo principu ir šio mokesčio, kaip netiesioginio, apskaičiuojamo nuo suvartojimu išreikšto ekonominio pajėgumo, kuris reikalauja, kad mokestis būtų nustatytas pagal faktiškai ekonominio proceso paskutinėje stadijoje „ pridėtą“ vertę, pobūdžiu.⁷⁸

Pažymėtina, kad paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro visas atlygis už suteiktą paslaugą, todėl paslauga yra apmokestinama, tik jei egzistuoja tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Iš to matyti, kad paslauga suteikta „už atlygį“ ir yra apmokestinama, tik jei tarp teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė.⁷⁹

Atkreiptinas dėmesys, kad 2006 m. Direktyvoje yra įtvirtintas ir alternatyvus metodas apmokestinamajai vertei nustatyti – šios direktyvos 80 straipsnyje yra nustatyta, kad valstybės narės, siekdamos užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, šiame straipsnyje nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina. Pagal 2006 m. Direktyvą atviros rinkos kaina – „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje. Kai negalima nustatyti palyginamo prekių tiekimo ar prekių teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai:

1) prekių atveju – suma, ne mažesnė už tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kainą, arba, nesant įsigijimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina;

⁷⁷ Generalinio advokato Damaso Ruiz-Jarabo Colomer 2004 m. lapkričio 23 d. išvada dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-412/03.

⁷⁸ Ten pat.

⁷⁹ Europos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 6 d. sprendimas byloje SPÖ Landesorganisation Kärnten prieš Finanzamt Klagenfurt, Nr. C-267/08.

2) paslaugų atveju – suma, ne mažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.⁸⁰

Atkreiptinas dėmesys, kad ETT savo praktikoje pažymėjo, kad sandoriai dėl kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė už atviros rinkos kainą, vis dėlto išlieka sandoriais už atlygį, už kuriuos realiai gaunamas atlygis, galintis būti apmokestinamąja verte. Šiuo atžvilgiu ETT pažymi, kad vienodo požiūrio principas savaime nėra tokio pobūdžio, kad reikalautų tokiems sandoriams taikyti apmokestinamosios vertės nustatymo taisykles, kurios numatytos neatlygintiniems sandoriams ir kuriomis siekiama, nesant jokio realaus atlygio, tokią apmokestinamąją vertę nustatyti pagal objektyvius kriterijus, nes šios dvi sandorių rūšys nėra panašios.⁸¹

Apmokestinamosios vertės klausimais yra aktuali ETT 2010 m. liepos 28 d. ETT byla Nr. C-106/10⁸², kurioje buvo nagrinėjamas prejudicinis klausimas, ar transporto priemonių mokestis, nustatytas transporto priemonės tiekėjams Portugalijos nacionaliniu įstatymu, turi būti įtrauktas į apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, kaip mokestis. Šiame sprendime ETT pažymėjo, jog tam, kad mokesčiai, muitai ir rinkliavos galėtų patekti į apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, net ir tada, kai jie neturi pridėtinės vertės ir nesudaro ekonominio atlygio už prekių tiekimą, jie turi būti tiesiogiai susiję su šiuo tiekimu. Todėl klausimas, ar transporto priemonės tiekėjas sumokėjo mokestį savo vardu ir savo paties sąskaita, yra esminis aspektas sprendžiant, ar mokestis turi būti įtraukiamas į tiekiamos prekės vertę, ir, jeigu taip yra, atlygis, į kurį atsižvelgiama apskaičiuojant apmokestinamąją vertę, iš esmės turi apimti aptariamo mokesčio sumą.⁸³ Šioje byloje ETT pažymėjo, kad siekiant nustatyti, ar mokestis turi būti įtrauktas į apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, ar, priešingai, į ją neįtrauktas, visų pirma reikia nustatyti, ar jis patenka į sąvoką „mokesčiai, muitai ir rinkliavos“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. Direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą, ir, antra, ar jam taikoma išimtis, numatyta šios direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte. Šioje byloje buvo prieita prie išvados, kad minėtas transporto priemonių mokestis yra tiesiogiai susijęs su transporto priemonės, patenkančios į šio mokesčio taikymo sritį, tiekimu ir kurį sumoka šios transporto priemonės tiekėjas, ir dėl to jis atitinkamai patenka į sąvoką „mokesčiai, muitai ir rinkliavos“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. Direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą, todėl taikant šią nuostatą

⁸⁰ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

⁸¹ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. birželio 9 d. sprendimas byloje Campsa Estaciones de Servicio SA prieš Administración del Estado Nr. C-285/10.

⁸² Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Lidl & Companhia prieš Fazenda Pública, Nr. C-106/10.

⁸³ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Lidl & Companhia prieš Fazenda Pública, Nr. C-106/10.

turi būti įtrauktas į šios transporto priemonės tiekimo apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM.⁸⁴

Atkreiptinas dėmesys, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 2006 m. Direktyvos 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.⁸⁵ 2006 m. Direktyvos 79 straipsnyje pažymima, kad prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejais apmokestinamoji vertė neapima: a) kainos sumažinimo taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą, b) tiekimo metu prekes ar paslaugas įsigijančiam asmeniui suteiktų ir jo įgytų įvairių kainų nuolaidų; c) sumų, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą. Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktiškų sumų, kurias jis gavo iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens nurodytų išlaidų įrodymus ir negali atskaityti PVM, kuris galėjo būti apskaičiuotas. 2006 m. direktyvos 90 straipsnyje nustatyta, kad atitinkamo apmokestinamojo sandorio anuliovimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis. Šiuo atveju paminėtina, kad tais atvejais, jeigu po prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė arba kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės ar jų dalis yra grąžinamos, prekių ar jų dalies atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo arba kliento mokėtinas atlygis, tai toks aplinkybių pasikeitimas paprastai įforminamas kreditiniais dokumentais, kai prekės grąžinamos ar jų atsisakoma – kreditiniais dokumentais ar debetiniais dokumentais.⁸⁶

Apmokestinamosios vertės klausimais svarbi ETT byla Nr. C-412/03.⁸⁷ Šios bylos faktinės aplinkybės buvo šios: bendrovė vykdė veiklą viešbučių ir restoranų sektoriuje Švedijoje. Ši bendrovė savo darbuotojams už nustatytą kainą per pietus tiekė maistą specialiai tam skirtoje įmonės valgykloje. Personalas už maistą mokėjo kainą, viršijančią bendrovės išlaidas. ETT buvo pateiktas prejudicinis klausimas, ar prekių tiekimo ar paslaugų teikimo savo personalui atveju atlygis už tokį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuris yra mažesnis už minėtų prekių ar paslaugų savikainą, patenka į

⁸⁴ Ten pat.

⁸⁵ Europos Teisingumo Teismo 2004 m. liepos 15 d. sprendimas byloje Europos Bendrijų Komisija, prieš Švedijos Karalystę, Nr. C-463/02.

⁸⁶ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

⁸⁷ Europos Teisingumo Teismo sprendimas 2005 m. sausio 20 d. byloje Hotel Scandic Gasaback prieš Riksskatteverket, Nr. C 412/03.

apmokestinamą vertę. ETT šioje byloje pažymėjo, kad atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Tuo tarpu aplinkybė, kad ekonominis sandoris turi būti sudaromas už didesnę ar mažesnę nei savikaina kainą, nesusijęs su klausimu, ar sandoris turi būti laikomas „sandoriu už atlygį“. Pastaroji mintis reikalauja tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir iš tikrųjų apmokestinamojo asmens gauto atlygio. Šiuo atveju ETT pabrėžė, kad atlygį visada moka „pirkėjas, klientas ar trečioji šalis“, taigi niekada – pats prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas. Dėl šių priežasčių apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos dėl maisto tiekimo savo darbuotojams negali būti atitinkamų sandorių apmokestinamosios vertės dalis.⁸⁸ Todėl prekių tiekimu ar paslaugų teikimu privatiems poreikiams negali būti laikomi sandoriai, už kuriuos iš tikrųjų sumokėtas atlygis, net jei šis atlygis yra mažesnis už šių prekių ar paslaugų savikainą.

ETT praktikoje taip pat buvo iškeltas klausimas, ar rankpinigiai gali būti laikomi atlygiu už atskirą paslaugą. ETT byloje Nr. C-277/05, nagrinėtas klausimas, ar kliento sumokėtos rankpinigių sumos viešbučių paslaugas teikiančiai įmonei, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas viešbučių paslaugas teikianti įmonė pasilieka sau, turi būti laikomos atlygiu už rezervacijos paslaugą, apmokestinamą PVM.⁸⁹ Šiuo atveju ETT pažymėjo, kad tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio turi būti tiesioginis ryšys, t. y. sumokėtos sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą egzistuojant teisiniui santykiui, kuris pasireiškia tarpusavyje teikiamomis paslaugomis kadangi pareiga rezervuoti kyla iš pačios sutarties dėl apgyvendinimo, o ne iš sumokėtų rankpinigių, nėra tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Dėl šių priežasčių aplinkybė, kad apsistojus rezervuotame kambaryje rankpinigių suma yra atskaitoma iš šio kambario kainos, negali būti laikoma atlygiu už savarankišką ir atskirą paslaugą. Nagrinėjamoje byloje ETT pabrėžė, kad sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant PVM apmokestinamo viešbučių paslaugų teikimo sutartis, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka viešbučių paslaugas teikianti įmonė, turi būti laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo neįvykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga, ir dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos.⁹⁰

Taigi apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas. Pastebėtina, kad iš esmės pagrindinės problemos dėl apmokestinamosios vertės kyla dėl to, kad ne visada yra

⁸⁸ Ten pat.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01]. P. 36.

⁹⁰ Ten pat.

pakankamai aišku, ar tarp patiektos prekės ar suteiktos paslaugos ir gauto atlygio egzistuoja tiesioginis ryšys, kuris šiame kontekste yra būtinas tam, kad atitinkamas sandoris būtų laikomas sandoriu už atlygį ir atitinkamai būtų apmokestinamas PVM.

2.4. Teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą reikšmė ir nesąžiningo naudojimosi šia teise užkardymas

Pagrindinis PVM apibūdinantis bruožas yra tas, kad ne visas PVM mokėtojo iš pirkėjo paimtas patiektų prekių ar suteiktų paslaugų pardavimo PVM sumokamas į biudžetą. 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 mokėti į biudžetą tik skirtumą tarp pardavimo PVM ir atskaitomos pirkimo PVM sumos. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą.⁹¹ Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

Pažymėtina, kad teisė į PVM atskaitą pripažįstama vienu iš esminių visos PVM sistemos elementų. Taip šio mokesčio atskaita suprantama ir ETT praktikoje – kaip matyti iš nusistovėjusios ETT praktikos, apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis ES teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. ETT savo praktikoje ne kartą yra pabrėžęs, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Iš esmės PVM atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos.⁹²

Pažymėtina, kad pagal ETT praktiką tam, kad PVM mokėtojas turėtų teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, tarp tų prekių ar paslaugų pirkimo ir vieno ar kelių pardavimo sandorių (dėl kurių įgyjama teisė į PVM atskaitą), turi būti tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Tačiau teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama ir kai tokio tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp minėtų sandorių, nėra, bet su tų prekių ar paslaugų įsigijimu susijusios išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis ir jei PVM mokėtojas gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais.⁹³

⁹¹ http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000078454&tree_id=1000000984.

⁹² Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje *Uszodaepito kft. prieš APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaly*, Nr. C-392/09.

⁹³ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 11 22].

ETT byloje Nr. C-400/98, yra pažymėjęs, kad teisė atskaityti PVM, sumokėtą už sandorius, norint įgyvendinti planuojamą ekonominę veiklą, išlieka net tada, kada mokesčių administratoriui nuo pat pirmojo mokesčių nustatymo momento yra žinoma, kad numatoma ekonominė veikla, kuri sąlygotų apmokestinamų sandorių sudarymą, nebus įgyvendinama.⁹⁴ Ši principinė nuostata įtvirtinta ETT byloje C-110/94, kurioje nurodoma, jog teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojai išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatamai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo. Tokiu atveju PVM mokėtojas turi teisę atskaityti PVM tik tada, jeigu jis pasinaudodamas įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų tokiai numatamai ekonominei veiklai vykdyti, kurios vykdyti dėl objektyvių priežasčių nepradėjo, veikia sąžiningai ir jeigu tai nėra susiję su mokesčių vengimu bei sukčiavimu.⁹⁵

ETT taip pat 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, tuo tarpu iš mokesčių mokėtojų pagrįstai gali būti reikalaujama imtis priemonių, užtikrinančių, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM ar kitokį sukčiavimą. Plėtodamas šią doktriną ETT, sujungtose bylose C – 439/04 ir C – 440/04 išaiškino, kad tuo atveju, jeigu atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise į atskaitą.⁹⁶

Pažymėtina, kad ETT išnagrinėjo pakankamai daug probleminių situacijų dėl teisės į PVM atskaitą, pavyzdžiui, ETT byloje C-174/08 buvo analizuojama, ar atsiranda prielaidos teisei į PVM atskaitą, kai nekilnojamasis turtas, kurį savo lėšomis pastatė statybos bendrovė, vėliau buvo šios bendrovės pardavinėjamas.⁹⁷ Nagrinėjamu atveju ETT pabrėžė, kad šiuo atveju nekilnojamojo turto vėlesnis pardavimas nėra atsitiktiniai sandoriai; jie neišvengiamai atsiranda iš bendrovės valios vykdančios savo veiklą plėtoti pastatų, kuriuos ji pastatė savo lėšomis, pardavimo veiklą. Esant tokioms aplinkybėms, nekilnojamojo turto pardavimo veikla, turi būti traktuojama kaip tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas ir nėra būtinybės konkrečiai vertinti PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimties. Šioje byloje statybų

⁹⁴ Ten pat.

⁹⁵ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 11 22].

⁹⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1365/2009.

⁹⁷ Europos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje NCC Construction Danmark A/S prieš Skatteministeriet, Nr. C-174/08.

bendrovė tvirtino, kad nors apyvarta iš nekilnojamojo turto pardavimo veiklos yra atleista nuo PVM, nekilnojamojo turto statybos savo lėšomis veikla buvo apmokestinta (kaip tiekimas sau ir, nepaisant to, kad nėra atitinkamos apyvartos) remiantis savikaina, padidinta iš įprasto pelno šiame veiklos sektoriuje maržos. Šiomis aplinkybėmis bendrovė nurodė, kad nors ji yra PVM mokėtoja, iš jos buvo atimta galimybė į PVM, susijusį su prekių ir paslaugų (bendrų išlaidų), naudotų apmokestinamosios veiklos poreikiams (nekilnojamojo turto statyba savo lėšomis), gražinimą, esą tokia situacija neatitinka mokesčių neutralumo principo reikalavimų. Tuo tarpu ETT pažymėjo, kad mokesčių neutralumo principui neprieštaruja tai, kad statybų įmonė, kuri moka PVM statydama pastatus savo lėšomis (tiekimas sau), negali visiškai atskaityti PVM dėl bendrų išlaidų, kurios atsiranda realizuojant šias paslaugas, nes apyvarta iš taip pastatytų pastatų pardavimo yra atleista nuo PVM., t. y. statybų įmonės parduodamas savo lėšomis pastatytas nekilnojamas turtas neturėtų būti traktuojamas kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“, nes ši veikla yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas. Dėl šių priežasčių minėtoje byloje ETT pagrįstai konstatavo, kad mokesčių neutralumo principui neprieštaruja tai, kad statybų įmonė, kuri moka PVM statydama pastatus savo lėšomis (tiekimas sau), negali atskaityti viso PVM, susijusio su išlaidomis, kurios atsiranda realizuojant šias paslaugas, nes apyvarta iš taip pastatytų pastatų pardavimo yra atleista nuo PVM.

Pažymėtina, kad tam tikrais atvejais, asmeniui, net ir nutraukus ekonominės veiklos vykdymą, teisė į atskaitą išlieka. ETT byloje Nr. C-32/03⁹⁸ buvo nagrinėjamas atvejis dėl asmens, kuris nutraukė savo ekonominę veiklą, tačiau vis dar mokėjo šiai veiklai naudojamų patalpų nuomos ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius, nes nuomos sutartyje buvo numatyta sutarties nenutraukimo sąlyga, teisės į PVM atskaitą. Nagrinėjamu atveju ETT akcentavo, kad, teisė į atskaitą išlieka ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamas į pelno atskaitą, nusprendžia nebetęsti veiklos ir likviduoti įmonę, jeigu dėl numatytos veiklos nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai. ETT pažymėjo, kad kai apmokestinamasis asmuo nevykdo sandorių pasinaudojęs šiam tikslui suteiktomis paslaugomis, visos šių paslaugų išlaidos turi būti laikomos neatsiejamomis nuo jo verslo ekonominės veiklos visumos iki turto perdavimo ir jam turi būti suteikta teisė į atskaitą. Bet koks kitoks aiškinimas sukeltų tokias pasekmes, jog būtų neteisingai daromas skirtumas tarp ekonominei veiklai skirtų išlaidų iki pradėdant vykdyti faktinę veiklą ir išlaidų, atsiradusių užbaigiant vykdomą veiklą. Tokia išvada reiškia, kad, pavyzdžiui, mokesčiai, kuriuos bendrovė savo restorano likvidavimo laikotarpiu mokėjo nuomotojui, turi būti laikomi neatsiejamais nuo ekonominės veiklos. Be to, atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad PVM atskaitos sistema siekiama bet kokią ekonominę veiklą vykdančią pardavėją visiškai atleisti nuo apskaičiuotos arba

⁹⁸ Europos Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimas byloje Fini H prieš Skatteministeriet. Nr. C-32/03.

sumokėtos PVM naštos. Tačiau tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė atskaityti pirkimo PVM, ir siekiant nustatyti tokios teisės apimtį, turi būti nustatytas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir konkretaus pardavimo sandorio arba sandorių. Nagrinėjamos bylos atveju bendrovės pareiga toliau mokėti komercinę nuomą ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už pastatą, kurį ji išsinuomojo siekdama vykdyti restorano veiklą iki nuomos sutarties pabaigos, dėl to, kad sutartyje nebuvo įtraukta sutarties nutraukimo sąlyga, iš esmės galėjo būti laikoma tiesiogiai susijusia su restorano veikla. Kadangi bendrovė sudarė nuomos sutartį siekdama turėti patalpas, būtinas vykdyti restorano veiklą, ir atsižvelgiant į tai, kad šios patalpos iš tikrųjų buvo naudojamos šiam verslui, darytina išvada, kad komanditinės ūkinės bendrijos pareiga nutraukus minėtą verslą mokėti nuomą ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius buvo tiesioginė šios veiklos vykdymo pasekmė. Todėl šiomis aplinkybėmis klausimui, ar ši veikla buvo ekonominė, neturi reikšmės pareigos mokėti nuomą ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už šias patalpas trukmė, jeigu laikotarpis yra tikrai būtinas užbaigti verslo likvidavimo procedūrą. Šioje byloje ETT konstatavo, kad ekonominę veiklą nutraukęs asmuo, kuris dėl sudarytos nuomos sutarties, kurioje yra ją nutraukti neleidžianti sąlyga, ir toliau moka nuomą bei komunalinių paslaugų teikimo mokesčius už patalpas, kurios buvo naudojamos minėtai veiklai, pagal šį straipsnį yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir jam suteikiama teisė į šitokiu būdu sumokėtų mokesčių PVM atskaitą, jeigu yra nustatytas tiesioginis ir betarpiškas sumokėtų mokesčių ir ekonominės veiklos ryšys ir jei nėra nustatyta ketinimų sukčiauti arba piktnaudžiavimo padėtimi atveju.⁹⁹

Pažymėtina, kad pagal mokesčio neutralumo principą reikalaujama, kad teisė į pirkimo PVM atskaitą būtų suteikta, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų.

ETT nagrinėtoje byloje Nr. C-385/09¹⁰⁰ buvo nagrinėjamas prejudicinis klausimas, ar bendrovė Nidera Handelscompagnie gali atskaityti PVM, sumokėtą Lietuvoje įsigijus prekių, kurios išgabentos į trečiąsias valstybes, nors šių prekybos sandorių momentu ji nebuvo įregistruota PVM mokėtoja Lietuvoje, taikydama PVM įstatymo 49 straipsnyje nustatytą 0 procentų tarifą.¹⁰¹ Šiuo klausimu ETT yra nusprendęs, jog atvirkštinio apmokestinimo srityje pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, tais atvejais, kai apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Kai mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamų prekių ar paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokesį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi

⁹⁹ Europos Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimas byloje Fini H prieš Skatteministeriet. Nr. C-32/03.

¹⁰⁰ Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. C-395/09.

¹⁰¹ Ten pat.

šia teise padaryti neįmanomą. Pagal 2006 m. Direktyvos 178 straipsnio a punktą tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų įgyvendinti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte įtvirtintą teisę į atskaitą, kiek ji susijusi su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, jis turi tenkinti vienintelę formos sąlygą – apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 straipsnius ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. ETT pažymėjo, kad apmokestinamieji asmenys taip pat turi pareigą pranešti, kada jų veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, remdamiesi šiuo tikslu valstybių narių priimtomis priemonėmis, kaip tai įtvirtinta 2006 m. Direktyvos 213 straipsnyje. Tačiau ETT jau yra nusprendęs, jog šia nuostata valstybėms narėms neleidžiama perkelti teisės į atskaitą įgyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę įgyvendinti. Be to, ETT konstatavo, jog priemonės, kurių pagal 2006 m. Direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus, ir kelti grėsmės PVM neutralumui. Dėl šių priežasčių 2006 m. Direktyva turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokesį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.¹⁰²

Kita panašaus pobūdžio yra ETT byla C-438/09¹⁰³, kurioje buvo pateiktas prejudicinis klausimas, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas, suteiktų paslaugų, o jei taip, ar Šeštoji PVM direktyva (atitinkamai 2006 m. Direktyva) draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti mokesčio, jei paslaugas suteikė toks asmuo. Pažymėtina, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą dėl kiekvieno paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejo. Nagrinėjamu atveju sąskaitose faktūrose buvo nurodytas paslaugų teikėjo identifikacinis mokesstinis numeris, kurį Lenkijos mokesčių institucijos ūkio subjektams suteikia *ex officio*, neatsižvelgdamos į tai, ar jie padavė registravimo paraišką. Nors asmuo, išrašęs kitam apmokestinamajam asmeniui paslaugų sąskaitas faktūras, nebuvo registruotas nacionalinėje kompetentingoje institucijoje kaip PVM mokėtojas, tačiau ETT nurodė, kad nepaisant tokio registravimo, kuris turi užtikrinti sklandų PVM sistemos veikimą,

¹⁰² Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. C-395/09.

¹⁰³ Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje Bogusław Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, Nr. C 438/09.

svarbos, tai, kad apmokestinamasis asmuo neįvykdė šios pareigos, negali iš kito apmokestinamojo asmens atimti teisės į atskaitą. Be to, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip subjektas, kuriam teikiamos komercinės paslaugos, turi sumokėti PVM, šio asmens teisės atskaityti pirkimo mokestį atžvilgiu jis negali nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą.¹⁰⁴

Pažymėtina, kad praktikoje pakankamai dažnai pasitaiko atvejų, kai asmenims teisė į PVM atskaitą yra apribojama dėl netinkamai įformintų sąskaitų faktūrų. Toks atvejis buvo nagrinėjamas ETT byloje Nr. C-392/09¹⁰⁵.

2006 m. Direktyvos 199 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas sandoris – statybos paslaugos. Sistema, įtvirtinta 2006 m. Direktyvos 199 straipsnio 1 dalies a punkte, yra žinoma įprastu pavadinimu „atvirkštinis apmokestinimas“ ir anksčiau buvo nustatyta Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalyje.¹⁰⁶ Nagrinėjamoje ETT byloje Nr. C-392/09 kalbant apie atvirkštinio apmokestinimo procedūrą ir teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo tvarką, vadovaujamosi 2006 m. Direktyvos 178 straipsnio f punkte numatyta tvarka, t. y. kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigijantis asmuo pagal 2006 m. Direktyvos 199 straipsnį, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų. Minėtoje ETT byloje buvo analizuojama faktinė situacija, kuri susiklostė Vengrijoje, kurioje tuo metu įsigaliojo naujas PVM įstatymas, reglamentuojantis naujus reikalavimus PVM sąskaitoms faktūroms, ir kartu nustatęs galimybę pareiškėjų prašymu jį taikyti atgaline tvarka. Minimam atveju pareiškėja, turinti mokėti PVM, paslaugų įsigijimo atveju, paprašė taikyti naująjį Vengrijos PVM įstatymą atgaline data, tačiau jos pateiktų PVM sąskaitų faktūrų turinys neatitiko naujojo įstatymo reikalavimų. Dėl šių priežasčių pareiškėjos teisė į PVM atskaitą buvo apribota. Šiuo atveju ETT pažymėjo, kad atitinkamos valstybės narės nustatyti formalumai, kurių privalo laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, neturėtų viršyti to, kas griežtai būtina, siekiant tinkamai kontroliuoti atvirkštinio apmokestinimo procedūrą.¹⁰⁷

Kaip žinoma, 2006 m. Direktyvoje apmokestinamiesiems asmenims yra nustatyta galimybė tikslinti atskaitą. Visų pirma pažymėtina, kad 2006 m. Direktyvos 178 straipsnyje yra nurodyta, jog, tam kad galėtų įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas: atskaitos

¹⁰⁴ Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje Bogusław Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, Nr. C 438/09.

¹⁰⁵ Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Uszodaepito kft. prieš APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Foosztaly, Nr. C-392/09.

¹⁰⁶ Ten pat.

¹⁰⁷ Ten pat.

tikslams pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. 2006 m. Direktyvos 179 straipsnyje numatyta, 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 jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį. Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 2006 m. Direktyvos 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.¹⁰⁸ 2006 m. Direktyvos 183 straipsnyje nustatyta, kad kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba gražinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytais sąlygomis. Tačiau valstybės narės gali atsisakyti gražinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė. Pažymėtina, kad PVM atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos. Nukrypstant nuo šios dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 2006 m. Direktyvos 16 straipsnyje. Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei. Šiuo atveju ETT byloje C-274/10 buvo pateiktas prejudicinis klausimas, ar nacionalinės teisės aktai, įpareigojantys apmokestinamuosius asmenis perkelti skirtumą, kaip jis suprantamas pagal 2006 m. Direktyvos 183 straipsnį, į kitą apmokestinamąjį laikotarpį tuo atveju, jei šis skirtumas apima pirkimo PVM sumą, mokėtiną už sandorius, už kuriuos atitinkamas apmokestinamasis asmuo dar nesumokėjo visos sumos, pažeidžia 2006 m. Direktyvą.¹⁰⁹

Šioje byloje ETT, kalbėdamas apie galimybę, remiantis 2006 m. Direktyvos 183 straipsniu, numatyti, kad PVM skirtumas būtų perkeltas į kitą mokestinį laikotarpį arba gražintas, nurodė, kad valstybės negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. Visų pirma, tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusią mokesčio permoką, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti sugrąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta skirtumo grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui. Be to, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar

¹⁰⁸ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Europos komisija prieš Vengrijos Respubliką, bylos Nr. C-274/10.

¹⁰⁹ Ten pat.

paslaugų teikimą, arba įvykdant nagrinėjamą sandorį, neatsižvelgiant į tai, ar už šį sandorį mokėtina suma jau buvo sumokėta. Todėl prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo mokėti valstybės mokesčių institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už įvykdytą sandorį. Tai reiškia, kad pagal 2006 m. Direktyvoje įtvirtiną sistemą prievolė apskaičiuoti PVM bei teisė į atskaitą atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorį mokėtinas atlygis, įskaitant PVM.¹¹⁰ Dėl aukščiau nurodytų priežasčių konstatuota, kad valstybės (Vengrijos) įpareigojimas apmokestinamuosiams asmenims, kurių mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokestinį laikotarpį susidaro skirtumas, kaip tai suprantama pagal 2006 m. Direktyvos 183 straipsnį, perkelti šį skirtumą ar jo dalį į kitą mokestinį laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos už įsigytą prekę ar paslaugą, ir dėl šios pareigos apmokestinamieji asmenys, kurių mokesčių deklaracijoje nuolat susidaro „skirtumas“, privalo perkelti tokį skirtumą į kitą mokestinį laikotarpį daugiau nei vieną kartą, yra nepagrįstas.¹¹¹

Pažymėtina, kad kalbant apie PVM atskaitą 2010 m. Žaliojoje knygoje dėl paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimo¹¹² pabrėžiama, kad siekiant neutralumo, PVM už apmokestinamai ekonominei veiklai naudojamas prekes ir paslaugas turi būti visiškai atskaitomas. Kaip jau minėta, teisė į atskaitą atsiranda tada, kai prekės yra tiekiamos arba paslaugos yra teikiamos, nesvarbu, ar pirkėjas už jas sumokėjo. 2010 m. Žaliojoje knygoje dėl paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimo pažymima, kad pinigų srautų požiūriu, ši taisyklė, visų pirma, gali būti naudingesnė delsiantiems sumokėti, o našta tenka tiekėjams. Pinigų srautų požiūriu, visiems neutraliausia būtų mokėjimais (pinigų apskaita) grindžiama PVM sistema, pagal kurią prievolė apskaičiuoti PVM ir teisė į jo atskaitą atsirastų tada, kai atsiskaitoma už prekes ar paslaugas. Nustačius tokią sistemą, taip pat sumažėtų PVM nuostolių dėl pirkėjų nemokumo. Be to, paprastai PVM atskaitomas atskaitytiną PVM išskaičiuojant iš mokėtino PVM. Kai apmokestinamasis asmuo turi teisę susigrąžinti mokesčius, mokesčių administratoriai taiko skirtingus metodus, nes mokesčių susigrąžinimas kelia tam tikrą sukčiavimo riziką. Ši rizika neturėtų būti priežastis nepagrįstai delsti suteikti teisę į atskaitą. Be to, taikant mokesčių grąžinimo kitoje valstybėje narėje įsteigtoms įmonėms tvarką, faktinė PVM atskaita sudėtingėja ir užtrunka. Šią problemą 2010 m. Žaliojoje knygoje dėl paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimo siūloma išspręsti vieno langelio principu, pagal kurį valstybėje narėje sumokėtą pirkimo PVM įmonės galėtų išskaičiuoti iš toje šalyje mokėtino PVM.

¹¹⁰ Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Europos komisija prieš Vengrijos Respubliką, bylos Nr. C-274/10.

¹¹¹ Ten pat.

¹¹² Žalioji knyga - PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas. KOM(2010) 695.

Apibendrinant pažymėtina, kad iš esmės ETT praktikoje išnagrinėta nemažai bylų dėl teisės į PVM atskaitą. Šiose bylose ETT nuosekliai pabrėžia, kad teisė į PVM atskaitą vienas iš esminių PVM sistemos elementų ir ši teisė negali būti ribojama, tai atskleidžia ir aukščiau nurodyta ETT praktika, kurioje pažymima, kad net neįvykdžius formalių reikalavimų, siekiant įgyti teisę į PVM atskaitą, pavyzdžiui, tinkamai neįforminus PVM sąskaitos faktūros, ar neįsiregistravus PVM mokėtoju, kai asmeniui kyla ši prievolė, teisė į PVM atskaitą nėra prarandama.

3. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMŲ DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮTAKA LIETUVOS TEISEI

3.1. Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo įtaka Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokestį, taikymui ir jų aiškinimui

ES taikomas ES teisės viršenybės principas sąlygoja tai, kad kiekviena valstybė narė apriboja savo kompetenciją ir šios perduotos kompetencijos ribose ES kuriama nauja teisinė tvarka, privaloma visoms valstybėms narėms. Valstybės narės negali priimti ir taikyti nacionalinių teisės aktų, kurie prieštarautų ES teisei. Valstybių narių nacionaliniai teismai yra įpareigoti aiškinti nacionalinę teisę taip, kad ji atitiktų ES teisės aktų nuostatas, t. y. turi būti užtikrintas ES teisės veiksmingumas. Šiuo atžvilgiu itin reikšmingas ES teisės aiškinimo šaltinis yra ETT sprendimai dėl PVM, kuriems yra būdingas tiesioginis veikimas. Atsižvelgiant į tai, kad ETT sprendimai saisto ne tik bylos šalis, bet ir visas valstybes nares, akivaizdu, kad ETT sprendimai dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo turi esminę reikšmę ne tik valstybinų narių teisminei praktikai, bet ir jų nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių PVM, taikymui bei jų aiškinimui.

Pažymėtina, kad Lietuvoje iki įstojimo į ES galiojo 2002 m. PVM įstatymas, kuris, nors ir įgyvendino visas pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas, tačiau į įstatymą dar nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai tapus Europos sąjungos nare. 2004 m. Lietuvai rengiantis narystei ES buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuriuo buvo perkeltos ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatos ir kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d.¹¹³ Šiuo metu PVM įstatymo nuostatos yra suderintos su 2006 m. Direktyva ir kitų ES teisės aktų, reglamentuojančių PVM, nuostatomis, todėl jokių abejonių nekelia tai, kad šio įstatymo taikymas ir jo aiškinimas neturi prieštarauti ne tik ES teisės aktams, bet ir ETT praktikai, kuri yra ES teisės šaltinis.

Atkreiptinas dėmesys, kad ETT priėmus atitinkamą sprendimą dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo, ir susiklosčius faktinei situacijai, kai nacionalinių teisės aktų, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymų ar Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

¹¹³ <http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm#res>, [žiūrėta 2011 01 18].

(toliau – VMI prie FM) viršininko įsakymų nuostatos ne visiškai atitinka ETT priimtus sprendimus dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo, atsižvelgiant į ES teisės viršenybės principą, tokios nacionalinių teisės aktų nuostatos turėtų būti pakeistos ar panaikintos.

Pažymėtina, kad itin svarbų vaidmenį užtikrinant Lietuvos nacionalinių teisės aktų suderinamumą su ETT praktika PVM srityje atlieka VMI prie FM, kurios vieni iš pagrindinių uždavinių yra padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas bei įgyvendinti mokesčių įstatymus¹¹⁴. VMI prie FM, skatindama mokesčių mokėtojus savanoriškai ir laiku sumokėti jiems priklausančius mokėti mokesčius (tame tarpe ir PVM), taip pat siekdama užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai geriau suprastų atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas bei mokesčių administravimo procedūras, rengia ir teikia derinti Lietuvos Respublikos finansų ministerijai (toliau – LR FM) apibendrintus atitinkamų mokesčių įstatymų paaiškinimus (komentarų).¹¹⁵ Lietuvos Respublikos PVM įstatymo komentare nurodyta, kad šio komentaro pagrindinis tikslas - suvienodinti PVM įstatymo taikymo praktiką valstybinėse mokesčių inspekcijose ir padėti mokesčių mokėtojams tinkamai vadovautis šiuo įstatymu. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad PVM įstatymo komentare plečiamai aiškinant PVM įstatymo nuostatas, remiamasi daugeliu ETT priimtų sprendimų PVM apskaičiavimo ir mokėjimo srityse. Pažymėtina, kad nors VMI prie FM parengtu apibendrintu PVM įstatymo komentaru vadovautis mokesčių mokėtojams neprivaloma, nes šis komentaras yra rekomendacinio pobūdžio ir teisės akto galios neturi, tačiau PVM įstatymo komentaras yra svarbus dėl to, kad jis atspindi pateikiamą kompetentingos institucijos oficialią nuomonę, t. y. kaip ši institucija (mokesčių administratorius) supranta ir taiko PVM įstatymo nuostatas.¹¹⁶

Akcentuotina, kad nemažą reikšmę PVM įstatymo taikymui ir aiškinimui Lietuvoje turėjo ETT sprendimas byloje Nr. C-385/09 (žinoma kaip Nidera byla)¹¹⁷, kurioje buvo nurodyta, kad 2006 m. Direktyva turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, nes toks apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

¹¹⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

¹¹⁶ Ten pat.

¹¹⁷ Europos Teisingumo Teismo byla, Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. C-385/09.

Kaip žinoma, registruotis PVM mokėtojais ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą privalo apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas. Tačiau Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys gali nesiregistruoti PVM mokėtojais bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas neskaičiuoti PVM ir nemokėti jo į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 100000 litų.¹¹⁸ PVM mokėtojais registruotis privalo apmokestinamieji asmenys, kurie nėra ir neprivalo būti įregistruoti PVM mokėtojais dėl šalies teritorijoje vykdomo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, taip pat juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje įsigyjantys prekes iš kitos valstybės narės. Registruotis PVM mokėtoju neprivaloma, jeigu visų įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 35000 litų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šią ribą viršyti. Taip pat yra PVM įstatyme yra numatyta savanoriško registravimosi PVM mokėtojais galimybė tais atvejais, kai minėtos registravimosi ribos neviršijamos.¹¹⁹

Pabrėžtina, kad atsižvelgdama į ETT sprendimą byloje Nr. C-385/09, 2010 m. gruodžio 23 d. VMI prie FM pateikė informacinį pranešimą dėl ETT sprendimo šioje byloje pažymėdama, kad šis ETT sprendimas itin aktualus PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie iki įsiregistravimo PVM mokėtoju užsiėmė kita PVM apmokestinama veikla (tiekė prekes ar teikė paslaugas, kurios apmokestinamos taikant standartinį ar lengvatinį (bet ne 0 procentų PVM tarifą) ir buvo viršiję PVM įstatyme nustatytą registravimosi PVM mokėtojais ribą, tačiau laiku neįsiregistravo PVM mokėtojais. VMI prie FM pažymėjo, kad tuo atveju, jeigu apmokestinamąją veiklą vykde apmokestinamieji asmenys, kurie nuo viršijančios 100 000 Lt sumos apskaičiavo mokėtiną į biudžetą PVM pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę, ir pateikė neregistruoto asmens apyskaitos formą, neįsiregistravo PVM mokėtojais, nes jau nebevykdo šios veiklos, tačiau pageidauja susigrąžinti aukščiau minėtą PVM atskaitos sumą, tai jie taip pat turi galimybę pateikti prašymą dėl PVM skirtumo susigrąžinimo iš biudžeto. Nustatyta, kad analogiška tvarka teise į PVM atskaitą gali pasinaudoti ir apmokestinamieji asmenys, kurie nustatytu laiku neįsiregistravo PVM mokėtojais dėl prekių bei paslaugų įsigijimo iš kitų valstybių narių ir paslaugų teikimo į užsienio valstybes.¹²⁰ Be to, atkreiptas dėmesys ir į tai, kad mokesčių administratorius, atliktų apmokestinamojo asmens kontrolės veiksmų metu apskaičiavęs apmokestinamajam asmeniui mokėtiną į

¹¹⁸ <http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm>. [žiūrėta 2011 10 18].

¹¹⁹ Ten pat.

¹²⁰ 2010 m. gruodžio 23 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informacinis pranešimas (raštas), registracijos Nr. (18.2-31-2)-R-12273 Dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-385/09 <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000092572>.

biudžetą PVM sumą, už laikotarpį, kuriame jis nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau pagal PVM įstatymo nuostatas jam buvo prievolė registruotis PVM mokėtoju ir mokėti į biudžetą PVM (pvz., dėl veiklos, kuri laikytina ekonomine veikla, vykdymo ir gautų pajamų iš šios veiklos vykdymo viršijimo 100 000 Lt per paskutiniuosius 12 mėnesių ir pan.) turėtų įvertinti šioms PVM apmokestinamoms pajamoms (be PVM) tenkančią įsigytų prekių bei paslaugų PVM atskaitą ir ją atimti iš apskaičiuotos mokėtinos PVM sumos. Tuo tarpu tuo atveju, jeigu dėl atliktų kontrolės veiksmų vyksta mokestiniai ginčai, arba mokestiniai ginčai jau yra pasibaigę, tačiau mokesčių mokėtojas, atsižvelgdamas į minėtą ETT sprendimą, gali inicijuoti proceso atnaujinimą, prašydamas perskaičiuoti pagal atliktus kontrolės veiksmus apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą PVM, įvertinant apmokestintiems PVM sandoriams tenkančią PVM atskaitą. VMI prie FM rašte taip pat buvo pažymėta, kad neatsižvelgiant į tai, ar atliktų kontrolės veiksmų metu apskaičiuota mokėtina suma jau buvo sumokėta į biudžetą ar ne, mokesčio mokėtojo prašymas turėtų būti patenkintas ir patikrinimo akte apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma turėtų būti perskaičiuota, bei reikalui esant dėl neįvertintos PVM atskaitos per didelę sumokėta PVM suma sugrąžinta iš biudžeto.¹²¹

Kitas pavyzdys, atspindintis ES teisės aktų dėl PVM ir ETT sprendimų įtaką Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių PVM, sklandžiam įgyvendinimui yra VMI prie FM pateiktas 2011 m. gegužės 25 d. PVM įstatymo 60 straipsnio 8 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimas. Atkreiptinas dėmesys, kad PVM įstatymo 60 straipsnio 8 dalyje nurodyta, kad pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi. Tuo tarpu 2006 m. Direktyvos 175 straipsnyje yra nustatyta, kad: „atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus“. Atsižvelgiant į šias nuostatas ir į ETT sprendimo byloje C-488/07 suformuotus principus, PVM įstatymo 60 straipsnio 8 dalies komentaras buvo pakeistas, nurodant, kad apskaičiuota ir nustatyta procentais atskaitoma proporcinga pirkimo (importo) PVM dalis turi būti apvalinama iki artimiausio didesnio sveikąjo skaičiaus (pavyzdžiui, 25,2 procento laikoma 26 procentais).¹²²

Taigi, įvertinant tai, kad ES yra taikomas ES teisės viršenybės principas, akivaizdu, kad ETT sprendimai turi didelę reikšmę Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių PVM, taikymui ir aiškinimui. Tai yra naudinga dėl to, kad šie ETT sprendimai, įtakodami atitinkamus Lietuvos Respublikos teisės aktų pakeitimus ar paaiškinimus, užtikrina veiksmingesnį nacionalinės teisės suderinamumą su ES teise.

¹²¹ Ten pat.

¹²² 2011 m. gegužės 25 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informacinis pranešimas, registracijos Nr. (18.2-31-2)-R-5063 Dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 60 straipsnio 8 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimo <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000103904>. [žiūrėta 2011 11 20]

3.2. Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo taikymas nagrinėjant mokestinius ginčus Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme

Atsižvelgiant į tai, kad ETT sprendimai pasižymi tiesioginiu taikymu, akivaizdu, kad mokestinius ginčus Lietuvoje nagrinėjančios institucijos, siekdamos užtikrinti, kad nacionalinė teisė neprieštarautų ES teisei PVM taikymo srityje, privalo atsižvelgti į tiesioginiu veikimu pasižyminčius ETT sprendimus. Lietuvos Respublikos teisės aktuose mokestiniai ginčai apibrėžiami kaip ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).¹²³ Literatūroje mokestinis ginčas įvardijamas kaip reiškis, kuris apibūdinamas kaip tam tikrų interesų tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susikirtimas.¹²⁴ Mokestinis ginčas kaip ypatingas teisinis santykis formuojasi kai nesutarimas perduodamas nagrinėti įgaliotai institucijai nustatyta procesine tvarka. Mokestiniam ginčams Lietuvoje yra privaloma ikiteisminė šių ginčų nagrinėjimo tvarka. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teismuose tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas.¹²⁵ Lietuvoje mokestinius ginčus nagrinėja:

- 1) centrinis mokesčių administratorius;
- 2) Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės;
- 3) Vilniaus apygardos administracinis teismas;
- 4) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

Lietuvoje aukščiausia teisminė institucija, nagrinėjanti mokestinius ginčus dėl PVM yra Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT). Lietuvos Respublikos teismų įstatymo¹²⁶ 31 straipsnio 3 dalyje yra nurodyta, kad LVAT, vadovaudamasis ES teisminių institucijų išaiškinimais, analizuoja ir apibendrina administracinių teismų praktiką taikant ES teisės normas ir teikia rekomendacijas dėl Lietuvos administracinių teismų ir ES teisminių institucijų bendradarbiavimo užtikrinant vienodą ES teisės aktų aiškinimą ir taikymą Lietuvoje. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo¹²⁷ 4 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad taikydamas ES teisės

¹²³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

¹²⁴ Marcijonas A, Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – ISBN 9955-557-05-2.

¹²⁵ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 85-2566.

¹²⁶ Lietuvos Respublikos teismų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 46-851.

¹²⁷ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 85-2566.

normas, LVAT taip pat vadovaujasi ES teisminių institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais. Įstatymų nustatytais atvejais LVAT kreipiasi į kompetentingą ES teisminę instituciją prašydamas preliminarus nutarimo ES teisės aktų aiškinimo ar galiojimo klausimu. Šios įstatymų nuostatos atskleidžia, kad LVAT, siekdamas užtikrinti vienodą ES teisės taikymą, nagrinėdamas mokestinius ginčus dėl PVM atsižvelgia į ETT praktiką. Tai patvirtina ir paties LVAT teiginiai, kuris savo praktikoje yra pažymėjęs, kad „administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi PVM įstatymo aiškinimo nuostatų, paremtų ETT praktika“¹²⁸

Žvelgiant į LVAT išnagrinėtų mokestinių ginčų dėl PVM praktiką istoriniu aspektu ir kartu įvertinant tai, kad Lietuva į ES įstojo palyginti neseniai – 2004 m. gegužės 1d., galima pastebėti, kad LVAT sprendimuose ETT praktikos taikymas nėra visapusiškai išplėtotas. Išsamesnis ETT praktikos taikymas nagrinėjant mokestinius ginčus LVAT pastebimas tik analizuojant teisės į PVM atskaitą prielaidas ar piktnaudžiavimą PVM srityje. Viena iš pirmųjų LVAT bylų dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo, nagrinėtų po Lietuvos įstojimo į ES, kurioje buvo bene išsamiausiai remiamasi ETT praktika yra LVAT nagrinėta 2004 m. spalio 27 d. administracinė byla Nr. A¹ – 355/2004 (toliau – 2004 m. LVAT byla).¹²⁹

Šioje byloje nagrinėjami faktiniai santykiai, iš kurių kilo byloje nagrinėjamas ginčas, susiklostė 2000 m. sausio 1 d. – 2002 m. birželio 1 d. Tuo laikotarpiu apmokestinimą PVM reglamentavo 1993 m. gruodžio 22 d. priimtas PVM įstatymas. LVAT šioje byloje pabrėžė, kad PVM sistemos esmę atskleidžia Europos Bendrijos 1967 m. balandžio 11 d. pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 67/227/EEB. Paminėtina, kad nors ši direktyva negaliojo Lietuvoje ginčo teisinių santykių atsiradimo metu, tačiau 2004 m. LVAT byloje pažymima, kad aukščiau minėta Europos bendrijos direktyva gali būti pasitelkta kaip antrinis šaltinis aiškinant teisę, nes tai yra aktualu nagrinėjant administracinę bylą po 2004 m. gegužės 1 d., t. y. nuo Lietuvos narystės ES pradžios. Galimybę remtis ES teisės aktais aiškinant 1993 m. gruodžio 22 d. PVM įstatymą patvirtino ir tai, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu Nr. 1016 patvirtintos Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos taisyklės, kurių 26 punkte numatyta PVM įstatymą suderinti su ES teisine baze, o jau nuo 1999 m. rengti įstatymų projektai, keitę PVM įstatymą, buvo derinami su ES teisės aktais.¹³⁰

2004 m. byloje buvo nagrinėjamas klausimas, ar PVM sąskaitos faktūros, kuriomis įforminti UAB „Tauja“, sudaryti sandoriai – nagrinėjamu atveju medienos įsigijimas iš kitų bendrovių, ir sudarytų

¹²⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 963/2009.

¹²⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 355/2004.

¹³⁰ Ten pat.

sandorių pagrindu pasinaudojimas teise į PVM atskaitą, patvirtina tikrąjį ūkinių operacijų turinį, t. y. ar PVM sąskaitos faktūros nebuvo skirtos nuslėpti mokesčius.

Šioje byloje LVAT rėmėsi ETT byla C-177/99, kurioje buvo pažymėta, kad teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis, kuri paprastai negali būti ribojama. LVAT, analogiškai kaip ir ETT pažymėjo, kad pagal bendrą taisyklę teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų, kuri paprastai negali būti ribojama. LVAT pabrėžė, kad siekiant nustatyti, ar asmenys įgijo teisę į PVM atskaitą t. y., ar jų ūkinių operacijų tikrasis turinys atsispindi buhalteriniuose dokumentuose – PVM sąskaitose faktūrose, mokesčių administratorius turi teisę patikrinti, ar iš tiesų buvo sudaryti sandoriai, kurių pagrindu apmokestinamieji asmenys įgijo teisę į PVM atskaitą, tačiau mokesčių administratoriaus teisė veikti nėra beribė.¹³¹ Toks LVAT požiūris iš esmės atitinka ETT praktiką, kadangi ETT byloje C-110/98 nurodyta, kad 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, tačiau priemonės, kurių gali imtis valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, neturi viršyti to, kas yra būtina minėtiems tikslams pasiekti, t.y. jos neturi būti panaudotos tokiu būdu, kad sistemos požiūriu paneigtų teisę į PVM atskaitą, esančią Bendrijos teisės sukurtos PVM sistemos principu.

2004 m. byloje LVAT, analizuodamas PVM apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą akcentavo, kad tuo atveju, jei prekių ar paslaugų pirkėjas nežinojo ir neturėjo galimybės žinoti, kad pardavėjas nesumokės pardavimo PVM, jo, kaip sąžiningo mokesčių mokėtojo, teisė į PVM atskaitą išlieka. Taip yra dėl to, kad sandoriai, kurie patys nėra sukčiavimas, negali panaikinti apmokestinamojo asmens galimybės pasinaudoti teise į PVM atskaitą. LVAT 2004 m. byloje pažymėjo, kad teisės aktų reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo. Ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant minėtų elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė yra teiktina pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę. Dėl šių priežasčių LVAT 2004 m. byloje pagrįstai konstatavo, kad:

1) 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

¹³¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 355/2004.

visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose;

2) aplinkybė, jog mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje – faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose.¹³²

Taigi iš esmės LVAT praktikoje pažymima, kad reikalavimas atlikti prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmus, sudaro PVM mokėtojo subjektinės teisės – teisės į PVM atskaitą atsiradimo turinį. Subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti be minėtų turinio reikalavimų yra numatyti ir atitinkami formos reikalavimai. Pažymėtina, kad PVM mokėtojo subjektiniai teisės į PVM atskaitą atsirasti būtina visuma minėtų turinio ir formos požymių. Mokesčių administratorius apsisprendęs paneigti teisę į PVM atskaitą, turi tai pagrįsti visetu faktinių duomenų, leidžiančių neabejotinai tvirtinti, jog mokesčių mokėtojas tokios teisės neįgijo. Kiekvienu individualiu ginčo dėl teisės į PVM atskaitą atveju mokesčių administratoriaus priimami sprendimai turi būti objektyvūs. Jie negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais. Be to, mokesčių administratorius, siekdamas paneigti teisę į PVM atskaitą, turi pateikti įrodymus apie tai, kad pareiškėjo sutartinis partneris už parduotas prekes nesumokėjo PVM mokesčio ir įrodymus, keliančius abejonių mokesčių mokėtojo sąžiningumu. Tačiau, iš kitos pusės, ir pats mokesčių mokėtojas, tvirtindamas priešingai, turi pateikti savo sąžiningumo įrodymus, t. y. įrodyti, jog sudarydamas sandorius jis buvo pakankamai rūpestingas ir elgėsi taip, kaip turėtų elgtis subjektas, siekiantis įgyti teisę į PVM atskaitą.¹³³

Kalbant apie apmokestinamųjų asmenų sąžiningumą ir teisę į PVM atskaitą, paminėtina ir LVAT administracinė byla Nr. A-438-1282/2008, kurioje buvo analizuojami kai kurie pirkimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą klausimai. PVM įstatymo 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių arba paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus. PVM įstatyme nustatyta, kad PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas ir prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo) ir buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo). LVAT pažymėjo, jog iš nustatyto

¹³² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 355/2004.

¹³³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Danajos autotransportas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, A-756-1653/2008.

teisinio reguliavimo matyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra vienas iš įstatymu nustatytų požymių, kuriuo remiantis yra nustatomas konkrečios ūkinės operacijos, suteikiančios teisę į PVM atskaitą, turinys. Todėl tais atvejais, kai PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodytas ne tas prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas iš kurio pirkėjas įsigijo PVM apmokestinamas prekes, atsiranda pagrindas manyti, kad PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta ūkinė operacija neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio. Nagrinėtoje byloje buvo nustatyta, kad skundą pareiškusios bei kitos bendrovės sudarytose pirkimo-pardavimo sutartyse ir visose pastarosios bendrovės pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose direktoriumi įvardytas asmuo, kuris turimais duomenimis bendrovėje niekada nedirbo, pareiškėjos kontrahente pagal minėtas sutartis buvusi bendrovė prekių pardavimo ir darbų atlikimo pareiškėjai metu neturėjo veiklai vykdyti reikalingos materialinės bazės, o šioje bendrovėje bylai aktualiū laikotarpiu dirbo vienintelė darbuotoja, vėliau nedirbo nė vienas darbuotojas, duomenų apie šios bendrovės turimą registruotiną kilnojamąjį ar ilgalaikį nekilnojamąjį turtą atitinkamu laikotarpiu taip pat nebuvo.¹³⁴

LVAT šioje byloje pabrėžė, kad nustatytos faktinės aplinkybės patvirtina, kad ūkinės operacijos tarp pareiškėjos ir jos kontrahente esančios bendrovės įvyko ne tomis sąlygomis, kurios nurodytos apskaitos dokumentuose, nes realiai sandoriai įvyko ne tarp dokumentuose nurodytų subjektų, o pasinaudojant minėtos bendrovės vardu išrašytais dokumentais buvo įformintos ūkinės operacijos, kurias atliko kiti asmenys. Todėl LVAT pažymėjo, kad vien ta aplinkybė, kad konkreti ūkinė operacija įvyko, pati savaime nėra pakankama atsirasti teisei į PVM atskaitą, kai kyla abejonės dėl ūkio subjekto, kuris patiekė prekes ar suteikė paslaugas, t. y. ar šis ūkio subjektas yra PVM mokėtojas, ar sumokėjo pardavimo PVM, ar šios ūkinės operacijos subjektai buvo sąžiningi.

Pažymėtina, kad analizuojant vėlesnę LVAT praktiką, pastebima, kad 2004 m. LVAT byla yra tarsi gairės, nagrinėjant mokestinius ginčus dėl PVM, kadangi ši byla LVAT praktikoje yra dažnai cituojama, bei į ją yra daromos nuorodos daugelyje LVAT nutarčių dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo.

Vėlesnėje LVAT praktikoje analizuodamas teisės į PVM atskaitą prielaidas, teismas pažymėjo, kad siekiant nustatyti, ar asmuo įgijo teisę į PVM atskaitą, turi būti vadovaujama šiomis taisyklėmis:

1) pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams (turinio prieš formą viršenybės principas);

2) mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą, jei jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokamas PVM ar įgyjama neteisėta mokestinė nauda (mokesčio mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise, sąžiningumo principas).¹³⁵

¹³⁴ <http://www.jurex.lt/del-kai-kuriu-teises-i-pvm-atskaita-aspektu.j?id=264> [žiūrėta 2011 10 11].

¹³⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-550/2010.

Pažymėtina, kad turinio viršenybės prieš formą principas, ir mokesčių mokėtojo sąžiningumo principas, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, yra akcentuojamas tiek ETT, tiek ir LVAT praktikoje. Kalbant apie šią taisyklę, LVAT praktikoje pažymima, kad reikalavimas atlikti prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmus, sudaro PVM mokėtojo subjektinės teisės – teisės į PVM atskaitą atsiradimo turinį. Subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti be minėtų turinio reikalavimų yra numatyti ir atitinkami formos reikalavimai. Pabrėžtina, kad PVM mokėtojo subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti būtina visuma minėtų turinio ir formos požymių. Mokesčių administratorius apsisprendęs paneigti teisę į PVM atskaitą, turi tai pagrįsti objektyviais įrodymais, leidžiančiais pagrįstai tvirtinti, jog mokesčių mokėtojas tokios teisės neįgijo. Kiekvienu individualiu ginčo dėl teisės į PVM atskaitą atveju mokesčių administratoriaus priimami sprendimai turi būti objektyvūs. Jie negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais.¹³⁶

Antrojoje taisyklėje nurodytas sąžiningumo principas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise, o nesąžiningas subjektas teisės į PVM atskaitą neįgyja, tai pažymima ir ETT praktikoje. Nors Lietuvos Respublikos teisės aktai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti partnerio veiklą, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumą, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų. Priešingu atveju, mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas, ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM mokesčio, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio. Kita vertus, iš mokesčio mokėtojo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti, t.y. imtis specialioms tarnyboms priskirtų operatyvinės veiklos funkcijų, tačiau bent minimalius veiksmus, susijusius su ūkinės operacijos subjekto veiklos teisėtumo (leidimo užsiimti konkrečia veikla turėjimu, PVM mokesčio deklaravimu ir mokėjimu, apskaitos dokumento priklausomybe būtent šiam ūkio subjektui).¹³⁷

Taigi siekiant nustatyti, ar asmuo pagrįstai įgijo teisę į PVM atskaitą, turi būti įvertinamas ne tik sudarytų sandorių turinys, bet ir mokesčių mokėtojo sąžiningumas, sudarant atitinkamus sandorius. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius apsisprendęs paneigti teisę į PVM atskaitą, turi tai pagrįsti visetu faktinių duomenų, leidžiančių neabejotinai tvirtinti, jog mokesčių mokėtojas tokios teisės neįgijo.

¹³⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 7 d. nutartis administracinėje byloje UAB „BA prekyba“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Nr. A-438-1365/2009.

¹³⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 28 d. nutartis administracinėje byloje A. Slaninos individuali įmonė „Fibrena“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁷ – 711/2007.

Tuo tarpu mokesčių mokėtojas tvirtindamas priešingai, turi pateikti savo sąžiningumo įrodymus, t. y., jog sudarydamas sandorius jis buvo pakankamai rūpestingas ir elgėsi taip kaip turėtų elgtis subjektas, siekiantis įgyti teisę į PVM atskaitą. Pavyzdžiui, ar kontaktavo su prekės pardavėju (buvo susitikęs tiesiogiai, bendravo telefonu, elektroninio ryšio pagalba ar pan.); įsigydamas prekes per pardavėjo tarpininką susipažino su tarpininko veiklos legalumą patvirtinančiais dokumentais, tarpininko įgalinimų apimtimi; domėjosi, ar pardavėjas turi teisę verstis atitinkama veikla; susipažino su pardavėjo teisinį statusą patvirtinančiais dokumentais prieš sudarant sandorį, ar atliko kitus elementaraus pobūdžio veiksmus, kurie leistų teigti, jog buvo elgtasi, laikantis paprasčiausios verslo logikos.¹³⁸

Pažymėtina, kad ETT savo praktikoje ne kartą yra pabrėžęs, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą (ETT bylos Nr. C-98/98, Nr. C-408/98, Nr. C-32/03). Kita vertus, teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl konkrečiu atveju gali reikėti nustatyti, ar byloje ginčijamos išlaidos yra bendrosios išlaidos, turinčios tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa mokesčių mokėtojo veikla. Pareiga nustatyti tiesioginį ir betarpišką ryšį konkrečioje byloje, įvertinus visas susijusias aplinkybes, tenka nacionaliniams teismams.¹³⁹ Be to, kaip jau buvo minėta, tam, kad apmokestinamasis asmuo įgytų teisę į atskaitą, jis turi vykdyti ekonominę veiklą.

Atsižvelgdamas į šią ETT praktiką, LVAT pažymėjo, jog tam, kad bendrosios išlaidos galėtų turėti tiesioginį ir betarpišką ryšį su vykdoma ekonomine veikla, šios išlaidos, be kita ko, turi būti įprastos ir iš esmės reikalingos tokiai veiklai vykdyti. Pavyzdžiui, LVAT nagrinėtoje byloje Nr. A556 – 963/2009¹⁴⁰, UAB „Medikona“, kuri vertėsi didmenine vaistinių preparatų prekyba su UAB „Driada“ sudarė tris sutartis dėl reklaminės medžiagos gamybos bei jos platinimo. Vaistinėms reklaminiai gaminiai nebuvo perduodami, o buvo dalinami tiesiogiai vaistinės lankytojams, tokiu būdu esą siekiant padidinti vaistinių preparatų pardavimus. Kadangi ant pareiškėjo platinamų vaistų (vaistinių preparatų) pakuočių bendrovės „Medikona“ pavadinimas nebuvo nurodytas, LVAT teismo vertinimu, aptariamų reklamos gaminių platinimas fiziniams asmenims negali būti vertinamas kaip skatinimas įsigyti pareiškėjo platinamus

¹³⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 28 d. nutartis administracinėje byloje A. Slaninos individuali įmonė „Fibrena“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁷ – 711/2007.

¹³⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Medikona“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Nr. A556 – 963/2009.

¹⁴⁰ Ten pat.

vaistus (vaistinius preparatus) ar informuoti apie juos. Be to, net ir darant prielaidą, kad dėl vykstančių akcijų asmuo apsipirkinės toje vaistinėje, kurioje gali gauti ar gavo bendrovės „Medikona“ ženklų pažymėtus gaminius, nėra jokio pagrindo teigti, jog jis pirsks būtent šios bendrovės platinamas prekes, be to, pati akcija truko nelabai ilgą laiko tarpą ir nėra duomenų apie tai, kad ji buvo kartojama koku nors kitu laikotarpiu. Šioje byloje LVAT pažymėjo, kad tiesiogiai susieti iš bendrovės „Driada“ įsigytas paslaugas su UAB „Medikona“ visa vykdoma ekonomine veikla, kaip tokia, nėra pagrindo. Be to, atsižvelgiant į tai, kad UAB „Medikona“ iš UAB „Driada“ įsigytų paslaugų vertė buvo pakankamai didelė, Tai, be kita ko, parodo neįprastą nagrinėjamų išlaidų pobūdį, vertinant jas pareiškėjo vykdytos visos veiklos kontekste.

Kita LVAT byla, kurioje buvo analizuojamas panašus atvejis dėl tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą yra 2011 m. sausio 31 d. administracinė byla Nr. A⁴³⁸-175/2011, kurioje UAB „Skarotoji eglutė“, teikianti reklamos paslaugas, įsigijo ultralengvąjį orlaivį, kuriam patirtas išlaidas norėjo traukti į PVM atskaitą. Šioje byloje mokesčių administratorius pažymėjo, kad pagal teisės aktus orlaivius naudoti komerciniais tikslais galima dviem būdais: turint komercinės kategorijos orlaivį – vykdyti oro susisiekimą (vežti keleivius, bagažą, krovinius ir pašta už užmokestį arba užsakymo pagrindu) bei turint specialiųjų aviacijos darbų kategorijos orlaivį – vykdyti specialiuosius aviacijos darbus, tuo tarpu minėtos bendrovės pagrindinis tikslas – reklamos paslaugų teikimas, todėl mokesčių administratoriaus nuomone minėta bendrovė teisės į PVM atskaitą neįgijo. Šiuo konkrečiu atveju LVAT pažymėjo, kad pagrindžiant teisę į PVM atskaitą tam, kad bendrosios išlaidos galėtų būti kvalifikuotos kaip turinčios tiesioginį ir betarpišką ryšį su vykdoma ekonomine veikla, šios išlaidos, be kita ko, turi būti įprastos ir iš esmės reikalingos tokiai veiklai vykdyti.¹⁴¹ Šis teisinis reguliavimas lemia, kad PVM negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidoms asmeninių poreikių tenkinimui, prabangai, pramogoms ir pan. Dėl aukščiau nurodytų priežasčių LVAT pagrįstai nepripažino, kad reklamos paslaugas teikiančios bendrovės įsigytas orlaivis realiai yra naudojamas ar ateityje galėtų būti naudojamas PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.¹⁴²

Kaip jau minėta ETT byloje Nr. C-355/06, siekiant nustatyti, ar teisinis ryšys egzistuoja tarp paslaugos teikėjo ir jos gavėjo, kad būtų galima suteiktas paslaugas apmokestinti PVM ir atitinkamai pasinaudoti teise į PVM atskaitą, reikia patikrinti, ar paslaugų teikėjas šias paslaugas teikia vykdydamas savarankišką ekonominę veiklą.

¹⁴¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Skarotoji eglutė“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos A⁴³⁸-175/2011.

¹⁴² Ten pat.

Atsižvelgdamas į šią ETT praktiką, LVAT savo praktikoje pažymėjo, kad ekonominės veiklos vykdymo savarankiškumas *inter alia* paneigiamas tuo atveju, kai dėl atitinkamos paslaugos tarp jos gavėjo ir teikėjo yra susiklostę darbo ar jų esmę atitinkantys teisiniai santykiai. Pastaroji aplinkybė, kaip paneigianti PVM apmokestinamos veiklos vykdymą, yra įtvirtinta ir jau minėtoje PVM įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje, eksplacitiškai nustatančioje, jog ekonomine veikla nelaikoma darbo veikla. Pastaroji veikla to paties įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje yra apibrėžiama kaip veikla, vykdoma pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukurtus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu.

LVAT 2011 m. liepos 14 d. buvo nagrinėta byla Nr. A⁴³⁸-2192/2011, kurioje pareiškėjas (autorius) gavo autorinius atlyginimus iš UAB „Žmogaus sauga darbe“ už žodinę kūrybą - paskaitas ir kalbas, kurios laikomos autorinių teisių objektais. Pareiškėjo gautos pajamos iš ekonominės veiklos viršijo PVM įstatyme nustatytą 100 000 Lt ribą, todėl pareiškėjui pagrįstai buvo apskaičiuotas PVM. Pareiškėjo vykdytas paslaugų teikimas mokesčio administratoriaus tikrintu laikotarpiu atitiko visas pripažinimo PVM objektu sąlygas, t. y. paslaugos buvo teikiamos už atlygį, paslaugų teikimas vyko Lietuvoje, pareiškėjas teikė paslaugas vykdydamas ekonominę veiklą. Nagrinėjamu atveju pareiškėjas nurodė, kad jis teikė mokymo paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo 22 straipsnio 1 ir 5 nėra apmokestinamos PVM, tačiau teismui ir kitoms mokesčių ginčą nagrinėjusioms institucijoms nepateikė jokių duomenų, kad jo teiktų mokymo paslaugų turinys atitiko teisės aktais tvirtinamų švietimo programų turinį, kurios yra atleidžiamos nuo PVM. Be to šiuo konkrečiu atveju licencija teikti atitinkamas paslaugas (mokyti pagal darbo rinkos profesinio mokymo programas) buvo suteikta ne pareiškėjui, o juridiniam asmeniui (UAB „Žmogaus sauga darbe“). Dėl šių priežasčių LVAT pažymėjo, kad pareiškėjas negalėjo vykdyti tokios veiklos privačiai, kaip laisvasis mokytojas (Švietimo įstatymo 50 straipsnis), t. y. savo vardu, rizika ir atsakomybe, o ši aplinkybė taip pat šalina galimybę taikyti pareiškėjo atžvilgiu komentuojamą PVM lengvatą (ETT byla Nr. C-445/05). Apibendrinant tai, kas išdėstyta, LVAT pagrįstai konstatavo, kad PVM įstatymo 22 straipsnio 1 bei 5 dalyje numatytos mokesčio lengvatos pareiškėjo atžvilgiu negali būti taikomos.¹⁴³

Pakankamai įdomi ir LVAT 2011 m. gegužės 2 d. byla Nr. A⁴³⁸-1360/2011.¹⁴⁴ Joje ginčas iš esmės kilo dėl PVMĮ (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) 71 straipsnio 6 dalyje, kurioje

¹⁴³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 14 d. nutartis administracinėje byloje pareiškėjas P. V. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Nr. A⁴³⁸-2192/2011.

¹⁴⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje asociacija „Lietuvos studentų atstovybių sąjunga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1360/2011.

nurodyta, kad bet kas, išskyręs PVM dokumente, kuriuo įformintas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, už kurį (kuriuos) PVM neturėjo būti skaičiuojamas, privalo taip išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą, įtvirtintos teisės normos aiškinimo ir taikymo ginčo situacijai. Nagrinėjamoje byloje asociacija „Lietuvos studentų atstovybių sąjunga“ vykdė Lietuvos studento pažymėjimo (toliau – LSP) gamybos organizavimo ir išdavimo veiklą, kuri iš esmės nėra ekonominė veikla, o iš šios veiklos gaunamos pajamos, nėra PVM objektas, tačiau PVM apskaitos dokumentuose buvo išskirtas.

Minimu atveju buvo pažymėta, kad ginčo teisinius santykius, kurie susiję su PVM apskaičiavimu, reglamentuoja ES teisės normos - Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktas, kuriame nurodyta, kad PVM turi mokėti asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokestį bei šią direktyvą pakeitusios ir nuo 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusios 2006 m. Direktyvos 203 straipsnis (PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje-faktūroje). Šiuo atžvilgiu ETT 2009 m. birželio 18 d. byloje Nr. C-556/07 yra išaiškinęs, jog Šeštojoje PVM direktyvoje aiškiai nenumatytas atvejis, kai PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas per klaidą, nors jo mokėti neprivalu už šiuo mokesčiu apmokestinamąjį sandorį. Tai reiškia, kad tol, kol Bendrijos teisės aktų leidėjas užpildys šią spragą, sprendimo turi ieškoti valstybės narės. Šioje byloje ETT taip pat yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas, tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokesčių pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį galima būtų ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio ištaisymo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu. Be to, toks ištaisymas negali priklausyti nuo mokesčių institucijų diskrecijos. Kita vertus, ETT sprendime sujungtose bylose nuo Nr. C-78/02 iki Nr. C-80/02 yra konstatuota, jog Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktas, pagal kurį PVM turi būti sumokėtas, jei jis yra išskirtas sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiaverčiame dokumente, neprieštarauja susigrąžinimui sumos, kuri buvo klaidingai išskirta kaip PVM, jei suteiktos paslaugos nėra apmokestinamos PVM ir išskirta suma negali būti laikoma PVM. Atsižvelgdamas į šią ETT praktiką, LVAT pažymėjo, kad nagrinėjamu atveju, sprendamas klausimą ar pareiškėjo atliktas formaliai įstatymų reikalavimų neatitinkantis PVM įforminimas turi reikšmės jo mokesčinėms prievolėms bei PVMĮ 76 straipsnio 6 dalies bei Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalies „c“ punkto nuostatų ir taikymui, ir ar egzistavo sąlygos pareiškėjo (Asociacijos) neteisėtai surinktą PVM mokestį atstatyti (ištaisyti, koreguoti) įstatymų nustatyta tvarka, pirmosios instancijos teismas

privalėjo atsižvelgti į minėtą ETT praktiką, ją įvertinti bei motyvuotai pasisakyti dėl jos taikymo šiam mokestiniam ginčui galimybių.¹⁴⁵

Apibendrinant LVAT praktiką PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse pažymėtina, kad LVAT, kaip aukščiausia teisminė institucija formuojanti vieningą praktiką mokestiniuose ginčiuose dėl PVM, pakankamai nuosekliai remiasi ETT praktika, kita vertus, išsamesnė PVM analizė, paremta ETT bylomis, pastebima tik teisės į PVM atskaitą srityje ir analizuojant sandorio šalių sąžiningumą. Manytina, jog tam įtakos turi ir faktas, kad Lietuva į ES įstojo palyginti neseniai bei įvairios objektyvios aplinkybės, sąlygojančios, kad ne visi mokestiniai ginčai dėl PVM pasiekia LVAT kaip aukščiausią teisminę instanciją. Pažymėtina, kad nors LVAT praktika, paremta ETT bylomis, nėra itin gausi, tačiau šis faktas jokių būdu nesumažina ETT sprendimų dėl PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo reikšmės interpretuojant PVM reglamentuojančių ES teisės aktų nuostatas ir taikant ES teisę nagrinėjant mokestinius ginčus PVM apskaičiavimo ir mokėjimo klausimais valstybėse narėse.

¹⁴⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje asociacija „Lietuvos studentų atstovybių sąjunga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1360/2011.

IŠVADOS

1. PVM turi plačią apmokestinimo bazę, be to, šio mokesčio administravimas nėra labai sudėtingas, dėl šių priežasčių net ir esant ne itin dideliems PVM tarifams, pajamos iš PVM suformuoja praktiškai didžiausią valstybių narių biudžetų mokestinių pajamų dalį.

2. Tam tikrais atvejais PVM grąžinimas iš valstybės biudžeto tampa problematiškas dėl to, kad mokesčių administratorius, kilus įtarimams, nusprendžia atlikti apmokestinamojo asmens mokesčių patikrinimą ar tyrimą, siekdamas visapusiškai įvertinti, ar PVM apmokestinamieji sandoriai iš tiesų buvo sudaryti, o PVM sąskaitos faktūros nebuvo formaliai išrašytos, siekiant nepagrįstai gauti finansinės naudos. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus sprendimai dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo šiame kontekste dažnai sąlygoja mokesčių ginčų kilimą.

3. ETT, kaip aukščiausios ES teisminės institucijos, vaidmuo nagrinėjant mokesčius ginčus dėl PVM yra itin reikšmingas ne tik teisiniu, bet ir ekonominiu aspektu. Taip yra dėl to, kad ETT sprendimai, pasižymintys tiesioginiu veikimu, padeda panaikinti neapibrėžtumą dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo skirtingose valstybėse narėse ir tokiu būdu gali netiesiogiai paskatinti tarpvalstybinių apmokestinamųjų sandorių sudarymą ES, o tai yra labai svarbu siekiant užtikrinti funkcionalų ES vidaus rinkos veikimą.

4. Šiame darbe buvo iškelta hipotezė, kad ETT priimti sprendimai dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo veiksmingai šalina neapibrėžtumą valstybėse narėse interpretuojant vertinamojo pobūdžio, abstrakčias PVM reglamentuojančių ES teisės aktų nuostatas. Pažymėtina, kad įvertinus išnagrinėtą ETT praktiką, darytina išvada, kad iškelta hipotezė pasitvirtino, kadangi ES teisės aktams dėl PVM yra iš tiesų būdingos plataus pobūdžio sąvokos, kurios skirtingose valstybėse narėse dažnai nėra traktuojamos vienodai, tuo tarpu ETT savo sprendimuose ne tik motyvuotai interpretuoja ir sukonkretina šias nuostatas, bet ir pateikia nacionaliniams teismams gaires, į kokias esmines aplinkybes reikėtų atsižvelgti konkrečiu atveju analizuojant mokesčių ginčą dėl PVM.

5. PVM objektas yra šie sandoriai: prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks; taip pat prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jos įsigyjamos 2006 m. Direktyvoje nustatytais sąlygomis ir prekių importas. Iš ETT praktikos matyti, kad ypač daug neaiškumų kyla dėl paslaugų teikimo sandorių, kurie 2006 m. Direktyvoje abstrakčiai apibrėžiami kaip sandoriai, kurie nėra prekių tiekimas.

6. ETT praktika atskleidžia, kad pagrindinės problemos siekiant nustatyti, ar asmuo turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kyla dėl asmens vykdomos veiklos traktavimo kaip savarankiškai

vykdomos atlygintinos ekonominės veiklos. Ekonominės veiklos sąvoka yra labai plataus pobūdžio, dėl to praktikoje tam tikrais atvejais yra problematiška atriboti ekonominę veiklą nuo kitos subjektų vykdomos veiklos, pavyzdžiui, turto savininko nuosavybės teisės įgyvendinimo, perduodant asmeninį turtą.

7. Apmokestinamąją vertę sudaro gautas atlygis už suteiktą paslaugą. Iš esmės daugiausiai problemų dėl apmokestinamosios vertės ETT praktikoje kyla dėl to, kad ne visada yra pakankamai aišku, ar tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio egzistuoja tiesioginis ryšys, kuris yra būtinas tam, kad atitinkamas sandoris būtų laikomas sandoriu už atlygį ir atitinkamai būtų apmokestinamas PVM.

8. ETT praktikoje teisė į PVM atskaitą pripažįstama vienu iš esminių visos PVM sistemos elementų. PVM atskaitos tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. ETT praktikoje pažymima, kad teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama, todėl tam tikrais atvejais net ir neįvykdžius formalių reikalavimų, pavyzdžiui, tinkamai neįforminus PVM sąskaitos faktūros, ar neįsiregistravus PVM mokėtoju, kai asmeniui kyla ši prievolė, asmuo teisės į PVM atskaitą nepraranda.

9. ETT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad valstybės narės savo įgaliojimais negali naudotis taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis bendrosios PVM sistemos principas, dėl šios priežasties valstybėse narėse vis dar pasitaiko nemažai mokestinio sukčiavimo ir piktnaudžiavimo PVM srityje atvejų, pasinaudojant teisinėmis spragomis.

10. ETT sprendimai dėl PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo turi įtakos Lietuvos Respublikos teisės aktų taikymui ir aiškinimui, iš esmės daugiausiai informacijos apie ETT sprendimų taikymą Lietuvoje pateikiama VMI prie FM informaciniuose pranešimuose (raštuose), kuriuose paaiškinama ir detalizuojama, kokias pasekmes PVM teisiniui reglamentavimui Lietuvoje sukelia atitinkamas ETT priimtas sprendimas dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo.

11. LVAT, kaip aukščiausiojo Lietuvos administracinio teismo, vaidmuo derinant nacionalinę teisinę praktiką su ES teisine praktika PVM apskaičiavimo ir mokėjimo srityje yra pakankamai reikšmingas. LVAT praktika atskleidžia, kad šis teismas nuosekliai remiasi ETT priimtais sprendimais dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo. Kita vertus, LVAT praktika nepasižymi itin didele bylų, paremtų ETT priimtais sprendimais dėl PVM apskaičiavimo ir mokėjimo, gausa, manytina, jog tam įtakos turi faktas, kad Lietuva ES nare tapo palyginti neseniai bei įvairios objektyvios aplinkybės, kurios sąlygoja, kad ne visi mokestiniai ginčai dėl PVM pasiekia LVAT kaip aukščiausią nacionalinę šių ginčų nagrinėjimo instanciją.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

I. Specialioji literatūra:

1. A. Arnall. The European Union and its Court of Justice. – Oxford Law Library, 2006. – ISBN-978-0-19-925885-7
2. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.– Kaunas: Technologija, 2005. – ISBN 9955-509-815-5
3. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Registrų centras, 2010. – ISBN 978-9955-30-093-9.
4. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė.– Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – ISBN 9955-557-05-2.
5. Vinciūnaitė L. Europos teisingumo teismo bylos pridėtinės vertės mokesčio klausimais ir jų taikymas Lietuvoje. Magistro baigiamasis darbas. Mykolo Romerio universitetas, Vilnius, 2008.
6. Žalioji knyga – PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas. KOM(2010) 695.
7. A common system of VAT: a programme for the single market, COM (96) 328 final.
8. Commission of the European Communities proposal for a council directive amending directive 77/388/eec with a view to simplifying value added tax obligations, COM(2004) 728 final.

II. Norminiai teisės aktai:

9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
11. Lietuvos Respublikos teismų įstatymas // Valstybės žinios. 2006, Nr. 60-2121.
12. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.85-2566.
13. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija // Oficialusis leidinys 2010, C-083.
14. 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.

15. 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka.

16. 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo - pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos.

17. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

18. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta.

19. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, dėl direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamių taisyklių.

20. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu

19. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos Reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.

21. 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių.

III. Europos Teisingumo Teismo praktika:

22. Europos Teisingumo Teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd prieš Commissioners of Customs Excise, Nr. C-498/03.

23. Europos Teisingumo Teismo sprendimas 2005 m. sausio 20 d. byloje Hotel Scandic Gasaback prieš Riksskatteverket, Nr. C-412/03.

24. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose Axel Kittel prieš. Belgijos valstybė ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL, Nr. C-439/04 ir C-440/04.

25. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Halifax Plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd. prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-255/02.

26. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. birželio 8 d. sprendimas byloje Finanzamt Eisleben prieš Feuerbestattungsverein Halle eV, Nr. C-430/04.

27. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. gegužės 11 d. sprendimas byloje Europos Bendrijų Komisija prieš Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, Nr. C-384/04.

28. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. liepos 18 d. sprendimas byloje Societe thermale d'Eugenie-Les-Bains prieš Ministere de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Nr. C-277/05.

29. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. kovo 29 d. sprendimas byloje Aktiebolaget NN prieš Skatteverket, Nr. C-111/05.

30. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. sprendimas byloje Hutchison 3G UK Ltd, mm O2 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise, Nr. C-369/04.

31. Europos Teisingumo Teismo 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimas byloje He Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs prieš Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council, Nr. C-288/07.

32. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. C-395/09.

33. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendimas byloje J. A. van der Steen prieš Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, Nr. C-355/06.

34. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Uszodaepito kft. prieš APEH Kozponti Hivatal Hatosagi Fozszaly, Nr. C-392/09.

35. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje Bogusław Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, Nr. C-438/09.

36. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs prieš RBS Deutschland Holdings GmbH, Nr. C-277/09.

37. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Europos Komisija prieš Vengrijos Respublika, Nr. C-274/10.

38. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Lidl & Companhia prieš Fazenda Pública, Nr. C-106/10.

39. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. sprendimas byloje T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, mobilkom austria AG, KG, master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, ONE GmbH, Hutchison 3G Austria GmbH, tele.ring Telekom

Service GmbH, tele.ring Telekom Service GmbH, perėmusi TRA 3G Mobilfunk GmbH teises, prieš Austrijos Respubliką Nr. C-284/04.

40. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc, Nr. C-210/04.

41. Europos Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 13 d. sprendimas byloje Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG prieš Finanzamt Göttingen, Nr. C-437/06.

42. Europos Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimas byloje British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV prieš Belgische Staat, Nr. C-435/03.

43. Europos Teisingumo Teismo 1998 m. gegužės 28 d. sprendimas byloje John Charles Goodwin, Edward Thomas Unstead, Nr. C-3/97.

44. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. spalio 27 d. sprendimas byloje Finanzamt Essen-Nordost prieš GFKL Financial Services AG, Nr. C-93/10.

45. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03.

46. Europos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 6 d. sprendimas byloje SPÖ Landesorganisation Kärnten prieš Finanzamt Klagenfurt, Nr. C-267/08.

47. Europos Teisingumo Teismo 2004 m. liepos 15 d. sprendimas byloje Europos Bendrijų Komisija prieš Švedijos Karalystę, Nr. C-463/02.

48. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Europos Komisija prieš Vengrijos Respubliką, bylos Nr. C-274/10.

49. Europos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje NCC Construction Danmark A/S prieš Skatteministeriet, Nr. C-174/08.

50. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas byloje Jarosław Słaby prieš Minister Finansów ir Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie sujungtose bylose Nr. C-180/10 ir C-181/10.

51. ETT sprendimas 2010 m. gruodžio 16 d. byloje Euro Tyre Holding BV v. Staatssecretaris van Financien, bylos Nr. C-430/09.

52. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. birželio 9 d. sprendimas byloje Campsa Estaciones de Servicio SA prieš Administración del Estado Nr. C-285/10.

53. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimas byloje Lidl & Companhia prieš Fazenda Pública, Nr. C-106/10.

54. Europos Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimas byloje Fini H prieš Skatteministeriet, Nr. C-32/03

55. Europos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje Europos komisija prieš Suomiją, Nr. C-246/08.

56. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 29 d. sprendimas byloje Astra Zeneca UK Ltd prieš Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Nr. C-40/09

57. Europos Teisingumo Teismo 2011 m. spalio 27 d. sprendimas byloje Finanzamt Essen-Nordost prieš GFKL Financial Services AG, Nr. C-93/10.

58. Generalinio advokato Damaso Ruiz-Jarabo Colomer 2004 m. lapkričio 23 d. išvada Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-412/03.

59. Generalinio advokato M. Poiares Maduro 2005 m. vasario 16 d. išvada dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.

60. Generalinio advokato Philippe Leger 2006 m. rugsėjo 14 d. išvada dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-111/05.

61. Generalinio advokato Jan Mazak 2010 m. spalio 26 d. išvada dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-103/09.

IV. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:

62. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 355/2004.

63. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 28 d. nutartis administracinėje byloje A. Slaninos individuali įmonė „Fibrena“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁷ – 711/2007.

64. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Eurostatybų koncernas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶ – 1659/2008.

65. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Danajos autotransportas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, A-756-1653/2008.

66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 7 d. nutartis administracinėje byloje UAB „BA prekyba“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Nr. A-438-1365/2009.

67. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Medikona“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Nr. A⁵⁵⁶ – 963/2009.

68. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Skarotoji eglutė“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos A⁴³⁸-175/2011.

69. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 14 d. nutartis administracinėje byloje pareiškėjas P. V. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Nr. A⁴³⁸-2192/2011.

70. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje asociacija „Lietuvos studentų atstovybių sąjunga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1360/2011.

71. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Dogrima“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁸ – 1375/2010.

V. Elektroniniai šaltiniai:

72. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000088184> [žiūrėta 2011 06 01].

73. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320

74. http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s_vert%C4%97s_mokestis, [žiūrėta 2011 01 18].

75. http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/#avantpropos [žiūrėta 2011 05 20]

76. <http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm#res>, [žiūrėta 2011-01-18].

77. http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000078454&tree_id=1000000984 [žiūrėta 2011 11 20]

78. Fizinio asmens atmintinė apie pridėtinės vertės mokestį <http://mic.vmi.lt>. [prisijungimo laikas 2011 01 18].

79. <http://www.jurex.lt/del-kai-kuriu-teises-i-pvm-atskaita-aspektu>. j?id=264 [žiūrėta 2011 10 11].

80. http://europa.eu/documentation/official-docs/green-papers/index_lt.htm [žiūrėta 2011 05 20]

81. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm [žiūrėta 2011 06 02].

82. 2010 m. gruodžio 23 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informacinis pranešimas, registracijos Nr. (18.2-31-2)-R-12273 Dėl Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-385/09 <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000092572> [žiūrėta 2011 11 20].

83. 2011 m. gegužės 25 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informacinis pranešimas, registracijos Nr. (18.2-31-2)-R-5063 Dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 60 straipsnio 8 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimo <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000103904> [žiūrėta 2011 11 23].

Nausėdaitė V. Europos Teisingumo Teismo sprendimų analizė bylose dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2011. – 73 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota Europos Teisingumo Teismo praktika dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo, taip pat atskleistos pagrindinės problemos, kylančios pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo srityse bei įvertinta Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo įtaka mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio nagrinėjimui Lietuvoje. Pirmajame magistro baigiamojo darbo skyriuje analizuojamos pridėtinės vertės mokesčio atsiradimo priežastys, šio mokesčio raida Europos Sąjungoje, pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimo poreikis ir Europos Teisingumo Teismo, kaip aukščiausios Europos Sąjungos teisminės institucijos, vaidmuo mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio kontekste. Antrajame skyriuje nagrinėjama Europos Teisingumo Teismo praktika konkrečiose mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo srityse: analizuojami pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamųjų asmenų ypatumai, pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamųjų sandorių specifika, teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ypatumai. Trečiajame skyriuje analizuojama, kokią reikšmę Europos Teisingumo Teismo sprendimai bylose dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo turi Lietuvos nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčio, taikymui ir jų aiškinimui bei mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo nagrinėjimui Lietuvoje.

Pagrindiniai žodžiai: ekonominė veikla, apmokestinamasis asmuo, apmokestinamieji sandoriai, pridėtinės vertės mokestis, pridėtinės vertės mokesčio atskaita.

Nausėdaitė V. The analysis of the decisions of the European Court of Justice on calculation and payment of value added tax / Finance law master thesis. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance, 2011. – 73 p.

ANOTATION

In this Master thesis author has analysed the practice of the European Court of Justice on value added tax calculation and payment, revealed the main problems arising from value added tax calculation and payment, also estimated the impact of the European Court of Justice decisions on value added tax calculation and payment in dealing tax disputes in Lithuania. In the first chapter there are analysed the causes and evolution of value added tax in the European Union, the need of value added tax harmonization and the role of the European Court of Justice as the highest judicial authority of the European Union in dealing tax disputes, concerning value added tax. In the second chapter there is examined the practice of the European Court of Justice in tax disputes concerning value added tax calculation and payment, there are also revealed the peculiarities of value added tax, taxable persons, value added tax taxable transaction specifics, the deduction of value added tax and other features. In the third chapter author has examined the impact of the European Court of Justice decisions on cases concerning value added tax calculation and payment to the application and interpretation of national laws of Lithuania, concerning value added tax, and the impact of the European Court of Justice decisions in dealing tax disputes concerning value added tax calculation and payment in Lithuania.

Key words: economic activity, taxable person, taxable transactions, value added tax, deduction of value added tax.

Nausėdaitė V. Europos Teisingumo Teismo sprendimų analizė bylose dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2011. – 73 p.

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe analizuojama Europos Teisingumo Teismo praktika dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo. Pridėtinės vertės mokestis yra netiesioginis vartojimo mokestis, kuris yra labai plačiai taikomas Europos Sąjungoje ir dėl to turintis nemažą reikšmę funkcionaliam Europos Sąjungos vidaus rinkos veikimui. Kaip žinoma, Europos Sąjungoje yra siekiama harmonizavimo pridėtinės vertės mokesčio sistemoje, todėl šiuo atveju labai svarbų vaidmenį atlieka Europos Teisingumo Teismo sprendimai, kurie turi didelę reikšmę Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčių vieningam interpretavimui ir taikymui valstybėse narėse.

Šiame darbe autorė, analizuodama atitinkamus Europos Teisingumo Teismo sprendimus pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo srityse, remiasi ne tik Europos Teisingumo Teismo praktika, bet taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, norminiais Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktais ir iš dalies moksline literatūra.

Magistro baigiamajame darbe atskleidžiama pridėtinės vertės mokesčio istorinė raida Europos Sąjungoje, nagrinėjama Europos Teisingumo Teismo praktika konkrečiose pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo srityse: siekiama atskleisti būdingiausias apmokestinamųjų asmenų bruožus, identifikuoti pagrindines problemas, kylančias apmokestinamųjų sandorių srityje ar apskaičiuojant apmokestinamąją vertę, taip pat įvertinamos nesąžiningo naudojimosi teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą užkardymo galimybės. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva yra Europos Sąjungos narė, darbe taip pat analizuojama Europos Teisingumo Teismo sprendimų dėl pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo įtaka Lietuvos Respublikoje teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčių, taikymui ir jų aiškinimui bei mokesčių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio nagrinėjimui Lietuvoje.

Nausėdaitė V. The analysis of the decisions of the European Court of Justice on calculation and payment of value added tax / Finance law master thesis. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance, 2011. – 73 p.

SUMMARY

In this master thesis there is examined the practice of the European Court of Justice on calculation and payment of value added tax. Value added tax is an indirect consumption tax, which is widely used in the European Union, therefore it has significant impact on functional acting of internal market in the European Union. As it is well known, harmonization of value added tax in the European Union is greatly important, therefore the decisions the European Court of Justice on value added tax calculation and payment are very significant for the uniform interpretation and application of European Union legislation on value added tax in the Member States.

In this work the author analyses the relevant issues of value added tax calculation and payment which are not only based only on the practice of the European Court of Justice, but also on the practice of Supreme Administrative Court, on other rules of law, and partly on scientific literature.

In this master thesis author reveals historical development of value added tax in the European Union, also analyses the practice of the European Court of Justice on calculation and payment of value added tax in different areas: in this work author aims to reveal the most characteristic features of taxable persons, to identify the main problems arising from taxable transactions and taxable value, author also examines fraudulent use of the right to deduct value added tax. Taking into consideration that Lithuania is a member of the European Union, author also also analyses the influence of the European Court of Justice decisions on value added tax calculation and payment to the application of national laws governing value added tax in Lithuania and also examines the impact of these decisions in tax disputes, concerning value added tax in Lithuania.